МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение

высшего образования

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Кафедра теоретической экономики**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**НЕМЕЦКАЯ ШКОЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА**

Работу выполнил Бугаков П.С.

(подпись, дата) (инициалы, фамилия)

Факультет экономический курс 2

Специальность/направление 38.03.01 ‒ Экономика

Научный руководитель

преподаватель\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Гурская М.М.

(подпись, дата) (инициалы, фамилия)

Нормоконтролер

преподаватель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Гурская М.М.

(подпись, дата) (инициалы, фамилия)

Краснодар 2020

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

1 Становление национальной школы бухгалтерского

 учёта в Германии 5

 1.1 Немецкая школа бухгалтерского учёта и её основные представители 5

 1.2 Развитие теории калькуляции в немецкой школе учёта 11

 1.3 Балансоведение и балансовая теория И.Ф. Шера 15

 1.4 Развитие статической и динамической учётной идеологии

 представителями немецкой школы 20

 1.5 Система регулирования учёта и отчётности Германии

 на современном этапе развития 29

2 Решение сквозной задачи 34

Заключение 41

Список использованных источников 43

Приложения 45

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учёт — одна из самых древнейших наук. История развития бухгалтерии насчитывает несколько тысячелетий формирования методов учёта у различных народов и стран. Но, несмотря на многовековую историю данной науки, с каждым столетием её значимость только приумножается. На сегодняшний день невозможно представить ни одного предприятия, которое смогло бы успешно существовать без использования метода двойной записи. Сложившиеся на настоящий момент методология, стандарты и теоретическая основа учёта являются закономерным продолжением развития бухгалтерского учёта в русле исторической преемственности.

Проанализировав различные словари и ресурсы, можно сделать следующий вывод о сути бухгалтерского учёта с позиции взгляда экономиста XXI в. Итак, бухгалтерский учёт — это непрерывное фиксирование и анализ данных, позволяющих получить количественную экономическую информацию о деятельности предпринимательских и иных организаций. Иными словами, основной целью любого бухгалтера является отражение фактов хозяйственной жизни и их систематизация для дальнейшего функционирования хозяйствующего субъекта. Но, как мы знаем, невозможно получить точные и полные знания о любой науке, не изучив её развитие в историческом контексте. Не является исключением и бухгалтерский учёт. Для каждого временного этапа и для каждой страны характерны свои отличительные черты к бухгалтерскому подходу.

Проблема развития и формирования бухгалтерской мысли не потеряла свою актуальность и для современных учёных и исследователей. Ведь именно анализ и понимание методов и категорий бухгалтерских школ различных наций и эпох даёт нам чёткое представление о теории учёта наших дней.

Цель работы заключается в исследовании и анализе особенностей немецкой школы бухгалтерского учёта.

В соответствии с данной целью будут решены следующие задачи:

— изучить взгляды представителей немецкой школы бухгалтерского учёта;

— охарактеризовать развитие теории калькуляции в немецкой школе;

— раскрыть особенности балансоведения в целом, балансовой теории И.Ф. Шера в частности;

— описать процесс развития статической и динамической учётной идеологии представителями немецкой школы;

— рассмотреть систему регулирования учёта и отчётности Германии на современном этапе развития.

Объект исследования — научные концепции представителей немецкой школы бухгалтерского учёта в исторической ретроспективе.

Предмет исследования — процесс становления и развития бухгалтерского учёта в Германии.

Теоретической основой исследования послужили нормативные документы, регламентирующие ведение бухгалтерского учёта в Российской Федерации, труды ведущих отечественных и зарубежных учёных, посвящённые проблемам бухгалтерского учёта, методическая и учебная литература.

В процессе исследования применялись общенаучные и специальные методы исследования, такие как анализ, синтез, индукция и дедукция, группировка, классификация, моделирование, прогнозирование и др.

Работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

В первой главе раскрываются теоретические аспекты немецкой школы бухгалтерского учёта.

Во второй главе представлено решение практической задачи по бухгалтерскому учёту хозяйственных операций в ООО «Океан».

1 Становление национальной школы бухгалтерского учёта

 в Германии

1.1 Немецкая школа бухгалтерского учёта и её основные

 представители

Бухгалтерская наука не ограничивается набором правил, содержащихся в стандартах и инструкциях, она многогранна и многофакторна. Эволюция бухгалтерской научной мысли сложна и интересна, в основе этого процесса лежит формирование и дальнейшее развитие методологии бухгалтерского учёта как инструмента учётной деятельности. Методология бухгалтерского учёта прошла несколько важных стадий развития, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. Достижения предыдущих этапов органически включались в состав последующих. Наибольший научный интерес представляет период распространения двойной бухгалтерии в Европе в XV-XIX в. Именно тогда возникло новое понимание самих целей учёта, произошло наиболее мощное развитие его методологии, совершенствование техники бухгалтерской записи с распространением последней по отраслям народного хозяйства.

История бухгалтерского учёта начинается в Средневековой Италии, где возник и получил распространение метод двойной записи. Именно эту страну можно по праву считать прародительницей бухгалтерской науки. Но у каждого народа в силу особенностей национального характера и исторически сложившихся условий существуют свои представления о бухгалтерском учёте, его целях и задачах. И хотя сейчас со всей очевидностью ясно, что во всех странах победила и полностью господствует двойная бухгалтерия, можно сказать, что в разных странах она интерпретируется и применяется по-разному. Не является исключением и Германия, где идея использования двойной записи получила свои специфические свойства.

Время возникновения профессии бухгалтера доподлинно не известно. Само слово «бухгалтер» взято из немецкого языка. Buch переводится как книга, halter — держатель. Buchhalter можно перевести дословно как держатель, хранитель книги или бухгалтер. Отсчёт бухгалтерской профессии ведётся с 1948 г., когда император Священной Римской империи Максимилиан I распорядился называть писца Христофора Штехера бухгалтером. Так, первым должностным лицом, получившим звание бухгалтера, стал делопроизводитель Инсбрукской счётной палаты — Христофор Штехер. Это произошло в Германии спустя четыре года после выхода в Венеции трактата Луки Пачоли «О счетах и записях» — первой печатной книги по бухгалтерскому учёту [8, с. 55].

Благодаря общему языку бухгалтеры Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии составили единую школу. Её особенность можно свести к желанию как можно больше и глубже изучить процедурную сторону учёта. Так, для немецкой школы характерно чёткое разграничение учёта на торговый и производственный цикл. Если итальянская школа объясняла бухгалтерский учёт исходя из юриспруденции, а французская основывалась на политической экономии и каждая в поисках смысла обращалась к посторонним наукам, подходя к учёту извне, то представители немецкой школы формулировали принципы бухгалтерии из неё самой. Немцы не отходили от бухгалтерии в поисках учётного смысла. Этот смысл они видели в тех документах и регистрах, которые поступают в бухгалтерию. Учётная процедура — вот и цель, и предмет, и метод бухгалтерии. Вне бухгалтерии нет бухгалтерии. Её научная сторона сводится к максимально возможной формализации учётной процедуры, это превращает её в своеобразный математический язык хозяйственного процесса. Формализованная процедура открывает путь к синтезу различных, на первый взгляд неодинаковых решений, так как каждое из таких решений является частным случаем общей универсальной процедуры. В сущности, бухгалтерское моделирование берёт начало из немецкой школы, создателем которой был швейцарец Иоганн Фридрих Шер [14, с. 434].

Но давайте вернёмся на несколько веков назад, когда бухгалтеры Германии ещё не образовали единую школу с использованием идей итальянских мыслителей. У немецкой школы счетоводства также были свои предшественники. Многие из них научились искусству счетоводства у итальянцев.

В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Важно отметить, что в то время немецкий учёт, прежде всего, основывался на раскрытие внутренних расчётов с материально ответственными лицами, а именно, факторами. Продолжателями дела Готлиба были крупнейшие немецкие бухгалтеры Вольфганг Швайкер и Христоф Хагер. В числе предшественников можно отметить также Фридриха Гельвига, описавшего в 1774 г. немецкую форму счетоводства. Утверждается, что некоторый вклад в становление немецкого счетоводства внёс выдающийся учёный-математик Г.В. Лейбниц [16, с. 101].

Прежде всего, хотелось бы акцентировать внимание на цели бухгалтерского учёта, сформулированной немецкими учёными. Итак, для Вольфганга Швайкера вся бухгалтерия основывалась на прибыли, и, как следствие этого, целью учёта являлось определение и исчисление этой экономической категории. Но данная формулировка определяла цель бухгалтерского учёта в узком и упрощённо плане. В более широком же понимании цель учёта сводилась к превращению беспорядка в порядок, или, точнее, привнесению порядка в беспорядок.

В работе Швайкера мы находим определение бухгалтерии. По Швайкеру «бухгалтерия есть не что иное, как искусная запись или описание торговых и иных сделок, домашнего хозяйства, доходов, ренты и тому подобных операций при получении, отсылке, покупке, продаже и других явлениях, которая правильным и искусным способом применённая могла бы безошибочно, немедленно и без затруднений привести к конечному результату».

Христоф Хагер также стремился понять и сформулировать суть бухгалтерского учёта. «Бухгалтерский учёт есть искусное, красивое, тщательно дифференцированное, обоснованное описание всех расходов и доходов, а также расчётов с кредиторами и дебиторами, он ведётся для того, чтобы в каждый момент знать, каждый час или в каждую минуту видеть положение дел, находятся ли они в прогрессе или регрессе, иначе говоря, в выигрыше или проигрыше собственник» [13, с. 91].

Размышления обоих учёных сводились к похожим выводам. И Швайкер, и Хагер утверждали, что назначение бухгалтерского учёта заключается в описании расчётов и сделок и, как следствие их, доходов и расходов. Данная процедура должна была привести к выявлению результата этих расчётов и сделок. Иными словами, учёт должен был показать, находится собственник в прибыли или убытке.

Большим достижением Швайкера было то, что он предпринял попытку свести все факторы хозяйственной жизни к 250 стандартным проводкам. Выделение операций предусматривало и выбор счетов. Это позволяло признать Швайкера автором плана счетов, в котором использована система кодирования как счетов, так и хозяйственных операций. Поступление товаров послужило примером Швайкеру для объяснения двойной записи. Счёт товаров в современном понимании в то время отсутствовал, поэтому речь шла о множестве аналитических товарных счетов. Швайкер большое значение придавал сверке бухгалтерских записей, указывал конкретные способы и сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяли признать его одним из основоположников бухгалтерской ревизии [16, с. 124].

Довольно интересно, что свой немалый вклад в развитие методологии двойной записи внёс известный учёный и математик Г. В. Лейбниц. Он впервые выделил элементы метода учёта. Согласно философу методология бухгалтерского учёта включала три основных элемента. На первоначальном этапе происходило установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления, далее факт записывался в бухгалтерские регистры и на конечном этапе выполнялись счётные операции.

