

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН



ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

КАРИМОВ АКРОМ АББАСОВИЧ
МУХАММЕДОВА ДИЛФУЗА АНВАРОВНА
ЖУМАНАЗАРОВ САРДОРБЕК АБДУЛЛАЕВИЧ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

УЧЕБНИК

1-ЧАСТЬ

ТАШКЕНТ-2021

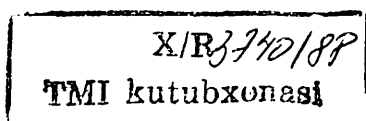
УДК: 657.1
ББК: 65.052
К 23

*Рецензенты: Ё.Ожук, к.э.н., доц. Ж.Э.Курбанбаев,
Т.ФИ, к.э.н., доц. И.И.Хусинов*

Бухгалтерский учёт 1—часть: Учебник / А.А.Каримов (ТФИ), Д.А.Мухаммедова (ТИЁТ), С.А.Жуманазаров (ТИЁТ); - Т.: ЧП «NUR DURDONALARI», 2021. 312 стр.

Данный учебник составлен в соответствии с государственным образовательным стандартом, требованиями квалификации и учебной программой по дисциплине «Бухгалтерский учёт», для студентов направления образования 5230900 «Бухгалтерский учёт и аудит», а также других специальностей.

Данный учебник подготовлен для студентов в качестве основной учебной литературы по «Бухгалтерскому учёту», с использованием зарубежного опыта, он может быть использован также студентами, получающими образование по прочим экономическим направлениям, специалистами хозяйствующих субъектов, а также лицами, ведущими научные исследования в данной сфере.



ISBN: 978-9943-7371-1-2

© ХК «NUR DURDONALARI», 2021

Мы должны дать достойное образование нашему молодому поколению, стимулировать его интерес к науке и знаниям. Необходимо развивать систему среднего и высшего образования, кардинально повысить качество научного и учебного процессов.

Ш.М.Мирзиёев

ВВЕДЕНИЕ

Одним из важных направлений экономических реформ, осуществляемых в Республике Узбекистан, являются совершенствование управления деятельностью предприятий и организаций республики. В выполнении этой задачи большое значение имеет четко сформированная политика, в которой немаловажную роль играет организация бухгалтерского учёта хозяйственно-финансовой деятельности. Современный этап развития нашей страны характеризуется постепенным поворотом экономики к внешнему миру, осознанием её как зависимой одновременно влияющей части мировой хозяйственной системы. Это определяет основные направления изменений в хозяйственном механизме. Цель современной реформы заключается в построении системы адекватной новому типу хозяйственных отношений в нашей экономике. Современные условия хозяйствования обуславливают объективную необходимость повышения роли бухгалтерского учета в управлении предприятием. Для принятия оперативных и тактических решений по управлению в условиях постоянно меняющейся рыночной конъюнктуры и развивающейся конкуренции товаропроизводителей необходима своевременная, достоверная и финансовая информация.

У предприятий возрастает необходимость активнее использовать бухгалтерский учет, чтобы контролировать и совершенствовать свою работу. Бухгалтерский учет, как язык международного бизнеса, должен гарантировать соблюдение законов, развитию предпринимательства, сохранять и приумножать собственность компаний, обеспечивать заинтересованных пользователей надежной, полной и своевременной информацией для принятия ответственных деловых решений по хозяйственно-финансовым вопросам.

Эффективное использование международных стандартов бухгалтерского учета и опыта развитых зарубежных стран влияют на организацию бухгалтерского учета, в том числе и на управление предприятием. При этом, следует учитывать требования рыночной экономики, поставленные перед бухгалтерском учетом и системой образования в нашей стране.

Основной целью изучения «Бухгалтерского учета» является формирование у студентов теоретических знаний по бухгалтерскому учету предприятий и обучение к применению их на практике. «Вся эта наша последовательная работа направлена на достижение одной цели – Узбекистан должен стать конкурентоспособным на мировой арене в области науки, интеллектуального потенциала, современных кадров, высоких технологий. Мы не вправе забывать, что интеллектуальный и культурный потенциал нашего народа – поистине бесценное богатство, и воспитание на этой основе одаренной, талантливой молодежи имеет решающее значение. Именно благодаря такому подходу развитые страны достигли нынешнего высокого уровня»¹.

Цель преподавания данной учебной дисциплины состоит в формировании у будущих специалистов по специальности «Бухгалтерский учет и аудит» знаний о методологии, теории и практике бухгалтерского учета, иметь навыки осуществления обработки и обобщение первичных документов, составление бухгалтерских проводок хозяйственным операциям совершаемые на предприятии и отражение их на счетах, составления управленческую отчетность.

Основной задачей изучения дисциплины «Бухгалтерский учёт» является реализация требований, установленных в Государственном стандарте высшего профессионального образования в подготовке специалистов.

¹ Послание Президента Республики Узбекистан Шавката Мирзиёева Олий Мажлису www.uza.uz

ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ В ДИСЦИПЛИНУ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ»

1.1. История возникновения и развития бухгалтерского учета

Формирование бухгалтерского учета обязательно должно интересовать представителей данной сферы деятельности. Имеется три наиболее распространенных гипотезы.

Первая: бухгалтерский учет зародился 3000 лет назад, когда люди впервые начали регистрировать различные процессы письменно (учет вели в натуральном выражении);

Вторая: 500 лет назад, когда итальянский ученый математик Лука Пачолли (1445-1515гг.) издал свою книгу “Трактат о счетах и записях”;

Третья: 100 лет назад, бухгалтерский учет возник с появлением и формированием первых теоретических взглядов, ученых и экономистов данной сферы деятельности.

Эволюционные процессы развития и формирования бухгалтерского учета в качестве самостоятельной дисциплины можно рассмотреть в виде следующей системы:

I период - с момента возникновения товарно-денежных отношений до конца XVII века. Для этого периода характерно: появление различных способов регистрации фактов хозяйственной жизни в учетных регистрах в виде систематических и хронологических записей; мануфактурное производство; сосуществование натурального обмена и товарно-денежных отношений. Венцом периода становления бухгалтерского учета стало широкое использование метода двойной записи. В 1494 году итальянский профессор математики Лука Пачоли опубликовал «Трактат о счетах и записях», из которого явствует, что венецианские купцы делали записи в трех книгах: черновой, журнале и главной, не считая копировальной книги и инвентарной. Лука Пачоли рекомендовал для использования так называемую аналитическую запись. О значении этого трактата свидетельствует тот факт, что в течение нескольких веков им пользовались в Италии, Франции, Англии, Германии как основным руководством по бухгалтерскому дел. А способ двойной записи не потерял своего значения и поныне.

Автором, изложившим правила ведения записей в учетных книгах по двойной системе, был также Бенедикт Котрульи, живший в XV веке. Эти правила были им сформулированы в работе «О торговле и частном торговце», однако издано это сочинение было лишь в 80-х годах XVI века.

2 период - конец XVII - конец XVIII веков. Для этого периода характерны единообразные подходы к основам систематизации бухгалтерских записей. Так, до середины XVIII века доминировала «Развитая итальянская форма счетоводства»; в дальнейшем Гельвигом (1774) была предложена «Мемориально-кассовая форма». Счетоведение

рассматривается в основном как форма практической деятельности.

3 период - конец XVIII - конец XIX веков. В этот период выходит большое количество работ по бухгалтерскому делу, возникают теории счетоводства: юридическая - во Франции, экономическая - в Италии, камеральная - в Германии. В этот период сформировались основные направления в науке счетоведения, по которым и пошло ее дальнейшее развитие.

4 период - конец XIX - начало XX веков - период становления бухгалтерского учета как области научных знаний. Большинство авторов стремились сформулировать теоретические основы бухгалтерского учета, определить область тех явлений, изучение которых составляет объект этой науки.

5 период - начало XX столетия - до наших дней целесообразно разделить на две основные стадии:

- начало - середина XX столетия характеризуются разработкой базовых принципов объективной оценки имущественно-правового положения самостоятельно хозяйствующего субъекта, отраслевой направленностью в построении системы бухгалтерского учета, расширением государственной регламентации национальной системы бухгалтерского учета и отчетности;

- с середины XX столетия до нашего времени - разрабатываются принципы оценки имущественно-правового положения хозяйствующих субъектов в условиях внешней рыночной среды и в связи с принятием эффективных хозяйственных решений по извлечению будущих экономических выгод; разработкой и внедрением Международных стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту.

В XV - XVII веках преобладали представители итальянской школы. Ярким представителем, которых являлся францисканский монах, математик, профессор Лука Пачоли. Л.Пачолли (1494) является автором трактата, где описывается применение двойной записи и баланса при учете торговых операций. В данной книге изложены задачи и требования, предъявляемые бухгалтерам, торговцам, основы идеи двойной бухгалтерской записи (диграфическая парадигма), сформировано понятие бухгалтерского баланса, бухгалтерский учет рассматривался с точки зрения модификации инвентаря, что внесло свой вклад в развитие основных учетных процедур.

Л.Пачолли в своем произведении сформировал основную цель бухгалтерского учета, а основными задачами считал: предоставление информации о состоянии деятельности и определение финансовых результатов совершенных сделок.

Итак, 10 ноября 1494 года монументальный труд ученого Луки Пачоли вышел в свет: он был напечатан в типографии «мудрого Паганино ди Паганини» и назывался «Сумма арифметики, геометрии, учения о

пропорциях и отношениях». В современное время сохранилось только семь экземпляров издания трактата 1949 года. В этой книге содержится множество примеров из хозяйственной жизни людей того времени, именно поэтому книга имела особую практическую направленность. Большое внимание автор уделяет купеческим задачам, приводя примеры в арифметических и алгебраических разделах труда. «Сумму...» нельзя назвать работой «инновационной», поскольку в ней не было новых теорий и доказательств, законов и правил: это был огромный обобщающий труд, собравший в себе опыт предыдущих поколений. Л. Пачоли в конце XV века, в эпоху Ренессанса, подытожил математические знания средневековья, подготавливая таким образом теоретическую базу для будущих ученых. Это и было главной целью Пачоли: выработка теоретического знания. Ведь подведение итогов - это всегда начало нового дела.

Следует также обратить внимание на язык написания работы: Пачоли писал не на латинском языке - «языке науки», а на вольгаре. Вольгаре («народная латынь») - разговорная разновидность латинского языка, распространенная в Италии (смесь латинского и итальянского языков). Лука Пачоли выступает здесь как создатель народного и всем доступного языка науки. Действительно его обобщающий труд предназначался широким массам. «Сумма ...», в отличие от других работ XV века, не была адресована конкретному кругу читателей. Энциклопедической работой мог воспользоваться любой желающий - от студента, изучающего математические науки, до купца или лавочника. Какова структура книги?

Трактат «О счетах и записях» стал катализатором, который превратил прошлое в будущее. Но как я уже отмечала, выход в свет книги не был воспринят современниками как некий прорыв или революция в бухгалтерском деле. Дело в том, что публикация трактата сделала диграфизм (двойную запись) всеобщим достоянием, великим инструментом исчисления финансовых результатов, хотя сама по себе двойная запись возникла раньше. Несмотря на то, что Лука Пачоли не был создателем двойной записи, его книга быстро распространилась по Италии и всей Европе в целом в переводах купцов и торговцев, и двойная запись стала известна как «венецианский» или «итальянский» метод бухгалтерского учета. Труды ученых разных стран (Германии, Голландии, Англии) XVI века, посвященные бухгалтерскому учету, так или иначе опирались на описание Лукой Пачоли двойной записи в трактате «О счетах и записях». Пачоли говорил, что написал трактат по указанию своего покровителя - герцога из Урбино, так как «существовала необходимость купцам ... хранить все свои счета и записи в надлежащем порядке». Трактат был написан во времена «торговых принцев», когда купцам не нужно было покидать свой дом для управления делами компании, когда

всеми хозяйственными делами занимались агенты и работники, покупавшие и продававшего товары без непосредственного участия купца. Ему же нужно было следить за финансовым состоянием предприятия, что стало результатом создания надежной системы видения учетного дела: системы двойной записи.

Как бы то ни было, в 1494 году существовало множество схожих методов бухгалтерского учета. Двойная запись еще не стала унифицированным методом. Тогда Лука Пачоли обратился к «последней версии» метода- «венецианскому подходу» - и сделав его основой для своего трактата. Описав этот метод и адаптировав его для Северной Италии и в последствие для всей Европы, двойная запись стала единым методом контроля хозяйственных операций. Лука Пачоли создал «инструкцию»: как регистрировать бартерные операции, вести расчеты в нескольких валютах, и многое другое так, чтобы итальянский купец мог вести свое дело и за пределами Италии. Трактата «О счетах и записях» позволил купцам проверять правильность ведения учетных книг и журналов, чтобы удостовериться, что агенты и бухгалтера делают достоверные записи, в соответствии с единым методом. Без наличия такой системы все купцы, не ведущие подобных книг и журналов, подвергались опасности быть обманутыми своими же работниками: не случайно Лука несколько раз упоминает в трактате необходимость точного и аккуратного ведения книг учета. Не будем забывать, что прежде всего Л. Пачоли был математиком, поэтому системность и логичность стали присущи и бухгалтерскому учету. Он применил научный подход, превратив учет из полумагической практики в одну из отраслей точных наук. Это, в свою очередь, привело к тому, что многие ученые - математики в последствии интересовались теорией бухгалтерского учета.