Свой взгляд был у немцев и на проведение инвентаризации. Готлиб рекомендовал вместо составления описи выполнять записи о натурных остатках прямо в товарных книгах, в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял сразу, автоматически выполнить бухгалтеру те функции, которым служит сличительная ведомость. Швайкер полагал, что инвентарь должен быть составлен на отдельном листе, а потом перенесён в особую книгу. Начинать инвентаризацию следовало с более ценных вещей.

Как известно каждый факт хозяйственной жизни необходимо документировано зафиксировать. Но любые записи в журнале должны быть обоснованы. Швайкер видел основание для записи в документах. Наличие документов, по его мнению, является непременным условием правильности бухгалтерских записей. От Швайкера идёт утверждение: нет бухгалтерских записей без первичных документов, нет записей в систематических регистрах, не оправданных записями в журнале.

Поступление товаров послужило примером Швайкеру для объяснения двойной записи. Например, поступление товаров от поставщиков — дебет счета Товаров, кредит счета Поставщиков. Дебет означал получение, приход; товары получены — значит, записаны в дебет. Если поставщики отпустили товары и у себя записали по кредиту счета Товаров, значит, и нам надо писать в кредит счета Поставщиков, ибо наш приход — их расход. Счёт Товаров в современном понимании отсутствовал. Речь шла о множестве аналитических товарных счетов.

Как упоминалось ранее, в Германии зародилась и получила дальнейшее развитие немецкая форма счетоводства, которую в 1774 г. впервые описал Фридрих Гельвиг. Немецкая форма счетоводства отличалась от новой итальянской. Немцы не вели памятную книгу, журнал распадается на два регистра: собственно журнал, называемый мемориалом, и кассовую книгу [17, с. 40].

Обычно считают, что немецкая форма счетоводства родилась в результате деления журнала на мемориал и кассовую книгу. В первом регистре в хронологическом порядке регистрируются все факты хозяйственной жизни, не затрагивающие кассы.

Однако более вероятно другое. В Германии долгие годы господствовала камеральная бухгалтерия, в центре которой был учёт кассы. Поэтому распространение итальянской двойной бухгалтерии привело к дополнению хорошо известной кассовой книги мемориалом. Центральным регистром стала кассовая книга. В мемориале записывали все факты хозяйственной деятельности, кроме отражающих движение денег, а в кассовой книге — кассовые обороты. Кассовая книга ведётся на основании кассовых ордеров с приложенными к ним документами. Документы, проведённые кассиром через кассу, сдаются им на другой день в бухгалтерию с отчётом. Мемориал ведётся точно так же, как и в итальянской форме, только из него исключаются кассовые операции [13, с. 95].

Схема немецкой формы счетоводства представлена на Рисунке 1.1. На ней наглядно изображено описанное ранее деление журнала и взаимосвязь бухгалтерских регистров.

Баланс

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Главная книга

Сборный журнал

Оборотные ведомости по аналитическим счетам

Вспомогательные книги

Мемориал

Мемориальные документы

Кассовая книга

Кассовые документы

Рисунок 1.1— Схема немецкой формы счетоводства

Немецкая форма счетоводства имела некоторые методологически значимые особенности (рисунок 1.2). Так, например, как уже было отмечено, все операции имели строгое деление на кассовые и мемориальные. В Главной книги не отражались ежедневные операции, в ней учитывались только итоги оборотов по месяцам.

Записи, имеющие по синтетическим счетам однородную корреспонденцию, суммируются и отражаются в Главной книге общими итогами

Операции строго разграничиваются на кассовые и мемориальные

Предполагается предварительная группировка всех операций за месяц, с тем, чтобы в Главной книге записывать сводные месячные итоги

Операции ежедневно разносятся в Кассовый журнал, мемориал и вспомогательные книги, в Главной книге отражаются только месячные итоги оборотов

Немецкая форма счетоводства

Рисунок 1.2 — Характерные особенности немецкой формы счетоводства

Появление Главной книги явилось значительным шагом вперёд в развитии бухгалтерского учёта.

Принцип построения Главной книги, принятый в немецкой форме счетоводства, почти через два столетия повторился в одной из самых совершенных в плане ручного учёта форм — журнально-ордерной [9, с. 58].

Таким образом, в немецкой форме счетоводства формировались свои особенные черты учёта, при этом особое внимание уделялось оформлению записей, но как и для бухгалтеров многих европейских стран того времени было характерно вести свои записи так, как они умеют [20, с. 20].

1.2 Развитие теории калькуляции в немецкой школе учёта

По мере развития в Германии промышленности всё большее значение для немецких бухгалтеров стала приобретать задача исчисление себестоимости готовой продукции. На фоне данной тенденции свои инновационные идеи выдвинул представитель немецкой учётной науки первой половины XX в. — Альберт Кальмес. Он сформулировал и развил две взаимосвязанные концепции, которые остались актуальными и по сей день. Речь идёт о теории калькуляции и промышленного учёта.

Кальмес исходил из того, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную часть её организации, так что организация и счетоводство оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собою в тесной связи». Эта связь приводит нас к тому, что весь смысл учёта основывается на расчёте себестоимости. «Приспособление бухгалтерии к исчислению себестоимости, — писал Кальмес, — составляет одну из характерных черт промышленного счетоводства».

Исходя из выше сказанного, становится очевидно, что в теории Кальмеса учёт затрат и калькуляция — два взаимосвязанных процесса. Кальмес писал, что «бухгалтерия есть основа и контроль калькуляции, а эта последняя является продолжением бухгалтерии в деталях».

 Итак, Кальмес совершил переход от организации предприятия, от технических процессов к калькуляции и бухгалтерии. По мнению учёного, бухгалтерия и калькуляция есть синтез и анализ друг друга. Бухгалтерский учёт синтезирует всю имеющуюся экономическую информацию, а калькуляция, в свою очередь, позволяет её анализировать [15, с. 101].

Калькуляция производится в следующих целях. Во-первых, она должна уменьшить себестоимость. Во-вторых, калькуляция устанавливает цены для продажи товара и оценки изделий в текущем учёте.

Калькуляции согласно Кальмесу бывают двух видов. Единичные калькуляции, при которых все затраты относятся на определённый объект и валовые калькуляции, делящие все затраты на количество выработанной продукции. В случае проведения первого вида калькуляции образуется точная себестоимость, во втором же — только средняя арифметическая. Но в отличие от господствующих идей других авторитетных учёных, Кальмес выделял третий вид калькуляций, отмечая при этом, что она является частным случаем калькуляции валовой. Данный вид калькуляции Кальмес назвал серийным. Серия — это выпускаемые партии, размеры которых устанавливаются производственными отделами. Объявляя объектом учёта «хозяйственную деятельность предприятия в целом», Кальмес стремился добиться в исчислении себестоимости ведения подсчётов по каждому предмету, находящемуся на предприятии. В связи с этим всё производство делилось на основное и вспомогательное. Такая классификация считалась объективной, но по факту она носила субъективный характер. Хозяин сам решал, что он считал основным, что побочным, вспомогательным. Далее выделялись расходы коммерческого отдела, их не включали в себестоимость. Общие расходы являлись частью себестоимости основной продукции.

Кальмес всю продукцию производства делил на три части: основная или главная, побочная и отбросы. Кальмес считал, что разницу между главным и побочным продуктом можно выявить только на основе цели производства. При этом побочный продукт — предмет, получаемый при обработке какого-либо материала, а отбросы — материал, который возникает в процессе производства. Издержки вспомогательных Производств распределялись между аналитическими счетами счета Производства пропорционально общему объёму оказанных услуг, например, пропорционально отпущенной электроэнергии, числу лабораторных анализов [14, с. 185].

Особое внимание Кальмес акцентировал на точности результатов калькуляции. Но подсчёт себестоимости носит лишь приблизительный характер. Кальмес объяснял это следующими причинами. Первый фактор, временной промежуток, чем он меньше, тем точнее себестоимость. Если себестоимость рассчитывается ежедневно, она располагает максимальной точностью, при ежегодном расчёте точность её значительно снижается. С другой стороны, не менее значимую роль играет распределение доходов и расходов прошлых и будущих периодов. При этом, чем продолжительнее временной промежуток, тем точнее результат. В этом смысле годовая себестоимость будет значительно точнее, чем ежедневная. Но ещё большую условность в величину себестоимости и искажение её точности вносили различные взгляды на оценку производственных затрат. Она могла быть равной себестоимости, рыночным или нормальным ценам. В последнем случае на предприятии составляли ценник и в течение длительного времени использовали на одинаковые предметы одни и те же цены. Итогом различий в способах оценки является то, что все три системы калькулирования дают разные калькуляционные эффекты [19, с. 122].

Из ряда учёных, развивавших теорию калькуляции, следует также выделить Рихарда Фишера. Суть его работ сводилась к выявлению объективной себестоимости. Объективная себестоимость по Фишеру заключалась в достижении сопоставимости между затратами частных и акционерных предприятий. Фишер не стремился к получению действительно объективной себестоимости, а хотел распространить принцип акционерной практики на индивидуальные предприятия, хозяева которых должны, по его мнению, учитывать «свою зарплату» и принимать амортизацию, адекватную износу.

Фишер включал в состав себестоимости расходы по сбыту. В теории калькуляции он выделял три главные категории (рисунок 1.3).

Расходы по сбыту, входящие в состав себестоимости

Виды расходов

Места издержек (Kostenstellen)

Носители расходов

Виды продукции данного предприятия, предназначенные для реализации на рынке, необходимые для определения себестоимости продукции.

Производственные помещения, функциональные обязанности (доставка), группы определённых изделий, заказы, всё предприятие как единое место затрат.

Материалы и сырьё,

зарплата и другие выплаты

Рисунок 1.3 — Расходы по сбыту, включаемые в себестоимость

Всё это имело отношение к калькуляции и совсем не связывалось с лицом, ответственным за работу. Места издержек расходов — это накладные расходы, «произведённые в определённом месте или для определённой цели». Kostenstellen нельзя путать с Responsibility centrs. Первые относятся к косвенным расходам, вторые ликвидируют их, первые идут от объекта — изделия, вторые — от субъекта — человека [14, с. 177].

1.3 Балансоведение и балансовая теория И.Ф. Шера

Промышленный рост, распространение акционерных обществ и другие объективно сложившиеся факторы привели к стремительному развитию теоретической бухгалтерской мысли. В конце XIX и в начале XX вв. зародилось оригинальное направление бухгалтерского учёта — балансоведение [8, с. 56]

Возникновение балансоведения являлось следствием пропаганды баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии. На фоне этой тенденции юристы создают специальную отрасль права — балансовое право. Заслугой юристов было формулирование требований к балансу, которые и поныне лежат в основе его составления. Подробное изложение требований к балансу, а также их разъяснение и трактовка немецкими юристами представлены в таблице 1.1 [20, с. 20].