Развитие бухгалтерского учета в итальянской школе. Учет в Италии в XV - XVIII веках.

Итальянцы были продолжателями традиций древнеримской бухгалтерии, они использовали те же учетные регистры кодексы, которые стали называть Памятной книгой, Мемориалом и Главной книгой, но вели их в денежном измерителе. А когда в Главную книгу внесли счет капитала, то появилась двойная запись. Сначала бухгалтерия развивалась самостоятельно в каждой фирме, потом появились типографические книги, возникла печатная бухгалтерия. Ее появление связывают с двумя именами Б.Котрульи и Л.Пачоли. Б.Котрульи был купцом из Рагузы и написал книгу «О торговле и совершенном купце» в 1458 году, а в 1573 году она была напечатана. Лука Пачоли был математиком с мировым именем, друг Леонардо да Винчи, в своем труде «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (1494 год) в «XI Трактате о счетах записях» изложил процедуру двойной записи. Л.Пачоли называл главной целью учета - ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было без

задержек получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований. С развитием двойной записи в Италии возникают две взаимосвязанные цели учета: юридическая - оперативное выявление величин долгов и требований; экономическая - надлежащего устройства своих дел. Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение учетных регистров, в связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг.

У Котрульи и Пачоли речь идет о бухгалтерском учете в торговле, и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства; А. Казанова распространяет двойную запись на судостроение; А. ди Пиетро - на учет монастырского хозяйства и банков; Д. Москетти - на промышленность; Л.Флори на госпитали, государственные организации и домашнее хозяйство; Б.Вентури - на сельское хозяйство.

Для итальянской школы была характерна не трактовка общих вопросов учета, а тщательное описание бухгалтерской процедуры. Порядок глав в трактате Пачоли полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Он использовал персонифицированный подход, суть которого сводится к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Он создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, названные двумя постулатами Пачоли:

- 1) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов;
- 2) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же систем счетов.

Все итальянские авторы этого периода оставались на позициях персонификации, и их вклад был связан с уточнением и развитием отдельных положений Пачоли. При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли выделял четыре непременных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время; 4) место. Этим моментам соответствует четыре вопроса: кто, что, когда, где?

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические привело к перегруженности статьями балансов средневековых фирм. Интересным моментом практики составления средневекового баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли и убытки.

Для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета капитала; счета кредиторской задолженности кредитовались и тут же дебетовался счет капитала, т.е. практически все счета открывались проводками через счет капитала. Это провоцировало

фиктивные обороты на счете капитала, поэтому Казанова предложил счета баланса вступительного и заключительного, в результате чего стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета имущества, кредит счета баланса; дебет счета баланса, кредит счета капитала. Для составления заключительного баланса составлялись обратные проводки. Это предложение надолго вошло в практику и теорию учета многих стран. Под балансом Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Трактую двойную запись как методологический прием, позволяющий выявлять ошибки в разноске, Пачоли рекомендовал составление баланса только тогда, когда исписана Главная книга.

Флори Л. определял журнал как регистр, в котором факты хозяйственной жизни идентифицируются со счетами Главной книги и ввел правило: любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован в Главной книге только на основании записи в журнале. Флори выделял два вида баланса - промежуточный и заключительный: первый содержит в себе финансовые результаты на любой момент, второй - составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года.

Таким образом, к концу XVII века в Италии были созданы венецианская или староритальянская формы учета, включающие Памятную журнал и Главную книгу. Ф.Гарати усовершенствовал староритальянскую форму, разделив счета на синтетические и аналитические, и этот вариант получил название новой итальянской формы счетоводства.

Бухгалтерский учет становится наукой в Италии в XIX веке. С начала XIX века в итальянском учете сформировались два направления в развитии учета: первое выводит учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей, - это юридическое направление; второе было основано на учете ценностей - это экономическое направление.

Представителями юридического направления итальянской школы учета были Н.Даностасио, Ф.Вилла, Д.Чеброни, Д.Борначини и другие. Они развивали две мысли в учете: 1) учет - это регистрация прав и обязательств собственника; 2) в центре учетной системы стоит учет капитала. Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать данный счет. Эту систему называли четверной, так как каждая операция требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал контрольное значение бухгалтерской регистрации, потому что на одном счете капитала должны были получиться контрольные итоги, подтверждающие правильность разноски хозяйственных операций.

Представителями экономического направления в итальянском учете были Д.Криппа, Ф.Беста, В.Альфиери, Г.Гидилья, А.Стабилини, Д.Мальоне и другие. Сторонники экономического направления считали, что в конечном итоге на всех счетах учитываются материальные ценности.

отсюда название материалистической теории. Все счета делятся на две группы капитала и его частей, которые раскрывают структуру капитала. По мнению представителей экономического направления, учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств - это только следствие.

Под влиянием соперничества этих направлений были образованы в Италии три школы учета: ломбардская, тосканская, венецианская.

Ломбардская школа. Ее создателем был Ф.Вилла (1801 - 1884). Он совершил великий синтез юридических и экономических целей учета, систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслил основные учетные категории. Вилла считал, что бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляла собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. Ее цель - контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах. Это положение сделало Виллу отцом итальянской бухгалтерии.

По мнению Виллы, бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое исследование; 3) организация управления, в том числе ревизия счетов.

Все счета Вилла делил на три группы: 1) депозитные (имущественные); 2) личные; 3) методологические итоговые (счет убытков и прибыли, счет вступительного и заключительного баланса).

Таким образом, бухгалтерский учет Виллы был комплексной экономико-правовой дисциплиной, он разделил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

Тосканская школа. Основателем юридического направления бухгалтерской теории был Ф.Марчи (1822 - 1871). Марчи выделял четыре группы лиц на предприятии: 1) агентов (материально ответственных лиц); 2) корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты); 3) администратора; 4) собственника. Каждой группе соответствовали отдельные счета. Все лица, связанные с предприятием, находятся в определенных юридических отношениях, смысл которых раскрывался в учете. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Поэтому правовая структура предприятия определяет его экономическое положение. Центральной фигурой в управлении признается администратор, через его счет проходят все хозяйственные операции. Марчи был сторонником персонализации - за каждым счетом стоит человек. Этот подход оправдал себя на крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции. Марчи предлагал использовать персонификацию, объясняя

ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции на учетные объекты.

Другим крупным представителем тосканской школы был Д.Чербони - создатель логисмографии. Для Чербони бухгалтерский учет - наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривается как часть юриспруденции.

Его учение предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, и эта структура должна соответствовать организационному построению самого предприятия. Чербони утверждал, что счетоводство как наука, рассматривая ведение хозяйства во всем объеме, определяет нормы, на которых основаны различные степени ответственности управляющих делом и агентов.

В логисмографии Чербони выделял теорию и форму счетоводства. В основе теории лежало два принципа: персоналистичность - за каждым счетом стояло лицо или группа лиц, и дуалистичность - сальдо счета собственника равно сальдо совокупного счетов агентов и корреспондентов. Чербони подчеркивал, что смысл логисмографии заключается в последовательной персонализации счетов, целью учета является контроль деятельности агентов и корреспондентов хозяйства. Предметом науки являются права и обязательства физических и юридических лиц, методом - регистрация. Все хозяйственные операции делились на три группы: 1) собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества; 3) экономические, изменяющие суммы расчета предприятия с собственником. Чербони утверждал, что бухгалтер не создает законы, а открывает их. Логика этих законов диктует логику законов бухгалтерской записи. Отношения, выступающие как юридические, служат предметом учета, который неотделим от целей управления.

У Д.Чербони было много последователей: К.Чербони, Д.Росси, К.Беллини, Ф.Баналуми, Д.Масса, Э.Мондини, А.Сангвинетти, В.Джитти, которые развивали логисмографию.

Рассматривая информационные и психологические аспекты бухгалтерского учета, Росси указывал, что счетоводство и счетоведение выступают «охранительницами экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения». Экономические интересы лиц, по мнению Росси, пересекаются в хозяйственных операциях. Эти операции он считал предметом бухгалтерского учета и классифицировал их в три группы: 1) экономические (производство, распределение или потребление материальных благ); 2) юридические (выяснение, приобретение, утрата или прекращение прав и обязательств); 3) административные

(перемещение ценностей внутри предприятия). Так как каждая операция затрагивает двух субъектов, а их три, то основной принцип учета Росси получил название двойной тройственности. Росси известен как крупный историк в области учета и как создатель шахматной формы счетоводства (размещение записей учета в шахматном порядке). Он доказывал, что его форма есть только реставрация методов, применявшихся в казначейской палате Англии, поэтому назвал ее нормандской.

Все ученики Чербони развивали логисмографические идеи - двойная запись - это не абстрактный искусственно созданный прием, а принцип, выражающий основную идею управления - согласование противоположных интересов.

Венецианская школа. Основателем был Ф.Беста (1845 - 1923), который развивал экономическое направление в учете. Он утверждал, что бухгалтерский учет как средство экономического контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по: 1) руководству; 2) управлению; 3) контролю агентов хозяйства. В бухгалтерском учете на первой стадии разрабатываются инструкции, положения, сметы, ведется плановая работа; затем проводятся инвентаризации, оформляются доверенности, приходные и расходные материальные и кассовые ордера. Беста считал текущий контроль удачно организованным только в том случае, если в нем предусмотрена противоположность интересов агентов предприятия, в учете должен быть обеспечен взаимный контроль материально ответственных лиц. Третья стадия включает весь традиционный учет с его записями совершившихся фактов хозяйственной жизни, при этом вычислительная техника трактуется как элемент метода бухгалтерского учета.

В соответствии с экономической трактовкой учета Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хозяйственных ценностей, а их стоимость. Провозгласив, что объектом учета выступают не сами ценности, но их стоимость, Беста выдвинул ставшую знаменитой теорию фонда. Фонд - это общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Фонд состоит из отдельных элементов и каждому элементу соответствует определенный счет. Все счета носят стоимостный характер и делятся на прямые и производные. Прямые включают весь актив и кредиторов, производные счета - собственные средства и результаты. Прямые счета отражают прямые элементы и делятся на положительные (актив) и отрицательные (кредиторы). Изменения всех прямых и производных элементов могут носить активный и пассивный характер. В работе Бесты прослеживается четкое деление баланса предприятия не только по вертикалям, но и по горизонталям.

По мнению исследователей, заслугой Бесты было то, что систему учета он рассматривал независимо от ее формы, и если большинство

бухгалтеров видели прогресс науки в конструировании новых форм, то Беста форму записи определял, как форму счетоводства. Ему принадлежит лучшая их классификация по трем основаниям: 1) вид регистра; 2) характер записи; 3) способ выполнения записи на счетах.

Учеников Ф.Бесты - В.Альфиери, К.Гидилья, А.Стабильни, Д.Мальоне - увлекали идеи учета сметы, так как смета показывала, каковы будут вероятные результаты ведения хозяйства в течение определенного промежутка времени. Под влиянием учения Ф.Бесты Э.Пизани попытался осуществить синтез идей всей итальянской школы в созданном им учении - статмографии. Пизани уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому бухгалтерия изучает три вида операций: динамические (имущественные счета), статические (счета чистого имущества) и статико-динамические. Внешне статмография отличалась от логисмографии тем, что в логисмографии дни, за которые выполняется регистрация, расположены по горизонтали таблицы, а счета, в которых проводят регистрацию, - по вертикали. В статмографии наоборот, счета, в которых проводят регистрацию, - по горизонтали, а дни, за которые выполняется регистрация, расположены по вертикали таблицы.

Оценивая труды Пизани, современники подчеркивали, что он находился под влиянием своих предшественников и полагал, что бухгалтер констатирует объективно существующие категории подобно тому, как инженер изобретает машины. Влияние статмографии на современников было значительно слабее, чем влияние логисмографии.