Таблица 1.1 — Требования к балансу

|  |  |
| --- | --- |
| Требование | Содержание требования |
| Точность | Обусловлена требованиями закона и целями, которые выдвигает высшая администрация. |
| Полнота | Капитал в балансе должен показываться в полной номинальной, а не в фактически внесенной сумме. Разность должна отражаться в активе как отдельная статья дебиторской задолженности.  |
| Ясность | Баланс должен быть понятен различным пользователям, причем одни авторы настаивали на «объективной ясности», доступности баланса для всех заинтересованных пользователей, но другие считали такое требование необязательным; поскольку ясность всегда субъективна, то она необходима только для специалистов в области учета. |
| Правдивость | Баланс должен быть составлен с учетом требований закона, и все его числа должны вытекать из первичных документов. |
| Последовательность | Делилась на внешнюю (сохранение из года в год структуры баланса) и внутреннюю (сохранение принципов оценки прошлого года в текущем году). |
| Единство | Баланс основной компании должен включать показатели балансов своих филиалов. |

Формулировка данных требования привела к необходимости их классификации. Исходя из этого, в Германии стали различать две разновидности баланса. Баланс-брутто, который составляется с указанием нераспределенной прибыли и баланс-нетто, формируемый с уже распределенной прибылью. Важно отметить, что законом было предусмотрено обязательное составление брутто-баланса.

Вся теория баланса фокусировалась на одном главном вопросе, а именно, выборе метода оценки. Свой немалый вклад в развитие метода оценки внёс Фридрих Ляйтнер. Его классификация имела специфические характеристики. Итак, Ляйтнер делил цены на абсолютные и относительные. Первые включали текущие и продажные цены, вторые могли быть учётными, номинальными, калькуляционными, прейскурантными, а также рассчитываться по средним ценам и по себестоимости. Абсолютные цены, по мнению Ляйтнера, опираются на исключительно безусловные данные. Относительные же цены создают искусственно для успешного функционирования бухгалтерского учёта. Немецкая учётная школа трактовала оценку как один из вариант продажной цены. Во всех случаях оценка подразумевала мнимую ликвидацию предприятия и измерение стоимости имущества по текущим рыночным ценам. Фишер впервые чётко определил оценку бухгалтерского номинализма как оценку по себестоимости. Однако оценка по себестоимости не удовлетворяла многих бухгалтеров, так как она делала несопоставимой ценность, увеличивала актив скрытыми убытками, а иногда приводила к занижению прибылей [1, с. 54].

Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке, который развил И. Крайбиг. Он использовал понятие фактической себестоимости, которая формируется по усмотрению предпринимателя и учитывает роль конкретного имущества в функционировании предприятия. Крайбиг считал, что каждая статья баланса должна оцениваться по тем принципам, которые в наибольшей степени подходят для неё. Он полагал, например, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, следовательно, бессмысленно показывать их в одинаковой оценке.

Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им. Это слова истинного прародителя немецкого балансоведения — Иоганна Фридриха Шера. Его вклад в развитие бухгалтерской мысли неоспорим и многогранен. Труды учёного коснулись многих аспектов бухгалтерии. Так, например, Шер дал подробную формулировку целей учета, а также его границ. Но в данной работе речь пойдёт о вкладе И.Ф. Шера в развитие балансовой теории [15, с. 402].

Баланс представляет собой равенство между активом и пассивом, построенное в форме счетов в заключительный день операционного периода. Шер писал, что «всякая бухгалтерия, которая не опирается на вступительный баланс, несовершенна и не соответствует хозяйственным и юридическим требованиям» [18, с. 175].

В основу учёта в отличие от предшествующих авторов Шер положил не счета, а баланс. Балансовая теория Шера формировалась по средствам следующих уравнений, представленных в таблице 1.2 [4, с. 42].

Таблица 1.2 — Основные уравнения Шера

|  |  |
| --- | --- |
| Уравнение | Комментарии |
| Актив – Пассив = Капитал (статика предприятия) | Постулат Шера: Величина капитала равна разности между объёмом имущества и кредиторской задолженностью предприятия |
| Актив – Пассив = Капитал + Прибыль – Убыток (динамика) | От предыдущего уравнение отличается тем, что финансовые результаты отражаются на счёте Убытков и прибылей, а не на счёте Капитала |
| Актив – Пассив – Капитал = Прибыль – Убыток | Уравнение повторяет постулат Пизани, хотя Шер трактует категории иначе |
| Актив = Капитал + Пассив | Балансовое уравнение, формирующее начальный баланс |
| Актив + Убыток = Капитал + Пассив + Прибыль | Уравнение отражает последующий баланс |

Уравнение 1.1, также называемое капитальным равенством или постулатом Шера, является основой баланса и показывает статику предприятия:

 *А – П = К* (1.1)

Два последующих равенства (1.2 — 1.3) демонстрируют сущность предприятия в его динамики:

 *А – П = К + Пр – У* (1.2)

 *А – П – К = Пр – У* (1.3)

Сам баланс же строится на четвёртом уравнении (1.4), балансовом равенстве, которое формирует начальный баланс:

 *А = П + К* (1.4)

Шер видел взаимосвязь между капитальным и балансовым равенством в том, что бланк баланса формируется на основе балансового уравнения для открытия счетов, а сущность баланса строится на уравнении капитальном. При составлении заключительного баланса формальное уравнение преобразуется в капитальное уравнение. Анализ активов баланса позволил Шеру сгруппировать статьи по ликвидности средств в порядке убывания. Статьи пассива начинают группироваться с собственных средств, затем показываются заёмные средства и в завершение — сальдо счёта финансовых результатов [18, с. 172].

Противопоставляя свои взгляды меновой теории, где баланс объясняется как результат двойной записи на счетах, Шер полагал, что балансовое уравнение есть причина и необходимость двойной записи, а счета вытекают из баланса. Согласно балансовой теории, каждый счёт — это элемент баланса и поэтому система счетов должна исходить именно из баланса. Из уравнения баланса вытекают правила двойной записи, основанные на противопоставлении сущности дебета и кредита в активных и пассивных счетах. Теория Шера, утверждавшая наличие двух противоположных по характеру типов счетов, получила название теории двух рядов счетов [1, с. 51].

Шер впервые сформулировал шесть требований, которым должна отвечать система (план) счетов предприятия (рисунок 1.4).

Требования к системе счетов по Шеру

«Группировка должна быть произведена целесообразно, в соответствии с существом дела, так, чтобы можно было прослеживать отдельные хозяйственные процессы и контролировать их влияние на состояние имущества и на образование капитала».

«Она должна быть всеобъемлющей, полной, так, чтобы ни одна часть актива или пассива не оставалась вне контроля соответствующими счетами»

«Она должна правильно и в соответствии с законами изображать юридическое строение имущественных средств».

В ней «должно быть обеспечено... расположение частей имущества по материальным категориям, по хозяйственным процессам и, в особенности, по ликвидности частей имущества»

Она должна допускать «возможность как дальнейшего расчленения, так и упрощения и свертывания»

Она должна «делать невозможным затуманивание и сокрытие посредством объединения ничего общего не имеющих частей»

Рисунок 1.4 — Требования к системе счетов, сформулированные Шером

Шер очень любил учёт. Именно этот учёный является примером и вдохновителем для каждого думающего бухгалтера. Замечательные слова Шера о том, что «бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в настоящем и надежным консультантом относительно будущего всякого хозяйственного предприятия», знает каждый управляющий. Идеи Шера лежали в русле того направления, которое будет названо статическим [15, с. 98].

1.4Развитие статической и динамической учётной идеологии

 представителями немецкой школы

Немецкая научная школа бухгалтерского учёта, в основном, концентрировала все свои теории на балансовом направлении. Это означает, что акцент научных взглядов и интересов направлен на балансоведение. С точки зрения немецких учёных, баланс — основополагающая категория, из которой вытекают любые учётные понятия. В упрощённом виде основные положения учёных немецкой школы отражены в таблице 1.3 [5, с. 2].

Таблица 1.3 — Представления немецкой научной школы

|  |  |
| --- | --- |
| Основные позиции | Немецкая научная школа |
| Цель учёта | Выработка рациональных учётных процедур |
| Предмет учёта | Процедуры |
| Объект учёта | Ценности |
| Базовая наука | Математика |
| Содержание баланса | Равенство дебетовых и кредитовых сальдо |
| Соотношение баланса и счетов | Счета вытекают из баланса |
| Оценка | Не принципиально |
| Счета по содержанию | Активно-пассивные |
| Счета по структуре и назначению | Два ряда |
| Причина двойной записи | Вытекает из баланса |
| Метод | Дедукция |
| Границы учёта | Микро- и макро учёт |

Немецкие бухгалтеры трактовали баланс с точки зрения его механистического аспекта. Именно поэтому главным стал вопрос о статической или динамической природе баланса.

Предполагалось, что динамика баланса, отражая состояние средств на определённую дату, выступает причиной последующих изменений и призвана охарактеризовать финансовое положение, в то время как статика баланса — это всего лишь итог прошлых усилий предприятия, показывающий финансовый результат его работы. В случае рассмотрения динамического баланса бухгалтерский учёт устремлён в будущее, при изучении же статического баланса все научные взгляды были сосредоточены на прошлом.

Таким образом, вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения. Причём статическая и динамическая теории трактовались как базовые, а все остальные научные взгляды являлись попыткой синтеза и анализа уже имеющихся постулатов двух предыдущих теорий [13, с. 77].

 Рассмотрим теорию статического баланса, которая по своей сути является преобразованным вариантом венецианской двойной бухгалтерии. Среди основных представителей данного направления можно назвать Г. Никлиша, Т. Хольцера и В. Ле Кутра. Заслуга Генриха Никлиша заключается в том, что он не столько создал, сколько обобщил господствующие идеи предшественников и современников.

Согласно этому синтезу различных идей и взглядов баланс — это преобразованный инвентарь, пассив включает счета собственников и кредиторов, счета бывают или активные, или пассивные. Никлиш считал, что баланс должен преследовать одну цель — показать состояние средств предприятия, так как только при проведении этой процедуры баланс защищает интересы кредиторов. Баланс выступает как ликвидационный, это означает, что его активы рассматриваются по текущим ценам на день отчётности. На практике это приводит к тому, что средства оцениваются по минимальным ценам, колеблющемся между себестоимостью и продажными ценами. Нематериальные ценности учитываются в балансе, только если они покупались [2, с. 5].

Своё понимание о сути баланса было у Г. Хольцера. Он считал, что баланс предназначен для исчисления стоимости. Своё учение о природе балансе Хольцер назвал квантификационным. При определении сущности баланса Хольцер исходил из его внешней формы. При таком подходе баланс представляет собой две отдельные, равные по сумме, группы счетов. Хольцер утверждал, что эти группы должны быт взаимосвязаны и иметь общие черты. Выдвигая свою теорию, учёный исходил из того, что счета внутри групп актива или пассива должны иметь возможность суммироваться. Хольцер видел единственной общей чертой, позволяющей выполнить сложение, меру, под которой в данном случае понимал стоимость. Все счета Хольцер делил на два ряда: имущества и капитала, отсюда вытекает двойная запись, систематизирующая бухгалтерскую работу.

Наиболее успешной и развитой статической теорией был тотальный баланс Вальтера Ле Кутра. Суть баланса Ле Кутр видел в отражении активов и пассивов предприятия в балансе на состоянии моментального покоя. Именно поэтому баланс имеет статическую природу. Согласно этой формулировке баланс можно трактовать по-разному, отсюда появилось и название направления тотальная теория.

Важно подчеркнуть, что тотальный баланс должен был преследовать несколько целей: отображать имущество, исчислять прибыль, следить за хозяйственными процессами, входить в состав отчётности, так как сам баланс лишь составная часть отчётности. Также необходимо отметить, что, согласно Ле Кутру, тотальный баланс строится на двух принципах. Первый определяется как принцип ясности. Его суть заключается в том, что содержание баланса должно быть доступно и понятно любому заинтересованному лицу. Второй постулат гласит, что баланс должен быть составлен согласно требованиям закона, по принципу правдивости [12, с. 54].

В противовес статике баланса Эйген Шмаленбах создаёт теорию динамического баланса. В центре этой теории лежит чёткое выделение двух отдельных категорий, а именно, материальных результатов и затрат, с одной стороны, и денежных результатов и расходов, с другой стороны. Финансовый результат определяется на основе одних лишь денежных расходов и доходов. А различия между материальными и денежными оборотами показывают наличие материальных оборотов без результата, или, наоборот, финансовые результаты, не служащие материальным оборотом. Исходя из этого, Шмаленбах определял основную роль баланса как выявление прибыли и отражение финансового результата деятельности предприятия.

В основе идей Шмаленбаха лежит представление о том, что баланс показывает движение хозяйственных средств и источников. Исходя из этого, он определял динамический баланс как соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учётом временных отношений между материальными и финансовыми оборотами [17, с. 37].

Взгляды Шмаленбаха на оценку объектов имели неопределённое содержание. Так, он допускал оценку основных средств по цене приобретения, а материалы и готовую продукцию предлагал оценивать по цене, которая будет ниже. Если цена приобретения была ниже рыночной, то следовало использовать её. Если рыночная превосходила цену приобретения, то необходимо учесть именно её.

У Шмаленбаха были свои соображения по поводу оценки материальных запасов. В условиях инфляции активы и пассивы должны учитываться по индексу оптовых цен. Также необходимо создать специальный счёт «Корректировка денежной оценки», на котором будет отражаться кредитовое сальдо. Это сальдо следует рассматривать как резерв капитала.

Кроме того, Шмаленбах предлагал использовать ещё транзитный счёт «Резерв на инфляцию», по дебету которого концентрировать записи с кредита счетов материалов (резерв начислялся с новой, полученной в результате переоценки стоимости) и основных средств (начислялась их амортизация с восстановлением стоимости).

Дебетовый оборот этого счета следует списать в дебет счета «Прибыли и убытки». Переоценённое сальдо счетов расчётов и денежных средств компенсировать по дебету и кредиту каждого счета, что достигалось увеличением сальдо этих счетов, а затем на противоположной стороне показывалась та же сумма в корреспонденции со счётом «Прибыли и убытки» [15, с. 410].

Шмаленбах обратил внимание на жизненный цикл основных средств, при этом нормальным циклом он считал тот, когда в момент списания объекта сумма накопленной амортизации позволяла приобрести такой же объект. Отсюда инфляция, по его мнению, не столько искажала финансовый результат, сколько создавала проблемы для обновления основных средств [2, с. 6].

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала. Эта классификация позволяла сформулировать положение, которое можно назвать постулатом Шмаленбаха — «разность между сальдо счетов собственных средств и основных средств равна разности между сальдо счетов оборотных средств и кредиторской задолженности». Согласно этому постулату в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота.

У Шмаленбаха был особый взгляд и на процесс амортизации. Если в статической теории амортизация воспринималась как обесценивание активов и уменьшение их оценки, то в динамике баланса при амортизации потеря стоимости актива не происходили. Динамическая концепция амортизации — это перенос стоимости актива по периодам его полезного использования [6, с. 82].

В рамках теории ценообразования и затрат Шмаленбах классифицировал последние на постоянные и переменные затраты. Но на себестоимость учёный переносил только переменные затраты. Это способствовало формированию конкурентоспособного ценообразования [7, с. 61].

Научные достижения Шмаленбах не остались не замеченными, и нашли своё применение на практике. Германия с 1942 г. начала использовать новый план счетов, ставший обязательным для всех бухгалтеров [13, с. 80].

Так как изложенный выше материал лишь поверхностно затрагивает некоторые идеи статической и динамической природы баланса, необходимо более детально осветить основные положения этих теорий. На основе изучения различных материалов, в таблице 1.4 отражены основные концепции статики и динамики баланса [4, с. 39].

Таблица 1.4 — Сравнительная характеристика статической и динамической

 интерпретаций баланса

|  |  |
| --- | --- |
| Информационные характеристики | Баланс |
| статический | динамический |
| Базовый принцип  | Фиктивной ликвидации | Непрерывности деятельности |
| Задача баланса  | Оценка финансового положения, определение стоимости чистого имущества | Выявление финансового результата |
| Основной пользователь  | Кредиторы | Собственники |
| Группировка статей баланса  | По ликвидности (актив) по изъятию (пассив)  | По фазам (стадиям) кругооборота капитала |
| Оценка статей  | Текущие рыночные (продажные) цены | Себестоимость |
| Отражение договора  | Права и обязательства, вытекающие из договоров | Выполнение договоров |
| Информационная база  | Инвентаризация | Первичные документы |
| Задача актива  | Возможность продажи | Эффективность использования ресурсов |
| Актив  | Средства | Затраты будущих отчётных периодов |
| Пассив  | Источники средств | Поступления, которые должны стать затратами |
| Расходы (затраты)  | Уменьшение средств и/или увеличение источников | Оплаченные или подлежащие оплате активы. Затраты — расходы данного отчётного периода  |
| Доходы (поступления) | Увеличение средств и/или уменьшение источников, т.е. любой прирост активов  | Поступления средств за товары отгруженные и услуги, оказанные организацией |
| Кредиторская задолженность  | Долги, которые должна уплатить организация  | Ожидаемый отток денежный средств  |
| Дебиторская задолженность  | Долги, причитающиеся организации  | Ожидаемое поступление денежных средств |
| Отражение задолженности по уставному фонду  | Вся задолженность, вытекающая из учредительного договора  | В объёме фактически внесённых средств  |

Продолжение таблицы 1.4

|  |  |
| --- | --- |
| Информационные характеристики | Баланс |
| статический | динамический |
| Кредиты | Отражают фактически полученный кредит и будущую величину процентов  | Отражают фактически полученный кредит и проценты, относящиеся только к текущему году  |
| Амортизация | Обесценение ценности во времени  | Способ учётной политики, позволяющей регулировать финансовый результат (расходы становятся затратами) |
| Роль ликвидационной стоимости при расчёте нормы амортизации  | Во внимание принимаются  | Во внимание не принимаются |
| Природа счета амортизации  | Резерв на реновацию (на возобновление имущества)  | Регулятив (контрактив), отражающий перенос стоимости |
| Отражение субсидий | Увеличение прибыли | Увеличение фондов |
| Научно-исследовательские расходы (НИР)  | Подлежат отнесению на те отчётные периоды, когда они были понесены  | Подлежат отнесению на те отчётные периоды, когда благодаря НИР будет получен доход  |
| Ценные бумаги | Отражаются по текущему курсу  | Отражаются по фактической цене приобретения |
| Иностранная валюта | Деньги | Товар |
| Схема учёта запасов  | Натурально-стоимостная | Стоимостная |
| Расходы будущих периодов | Отвлечённые средства | Расходы, но ещё не затраты |
| Доходы будущих периодов | Дополнительный счёт к счету убытков и прибылей | Доходы, но ещё не прибыль |
| Реализация | Счёт расчётов с покупателями | Счёт товаров отгруженных |
| Бартер | Создаёт прибыль | Меняет структуру актива |
| Валовая прибыль | Разность между конечным и начальным капиталом фирмы | Кредитовое сальдо счетов реализации (продаж) |

Окончание таблицы 1.4

|  |  |
| --- | --- |
| Информационные характеристики | Баланс |
| статический | динамический |
| Рентабельность  | Отношение прибыли к итогу актива | Отношение прибыли к итогу собственных средств фирмы  |
| Резервы | Капитализируются в пассиве  | Списываются прямо из ценности  |
| Природа счета убытков и прибылей  | Дополнительный счёт к счетам фондов и резервов. В балансе может отсутствовать  | Центральный счёт бухгалтерского учёта  |
| Сопоставимость | Полная | Условная |
| Оценка бизнеса | Ликвидационная | Дисконтированная |
| Идеальная база для налогообложения | Имущество | Прибыль |

Ни для кого не секрет, что при наличии нескольких противоречивых теорий любой учёный всегда стремится найти в них точки соприкосновения, общие положения и категории. Результом именно таких трудов стал органический баланс, совмещающий в себе идеи статики и динамики баланса. Создатель органического баланса — Фриц Шмидт — в своих трудах основывался на том, что любое предприятие является живым организмом.

В рамках теории органического баланса Шмид разделял такие понятия как результат хозяйственной деятельности и прибыль или убыток. Результат хозяйственной деятельности определяется изменением реального объёма имущественного комплекса предприятия, а прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах. При этом прямой взаимосвязи между этими величинами нет. Поскольку, согласно Шмидту, целью прибыли — поддержание способности фирмы к дальнейшему функционированию, решающее значение имеет достижение такого положения, когда рост прибыли соответствует росту финансового результата. Прибыль есть результат кругооборота капитала. При этом выявление изменений в объёме и составе имущества играет ведущую роль в балансоведении. Решающим средством этого анализа, по Шмидту, выступает органический баланс, который следует составлять ежедневно. Так как покупательная сила денег очень быстро меняется, то исчисление баланса за продолжительный период является бессмысленным. В связи с этим органический баланс имеет целью устранить неустойчивость денежного измерителя, основным измерителем признается натуральный, прибылью считается только то, что нашло увеличение вследствие обычной основной хозяйственной деятельности в активе, прибыль же, например, от увеличения цен, — величина мнимая [15, с. 148].

Центральная идея органической балансовой теории сводится к тому положению, что повышение цен на находящееся в распоряжении организации имущество необходимо хотя бы частично использовать для поддержания ею потенциала на прежнем уровне.