К началу XX века итальянские ученые в счетоведении выделяли три науки: 1) логисмология - учение о бухгалтерских счетах; 2) статмология - учение о бухгалтерском балансе; 3) леммалогия - учение об остатках. Логисмология была наиболее близка к традиционной бухгалтерии, статмология превратилась в анализ хозяйственной деятельности, леммалогия была развита в англосаксонских странах, используя сложный математический аппарат в учении об управлении запасами. При всем разнообразии взглядов итальянскую школу можно рассматривать как единое целое. Ее представителей объединяет целеустремленная содержательная трактовка основных категорий науки учета. Даже различия между юридическим (тосканская) и экономическим (венетийская) направлениями несущественны. И тосканцы, и венетийцы в духе ломбардской школы рассматривали учет как средство управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые - как управление ресурсами - ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности.

Для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической

трактовке учета.

Французская школа

В конце XIX - начале XX в. бухгалтерский учет достиг во Франции своего значительного развития. Французская школа счетоводства ввела чисто экономическое направление в бухгалтерской науке. Представители французской школы Жан Густав Курсель-Сенель, Жан-Батист Дюмарше, а также Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо есть основателями экономического направления во французском и мировом счетоводстве.

Они считали, что бухгалтерский учет - политическая экономия предприятия. Кроме того, отмечали необходимость отделять теорию от бухгалтерской практики. Исследовали такие экономические категории в учете, как амортизация, прибыль, себестоимость (Л.Сей), ввели понятие «перманентный инвентарь», макрооблик (Е.Леоте и А.Гильбо), разработали учение о широкой и узкой амортизации (Ж.Курсель-Сенель). Совершенствовали формы счетоводства, разработали французский форму счетоводства (Р. Делапорт).

Е.Леоте и А.Гильбо создали чисто экономическое направление сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской науке. Четко отделяя науку об учете от бухгалтерской практики, представители школы считали, что теория счетоводства должна быть независимой от распределения счетных функций. Этим они впервые провозгласили независимость учетных идей от узких практических задач.

Ученые этого направления видели цель учета прежде всего в определении эффективности хозяйственной деятельности предприятия, а не в контроле за сохранностью ценностей, как считало большинство итальянских учетчиков. Кредо этой школы: «Бухгалтер - это экономист, а не сторож чужого добра». С помощью специальной методики он отражает движение самого капитала, ресурсов и ценностей.

Если юридическая теория итальянцев выходила в объяснении двойной записи из правила Э.Дегранжа «Тот, кто получает, - дебетуется, тот, кто выдает, - кредитуется», и поэтому пытались объяснить все счета как счета личные, то экономическая трактовка французской школы объясняло все счета как счета средств и процессов (операционных). Трактовка двойной записи было таким: «Нет поступления без издержек».

Эжен Пьер Леоте - представитель французской бухгалтерской науки XIX в. Тесно сотрудничал с А.Гильбо. Для Е.Леоте учет - это ведение счетов, с помощью которых достигаются регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни. Баланс, по его мнению, в противовес учению немецких авторов, есть не что иное, как следствие двойной записи - «синтез счетов», не закрылись.

Баланс, заданный счетами, но вместе с тем является квинтэссенцией всего учета - синтезом «реального и фиктивного актива и пассива владельца на определенный срок». Здесь под фиктивным активом

понимаются убытки, а под фиктивным пассивом - объем собственных средств.

Все меновые операции делятся на внешние и внутренние. Внешние связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами, внутренние проводятся на предприятии. Первые делятся на вызывающие перемещение материальных ценностей (поступление, реализация товаров) и такие, которые не вызывают изменений (переоценка ценностей) вторые делятся на связанные с передвижением ценностей (передачи от одного материально ответственного лица к другому) и на материально неосязаемые (естественная убыль, недостачи, излишки и т.д.).

Германская школа

Хозяйственное сближение наций всё ощутимее влияет на темпы и характер экономического и социального развития, на общую политическую обстановку в современном мире, открывает растущие возможности для мирного сотрудничества государств.

Особое значение приобретают в последнее время изучение, обобщение и анализ международной системы бухгалтерского учета, стандартов, рекомендаций и положений межправительственных, профессиональных организаций мира.

Одной из моделей бухгалтерского учёта, которая активно изучается и находит своё отражение в других странах системах бухгалтерского учёта – это немецкая школа бухгалтерского учёта.

Вопросами изучения особенностей немецкой школы бухгалтерского учёта занимались такие учёные как Эйген Шмаленбах, Фридрих Лайтнер, Иоганн Шер, Герман Симон и другие.

Для этой школы характерно четкое разделение учета на два самостоятельных цикла: торговый и производственный. Эйген Шмаленбах (1873-1955) указывал, что торговая бухгалтерия контролирует долги и обязательства, а производственная – внутрихозяйственные процессы. Последняя делится на четыре отдела: учет заработной платы; учет материалов; учет себестоимости; учет результатов хозяйственной деятельности.

Существенно, что первые два отдела имеют дело с точными, а два последних – с приблизительными числами, так как себестоимость и прибыль всегда условны и их величина зависит от бухгалтерской методологии. Первые отделы работают на последние. Торговая бухгалтерия считалась ведущей, а производственная – подчиненной. Теория торговой бухгалтерии была развита в балансоведение, а теория производственной бухгалтерии – в учение о калькуляции.

Большое внимание немецкие ученые уделяли балансоведению, как основополагающей исходной концепции учета. Важно отметить деятельность крупных немецких юристов (Штауб, Рем, Симон) создавших специальную отрасль права – балансовое право. Балансовое право

выдвинуло ряд требований к балансу, который и поныне лежат в основе его составления. А именно: точность, полнота, ясность, правдивость, последовательность, единство баланса.

Сформулированные требования к балансам обусловили необходимость их классификации. В связи с этим в Германии стали различать баланс-брутто, который составляется с указанием нераспределенной прибыли и баланс-нетто, который составляется с уже распределенной прибылью, причем закон предусматривал обязательность составления брутто-баланса.

Главным вопросом теории баланса был выбор метода оценки. Фридриху Ляйтнеру (1874-1945) принадлежит своеобразная классификация методов оценки, в соответствии с которой цены делятся на абсолютные (текущие и продажные, последние могут быть договорными и рыночными) и относительные (учетные, номинальные, калькуляционные, прејскурантные, по средним ценам, по себестоимости). Для германской учетной школы характерна трактовка оценки как того или иного варианта продажной цены. Эти оценки во всех случаях предполагали мнимую ликвидацию предприятия и оценку имущества по текущим рыночным ценам.

Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективный подход к оценке, который развивал И. Крайбиг. Он считал, что каждая статья баланса должна оцениваться по тем принципам, которые в наибольшей степени подходят для нее. Он полагал, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, следовательно, бессмысленно показывать их в одинаковой оценке.

Швейцарский ученый Иоганн Шер (1846-1924) утверждал, что предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты, а хронологический и систематический учет следует понимать, как историографию движения вещных и юридических благ. В основу учета Шер положил баланс. В основе баланса лежит уравнение капитала, стадии кругооборота которого он раскрывает. Поэтому теорию учета Шера часто называют балансовой, а капитальное равенство получило название постулата Шера.

$$A - П = K \text{ (актив - пассив = капитал)}$$

Величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью предприятия.

Динамика развития предприятия выражается двумя другими уравнениями:

$$A - П = K + Пр - У;$$

$$A - П - K = Пр - У$$

Уравнение 2 повторяет уравнение 1, их различие состоит в том, что в первом случае финансовые результаты отражаются на счете «Капитал», а во втором – на счете «Прибыли и убытки». Причем под убытком он

принимает лишь такое расходование вещных и юридических благ, которое действительно уменьшает чистое имущество. С его точки зрения транспортные расходы – это не расходы, а производственные затраты, они увеличивают себестоимость, а не сумму издержек или убытков. В связи с этим Шер утверждал, что чем более бухгалтерия совершенствуется и стремится совпасть с калькуляцией, тем меньше становится в бухгалтерии убыточных статей, т.е. чем больше капитализируется расходов, тем больше возникает прибыли.

В основе баланса лежит постулат Шера, представляющий сущность предприятия. Однако сам баланс составляется по иной формуле, называемой не капитальным, а балансовым равенством:

$$A = K + П$$

Оно формирует начальный баланс. Последующие балансы составляются по формуле:

$$A + У = K + П + Пр.$$

Лишь при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное управление.

Анализируя актив баланса, Шер группировал статьи в порядке убывающей ликвидности средств, находящихся в собственности предприятия (средства, которыми предприятие владеет не на правах собственности, в баланс не включались). Группировка статей пассива начинается с собственных средств, затем показываются заемные средства и в завершение – сальдо финансовых результатов.

Согласно балансовой теории Шера, впервые изложенной им в 1890г. Двойная запись объясняется балансовым уравнением, в отличие от меновой теории, объясняющей баланс следствием двойной записи на счетах.

Теория Шера, утверждавшая наличие двух противоположных по характеру типов счетов получила название теории двух рядов счетов. Поскольку баланс строится на уравнении 1, то и счета при классификации разбиваются на две группы. Все счета левой части уравнения трактуются как имущественные, правой – капитала. Первые делятся на счета чистые и смешанные, вторые на счета капитала и результатов. Помимо балансовых счетов, которые отражают как экономические, так и юридические, Шер использовал внебалансовые счета, которые он называл вводными. Все эти счета носят юридический характер.

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

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

2. Группировка должна быть произведена целесообразно. в соответствии с существом дела, так, чтобы можно было проследивать

отдельные хозяйственные процессы и контролировать их влияние на состояние имущества и на образование капитала.

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

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

5. Она должна допускать возможность, как дальнейшего расчленения, так и упрощения, и свертывания.

6. Она должна делать невозможным затуманивание и сокрытие посредством объединения ничего общего не имеющих частей.

Шеру принадлежит и методика деления издержек на постоянные и переменные, а также прием, названный им «мертвой точкой», позволяющий установить момент, с которого предприятие окупает свои расходы и начинает работать с прибылью.

Шер был первым, кто классифицировал и проанализировал основные методы искажения баланса, к которым относят: соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием; неправильное начисление амортизационных сумм; включение фиктивных дебиторов и кредиторов; манипуляции с переоценкой средств; создание фиктивных фондов и резервов.

Параллельно с Шером статическое направление в бухгалтерском учете развивали Г.Симон и М.Берлинер.

Герман Симон полагал, что собственник имеет право оценивать свои балансовые статьи так как считает нужным. При этом он рекомендовал счет «Делькредере», на котором следовало резервировать сомнительную дебиторскую и кредиторскую задолженность; и он же одним из первых обратил внимание, что амортизация должна покрывать не только физический, но моральный износ основных средств.

Манфред Берлинер (1893) учил, что каждый баланс надо рассматривать как ликвидационный, следовательно, пассив баланса не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Отсюда следует экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве – план ее распределения. Счета – только элементы баланса, предназначенные для учета состояния отдельных видов имущества и для фиксации текущих изменений, которые могут носить положительный или отрицательный характер. Все изменения баланса происходят под влиянием меновых операций.

Развитие промышленности в Германии выдвинуло в число первоочередных задач исчисление себестоимости готовой продукции. На этой стезе выдвинулся замечательный ученый Альберт Кальмес. Он сформировал не только теорию калькуляции, но и создал теорию

промышленного учета. Кальмес исходил из того, что счетоводство организации образует неразрывную составную ее часть, так что организация и счетоводство оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собой в тесной связи. Эта связь объясняется далеко идущими последствиями: весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости.

Калькуляция предпринимается в целях уменьшения себестоимости установления продажных цен и оценки изделий в текущем учете. Кальмес выделял два вида калькуляции: единичные (все затраты относятся на определенный объект) и валовые (все затраты делятся на количество на количество выработанной продукции). В первом случае формируется точная себестоимость, во втором – только средняя арифметическая. Кальмес хотел дойти в исчислении себестоимости до каждого предмета, находящегося на предприятии. В связи с этим все производство четко распределялось на основное и вспомогательное. Издержки вспомогательных производств распределялись между аналитическими счетами счета «Производство» пропорционально общему объему оказанных услуг. Он признавал, что себестоимость носит приблизительный характер и объяснял это тремя причинами: временным промежутком, способом распределения общих расходов и методами оценки затрат.

В XX веке в центре внимания немецких авторов по-прежнему были проблемы баланса. Из него выводились все другие учетные категории. При этом для немецкой школы была характерна механическая трактовка баланса, может быть, поэтому не случайно в центре дискуссии оказался вопрос о статической или динамической его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс, отражая состояние средств на определенную дату, выступает причиной последующих изменений и призван охарактеризовать финансовое положение, во втором случае баланс – это только итог прошлых усилий предприятия и должен представить финансовый результат его работы, в первом случае баланс устремлен в будущее, во втором – в прошлое. Таким образом, всю немецкую школу можно условно разделить на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения.

Основным выразителем современной трактовки статического баланса был Г.Никлиш (1876-1946), а также Т.Хольцер (1936) и В.Ле Кутр (1885-1965).