Профессор Ф. Шмидт указывает, что если повышение цен не будет учитываться, то полученная прибыль будет состоять частично из обусловленной инфляцией фиктивной прибыли. Эта фиктивная прибыль, по его мнению, должна отражаться в балансе отдельно от прибыли настоящей, полученной в результате хозяйственной деятельности организации. Для этого Ф. Шмидт создаёт собачат счетов капитала, на котором и отражается фиктивная прибыль. Размер фиктивной прибыли равен фиктивной собственности, которая определяется как разница между чистыми активами по органическому и бухгалтерскому балансам. В случае превышения формируется реальная собственность как разница между чистыми активами по органическому производному бухгалтерскому балансу и данными отчётного бухгалтерского баланса [19, с. 121].

Несмотря на то, что после Шмидта было ещё много попыток синтеза статического и динамического баланса, именно он по праву считается основоположником данного направления. И хотя не все современники Шмидта по достоинству оценили его труды, бухгалтеры следующих поколений признавали его взгляды новаторскими и подчёркивали их огромное значение для развития бухгалтерской научной мысли.

1.5 Система регулирования учёта и отчётности Германии

 на современном этапе развития

Бухгалтерский учёт в Германии ориентирован на давние и самобытные традиции, в частности немецкая бухгалтерия отличается точностью в соблюдении законодательства, прежде всего налогового. Это объясняет строгую формализацию и детализацию представления отчётности.

Основной источник нормативного регулирования отчётности в Германии — Коммерческий (Торговый) кодекс. Он регламентирует минимальные требования по ведению учёта и составлению финансовой отчётности, основные требования к консолидированной отчётности. Важно отметить, что все требования зависят от величины предприятий. Основные виды предприятий выделяют по нескольким критериям: сумма валюты баланса (без учёта накопленных убытков), сумма выручки за год, среднесписочная численность сотрудников за год. Данная классификация представлена в таблице 1.5 [11, с. 1397].

Таблица 1.5 — Классификация предприятий по величине

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид предприятия | Сумма валюты баланса (без учёта накопленных убытков) | Сумма выручки за год | Среднесписочная численность сотрудников за год |
| Малая компания | Менее 4015 тыс. евро | Не превышает 8030 тыс. евро  | Не превышает 50 человек |
| Средняя компания | От 4015 до 16 060 тыс. евро  | От 8030 до 31 120 тыс. евро | От 50 до 250 человек |
| Крупная компания | Более 16 060 тыс. евро  | Превышает 31 120 тыс. евро  | Превышает 250 человек |

Малые предприятия имеют некоторые преимущества в плане требований к учёту. Во-первых, им дозволено публиковать отчётность в сокращённом виде. Во-вторых, малый бизнес освобождается от ряда общих требований относительно состава и глубины детализации финансовой отчётности.

Так, малые предприятия могут не формировать отчёт о движении основных средств, отчёт о движении денежных средств и отчёт об основных результатах и перспективах деятельности, а также не перечислять крупных дебиторов и кредиторов. Для средних компаний также существует ряд выгод, которые касаются как состава финансовой отчётности, так и ею содержания, сроков и объёма публикации [10, с. 39].

Все вопросы ведения отчётности в Германии регулирует Немецкий комитет по стандартам финансовой отчётности. Функции Комитета можно укрупнённо разделить на шесть основных групп (рисунок 1.5).

Содействие сопоставимости и скорейшей конвергенции с международными стандартами

Консультирование Министерства юстиции, иных государственных, а также европейских органов по стандартам отчётности

Содействие исследованиям, развитию науки и повышению квалификации бухгалтерских кадров

Представительство Германии в международных организациях по стандартам отчётности

Сотрудничество с Комитетом по ФСМО

Разработка и совершенствование национальных стандартов финансовой отчётности и рекомендаций

Немецкий комитет по стандартам финансовой отчётности

Рисунок 1.5 — Функции Немецкого комитета по стандартам финансовой

 отчётности

Итак, очевидно, что Комитет не ограничивает свой функционал контролем бухгалтерской отчётности на территории Германии. Немецкий комитет по стандартам финансовой отчётности также вовлечён в процесс международной бухгалтерии.

Бухгалтерская отчётность всех немецких фирм должна соответствовать принципам, упомянутым ранее как требования к балансу. Но, помимо этих требований, в современной Германии сформировались ещё один принцип, получивших юридическую силу закона. Речь идёт о принципе обязательности, согласно которому счета Главной книги являются непосредственной основой для исчисления налогов. Хотя существуют два типа счетов — коммерческие и налоговые, отдельного налогового учёта в том понимании, в котором он существует в других западных странах, нет, и выбор того или иного метода учёта имеет прямые налоговые последствия. Большинство налоговых льгот могут быть использованы, только если они нашли отражение в счетах коммерческого учёта [3, с. 17].

Порядок ведения учёта в Германии отличается осторожностью и ориентированностью на пользователей финансовой отчётности (кредиторов). Исходя из этого, принято оценивать активы по наименьшей из возможных стоимостей, а обязательства — по наибольшей. Пользователи должны в первую очередь увидеть в финансовой отчётности максимум обязательств, которые может иметь предприятие, и минимум его активов. Если в итоге оказывается больше активов и меньше обязательств, то кредитор не рискует. Во всех областях учёта немцы предпочитают «осторожную» оценку в отношении как активов, так и обязательств.

Годовая финансовая отчётность должна включать несколько обязательных документов: баланс, отчёт о прибылях и убытках, пояснительная записка и отчёт руководства о состоянии компании и перспективах её развития. Отчёт о состоянии компании включает характеристику факторов, которые влияют или могут повлиять на развитие бизнеса, также этот документ предполагает прогнозы и перспективы на период обозримого будущего [10, с. 41].

Отчёт о прибылях и убытках характеризует деятельность компании за весь отчётный период и поэтому представляет наибольший интерес для пользователей финансовой отчётности. В отчёте о прибылях и убытках отражается: выручка от основной деятельности и другие виды доходов; затраты на производство основной продукции (себестоимость реализованной продукции); накладные расходы (внереализационные и административно-хозяйственные). Затраты на капиталовложения отражаются на счёте финансовых результатов по статье амортизационных отчислений. В отчёте о прибылях и убытках обращают внимание на выручку от основной финансово-хозяйственной деятельности, валовую и чистую прибыль [12, с. 55].

Отчёт о прибылях и убытках представляется в вертикальной форме, в затратном формате, ориентированном на характеристику производства. В рамках этого формата важное место имеет такой показатель как объём производства и потребления товарно-материальных запасов и ресурсы. Так как данный показатель влияет на изменение основного капитала, его отражение в отчёте имеет первоочерёдную важность вместе с объёмом продаж. Затраты в таком отчёте классифицируются по типам независимо от места их возникновения. Форма такого отчёта о прибылях и убытках следующая (рисунок 1.6) [3, с. 19].

|  |
| --- |
| Объём реализации ± Изменение объёмов незавершённого производства (готовой продукции) + Капитализация работ на собственные нужды |
| Валовый показатель деятельности + Прочие прибыли от хозяйственной деятельности – Затраты на материалы – Затраты на персонал – Амортизация – Прочие операционные издержки |
| Прибыль / убыток от хозяйственной деятельности + Прибыль / убыток от финансовой деятельности |
| Прибыль / убыток от обычных операций ± Прибыль / убыток от чрезвычайных операций – Налоги  |
| Прибыль / убыток за год |

Рисунок 1.6 — Форма отчёта о прибылях и убытках

Годовая отчётность всех компаний, за исключением малых, подлежит проверке независимыми аудиторами. За нарушение сроков и форм предоставления финансовой отчётности налагаются штрафы и санкции различной тяжести. Так, например, за несвоевременную публикацию или её полное отсутствие взымается штраф в размере до 5 тысяч евро. За искажение или предоставление неполной информации в отчётах компания будет обязана внести крупную сумму в уплату штрафа. Также возможно лишение должностных лиц или аудиторов свободы сроком до трёх лет за грубое искажение отчётов [10, с. 44].

Анализируя процесс развития учёта в Германии, можно сказать что, немецкая бухгалтерская наука прошла долгий и многогранный путь от синтеза и анализа взглядов учёных Италии до формирования самодостаточной и независимой национальной школы бухгалтерского учёта. На протяжении двух последних столетий немецкие бухгалтеры смогли выделить и применить на практике свои самобытные методы и принципы. И на данный момент порядок ведения учёта в Германии имеет строго регламентированные правила, помогающие упростить и упорядочить финансовую отчётность всех фирм и предприятий.

2 Решение сквозной задачи

01.11.2014 г. было зарегистрировано ООО «Океан» с уставным капиталом 4 000 000 р. Объявление уставного капитала отражается записью:

*Дебет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»*

*Кредит 80 «Уставный капитал» —* 4 000 000 р.

Собственниками в качестве вклада в уставный капитал было внесено 3 200 000 р. на расчетный счет. На суммы вкладов должны быть выполнены следующие проводки:

*Дебет 51 «Расчетные счета»*

*Кредит 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» —* 3 200 000 р.

В соответствии с указанной информацией сформирован вступительный баланс, представленный в приложении А.

Факты хозяйственной жизни, имевшие место в течение отчётного периода отражены в Журнале регистрации фактов хозяйственной жизни (таблица 2.1).