Генрих Никлиш утверждал, что баланс - преобразованный инвентарь, пассив включает счета собственников и кредиторов, счета бывают активные и пассивные, поскольку пассив трактуется в расширенном, а не суженом смысле (лишь кредиторы), возможны только четыре типа изменения баланса. Никлиш учил, что баланс имеет одну цель – изобразить состояние средств предприятия, ибо только в этом случае

баланс защищает интересы кредиторов. Баланс понимается как ликвидационный, т.е. его активы рассматриваются по текущим ценам на день отчетности. На практике это приводит к тому, что средства оцениваются по минимальным ценам (между себестоимостью и продажными ценами), нематериальные ценности вводятся в баланс только в том случае, если они покупались.

При определении сущности баланса Хольцер исходил из его внешней формы. При таком подходе баланс представляет собой две отдельные, равные по сумме группы счетов. Он делил все счета на два ряда: имущества и капитала, отсюда вытекает двойная запись, систематизирующая бухгалтерскую работу. Далее он утверждал, что результат не имеет самостоятельного значения и счет «Прибыли и убытки» может быть только субсчетом счета «Капитал».

1. Вальтер Ле Кутр ввел понятие тотального баланса, т.е. баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе. Эта формулировка предполагает возможность любой содержательной интерпретации баланса и его процедурность, т.е. каждая его статья должна соответствовать своему счету в Главной книге. Цели тотального баланса: изображать имущество; исчислять прибыль; наблюдать хозяйственные процессы; входить в состав отчетности, ибо сам баланс только составная ее часть.

Глава амстердамской школы Теодор Лимперг (1879-1961) выдвинул в 20-30гг. XX века теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга позволит предприятию поддерживать жизнеспособность.

Из современных теоретиков можно выделить Мокстера. Он обратил внимание на то, что в одних случаях для бухгалтера важно знать финансовое положение, в других – финансовый результат. Поэтому в первом случае необходим статический баланс, во втором динамический. В первом случае актив и пассив строятся в оценке на момент составления баланса, во втором – в оценке реалистической, но относящейся к прошлому времени.

В статическом балансе актив – это только источник погашения долгов. Оценка же по себестоимости в динамическом балансе не позволяет исчислить реальную платежеспособность.

Мокстер полагал, что финансовый результат, в сущности, нельзя исчислить по отчетным периодам, но считал, что этот результат должен носить экономический и вероятностный характер. И вместо баланса он предлагает переместить центр внимания на финансовый отчет, в котором составляются ожидаемые доходы и расходы, а также стоимость предприятия.

Таким образом, формирование баланса в немецкой школе бухгалтерского учёта имеет свои особенности формирования, которые вследствие стали положительно влиять на процесс развития навыков составления баланса и получили своё распространение в таких школах бухгалтерского учёта как испанская, греческая, французская, частично некоторые методики повлияли на развитие бухгалтерского учёта стран СНГ.

Англо-американская школа

Первая книга по учету была напечатана в 1543 году, автором ее был учитель математики Х.Олдкастл. Он выделял в каждом счете две части – дебитора и кредитора, отсюда персоналистическая трактовка всех бухгалтерских счетов и возможность использования их данных для целей управления хозяйственными процессами.

Английские бухгалтеры в своих трудах разрабатывали вопросы амортизации, формы счетоводства, дидактику и организацию учета в сельском хозяйстве и промышленности. Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Д.Меллиса, в практике имели распространение два подхода: 1) амортизация есть прямой расход недвижимого имущества; 2) амортизация является приемом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне.

Формы счетоводства развивали Д.Веддингтон, Р.Даффорне, Э.Т. Джонс. Веддингтон вместо ведения Памятной книги и журнала рекомендовал серию специализированных вспомогательных книг, из которых итоговые записи переносились прямо в Главную книгу. Такой подход мотивировался распределением труда и экономией числа записей. Смысл учета он видел в ведении лицевых счетов и расчетах с подотчетными лицами.

Даффорне описывал порядок ведения следующих книг: 1) книга кассовых и банковских счетов; 2) специальная; 3) малая книга расходов; 4) книга копий писем; 5) памятная; 6) книга копий счетов, выставленных для оплаты; 7) книга учета потерь; 8) журнал; 9) инвентарь; 10) Главная. Эти регистры были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие.

Джонс Т. являлся новатором в бухгалтерии и создал английскую форму учета, он критиковал двойную запись за недостатки. Английская форма счетоводства Джонса должна была: 1) обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете; 2) повысить оперативность выявления финансовых результатов. Центральным регистром являлся журнал, в нем были три колонки: средняя, где описывались все операции, затрагивающие кассу с указанием суммы; две боковые колонки – слева (дебитор) писалась сумма, поступившая в кассу, справа (кредитор) писалась сумма, выдаваемая из кассы. Если сложить все суммы крайних колонок, то их общий итог всегда должен быть равен итогу средней колонки, которая вводилась для

контроля разности. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако, она существенно отличалась от камеральной полным и принципиальным отказом от операционных и результатных счетов.

Учет начинался с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело: все текущие операции, отражались в журнале. Из журнала один раз в три месяца делали итоговые записи в Главную книгу, в которой были предусмотрены только следующие счета: дебиторов и кредиторов; полученных и выданных векселей. Итоги Главной книги должны были равняться итогам журнала. Для выведения прибыли необходимо было провести инвентаризацию товаров и итогов и включить в левую колонку журнала.

Метод Джонса относился к простой бухгалтерии, в журнале обороты по левой и правой колонке были не равны между собой, следовательно, вычтя из итога первой колонки итог колонки второй, мы должны были получить сумму собственного капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно было определить величину прибыли и убытка.

В середине XVIII века в Англии пытались применить двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывалась система учета производственных затрат. Д.Додсон описывал технику бухгалтерского и натурально стоимостного учета производства, но ему была чужда идея расчета себестоимости единицы продукции и принятая им система позволяла сопоставлять затраты, которые были связаны с работой каждого мастера и выручкой от продажи его изделий.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В.Кронхейльм утверждал, что двойная бухгалтерия зародилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский: первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

Английские бухгалтеры считали, что практика учета для обеспечения гласности должна предполагать табличную форму унифицированной отчетности и одинаковые бланки первичных документов. Кроме того, бухгалтеры должны были обмениваться опытом, т.е. квалифицированные бухгалтеры должны распространять передовые знания и воспитывать лиц, занятых в хозяйственных процессах, предостерегая их от злоупотреблений.

Развитие теории учета в англо-американской литературе в XIX веке

Авторы, писавшие о бухгалтерии в XIX веке, не думали о том, чтобы разработать и предложить новый эффективный прием, сколько были

заняты описанием целесообразных достижений практики.

В англо-американской литературе конца XIX века можно выделить шесть организационных бухгалтерских принципов:

1) разделение труда – рядовой исполнитель всю свою деятельность направляет на простое собрание и группировку отчетных данных;

2) локализация информации – вся тяжесть первичного учета перекладывается на оперативных работников;

3) конкуренция в контроле – это всякое показание должно быть сличено с соответственным показанием из другого, совершенно самостоятельного источника (это принцип называется коалицией);

4) действенность бухгалтерии – один раз в месяц бухгалтер по регистрам, ведущимся на местах оперативными работниками, заполняет журнал, внося в него проводки;

5) методологическая независимость – каждая фирма сама устанавливает свои правила в организации, методологии и ведении бухгалтерского учета, сколько фирм, столько и способов учета;

6) психологический климат – основная задача учета – не допустить злоупотреблений со сторон работников предприятия, а также проведение мероприятий по организации взаимоотношений между сотрудниками бухгалтерии и работниками других отделов, распределению обязанностей, поддержанию дисциплины.

На этих принципах практически строилась организация бухгалтерского учета. Ответственность за его постановку, за оперативность ведения нес не бухгалтер, а сам управляющий. При согласовании с правлением допускались любые не только организационные, методические, но и методологические изменения в системе учета.

Текущий учет велся различными администраторами. В бухгалтерии на основе журнала купленных материалов и расходных документов велась книга материалов, в которой на каждое наименование открывался отдельный аналитический счет. Чтобы избежать значительного числа отдельных счетов, их открывали только для материалов особенно ценных или имеющих значительный оборот. Недостача, если она не гасилась материально ответственным лицом, списывалась на счет реализации, излишек приходовался также с этого счета. Примерно также был организован учет готовой продукции и ее реализации, но в центре внимания находился учет затрат на производство. Затраты делились на коммерческие и производственные. Производственные затраты подразделялись на три группы: прямые, местные (цеховые) и общие, и эти три группы обуславливали величину себестоимости.

Суть текущей бухгалтерской работы заключалась в колляции данных по оприходованию материалов в цехи и списанию их со складов, а также в списании готовой продукции из основного производства с

оприходованием их на складах готовой продукции. Строго контролировались бухгалтерией по встречным данным все прямые расходы, относимые на затраты производства. В конце месяца местные и часть общих расходов списывались на себестоимость, но некоторая доля списывалась в конце года на счет убытков и прибылей как подлежащие погашению из сумм дохода.

Для учета основных средств на каждую единицу открывался отдельный счет в специальной книге, в нем записывалось все, что было связано с эксплуатацией данного объекта, капитальные ремонты и амортизационные начисления. Ежемесячно составлялся баланс счетов, он был необходим для контроля движения средств в аналитических книгах и проверки в них разности. Один раз в месяц составлялся журнал регистрации операций.

В отличие от итальянской бухгалтерии в Англии журнал превратился в опись месячных оборотов счетов Главной книги. Итоги этих оборотов выбирались из аналитических книг и с составлением проводок вносились в журнал, отсюда эти обороты разносились по счетам Главной книги. Журнал как бы сшивал аналитический учет. Главная книга подытоживала, а баланс в сжатой форме удостоверял результаты хозяйственной деятельности.

В Англии изначально была распространена персонификация в учете. В развитии учета она прошла три этапа: 1) олицетворение счета – предполагалось, что счета товаров, кассы, основных средств – это как бы живые люди; 2) предположение, что каждый счет – это расшифровка капитала собственника; 3) интерпретация каждого счета как экрана, с помощью которого наблюдают за поведением служащих – агентов предприятия; этот аспект получил название персонализации.

Персонификация вызвала критику со стороны бухгалтеров, которые считали недостатком то, что расчетный счет можно трактовать или как счет денежных средств, или как счет расчетов.

Первыми теоретиками учета в Англии были Д.В.Фультон, В.Ф.Фостер, Л.Р.Дикси, Э.Г.Фолсом и другие.

Фультон был первым, кто не только оценил значение счета капитала как центрального в системе счетов, но и разделил все счета на две группы: счет капитала и все другие счета. Первый счет воплощал цель бухгалтерского учета, все остальные – только средства для достижения поставленной цели. Через счет капитала раскрывались отношения между собственником капитала и всеми другими физическими и юридическими лицами. Эта идея была уточнена Фостером, к счету капитала он

отнес все счета собственника, т.е. результатные, счета фондов и резервов. Еще дальше пошел Фолсом, утверждая, что в основе учета лежит движение ценностей; ему принадлежит классификация ценностей, из которой он выводил классификацию счетов. Стоимость, положенная в

основу классификации счетов, диктовала оценку, а выбор оценки влиял на величину прибыли, подлежащей распределению между собственниками. С распространением акционерных обществ собственники предпочитали наибольшую сумму прибыли и соответственно максимальную величину дивидендов. Но с этим положением не были согласны все теоретики учета. Дикси обратил внимание на то, что на предприятии может быть безденежная прибыль или безденежный убыток. Это возможно в результате изменения цен на активы. Если рыночная цена активов возрастает выше учетной цены, то образуется безденежная прибыль, и, наоборот, если их рыночная цена снижается ниже учетной, – возникает безденежный убыток.

Дикси видел назначение бухгалтерского баланса в том, что последний позволял достаточно четко распределять финансовые результаты между смежными отчетными периодами и правильно отражать финансовое положение предприятия. Это была революция в учете, только с середины XIX века берет начало рассмотрение баланса как средства исчисления прибыли. Этому способствовали исчисление амортизации и введение налога на прибыль. Налог на прибыль разделил бухгалтеров на две школы: одни отождествляли балансовую прибыль с налоговой, другие считали, что это две различные величины.

Первым идеологом и теоретиком аудита был Дикси, который четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса. Дикси видел цели аудита в выявлении: 1) подлогов; 2) случайных ошибок; 3) недостатков в организации учета. Проверка начиналась с кассы, анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц. Идеи аудита Дикси развивали А.Т. Ватсон, Р. Годдард. Э. Мишо и другие.

Таким образом, в XIX веке в Англии бухгалтерию понимали, как изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии, и утверждали, что все должно иметь практический смысл, вне практики нет идей.