Таблица 2.1 — Журнал регистрации хозяйственных операций

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 1. | Поступили материалы в качестве вклада в уставный капитал | П II | 10 | 75.1 |  | 400 000 |
| 2. | Поступило производственное оборудование от учредителя | П II | 08 | 75.1 |  | 400 000 |
| 3. | Акцептован счёт монтажной организации за наладку станка, в т.ч. НДС | М I М I | 0819 | 6060 | 8000014400 | 94 400 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 4. | Списан к возмещению НДС | П II | 68 | 19 |  | 14400 |
| 5. | Введён в эксплуатацию станок | П II | 01 | 08 |  | 480000 |
| 6. | Отпущены со склада материалы:на производство продукции Ана производство продукции Бна цеховые нуждына управленческие нужды | П II | 20/А20/Б2526 | 10101010 | 140 000140 0008 0006 000 | 294 000 |
| 7. | Начислена амортизация оборудования линейным методом | П II | 25 | 02 |  | 4 000 |
| 8. | Акцептован счёт поставщика за электроэнергию, потреблённую на:производственные нужды, в т.ч. НДСобщехозяйственные нужды, в т.ч. НДС | М I | 25192619 | 60606060 | 12 0002 1608 0001 440 | 23 600 |
| 9. | Списан к возмещению НДС по счету | М III | 68 | 19 |  | 3 600 |
| 10. | Начислена заработная плата:рабочим, изготавливающим изделие Арабочим, изготавливающим изделие Бперсоналу цехааппарату заводоуправления | М I | 20/А20/Б2526 | 70707070 | 4800044 00024 00028 000 | 144 000 |
| 11. | Начислены взносы во внебюджетные фонды по категориям работников:рабочим, изготавливающим изделие Арабочим, изготавливающим изделие Бперсоналу цехааппарату заводоуправления | М I | 20/А20/Б2526 | 69696969 | 14 40013 2007 2008 400 | 43 200 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 12. | Произведены удержания из заработной платы работников:НДФЛпо исполнительным листампрофсоюзные взносы | П IV | 707070 | 687676 | 16 0003 0002 000 | 21 000 |
| 13. | Получены в банке денежные средства для выдачи заработной платы | П II | 50 | 51 |  | 123 000 |
| 14. | Выдана заработная плата работникам организации | М III | 70 | 50 |  | 102 800 |
| 15. | Депонированы суммы невыплаченной заработной платы | П IV | 70 | 76 |  | 20 200 |
| 16. | Депонированная сумма возвращена на расчётный счёт | П II | 51 | 50 |  | 20 200 |
| 17. | Получен счёт ОАО «Ростелеком» за услуги связи, в т.ч. НДС | М I | 2619 | 6060 | 10 0001 800 | 11 800 |
| 18. | Списана сумма НДС по счету | М III | 68 | 19 |  | 1 800 |
| 19. | По чеку в банке получены деньги на хозяйственные нужды | П II | 50 | 51 |  | 26 000 |
| 20. | Выдано из кассы менеджеру под отчёт на командировочные расходы | П II | 71 | 50 |  | 26 000 |
| 21. | Приняты к учёту командировочные расходы согласно авансовому отчёту | П II | 26 | 71 |  | 23 600 |
| 22. | Произведён окончательный расчёт по подотчётной сумме | П II | 50 | 71 |  | 2 400 |
| 23. | Произведена оплата счета за услуги связи | М III | 60 | 51 |  | 11 800 |
| 24. | Обнаружена недостача материалов | П II | 94 | 10 |  | 2 800 |
| 25. | Отражена задолженность работника по возмещению материального ущерба | П II | 73 | 94 |  | 2 800 |
| 26. | Сумма недостачи полностью внесена работником в кассу  | П II | 50 | 73 |  | 2 800 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 27. | Распределены и списаны на счета основного производства (пропорционально израсходованным на основное производство материалам):а) общепроизводственные расходыизделие Аизделие Бб) общехозяйственные расходыизделие Аизделие Б | П II | 20/А20/Б20/А20/Б | 25252626 | 27 60027 60042 00042 000 | 139 200 |
| 28. | Выпущена из производства и учтена на складе готовая продукция по фактической себестоимости:изделие Аизделие Б | П II | 4343 | 20/А20/Б | 100 000112 000 | 212 000 |
| 29. | Списывается стоимость материалов, израсходованных на упаковку продукцииизделие Аизделие Б | П II | 4444 | 1010 | 2 4002 000 | 4 400 |
| 30. | Отгружена со склада продукция А, право собственности на которую перейдёт к покупателям на складе назначения | П II | 45 | 43 |  | 96 000 |
| 31. | Получен аванс от покупателя в счёт предстоящей поставки изделия Б | M I | 51 | 62.2 |  | 200 000 |
| 32. | Отгружена продукция Б покупателю и предъявлены ему расчётные документы | M I | 62.1 | 90 |  | 280 000 |
| 33. | Начислен НДС с объёма продаж изделия Б | П IV | 90 | 68 |  | 42 712 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 34. | Произведён зачёт ранее полученного аванса | M III | 62.2 | 62.1 |  | 200000 |
| 35. | Получено подтверждение о приёмке покупателем отгруженной ему продукции А и переходе права собственности | М I | 62.1 | 90 |  | 300000 |
| 36. | Начислен НДС с объёма продаж изделия А | П IV | 90 | 68 |  | 45763 |
| 37. | Списывается производственная себестоимость проданной продукции:изделие Аизделие Б | П II | 9090 | 4543 | 96000108000 | 204000 |
| 38. | Списываются коммерческие расходы:изделие Аизделие Б | П II | 9090 | 4444 | 24002000 | 4400 |
| 39. | Выявлен финансовый результат от продаж:изделие Аизделие Б | П IV | 9090 | 9999 | 155837127288 | 283125 |
| 40. | Поступили денежные средства от покупателей в оплату продукции | П II | 51 | 62.1 |  | 380000 |
| 41. | Перечислено с расчётного счета за электроэнергию | M III | 60 | 51 |  | 23600 |
| 42. | Продано производственное оборудование:на договорную стоимость объектана сумму НДСна списанную фактическую стоимостьна сумму накопленной амортизациина остаточную стоимость | M I П IVП IIП IIП II | 62.19101.20291 | 91680101.201.2 | 380000579664800004000476000 | 1397966 |
| 43. | Поступили денежные средства на расчётный счёт за проданное оборудование | П II | 51 | 62.1 |  | 380000 |

Окончание таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Содержание фактахозяйственной жизни | ТипФХЖ | Корреспондирующие счета | Сумма, р. |
| дебет | кредит | частная | общая |
| 44 | Отражена сумма предъявленных организацией штрафных санкций к получению | M I | 76 | 91 |  | 240000 |
| 45 | Получены суммы штрафов | П II | 51 | 76 |  | 240000 |
| 46 | В результате чрезвычайных обстоятельств полностью уничтожены материалы | П II | 91 | 10 |  | 4000 |
| 47 | Определён финансовый результат от прочих доходов и расходов | П IV | 91 | 99 |  | 82034 |
| 48 | Начислен налог на прибыль | П IV | 99 | 68 |  | 73031 |
| 49 | Заключительными оборотами года закрыт счёт прибылей и убытков | П IV | 99 | 84 |  | 292128 |
| 50 | По решению собрания акционеров 5% прибыли направлено на образование резервного капитала | П IV | 84 | 82 |  | 14606 |
| 51 | Начислены дивиденды (25%):акционерам, не являющимися работниками организацииакционерам, являющимся работниками организации | П IVП IV | 8484 | 75.270 | 7303273032 | 146064 |
| 52 | Выплачены дивиденды:акционерам, не являющимися работниками организацииакционерам, являющимся работниками организации | П IIМ III | 75.270 | 5151 | 7303273032 | 146064 |
| 53 | Оплачена задолженность по налогам и взносам во внебюджетные фонды | П IVМ III | 6869 | 5151 | 21567243200 | 258872 |
|  | Итого | — | — | — | — | 7990165 |

По данным Журнала регистрации свершившихся фактов хозяйственной жизни заполнена Главная книга (приложение Б), составлена оборотно-сальдовая ведомость (приложение В), сформирован баланс на конец периода (приложение Г) и отчёт о финансовых результатах (приложение Д).

Косвенно-распределяемые затраты распределяются пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Распределение общепроизводственных затрат представлено в таблице 2.2.

Таблица 2.2 — Распределение общепроизводственных затрат основного цеха

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объекты калькулирования | База распределения | Распределяемый показатель |
| Изделие А | 140 000 р. | 27 600 р. |
| Изделие А | 140 000 р. | 27 600 р. |
| Всего | 280 000 р. | 55 200 р. |

Распределение общехозяйственных затрат представлено в таблице 2.3.

Таблица 2.3 — Распределение общехозяйственных затрат основного цеха

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объекты калькулирования | База распределения | Распределяемый показатель |
| Изделие А | 140 000 р. | 42 000 р. |
| Изделие А | 140 000 р. | 42 000 р. |
| Всего | 280 000 р. | 84 000 р. |

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Бухгалтерская наука прошла длинный путь своего становления от трактата Луки Пачоли «О счетах и записях» до сложной системы бухгалтерии современных корпораций и предприятий. Бухгалтерский учёт незаменим во всём мире, он осуществляется хозяйствующими субъектами каждой страны и не знает территориальных границ. Однако национальные культурные и исторические особенности, так или иначе, оставляют свой отпечаток на способах и методах ведения учёта в пределах конкретного государства.

Бухгалтерский учёт — продукт итальянского Ренессанса. Движущие силы возрождения человеческого духа в Европе также обусловили и зарождение бухгалтерского учёта. Пожалуй, можно сказать, что если бы система двойной записи не была изобретена, то наш мир был бы иным, поскольку именно она и дала основу развития частного капитала, создающего благосостояние для жизни и творчества.

История бухгалтерского учёта — история нашего времени. Часто учёт сам рассказывает нам эту историю. Очень много сведений о великих людях прошлого, таких, как Исаак Ньютон и Джон Уэсли, мы почерпнули из бухгалтерских книг, которые они вели.

Во все времена при описании фактов хозяйственной жизни выявлялись общие категории, описание которых мы находим в источниках различных исторических эпох. По мере экономического развития бухгалтерские категории трансформировались, принимая разнообразные формы, связанные с особенностями деятельности людей. Любая бухгалтерская категория, любой счёт отражают и в то же время скрывают интересы тех или иных лиц, занятых в хозяйственном процессе.

Исследование проблематики национальных школ бухгалтерского учёта, проведённое в ходе выполнения данной работы, позволило проанализировать особенности становления и формирования идей бухгалтеров Германии.

Все научные труды бухгалтеров Германии основывались на анализе учётной процедуры. Характерные черты зарождения бухгалтерского учёта в Германии напрямую связаны с культурными и национальными традициями, повлиявшими на регулирование учёта.

Также результаты исследования продемонстрировали сложный путь развития форм счетоводства, эволюцию форм бухгалтерского учёта с учётом особенностей развития экономики, изменения и расширения производственно-хозяйственных связей, повышения требований к учётной работе, изменений в законодательстве, усложнения производственных процессов.

Таким образом, к основным достижениям немецкой школы бухгалтерского учёта можно отнести возникновение балансового направления, связанного с такими известными учёными как Фридрих Ляйтнер и Иоганн Фридрих Шер. Не стоит забывать и о создании новой немецкой формы счетоводства, описанной Фридрихом Гельвигом, упорядочении счетов Эйгеном Шмаленбом. Балансоведение немецкой школы дало толчок созданию экономического анализа (И.Ф. Шер), развитию теории калькуляции, согласно которой калькуляция анализирует экономическую информацию, синтезированную бухгалтерским учётом (Альбер Кальмес).