Учет в США и англоязычных странах в XX веке

Крупнейшим теоретиком учета XX века в США был Ч.Э. Шпруг, он показал важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. В Америке сформировались две теоретические школы учета: 1) институалистская; 2) персоналистическая. Расхождения в изложении теоретических вопросов между сторонниками двух школ были по двенадцати пунктам: 1) трактовка счета капитала; 2) содержание пассива баланса; 3) цель предприятия; 4) содержание счета убытков и прибыли; 5) характеристика счета убытков и прибылей; 6) балансовое уравнение; 7) роль дивидендов; 8) рентабельность предприятия; 9) оценка; 10) для кого предназначен баланс; 11) периодичность баланса; 12) амортизация.

Персоналистический подход отстаивал В.Э. Патон. В 20-х годах

закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике, и Патон предложил отклонение от номинальной стоимости акций отражать на специальных счетах. Патон требовал переоценки каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам. Этот подход поддерживал Р. Стивенсон, но Л. Миддлдитч и Р. Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам. Внутри персоналистической школы образовалась группа ученых во главе с Г. Свинеем, они находились под влиянием идей Шмаленбаха, принимали во внимание опыт европейской инфляции и называли свою концепцию стабилизированной бухгалтерией.

Критика сторонников Патона имела следствием рождение другой школы, так называемой конвертируемой бухгалтерии Вимбла. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки; поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. Ошибка, по мнению исследователей, конвертируемой бухгалтерии состоит в подмене функции меры стоимости функцией средства обращения.

Институалисты выступали за оценку по себестоимости. Ф.Пикслей считал, что бухгалтер должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, т.е. по себестоимости. Он подчеркивал, что неизменность оценки приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: 1) нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах; 2) предприятие вправе пользоваться финансовой автономией.

А.Ч.Литтлтон проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определялась спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измерялась затратами. Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо некорректную процедуру. Самыми яркими защитниками оценки по себестоимости были Р.Антони и Ю.Идзири. Они считали, что так называемая историческая оценка отличалась реалистичностью, простотой в работе, избавляла учет от неизбежного в противном случае субъективизма и сложных процедур, связанных с переоценкой средств и финансовых результатов.

Разные подходы к оценке приводили к попыткам компромисса. Г.К.Дейнис выдвинул в качестве основного положения бухгалтерского учета «принцип дополнительности» – точность данных, полученных по одним объектам, неизбежно связана с изменением точности величин по объектам, дополнительным к ним.

Г.К.Гриир предложил более простое решение: все показатели в отчете должны быть представлены в двух колонках: по себестоимости и после переоценки. А.Д.Каннинг развил эту идею и предложил модель

множественной оценки показателей бухгалтерского отчета. Каннин считал необходимым для каждой статьи актива использовать свою базу оценки, при этом он исходил из того, что основная проблема бухгалтерского учета сводилась к оценке не основных, а оборотных средств.

На практике возобладал старый и относительно простой подход, обоснованный Монтгомери, который крайностям персоналистов и институционалистов противопоставил идею осторожного компромисса. Он настаивал на принципе наименьшей оценки, т.е. если себестоимость выше продажной цены, то предмет оценивался по продажной цене, а разница считалась убытком; напротив, если себестоимость ниже продажной цены, то предмет оценивался по себестоимости, а разница трактовалась как прибыль.

Персоналисты обвиняли Монтгомери в том, что он приносит интересы акционеров в жертву интересам собственника, а институционалисты – прямо в противоположных грехах.

Таким образом, на примере оценки хорошо видно, что за каждым методологическим приемом стояли интересы определенных групп. Требуя переоценки, персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, а то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия.

Институционалисты отстаивали интересы собственника. Пикселей утверждал, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, его актив представлен приобретенными средствами и администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию эти средства, и иметь правильно определенный, действительный результат своей хозяйственной деятельности – прибыль или убыток.

Различия взглядов персоналистов и институционалистов постепенно стирались и вырабатывались новые идеи. В 1978 году Американская ассоциация бухгалтеров дала определение учету: «Бухгалтерский учет должен отражать хозяйственную деятельность предприятий, допуская минимальные отклонения от реального положения дел. Форма отражения должна быть понятна любому пользователю».

Р. Чемберс и А. Дженнингс выдвинули требование о необходимости построения теории бухгалтерского учета, вытекающей из логических постулатов и потому принципиально не связанной с практикой и ее обычаями. Это был новый подход, который разделил мир бухгалтеров на радикалов и консерваторов. Реакцию консервативного большинства выразил Д.О. Мэй. Он писал, что сорок лет практики убедили его, что все предложения по перестройке учета можно разделить на мелкие и крупные. Первые не требовали серьезного рассмотрения, вторые – требовали его, именно поэтому должны проводиться в жизнь поэтапно и медленно, ориентируясь на традицию. Мэй утверждал, что большие перемены в учете

не нужны, но радикалы победили, и бухгалтерский учет постепенно из искусства записи становился наукой.

М.К. Уэллс ввел в бухгалтерский учет понятие парадигмы, он показал, что учет развивался путем революций, в пламени которых одна парадигма сменяла другую. Автор выделял в теории учета семь парадигм:

1) антропологическая – традиционный подход к учету, когда практика счетных работников определяет теорию учета;

2) конъюнктурная – теория учета формируется исходя из потребностей экономики рынка;

3) событийная – видит цель не в регистрации свершившихся фактов хозяйственной жизни, а в развитии прогностической функции учета;

4) процессуальная – сосредоточена на изучении процессов хозяйственной деятельности и принятии управленческих решений;

5) идеализированная – сводит теорию счета к измерению результатов хозяйственной деятельности;

6) информационная – занята оценкой информации о фактах хозяйственной жизни;

7) биховеристическая – изучает поведение лиц, принимающих управленческие решения.

Каждая парадигма стремилась преодолеть недостатки других парадигм и не все из них получили развитие, признание и распространение. Радикалы сформулировали несколько конкурирующих подходов:

1) социологический;

2) экономический;

3) биховеристический;

4) психологический;

5) событийный или информационно-событийный.

Социологический подход развивали А.Раппопорт, Г.Е.Фертх, А.Ч. Литтлтон, В.К.Циммерман и другие. Они полагали, что каждое теоретическое положение учета влияло на общество и каждое положение должно приниматься или отвергаться в зависимости от его социального эффекта. Целью социальной бухгалтерии было раскрытие противоречивых интересов различных общественных групп. По мнению ученых, бухгалтерская методология является одним из катализаторов общественного развития, которая приносит максимальный социальный эффект. Это направление выражало либеральные тенденции американского общества, подчеркивало социальную ответственность корпораций.

Экономический подход. Представителями этого направления были Г.Г.Миллер, Л.Л.Брукс, С.Зефф, М.Мунитц, которые считали, что цель бухгалтерского учета заключается в контроле и оценке экономических показателей, в обеспечении условий для достижения максимальной

эффективности производства. В связи с этим руководство предприятия должно выбирать те методологические бухгалтерские приемы, которые обеспечивали рост национального благосостояния.

Биховеристический подход. К.Т.Девине обратил внимание на то, что учетный процесс – это процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, поэтому цель учета – это выработка способов влияния, воздействия на поведение сначала бухгалтеров, а через них и на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Бухгалтер описывает и предсказывает поведение этих людей. Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей поведения людей. Представители биховеристического подхода привлекали сложный математический аппарат для построения бухгалтерских концепций.

Психологический подход. С начала XX века для американской школы бухгалтерского учета было характерно подчеркивание интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах. Углубление такого подхода привело к рассмотрению человеческой психики и поведения людей на производстве. Показатели отчетности, нормативы, бухгалтерские термины были не чем иным, как стимулами, вызывающими определенную реакцию в зависимости от интересов того или иного лица. С этой точки зрения сторонников этого подхода понять бухгалтерию – значит понять и поставить под контроль бухгалтера. Управлять людьми – это значит уметь наказывать и поощрять, т.е. использовать негативные и позитивные стимулы. Отсюда следует, что организация бухгалтерского учета должна начинаться с установления модели видения бухгалтером предприятия и своего места в нем, причем эта модель удалена от интересов фирмы и даже противоречит им. Учет есть информационная система, которая действует как составная часть процесса принятия решений, распределения ответственности за исполнение.

Информационно-событийный подход. Д.Г.Сортер полагал, что традиционная бухгалтерия исходит из трактовки предмета как стоимости или как стоимостной оценки учитываемых объектов. В основу учета должно быть положено информационное событие, под которым понимается информационная единица о факте хозяйственной жизни. Выделение, поиск таких единиц составляет сущность учета. Событием, по которому в конечном счете реконструируется отчет, выступает факт хозяйственной жизни, но предметом учета, событием для бухгалтера, является первичный документ, несущий определенную информацию. Главное достоинство данных – их полезность. Бухгалтер должен измерять и фиксировать в учете эту полезность, скрытую в информационных событиях.

Таким образом, каждый из пяти подходов выражал рациональные взгляды бухгалтеров Америки. Сознвая общность цели и задач, бухгалтеры начали формировать теорию бухгалтерского учета. Но их

мнению, только теперь стало возможным считать бухгалтерский учет наукой. В настоящее время наиболее популярны две концепции. Первая представлена Е.С.Хендриксеном, который определял теорию учета как набор широко трактуемых принципов, которые составляли общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации, и создавали новые практические методики и процедуры. Д.Л.Макдональд – выразитель второй концепции, полагал, что любая теория должна иметь три элемента:

1) символическое представление феноменов реального мира путем координирования,

2) обработка и комбинация данных символов согласно выработанным правилам;

3) обратный перевод символических конструкций в феномены реального мира.

Каждый из этих компонентов присутствует в учете. Любая из этих двух концепций может привести к построению описательных теорий, идущих от сущего и предполагающих должное, и нормативных теорий.

Особенность англо-американской школы бухгалтерского учета состоит в том, что она довела до крайности одну из идей – возможность нечисления прибыли. Заслугой американских бухгалтеров было доказательство того, что прибыль не отражает экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело крупных американских ученых к разграничению понятий – бухгалтерская и экономическая прибыль. Бухгалтерская определяет прибыль как результат реализации товаров или услуг, экономическая – как следствие – результат работы капитала.

Исследовав эту бухгалтерскую категорию – прибыль, американские ученые пришли к выводу, что понятие прибыли не может быть однозначным, так как существует целый спектр понятий, каждое из которых отвечает строго определенной цели. В теории учета различают налоговую и экономическую прибыль, поэтому возможны два варианта:

1) бухгалтерская прибыль должна быть равна налогооблагаемой сумме;

2) бухгалтерская прибыль – это одно, а налогооблагаемая прибыль – совершенно иное, и их суммы не могут быть равны.

Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США является деление его на финансовый и управленческий учет. Предметом финансового учета являются отношения предприятия с внешним миром, управленческий учет регистрирует положение дел внутри предприятия. Но в русской бухгалтерской школе финансовый это и есть бухгалтерский учет, а управленческий представляет собой аналитический учет к счету основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат агентами предприятия и

перспективный анализ хозяйственной деятельности. Таким образом, у первого круг проблем составляет систематизированный учет, у второго – проблемный.

Возникновение управленческого учета связано с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых и экономических отношений. Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам Р.Антони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии, так как бухгалтерская отчетность хронически устаревает, лишена оперативности и не может быть пригодной для управления предприятием. Выделяют три функции управленческого учета:

1) планирование и координирование будущего развития предприятия;

2) оперативное управление;

3) оперативный контроль и оценка работы предприятия.

Трем функциям соответствует три раздела учета:

1) учет затрат;

2) оперативный аналитический учет;

3) центры ответственности.

В первом разделе фиксируются данные о прямых, косвенных и капитальных расходах; они необходимы для планирования. Во втором анализируются возможные издержки и прибыли предприятия, позволяющие оценить степень хозяйственного риска.

Цель раздела – информационно-ориентирующая. В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств, здесь выделяются центры ответственности. Антони утверждал, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей. Природа этой информации отличается от данных, используемых финансовым счетоводством. Каждая цель, стоящая перед управлением, требует своих методологических подходов, а каждая оценка показателя зависит от цели, стоящей перед человеком. Поэтому менеджеры создают свой учет, мало или совсем не связанный с бухгалтерией.

Система учета затрат может быть трех вариантов: полная, дифференцируемая и по центрам ответственности. В первом случае по каждому объекту исчисляется полная стоимость затрат; во втором – сравниваются затраты по каждому из альтернативных вариантов, при этом общая стоимость игнорируется, а сопоставляются только отклонения между альтернативными; в третьем – разрабатывается смета производственного участка, составляется отчет о ее выполнении. Только первый и третий подходы имеют некоторое отношение к бухгалтерскому учету, второй является чисто оперативным.

Сумма прибыли, исчисленная в управленческом учете, может не

совпадать с суммой прибыли, показанной в отчетах финансового счетоводства. И это не следствие фальсификации, а сознательные расхождения, вызванные различными задачами неодинаковой учетной методологии.