Современная бухгалтерия уходит своими корнями вглубь веков. Её многоуровневая история, как и история многих других наук, насчитывает множество стадий и путей развития. Но актуальность бухгалтерской мысли прошлых поколений ни в коей мере не угасла. Идеи и взгляды немецких бухгалтеров и по сей день имеют большое практическое значение. Учёт в современной Германии помнит свои самобытные корни, черпая из них знания для дальнейшего развития бухгалтерского учёта.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учёт и анализ: учеб. пособие / под ред. И.В. Ереминой. Екатеринбург: УрГУПС, 2016. 411 с.
2. *Дружиловская Т.Ю., Игонина Т.В.* Эволюция формирования требований к учёту обязательств и его современные проблемы // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организация. 2014. №14. С. 2—7.
3. *Жарикова Л.А., Наумова Н.В.* Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: учеб. пособие. Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. 160 с.
4. История бухгалтерского учёта: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбянцева. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. 160 с.
5. *Коробкова О.К., Попова В.В.* Роль немецкой школы счетоводства второй половины XIX — начала XX века в формировании современного бухгалтерского учёта // Сборник конференции Экономика и управление: проблемы, тенденции, перспективы развития. 2016. С. 215—217.
6. *Кутер М.И.* Введение в бухгалтерский учёт: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
7. *Кутер М.И., Климова Ю.В.* О работе Р. Маттессича и Жан-Ги Дегоза «Другая сторона европейского бухгалтерского учёта: Германия и Франция до эры перемен на пути к международным стандартам» // Международный бухгалтерский учёт. 2011. №18. С. 58—63.
8. *Мансурова* *Г.И.,* *Мансуров П.М.* Профессия бухгалтер: исторический аспект // Международный бухгалтерский учёт. 2014. №29. С. 54—64.
9. *Мансурова* *Г.И., Мансуров П.М.* Формы бухгалтерского учёта: исторический аспект // Международный бухгалтерский учёт. 2019. №29. С. 54—64.
10. *Мацидовски М.* Учёт в Германии. Система регулирования учёта и отчётности Германии // МСФО: практика применениях. 2006. № 3. С. 38—44.
11. *Миславская Н.А.* Бухгалтерский учёт в Германии // Финансовый менеджмент. 2004. №3. С. 1395—1399.
12. *Мнацаканова И.* Анализ финансовой отчётности компании // МСФО: практика применениях. 2017. № 1. С. 53—61.
13. *Обербринкманн Ф.* Современное понимание бухгалтерского баланса / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2017. 414 с.
14. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. 638 с.
15. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
16. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учёта: учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. 272с.
17. *Туякова* *З.С.* Роль немецкой школы бухгалтерского учёта в развитии теории оценки // Международный бухгалтерский учёт. 2005. №11. С. 37—45
18. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. 2-е изд. М.: Экономическая жизнь, 1925. 575 с.
19. *Шумилин П.Е.* Моделирование учётных и аудиторских механизмов реорганизации собственности коммерческих организаций // Учёт и статистика. 2006. №6. С. 119—124
20. Этапы развития бухгалтерского учёта: учебное пособие / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. — Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2018. 100 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

**Вступительный баланс**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **на** | **1 ноября** | **20** | **19** | **г.** | Коды |
| Форма по ОКУД | 0710001 |
| Дата (число, месяц, год) |  |  |  |
| Организация | ООО «Океан» | по ОКПО |  |
| Идентификационный номер налогоплательщика | ИНН |  |
| Вид экономическойдеятельности |  | поОКВЭД |  |
| Организационно-правовая форма/форма собственности |  |  |  |  |
|  | по ОКОПФ/ОКФС |  |  |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) | по ОКЕИ | 384 (385) |

Местонахождение (адрес)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На 1 ноября |  | На 31 декабря | На 31 декабря |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 14 | г.3 | 20 |  | г.4 | 20 |  | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | АКТИВ |  |  |  |
|  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |
|  | Нематериальные активы |  |  |  |
|  | Результаты исследований и разработок |  |  |  |
|  | Нематериальные поисковые активы |  |  |  |
|  | Материальные поисковые активы |  |  |  |
|  | Основные средства |  |  |  |
|  | Доходные вложения в материальные ценности |  |  |  |
|  | Финансовые вложения |  |  |  |
|  | Отложенные налоговые активы |  |  |  |
|  | Прочие внеоборотные активы |  |  |  |
|  | Итого по разделу I |  |  |  |
|  | II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |
|  | Запасы |  |  |  |
|  | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям |  |  |  |
|  | Дебиторская задолженность | 800000 |  |  |
|  | Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) |  |  |  |
|  | Денежные средства и денежные эквиваленты | 3200000 |  |  |
|  | Прочие оборотные активы |  |  |  |
|  | Итого по разделу II | 4000000 |  |  |
|  | БАЛАНС | 4000000 |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На | 1 ноября  |  | На 31 декабря | На 31 декабря |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 19 | г.3 | 20 | 19 | г.4 | 20 | 19 | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | ПАССИВ |  |  |  |
|  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6 |  |  |  |
|  | Уставный капитал (складочный капитал, вклады товарищей) | 4000000 |  |  |
|  | Собственные акции, выкупленные у акционеров |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Переоценка внеоборотных активов |  |  |  |
|  | Добавочный капитал (без переоценки) |  |  |  |
|  | Резервный капитал |  |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) |  |  |  |
|  | Итого по разделу III | 4000000 |  |  |
|  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |
|  | Заемные средства |  |  |  |
|  | Отложенные налоговые обязательства |  |  |  |
|  | Оценочные обязательства |  |  |  |
|  | Прочие обязательства |  |  |  |
|  | Итого по разделу IV |  |  |  |
|  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |
|  | Заемные средства |  |  |  |
|  | Кредиторская задолженность |  |  |  |
|  | Доходы будущих периодов |  |  |  |
|  | Оценочные обязательства |  |  |  |
|  | Прочие обязательства |  |  |  |
|  | Итого по разделу V |  |  |  |
|  | БАЛАНС | 4000000 |  |  |
| Руководитель |  |  |  | Главныйбухгалтер |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ |  | ” |  | 20 |  | г. |

Приложение Б

|  |
| --- |
| Главная книга ООО «Океан» |
| 01 «Основные средства» |  | 01.2 «Выбытие основных средств» |
| СНД 0 |  |  |   |  |
| 5) 480 000 | 42) 480 000 |  | 42) 480 000 | 42) 4 000 |
|   |  |  |   | 42) 476 000 |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 480 000 | СОК 480 000 |  | СОД 480 000 | СОК 480 000 |
| СКД 0 |  |  |   |  |
|   |  |  |  |  |
| 02 «Амортизация основных средств» |  | 08 «Вложения во внеоборотные активы» |
|   | СНК |  | СНД 0 |  |
| 42) 4 000 | 7) 4 000 |  | 2) 400 000 | 5) 480 000 |
|   |  |  | 3) 80 000 |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 4 000 | СОК 4 000 |  | СОД 480 000 | СОК 480 000 |
|   | СКК 0 |  | СКД 0 |  |
|  |  |  |  |  |
| 10 «Материалы» |  | 19 «НДС по приобретенным ценностям» |
| СНД 0 |  |  | СНД 0 |  |
| 1)400 000 | 6) 294 50024) 2 80029)4 400 |  | 3) 14 4008) 3 60017) 1 800 | 4) 14 4009) 3 60018) 1 800 |
|   | 46) 4 000 |  |  |  |
|   |  |  |  |  |
| СОД 400 000 | СОК 305 200 |  | СОД 19 800 | СОК 19 800 |
| СКД 94 800 |  |  | СКД 0 |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 20а «Основное производство» (изделие А) |  | 20б «Основное производство» (изделие Б) |
| СНД 0 |  |  | СНД 0 |  |
| 6) 140 000 | 28) 100 000 |  | 6) 140 000 | 28) 112 000 |
| 10) 48 000 |  |  | 10) 44 000 |  |
| 11) 14 400 |  |  | 11) 13 200 |  |
| 27а) 27 600 |  |  | 27а) 27 600 |  |
| 27б) 42 000 |  |  | 27б) 42 000 |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 272 000 | СОК 100 000 |  | СОД 266 800 | СОК 112 000 |
| СКД 172 000 |  |  | СКД 154 800 |  |
| 25 «Общепроизводственные затраты» |  | 26 «Общехозяйственные затраты» |
|   |  |  |   |  |
| 6) 8 000 | 27) 55 200 |  | 6) 6 000 | 27) 84 000 |
| 7) 4 000 |  |  | 8) 8 000 |  |
| 8) 12 000 |  |  | 10) 28 000 |  |
| 10) 24 000 |  |  | 11) 8 400 |  |
| 11) 7 200 |  |  | 17) 10 000 |  |
|   |  |  | 21) 23 600 |  |
| СОД 55 200 | СОК 55 200 |  | СОД 84 000 | СОК 84 000 |
|   |  |  |   |  |
|  |  |  |  |  |
| 43 «Готовая продукция» |  | 44 «Расходы на продажу» |
| СНД 0 |  |  |   |  |
| 28) 212 000 | 30) 96 000 |  | 29) 4 400 | 38) 4 400 |
|  | 37) 108 000 |  |  |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 212 000 | СОК 204 000 |  | СОД 4 400 | СОК 4 400 |
| СКД 8 000 |  |  |   |  |
|  |  |  |  |  |
| 45 «Товары отгруженные» |  | 50 «Касса» |
| СНД 0 |  |  | СНД 0 |  |
| 30) 96 000 | 37) 96 000 |  | 13) 123 000 | 14) 102 800 |
|   |  |  | 19) 26 000 | 16) 20 200 |
|   |  |  | 22) 2 400 | 20) 26 000 |
|   |  |  | 26) 2 800 |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 96 000 | СОК 96 000 |  | СОД 154 200 | СОК 149 000 |
| СКД 0 |  |  | СКД 5 200 |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 51 «Расчетные счета» |  | 60«Расчеты с поставщикамии подрядчиками» |
| СНД 3 200 000 |  |  |   | СНК 0 |
| 16) 20 200 | 13) 123 000 |  | 23) 11 800 | 3) 94 400 |
| 31) 200 000 | 19) 26 000 |  | 41) 23 600 | 8) 23 600 |
| 40) 380 000 | 23) 11 800 |  |   | 17) 11 800 |
| 43) 380 000 | 41) 23 600 |  |   |  |
| 45) 240 000 | 54) 146 064 |  |   |  |
|   | 55) 258 872 |  |   |  |
| СОД 1 220 200 | СОК 589 336 |  | СОД 35 400 | СОК 129 800 |
| СКД 3 830 864 |  |  |   | СКК 94 400 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| 68 «Расчеты по налогам и сборам» |  | 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» |
|   | СНК 0 |  |   | СНК 0 |
| 4) 14 400 | 12) 16 000 |  | 55) 43 200 | 11) 43 200 |
| 9) 3 600 | 33) 42 712 |  |   |  |
| 18) 1 800 | 36) 45 763 |  |   |  |
| 55) 215 672 | 42) 57 966 |  |   |  |
|   | 50) 73 031 |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 235 472 | СОК 235 472 |  | СОД 43 200 | СОК 43 200 |
|   | СКК 0 |  |   | СКК 0 |
|  |  |  |  |  |
| 70 «Расчеты с персоналом по оплатетруда» |  | 71 «Расчеты с подотчетными лицами» |
|   | СНК 0 |  | СНД 0 |  |
| 12) 21 000 | 10) 144 000 |  | 20) 26 000 | 21) 23 600 |
| 14) 102 800 | 53) 73 032 |  |   | 22) 2 400 |
| 15) 20 200 |  |  |   |  |
| 54) 73 032 |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 217 032 | СОК 217 032 |  | СОД 26 000 | СОК 26 000 |
|   | СКК 0 |  | СКД 0 |  |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» |  | 75.1 «Расчеты с учредителями» (по вкладам в уставный капитал) |
| СНД 0 |  |  | СНД 800 000 |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 25) 2 800 | 26) 2 800 |  |   | 1) 400 0002) 400 000 |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 2 800 | СОК 2 800 |  | СОД 0 | СОК 800 000 |
| СКД 0 |  |  | СКД 0 |  |
| 75.2 «Расчёты с учредителями» (по выплате доходов) |  | 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» |
| СНД 0 |  |  |   | СНК 0 |
| 54) 73 032 | 53) 73 032 |  | 44) 240 000 | 12) 5 000  |
|   |  |  |   | 15) 20 200 |
|  |  |  |   | 45) 240 000 |
|   |  |  |   |  |
| СОД 73 032 | СОК 73 032 |  | СОД 240 000 | СОК 265 200 |
| СКД 0 |  |  |   | СКК 25 200 |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| 82«Резервный капитал» |  | 84«Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» |
|   | СНК 0 |  |   | СНК 0 |
|   | 52) 14 606 |  | 52) 14 606 | 51) 292 198 |
|   |  |  | 53 а) 73 032 |  |
|   |  |  | 53 б) 73 032 |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 0 | СОК 14 606 |  | СОД 160 670 | СОК 292 198 |
|   | СКК 14 606 |  |   | СКК 131 458 |
|  |  |  |  |  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 90 «Продажи» |  | 91 «Прочие доходы и расходы» |
|   |  |  |   |  |
| 33) 42 712 | 32) 280 000 |  | 42) 57 966 | 42) 380 000 |
| 36) 45 763 | 35) 300 000 |  | 42) 476 000 | 44) 240 000 |
| 37) 204 000 |  |  | 46) 4 000 |  |
| 38) 4 400 |  |  | 49) 82 034 |  |
| 39) 283 125 |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 580 000 | СОК 580 000 |  | СОД 620 000 | СОК 620 000 |
|   |  |  |   |  |
| 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» |  | 99 «Прибыли и убытки» |
| СНД 0 |  |  |   |  |
| 24) 2 800  | 25) 2 800 |  | 50) 73 031 | 39) 283 125 |
|  |  |  | 51) 292 128 | 49) 82 034 |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
|   |  |  |   |  |
| СОД 2 800 | СОК 2 800 |  | СОД 365 159 | СОК 365 159 |
| СКД 0 |  |  |   |  |

Приложение В

Оборотно-сальдовая ведомость

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № счета | Сальдо начальное | Сумма оборотов | Сальдо конечное |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 01 |   |   | 480 000 | 480 000 |   |   |
| 01.2 |   |   | 480 000 | 480 000 |   |   |
| 02 |   |   | 4 000 | 4 000 |   |   |
| 08 |   |   | 480 000 | 480 000 |   |   |
| 10 |  |   | 400 000 | 305 200 | 94 800 |   |
| 19  |   |   | 19 800 | 19 800 |   |   |
| 20а |   |   | 272 000 | 100 000 | 172 000 |   |
| 20б |   |   | 266 800 | 112 000 | 154 800 |   |
| 25 |   |   | 55 200 | 55 200 |   |   |
| 26 |   |   | 84 000 | 84 000 |   |   |
| 43 |   |   | 212 000 | 204 000 | 8 000 |   |
| 44 |   |   | 4 400 | 4 400 |   |   |
| 45  |   |   | 96 000 | 96 000 |   |   |
| 50  |   |   | 154 200 | 149 000 | 5 200 |   |
| 51 | 3 200 000 |   | 1 220 200 | 589 336 | 3 830 864 |   |
| 60 |   |   | 35 400 | 129 800 |   | 94 400 |
| 62.1  |   |   | 960 000 | 960 000 |   |   |
| 62.2 |   |   | 200 000 | 200 000 |   |   |
| 68 |   |   | 235 472 | 235 472 |   |  |
| 69 |   |   | 43 200 | 43 200 |   |   |
| 70 |   |   | 217 032 | 217 032 |   |   |
| 71 |   |   | 26 000 | 26 000 |   |   |
| 73 |   |   | 2 800 | 2 800 |   |   |
| 75.1 | 800 000 |   |   | 800 000 |   |   |
| 75.2 |   |   | 73 032 | 73 032 |   |   |
| 76 |   |   | 240 000 | 265 200 |   | 25 200 |
| 80 |   | 4 000 000 |   |   |   | 4 000 000 |
| 82  |   |   |   | 14 606 |   | 14 610 |
| 84 |   |   | 160 670 | 292 128 |   | 131 458 |
| 90 |   |   | 580 000 | 580 000 |   |   |
| 91 |   |   | 620 000 | 620 000 |   |   |
| 94 |   |   | 2 800 | 2 800 |  |   |
| 99 |   |   | 365 159 | 365 159 |   |   |
| Итого | 4 000 000 | 4 000 000 | 7 990 165 | 7 990 165 | 4 265 664 | 4 265 664 |

Приложение Г

**Бухгалтерский баланс**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **на** | **31 декабря**  | **20** | **14** | **г.** | Коды |
| Форма по ОКУД | 0710001 |
| Дата (число, месяц, год) |  |  |  |
| Организация | ООО «Океан» | по ОКПО |  |
| Идентификационный номер налогоплательщика | ИНН |  |
| Вид экономическойдеятельности |  | поОКВЭД |  |
| Организационно-правовая форма/форма собственности |  |  |  |  |
|  | по ОКОПФ/ОКФС |  |  |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) | по ОКЕИ | 384 (385) |

Местонахождение (адрес)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На 31 декабря |  | На 31 декабря | На 31 декабря |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 19 | г.3 | 20 | 19 | г.4 | 20 | 19 | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | АКТИВ |  |  |  |
|  | I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |  |  |  |
|  | Нематериальные активы |  |  |  |
|  | Результаты исследований и разработок |  |  |  |
|  | Нематериальные поисковые активы |  |  |  |
|  | Материальные поисковые активы |  |  |  |
|  | Основные средства |  |  |  |
|  | Доходные вложения в материальные ценности |  |  |  |
|  | Финансовые вложения |  |  |  |
|  | Отложенные налоговые активы |  |  |  |
|  | Прочие внеоборотные активы |  |  |  |
|  | Итого по разделу I |  |  |  |
|  | II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | 429600 |  |  |
|  | Запасы |  |  |  |
|  | Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям |  |  |  |
|  | Дебиторская задолженность |  |  |  |
|  | Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) |  |  |  |
|  | Денежные средства и денежные эквиваленты | 3836064 |  |  |
|  | Прочие оборотные активы |  |  |  |
|  | Итого по разделу II | 4265664 |  |  |
|  | БАЛАНС | 4265664 |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | На | 31 декабря  |  | На 31 декабря | На 31 декабря |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 19 | г.3 | 20 | 19 | г.4 | 20 | 19 | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | ПАССИВ |  |  |  |
|  | III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6 |  |  |  |
|  | Уставный капитал (складочный капитал, вклады товарищей) | 4000000 |  |  |
|  | Собственные акции, выкупленные у акционеров |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Переоценка внеоборотных активов |  |  |  |
|  | Добавочный капитал (без переоценки) |  |  |  |
|  | Резервный капитал | 14606 |  |  |
|  | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 131458 |  |  |
|  | Итого по разделу III | 4146064 |  |  |
|  | IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |
|  | Заемные средства |  |  |  |
|  | Отложенные налоговые обязательства |  |  |  |
|  | Оценочные обязательства |  |  |  |
|  | Прочие обязательства |  |  |  |
|  | Итого по разделу IV |  |  |  |
|  | V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |  |  |
|  | Заемные средства |  |  |  |
|  | Кредиторская задолженность | 119600 |  |  |
|  | Доходы будущих периодов |  |  |  |
|  | Оценочные обязательства |  |  |  |
|  | Прочие обязательства |  |  |  |
|  | Итого по разделу V | 119600 |  |  |
|  | БАЛАНС | 4265664 |  |  |
| Руководитель |  |  |  | Главныйбухгалтер |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |
|  | “ |  | ” |  | 20 |  | г. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Приложение Д

**Отчет о финансовом результате**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **за** | **31 декабря**  | **20** | **19** | **г.** | Коды |
| Форма по ОКУД | 0710002 |
| Дата (число, месяц, год) |  |  |  |
| Организация | ООО «Океан» | по ОКПО |  |
| Идентификационный номер налогоплательщика | ИНН |  |
| Вид экономическойдеятельности |  | поОКВЭД |  |
| Организационно-правовая форма/форма собственности |  |  |  |  |
|  | по ОКОПФ/ОКФС |  |  |
| Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) | по ОКЕИ | 384 (385) |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | За | 31 декабря  |  | За |  |  |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 19 | г.3 | 20 |  | г.4 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Выручка 5 | 491525 |  |
|  | Себестоимость продаж | ( | 204000 | ) | ( |  | ) |
|  | Валовая прибыль (убыток) | 287525 |  |
|  | Коммерческие расходы | ( | 4400 | ) | ( |  | ) |
|  | Управленческие расходы | ( |  | ) | ( |  | ) |
|  | Прибыль (убыток) от продаж | 2830125 |  |
|  | Доходы от участия в других организациях |  |  |
|  | Проценты к получению |  |  |
|  | Проценты к уплате | ( |  | ) | ( |  | ) |
|  | Прочие доходы | 620000 |  |
|  | Прочие расходы | ( | 537966 | ) | ( |  | ) |
|  | Прибыль (убыток) до налогообложения | 365159 |  |
|  | Текущий налог на прибыль | ( | 73031 | ) | ( |  | ) |
|  | в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) |  |  |
|  | Изменение отложенных налоговых обязательств |  |  |
|  | Изменение отложенных налоговых активов |  |  |
|  | Прочее |  |  |
|  | Чистая прибыль (убыток) | 292128 |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | За | 31 декабря |  | За |  |  |
| Пояснения 1 | Наименование показателя 2 | 20 | 19 | г.3 | 20 |  | г.4 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | **СПРАВОЧНО** |  |  |
|  | Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода |  |  |
|  | Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода |  |  |
|  | Совокупный финансовый результат периода 6 | 292128 |  |
|  | Базовая прибыль (убыток) на акцию |  |  |
|  | Разводненная прибыль (убыток) на акцию |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Руководитель |  |  |  | Главныйбухгалтер |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| “ |  | ” |  | 20 |  | г. |