Американские ученые А.Г.Черч, Х.Л.Гант, Дж.Ли Никольсон, Дж.Рорбах, Ч.Б.Гоинг большое внимание уделяли проблемам учета затрат и калькулированию себестоимости готовой продукции. Учет себестоимости зависит от целей управления, считал Антони, калькуляция может проводиться: по центрам ответственности – для контроля технологических процессов и деятельности лиц в них занятых; изделиям (полная себестоимость) – для контроля использования свободных производственных мощностей. Такой подход привел к возникновению и развитию трех основных методов учета затрат и калькуляции готовой продукции: стандарт-костинг, директ-костинг и ресибл-центр.

Эмерсон Г. был философом системы стандарт-костинг, а Ч.Гаррисон воплотил ее в бухгалтерский учет. Основная идея этой системы сводилась к тому, что расходы должны фиксироваться еще до того, как их осуществили. Все расходы нормируются вперед, нормы устанавливаются не средние, а предельные, минимально возможные для данных условий. Отклонения фактических затрат от стандартов (норм) сразу указывают на неблагоприятные обстоятельства, возникшие в ходе хозяйственного процесса. Согласно Гаррисону, нормативная система учета раскрывает статику, отклонения от нее выявляют динамику хозяйственного прогресса, т.е. статика – не практическая реальность, а теоретический идеал; статика – должное, динамика – сущее. Синтез должного и сущего воплощает мечту Эмерсона.

Обычно бухгалтерский смысл стандарт-костинг видят в сокращении записи и упрощении учета. Действительно, если вместо сплошного учета всех возникающих фактов хозяйственной жизни ввести только регистрацию отклонений, то объем учетных работ сокращается. Так считал Гаррисон, но в понимании Эмерсона смысл стандарт-костинг заключается в раскрытии потенциальной производительности предприятия, в выявлении неиспользованных резервов. Отсюда трудности в практическом применении этой системы учета затрат, так как препятствием для ее внедрения считалось большое число отклонений.

Практический опыт применения стандарт-костинг позволяет сделать выводы о его преимуществах:

- 1) дает возможность оптимизировать запасы материальных ценностей;
- 2) выявляет скрытые резервы;
- 3) обеспечивает сопоставимость в анализе тенденций экономических циклов;
- 4) стимулирует работу коллектива.

Директ-костинг. Самым сложным в учете затрат и калькуляции себестоимости ученые признают распределение косвенных (накладных) и комплексных затрат. Гаррисон утверждал, что сначала, при возникновении калькуляции, в качестве базы распределения использовалась прямая заработная плата, потом выбирались иные основы для распределения и каждый выбор приносил новые результаты. Точно так же, как и комплексные затраты, которые приходится распределять на готовую продукцию, искажают конечный результат. Существует пять вариантов нахождения себестоимости при комплексных затратах:

1) средняя себестоимость единицы (все виды готовой продукции принимаются равноправными);

2) коэффициентный (вес, объем, калорийность);

3) взвешенная средняя себестоимость – находится по средствам придания различного удельного веса каждой калькуляционной группе (вариант коэффициентного выбора);

4) стоимостный – пропорционально продажным ценам;

5) стандартный – по установленным ранее стандартным затратам. Пока разные результаты бухгалтеры не связывали с разными и противоречивыми интересами тех или иных групп людей, занятых в хозяйственной деятельности, не возникало особых трудностей в выборе нужного варианта.

Но когда Антони показал небеспристрастность этих вариантов и что каждое распределение задевает интересы людей, отношение к проблеме изменилось.

Антони писал, что существует более десяти способов распределения расходов отдела технического обслуживания и текущего ремонта на производственные цехи. Каждый способ будет служить своеобразным указанием мастеру о том, как ему следует рассматривать свою ответственность за эксплуатационные расходы.

Директ-костинг был ответом на возникшие запросы общества, он позволял лучше контролировать исполнителей и достовернее считать прибыль. Новое направление в управленческом учете развивал Д.М. Кларк, он подчеркивал, что для администраторов каждая статья затрат имеет различную целевую установку и это главное, а распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет.

Развивая эти идеи, К.Симпсон провел статистическое исследование бухгалтерских калькуляций и пришел к выводу, что на цены оказывают влияние не значения средней себестоимости, а предельные издержки производства; а Д.Харрис в 1936 году создал учение директ-костинг, согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров,

вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только с 60-х годов директ-костинг стал преобладающим методом учета затрат. Его сущность заключается в том, что все издержки делятся на две группы: переменные (варьирующие), по нашей терминологии прямые, и постоянные (фиксированные), по нашей терминологии косвенные. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки, косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как они вызваны не столько непосредственным процессом производства, сколько течением времени.

Авторы считали, что для ценовой политики решающее значение имеют именно прямые расходы. Таким образом, для директ-костинга самым характерным является строгое отделение в учете прямых издержек от косвенных, они совершенно различны и в схемах корреспонденции никогда не должны смешиваться. При теоретическом обосновании директ-костинга, по мнению исследователей, надо исходить из того, что цель этого метода – выявить степень зависимости между прямыми издержками и занятостью. Но в жизни издержки не бывают или строго переменными, или строго постоянными, предполагается два допущения:

1) функция издержек в пределах определенного интервала принимается линейной;

2) динамика издержек объясняется одной, решающей переменной, а не их комплексом, как это имеет место в реальной жизни.

Приёмы директ-костинга в настоящее время стали классикой учета, их принципы органически вошли в допущения, принятые при моделировании учета затрат. Хорнгрен предложил восемь условий для моделирования затрат. Большим достоинством директ-костинга считается то, что он якобы отражает требования маржинализма, т.е. учитывает предельные издержки, а это позволяет с успехом применять ЭВМ.

Мнение исследователей о директ-костинге разделились: одни считают, что это только метод калькуляции, учетный прием; другие рассматривают как универсальную систему управления предприятием. Директ-костинг позволяет провести группировку производственных затрат в соответствии с вызывающими их функциями и измерить влияние этих функций. Выполняя указанные задачи, директ-костинг становится одним из важнейших орудий хозяйственной политики предприятий, которая теперь может руководствоваться данными, полученными на основе их учета и анализа.

Центры ответственности (ресибл-центр). Идея использовать отклонения для оценки работы тех или иных администраторов привела к формированию Д.А.Хиггенсом концепции центров ответственности, т.е. степени ответственности определенных лиц за финансовые результаты своей работы.

Центры ответственности напоминают юридическую трактовку учета

и принципы стандарт-костинг, если стандарт-костинг стремится дать предельную оценку достижений предприятия, т.е. выявить неиспользованный потенциал, то европейская юридическая школа интересуется не потенциалом, а только динамикой прав и ответственности лиц, занятых в хозяйственном процессе. Если юридическая школа требовала от бухгалтера постановки под контроль агентов и корреспондентов, то учет по центрам ответственности имеет иную цель – создать для администраторов условия самоконтроля.

При определении центров ответственности прежде всего принимают во внимание технологическую структуру предприятия, а далее выделяют ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй предопределяет иерархическую лестницу полномочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров может быть центром или затрат, или доходов, или эффекта инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором – по прибыли и в третьем – по срокам окупаемости. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции, это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не отдельно взятые функции и средства.

Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволяют сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятий в интересах достижения общей цели.

Таким образом, это новая психологическая трактовка учета, направленная на организацию поведения администраторов. Ее цель не столько контроль, сколько помощь администраторов в организации самоконтроля, так как предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии. В развитие принципов ответственности С.А.Тукер создал так называемый метод ТЧМ (тариф-час-машина), сущность которого сводится к тому, что за каждым центром ответственности закрепляют машины и заранее определяют расходы, связанные с работой одного машино-часа. Зная время работы каждой машины и стоимость машино-часа, легко установить прямые расходы, к которым затем прибавляют амортизацию. Так, калькуляция окончательно сосредотачивается на определенном участке технологического процесса, а не на готовой продукции.

Принципы центров ответственности, использованные в духе информационной и психологической школ, оказали глубочайшее влияние на организацию бухгалтерского учета, его будущего. Органическим развитием стандарт-костинг и других методов явился метод «JIT» – «Just-in-Time» (точно вовремя). В отличие от традиционных аналитических

приемов анализа, связанных с исчислением коэффициентов использования рабочего времени, оборудования, производительности труда, где в основу положены проценты отклонений от графика работ и стандартов, первая группа отклонений связана с идеями Хиггенса, вторая – Гаррисона.

В условиях учета по центрам ответственности в настоящее время организуют учет качества готовой продукции. США признает, что чем ниже расходы на исправимый и неисправимый брак, тем выше качество работы коллектива. Директ-костинг и учет по центрам ответственности резко изменили традиционные взгляды на себестоимость, показали ее условность и относительность.

В американской школе в оценке трудовых ресурсов наметились два основных подхода: при одном стремятся измерить ценность каждого работника путем определения ожидаемого дохода фирмы от работы человека; при другом исходят из того, что трудовые ресурсы предприятия представляют единый коллектив и должны быть оценены в целом.

Первым теоретиком аудита был англичанин Л.Дикси, а воплотил его идеи в жизнь американец Р.Х.Монтгомери, который критиковал Дикси за его идеи ограничения проверки точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченным результатам. Монтгомери использовал такие источники аудита: отчет о прибылях и убытках, данные корреспондентов, разрабатывал и практиковал довольно сложные методы анализа хозяйственной деятельности.

Последователи Монтгомери Р.К. Мауц и Х.А.Шараф сформулировали следующие положения:

1. Отчетность должна быть проверена.
2. Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией.
3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн.
4. Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля.
5. Отчетность должна быть заполнена согласно стандартам.
6. Аудиторская проверка не может быть последней.
7. Мнение аудитора зависит только от его компетенции.
8. Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.
9. Полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверяемости.
10. Заключение аудитора не может дать больше информации, чем само аудиторское исследование.

Данные положения были положены в основу стандартов аудита, они были доработаны и дополнены.

Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать

выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери, а создателем современной этики бухгалтера считают Д.Л. Кэрри. Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятий.

В 1967 году Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) разработала кодекс о моральных правилах бухгалтера, что укрепило статус бухгалтера и увеличило спрос со стороны работодателей на его труд. Этический кодекс бухгалтера имеет огромную моральную и профессиональную силу: он оказывает влияние не только на статус бухгалтеров в фирме, но и на организационную структуру бухгалтерского учета. Возрастание роли бухгалтерского учета в американском обществе связано с появлением специальной должности контролера. В его компетенцию входят разработка и проверка финансовых и учетных директив, представление отчетности, составление сметы и контроль ее выполнения, составление нормативных и фактических данных и их оценка. Эти функции приводят к формированию на предприятии четырех учетных отделов:

- 1) планового;
- 2) финансового;
- 3) инвекторного;
- 4) производственного.

Такая структура способствовала возникновению управленческого учета.

Организационная структура внутри корпорации может предусматривать два варианта: или главный бухгалтер филиала подчиняется главному бухгалтеру фирмы, или же он подчиняется своему шефу – управляющему филиала. Но во всех случаях он следует профессиональному этическому кодексу бухгалтера.

Таким образом, желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии. Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы, она превращалась в набор заранее заданных вариантов, а это облегчило использование ЭВМ. Дальнейшее развитие направления привело к возникновению управленческого учета. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы: первый – допускает устные сообщения и использует методы исчисления, второй – только документы и их регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности

1.2. Понятие о хозяйственном учете и предъявляемые ему требования

Учет — это система наблюдения, измерения, регистрации фактов и явлений, связанных с какой-либо деятельностью. Хозяйственный учет — это учет хозяйства или, другими словами, учет хозяйственной деятельности. Он занимает особое место в системе учета.

Потребность вести учет возникла на ранних этапах развития человеческого общества. Именно хозяйственные потребности человека способствовали развитию учета. Объектами учета сначала были несложные операции, связанные с земледелием, скотоводством и т. п. Становление учета в хозяйстве способствовало развитию письменности и математики, так как нельзя вести хозяйство без измерения, взвешивания и счета. С развитием общества развивался и хозяйственный учет. Из учета отдельного хозяйства он превратился в сложную систему, которая пронизывает всю экономику страны. Его роль возрастает по мере усложнения хозяйственной деятельности и увеличения масштабов производства.

Решение стоящих перед современным учетом задач обеспечивают три вида хозяйственного учета: оперативный, статистический и бухгалтерский (рисунок 1). Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга.

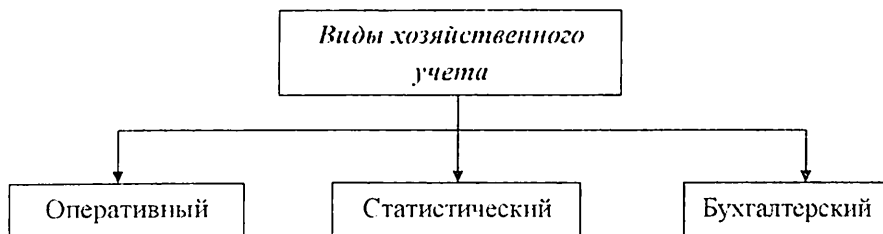


Рисунок 1. Виды хозяйственного учета

Оперативный учет используется для повседневного, текущего руководства и управления предприятием и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К оперативному учету относятся, например, учет рабочего времени, отгрузки продукции и т.п. Такие данные могут быть получены из первичных документов, графиков, по телефону, телефаксу или в устной беседе. Оперативный учет не постоянен во времени, так как надобность в нем возникает по мере необходимости.

Сферой применения *статистического* учета может быть отдельное предприятие, отрасль хозяйства и вся экономика в целом. Статистический учет, или статистика, изучает явления, которые носят массовый характер в области экономики, науки, культуры, образования и т.д. Этот учет широко использует выборочные методы наблюдения и регистрации. Сведения, полученные в результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее

развитие.

Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета и в отличие от других видов учета:

- строго документален — основанием для любой бухгалтерской записи должен служить специально оформленный документ;
- является сплошным и непрерывным во времени, так как при ведении бухгалтерского учета необходимо фиксировать все без исключения факты хозяйственной деятельности;
- отражает все объекты и хозяйственные операции помимо натуральных и трудовых измерителей в единой денежной оценке;
- ведется на любом предприятии, осуществляющем хозяйственную деятельность, т.е. он ограничен рамками отдельного предприятия;
- осуществляется специальной службой предприятия — бухгалтерией;
- строго регламентирован законодательными и нормативными документами.

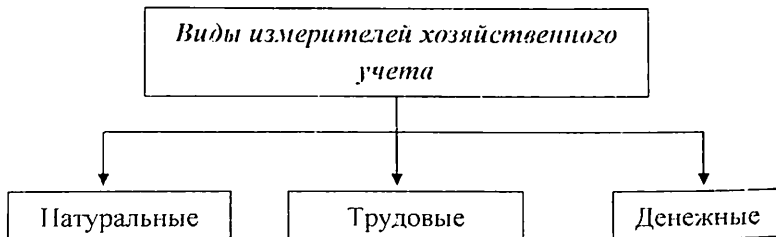
Таким образом, бухгалтерский учет осуществляет сбор, регистрацию и обобщение информации о хозяйственной деятельности предприятия путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в едином денежном измерителе.

1.3. Виды измерителей хозяйственного учета

Учет ведется ежедневно не только в масштабах государства, но и на каждом предприятии, в каждом его подразделении, даже в каждой семье. И если учет — это, прежде всего, регистрация фактов и событий, то оценка этих фактов подразумевает их количественное и качественное измерение. Для этого в хозяйственном учете используют несколько видов измерителей: натуральные, трудовые и денежные (рисунок .2).

Рисунок 2. Виды измерителей хозяйственного учета

Натуральные измерители характеризуют объекты учета по массе, длине, площади, количеству. В качестве натуральных измерителей



используются тонны, килограммы, метры, штуки и т.п. С их помощью ведется количественный учет выпускаемой продукции, поступивших товарно-материальных ценностей и т.д.

Натуральные измерители применяют, как правило, к однородным объектам.

Трудовые измерители позволяют вести учет затраченного труда и выражаются в единицах времени, например, рабочие дни, часы, минуты. Трудовые измерители используют для учета производительности труда, норм выработки, расчета заработной платы.

Денежные измерители являются универсальными и обобщающими. Посредством денежных измерителей представляются все хозяйственные процессы и объекты, которые были выражены в натуральных и трудовых измерителях. В Республике Узбекистан в качестве денежных измерителей используются национальные денежные единицы — сумы и тийины.

Бухгалтерский учет часто называют «языком» бизнеса и предпринимательства. Поэтому в основе организации и ведения бухгалтерского учета должны лежать общие правила, принимаемые и исполняемые всеми участниками хозяйственной деятельности. Эти правила регламентируются законодательными и нормативными актами на уровне государства. В нормативных документах определяется порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий и организаций, являющихся юридическими лицами.

Все правовые документы, касающиеся регулирования бухгалтерского учета, подразделяются на четыре уровня (рис.3).

Первый уровень — законодательный, он представлен законами, указами Президента Республики Узбекистан, постановлениями Правительства РУз. Основу системы документов такого уровня представляют Гражданский кодекс РУз (ГК РУз), Закон РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г. и другие законодательные документы республиканского уровня.

Второй уровень — нормативный, представленный положениями Министерства финансов РУз (Минфина РУз), Центрального банка РУз, Комитета статистики и т.д. Национальными стандартами по бухгалтерскому учету, в которых рассматриваются отдельные вопросы ведения бухгалтерского учета.

Третий уровень — методический, он представлен различными приказами, инструкциями и рекомендациями органов власти по вопросам конкретного применения нормативных документов с учетом отраслевых особенностей, специфики производств и т. п. Основным документом такого уровня является План счетов бухгалтерского учета.

Четвертый уровень — уровень хозяйствующего субъекта, представленный организационно-распорядительными документами и приказами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом

особенностей его хозяйственной деятельности. Это, прежде всего, документы, раскрывающие учетную политику предприятия, например, приказ об учетной политике, рабочий план счетов, график документооборота и т. п.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета позволяет однозначно трактовать учетную информацию и определять ответственность за нарушения, допущенные при ведении бухгалтерского учета.

Бухгалтерскому учету отводится основная роль в системе управления предприятием. Для этого руководство предприятия должно располагать объективной и полной информацией о фактических затратах, себестоимости выпускаемой продукции, полученной прибыли и других факторах, которые влияют на хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия. Для сбора и обработки такой информации на предприятии используют именно бухгалтерский учет.

Вопросы для самопроверки:

1. Какие законодательные акты Республики Узбекистан (Законы, положения, стандарты) обеспечивают научно-обоснованную систему бухгалтерского учета?
2. Дайте определение хозяйственного учета?
3. Назовите виды хозяйственного учета?
4. Дайте определение бухгалтерского учета?
5. Назовите функции бухгалтерского учета?
6. Назовите принципы бухгалтерского учета?
7. Какие требования предъявляются к информационной функции учета?
8. Какие нормативные документы используются при организации бухгалтерского учета?
9. Назовите основные задачи бухгалтерского учета?
10. Что является предметом бухгалтерского учета?
11. Назовите объекты бухгалтерского учета?
12. Что является методологической основой бухгалтерского учета?
13. Классификация имущества организации по видам.
14. Классификация источников образования имущества.
15. Назовите элементы метода бухгалтерского учета.
16. Понятие дебиторской задолженности.
17. Понятие кредиторской задолженности.

ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОДЫ ДИСЦИПЛИНЫ

2.1. Предмет и методы дисциплины «Бухгалтерский учет»

Сферой применения бухгалтерского учета является отдельный хозяйствующий субъект — предприятие, организация, учреждение.

В распоряжении каждого предприятия имеются различные средства для совершения хозяйственных операций, которые складываются в определенные хозяйственные процессы, а они в свою очередь составляют сущность хозяйственной деятельности предприятия. Именно хозяйственная деятельность предприятия является предметом бухгалтерского учета, а средства предприятия, хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия рассматриваются в качестве объектов бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет, имеющий свой объект изучения, присущие только ему методы и приемы исследования, представляет собой самостоятельную экономическую науку, которая подразделяется на теорию бухгалтерского учета и отраслевой учет. Бухгалтерский учет является одной из отраслей экономической науки и представляет собой сложную систему отражения и познания различных хозяйственных процессов и явлений хозяйственной жизни. Сущность же указанных процессов и явлений изучает экономическая теория. Поэтому общей теоретической основой познания учитываемых объектов бухгалтерского учета является экономическая теория, которая и изучает экономические законы производства и распределения, материальных благ в обществе. Таким образом, экономическая теория изучает экономическую систему в целом, важнейшие законы ее движения, в основе которых лежат отношения собственности. Составляющие собственности являются объектом изучения бухгалтерского учета. Развитие же основных положений экономической теории немислимо без обработки, систематизации и обобщения первичных данных учета, иначе теория превращается в пустую игру абстрактных гипотез.

Тесное взаимодействие теории бухгалтерского учета с философией проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узко специализированных наук, в том числе бухгалтерского учета: адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные элементы, структурные связи как результат двойственности окружающего нас материального мира; обосновывать закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации. Последнее обстоятельство в наибольшей степени присуще бухгалтерскому учету. Бухгалтерский учет широко использует аппарат философии. Содержательные аспекты бухгалтерского учета — это часть философии, ее онтология — учение о познаваемости тех хозяйственных процессов,

содержание которых специфическими приемами изучает данная дисциплина. В учете применяются аспекты философии, позволяющей определить достоверность информации.

Следует отметить и роль *логики* для теории и практики бухгалтерского учета. Каждый элемент его общей системы существует и включается в эту систему только в рамках выполнения жестких логических требований. Соответственно каждая операция в учете, вплоть до отдельной проводки, жестко подчиняется общей логике системы и одновременно базируется на логике отражаемой хозяйственной операции.

Многообразны связи бухгалтерской теории и практики с *социологией*. Например, введение каких-либо норм и требований в области бухгалтерской деятельности без учета образовательного уровня основных пользователей и исполнителей может вызвать и вызывает большие трудности в практической реализации и соблюдении таких норм. В настоящее время серьезно встал вопрос о знании основ бухгалтерского учета всеми категориями работников.

Запросы производства потребовали решить проблему повышения оперативности учета с целью использования его данных в руководстве предприятием. Решая эти задачи, теория бухгалтерского учета должна разрабатывать новые формы и методы сбора, обобщения экономической информации. Исходя из этого удовлетворить запросы в данный момент и на перспективу стало возможным лишь тогда, когда теория бухгалтерского учета стала строить свои методы отражения производственно-финансовой деятельности в тесной связи с другими науками.

Разработка и изучение теоретических основ учета в различных отраслях народного хозяйства базируются на изучении *экономики* этих отраслей. Информация бухгалтерского учета широко используется как для экономики различных организаций и отраслей народного хозяйства, так и для расчета различных показателей экономической эффективности процессов воспроизводства материальных благ. Отсюда следует, что теория бухгалтерского учета тесно связана с такой наукой, как экономика (организаций различных отраслей народного хозяйства).

Данные бухгалтерского учета широко используются и в народнохозяйственном *планировании*. Так, планирование представляет собой совокупность целей, задач выполнения этих целей и различных путей выбора наиболее оптимального варианта. И выполняя эту работу, в качестве исходной базы используются учетные данные предшествующих периодов.

Система показателей бухгалтерского учета, используемых статистикой, обуславливает тесную связь теории бухгалтерского учета с *общей теорией статистики, с основами экономической статистики*. Эту взаимосвязь подтверждает и единство всех видов учета (бухгалтерского, оперативного и статистического).

Известно, что результаты работы любого предприятия выявляются с помощью анализа. Экономический анализ, используя специальные способы, а также заимствованные из бухгалтерского учета приемы (например, балансовый метод познания), призван изучить всю систему принятия и выполнения управленческих решений, установить причины отрицательных отклонений и разработать мероприятия по мобилизации выявленных резервов. В процессе экономического анализа комплексно используются данные всех видов учета, но основой анализа является бухгалтерский учет, показатели которого дают наиболее полную и документально обоснованную характеристику деятельности организации. Это подтверждает тесную связь теории бухгалтерского учета с *экономическим анализом хозяйственно-финансовой деятельности*.

Бесспорной можно считать тесную связь теории бухгалтерского учета с внутрихозяйственным контролем. Внутрихозяйственный контроль, как известно, изучает операции с целью выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов, оптимизации финансовой политики и достижению качественных результатов ее деятельности. А получить необходимую информацию для осуществления контроля хозяйственных процессов, выявления отклонений от смет, нормативов, обнаружения возможных нарушений законодательных актов и документов внутренней регламентации можно только используя фактические учетные данные предприятия.

Аудит – независимая профессиональная проверка подтверждения достоверности текущего бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соблюдения организацией действующего хозяйственного и налогового законодательства.

Однако данные бухгалтерского учета в организациях используются не только для контроля экономических расчетов, но и для решения многих правовых вопросов. Учетные данные используются и для проверки эффективности функционирования правовой службы организации, что и подтверждает неразрывную связь теории бухгалтерского учета с такой наукой, как *правоведение*.

Кроме того, теория бухгалтерского учета связана с такими дисциплинами, как *финансы; деньги, кредит, банки; биржевое дело; финансовый менеджмент; налоги и налогообложение*. По данным бухгалтерского учета осуществляется контроль за выполнением финансовых планов, целевым использованием кредитов, правильностью начисления и своевременностью перечисления налогов в бюджет. Учетные данные являются и основой для составления финансовых бюджетов, бизнес-планов, расчетов по налогам и налоговых деклараций. Все это подтверждает тесную связь между этими дисциплинами.

В понимании содержания предмета таких наук, как *менеджмент и маркетинг*, существенная роль принадлежит бухгалтерскому учету, ибо,

только используя учетную информацию, администрация может принимать обоснованные решения по управлению на всех участках хозяйственной деятельности организации. В то же время обратная связь, исходящая из органов управления, является базой на пути дальнейшей обработки и группировки учетной информации, адекватной принимаемым решениям по управлению производством и сбытом продукции.

Такое взаимопроникновение и взаимодействие позволяет более четко реализовать основную функцию менеджмента как вида деятельности по руководству людьми в самых различных организациях. Аналогичный вывод можно сделать и применительно к маркетингу, рассматривая его как системный подход к управленческой деятельности, направленной на достижение определенных результатов в области сбыта.

Учетная информация широко используется и в процессе проведения работ по проектированию научной организации труда и производства, осуществления экономико-математического моделирования отдельных процессов и хозяйственных результатов. И на базе этих научных разработок и проектных работ администрацией могут приниматься управленческие решения. В то же время, как было отмечено выше, функция обратной связи бухгалтерского учета обеспечивает возможность дальнейшего совершенствования способов получения полезной, уместной и надежной информации для решения управленческих задач. Вот почему бухгалтерский учет тесно связан и с такими дисциплинами, как *научная организация труда, научная организация производства, экономико-математическое моделирование и программирование.*

Бухгалтерский учет тесно связан с циклом общих математических и естественно-научных дисциплин. Эта связь историческая, учитывая, что своим возникновением бухгалтерский учет как наука обязан *прикладной математике.* Именно у математики бухгалтерский учет заимствовал основную свою отличительную черту – точность. От использования простых действий арифметического счета со временем учет пришел к использованию дифференциальных и интегральных исчислений, теории множеств, имеющих применение в отдельных разделах высшей математики – математической статистике, математическом программировании и пр. Бухгалтерский учет широко использует матричную модель взаимосвязи счетов. С опорой на элементы математической логики в учете стало возможным разрабатывать типовые взаимосвязи между счетами.

Оперативность получения информации, а также ее качество и эффективность использования в управлении хозяйственными процессами организации значительно повышаются в условиях автоматизации бухгалтерского учета. Использование ЭВМ предполагает применение различных приемов и способов систем компьютерной обработки данных. Уровень же подготовки бухгалтеров должен быть достаточно высоким в

области информационных технологий для выполнения работ по обработке учетной информации. Отсюда следует, что бухгалтерский учет тесно связан также с *информатикой, компьютеризацией учетно-аналитических вопросов и информационными системами в экономике.*

Таким образом, развитие бухгалтерского учета, который лежит в основе теоретических концепций и положений, происходит в тесной связи и взаимодействии. Причем эта связь имеет многообразные формы стыковки с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерского учета немыслимо без познания такой связи и соответствующих законов других наук.

На современном языке бухгалтерский учет можно назвать информационной системой. Это сложная, но вместе с тем упорядоченная система, внутри которой действуют строгие правила. Для того чтобы система бухгалтерского учета эффективно выполняла возложенные на нее задачи, используется специальная методика или метод бухгалтерского учета, который включает в себя определенные способы и приемы, их принято называть элементами *метода ведения бухгалтерского учета.*

К ним относятся (рисунок 3):

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- система счетов и двойная запись;
- баланс и отчетность.

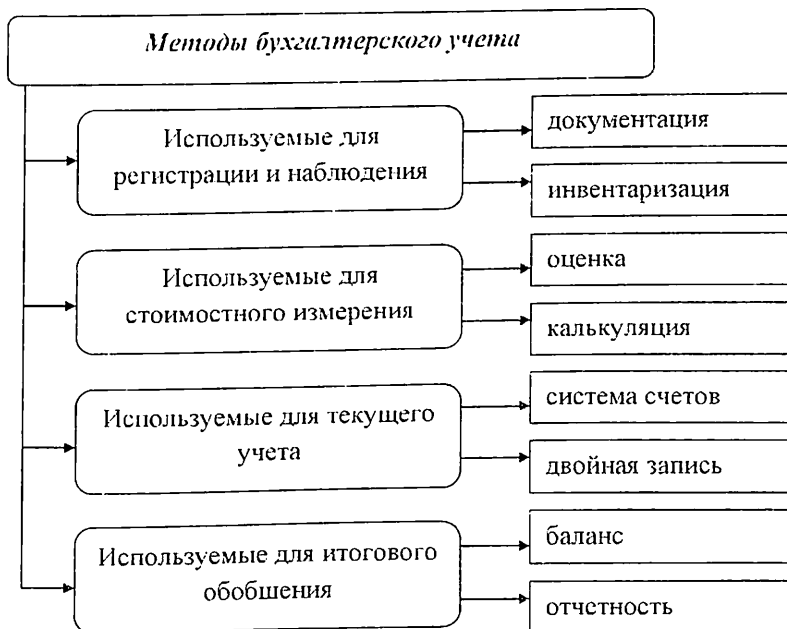


Рисунок 3. Классификация методов бухгалтерского учета

Таким образом, метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов регистрации (документация и инвентаризация), стоимостного измерения (оценка и калькуляция), текущей группировки (система счетов и двойная запись) и итогового обобщения (баланс и отчетность) фактов хозяйственной деятельности.

Все приемы и способы, используемые как метод ведения бухгалтерского учета, взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Документация и инвентаризация

В бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция в обязательном порядке должна быть оформлена документально. Документ является письменным распоряжением на выполнение каких-либо хозяйственных операций либо письменным подтверждением совершения операции.

Бухгалтерские документы имеют юридическую силу, поэтому должны быть правильно оформлены и содержать соответствующие реквизиты: наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и стоимостном выражении, а также наименование и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность оформления документа.

Документирование всех хозяйственных операций позволяет осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за всеми хозяйственными процессами, а для обеспечения достоверности отражения хозяйственных операций периодически проводится инвентаризация, т. е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию имущества и обязательств.

В ходе инвентаризации проверяется фактическое наличие хозяйственных средств и состояние расчетов предприятия за определенный период времени. Полученные в результате проверки сведения сверяются с данными бухгалтерских записей, затем производится уточнение и корректировка показателей учета.

Инвентаризация — это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов, которые в силу некоторых причин не были учтены, например, естественная убыль, пересортица, хищения и т. п.

Документальное оформление всех фактов хозяйственной деятельности, и инвентаризация являются средствами контроля за сохранностью материальных ресурсов, денежных средств и состоянием расчетов, они обеспечивают полноту и достоверность ведения бухгалтерского учета.

Оценка и калькуляция

Одной из особенностей бухгалтерского учета является то, что все хозяйственные операции и хозяйственные средства предприятия должны

быть представлены в единой денежной оценке. Оценка — это способ измерения в денежные выражения имущества предприятия и источников его образования. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные с помощью цен, тарифов, должностных окладов и т.д.

Правильность оценки имущества имеет важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета, поэтому оценка должна быть реальной и устанавливаться по единым правилам. Реальность оценки выражается, прежде всего, в том, что все хозяйственные средства отражаются в учете по фактической стоимости. Например, первоначальная стоимость приобретенных основных средств формируется с учетом затрат, которые связаны с их приобретением, а основные средства, полученные безвозмездно, оцениваются по реальной рыночной стоимости.

Нормативными документами установлены единые правила оценки хозяйственных средств предприятия, т.е. единообразие отражения стоимости средств, которое выражается в том, что одни и те же объекты в учете одинаково оцениваются на всех предприятиях в течение всего срока службы.

С оценкой хозяйственных средств тесно связана калькуляция, которая в переводе с латинского *calculatio* означает — счет, расчет. Калькуляция лежит в основе оценки объектов бухгалтерского учета. Однако назначение калькуляции состоит не только в оценке хозяйственных средств, но и в том, чтобы дать оценку хозяйственным процессам, т.е. произвести их расчет.

Так как процессы снабжения, производства и реализации представлены большим числом отдельных операций, то калькуляция позволяет рассчитать все виды затрат, связанных с приобретением, производством и реализацией, а на основе расчета общей суммы затрат определить себестоимость объектов учета, например, фактическую стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, себестоимость готовой продукции по видам и себестоимость единицы продукции.

Таким образом, *калькуляция* — это способ группировки и обобщения затрат, на основе которого определяется себестоимость материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ и т.п. Кроме того, калькуляция используется не только для расчета себестоимости объектов учета, но и для контроля за величиной затрат, формирующих эту себестоимость.

Система счетов и двойная запись

Управление хозяйственной деятельностью требует постоянной информации о ходе производственных процессов и протекающих хозяйственных операциях. Для этого сведения, содержащиеся в первичных документах, группируются и систематизируются на счетах бухгалтерского

учета. Бухгалтерский счет открывается на каждый объект учета и является источником информации о наличии, поступлении и выбытии хозяйственных средств. Число счетов, их названия определяются Планом счетов, а структура счетов зависит от объектов учета.

На бухгалтерских счетах отражается повседневный, текущий учет хозяйственных операций, а любая хозяйственная операция — это элементарное действие, вызывающее изменение состояния хозяйственных средств (их увеличение или уменьшение). При этом любое изменение касается не одного, а всегда двух объектов учета. Если в кассу поступили денежные средства, то должен быть источник их поступления, например, деньги поступили с расчетного счета в банке. В результате этой операции увеличилась сумма наличных денег в кассе и уменьшилась денежная сумма на расчетном счете.

Таким образом, каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает два бухгалтерских счета, которые используются в этой операции, и она должна быть отражена одновременно на дебете одного счета и кредите другого. Такое отражение хозяйственных операций на бухгалтерских счетах называется правилом двойной записи.

Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение наличия и движения средств предприятия, а также позволяет контролировать правильность записей на бухгалтерских счетах, так как каждая операция находит отражение по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Баланс и отчетность

Хозяйственная деятельность предприятия протекает непрерывно. Ежедневно на предприятии совершаются сотни хозяйственных операций. При этом хозяйственные средства и их источники постоянно находятся в движении, изменяются, что находит свое отражение на счетах бухгалтерского учета. На практике иногда требуется сделать «моментальный снимок» этого движения, который бы показал, как обстоят дела предприятия на определенную дату, каковы результаты его деятельности и его финансовое положение. Роль такого снимка играет бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс дает сведения статического характера, он отражает состояние средств и источников в виде конечных итогов. Итоговая стоимостная оценка хозяйственных средств, которыми располагает предприятие, отражается в активе баланса, а итоговая стоимостная оценка источников, за счет которых формируются хозяйственные средства, отражается в пассиве баланса. Поскольку каждому средству соответствует определенный источник его образования, суммы актива и пассива должны совпадать. Так как бухгалтерский учет ведется в стоимостном выражении, то хозяйственные средства и источники их образования в балансе отражаются в денежном выражении.

Цикл учетной работы завершается составлением отчетности.

Отчетность — это совокупность сведений об имущественном, финансовом положении и результатах работы предприятия. Отчетность должна давать достоверное и полное представление о хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Финансовая отчетность составляется на основе документально подтвержденных, выверенных записей на счетах бухгалтерского учета, поэтому до составления отчетности необходимо уточнить оценку активов и пассивов, для чего проводится инвентаризация. Для сравнения в финансовой отчетности приводятся показатели предыдущего отчетного периода. Отчетность необходима для администрации, так как она позволяет дать оценку деятельности предприятия, сделать анализ ранее принятых решений и является информационным обеспечением для принятия управленческих решений. Финансовая отчетность является открытой для всех заинтересованных пользователей, как имеющих, так и не имеющих прямой финансовый интерес (акционеров, инвесторов, кредиторов, налоговых и контролирующих органов, фондов и статистических учреждений и др.). Для этих пользователей отчетность дает возможность сделать выводы о перспективах сотрудничества, платежеспособности предприятия, правильности расчета по налогам и т.д.

Целью бухгалтерского учета является формирование и предоставление информации для:

- принятия экономических решений;
- оценки деятельности руководства предприятия за вверенные им хозяйственные средства.

Задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов;
- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- выявление внутрихозяйственных ресурсов для обеспечения финансовой устойчивости организации;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности.

К бухгалтерскому учету предъявляются определенные требования.

При ведении бухгалтерского учета должны соблюдаться требования, предусмотренные Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете».

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в валюте Республики Узбекистан – в сумах.

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц,

находящегося у данной организации.

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Республики Узбекистан.

4. Организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков и изъятий.

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

Бухгалтерский учет ведется на основании методических указаний и положений, разработанных Правительством Республики Узбекистан.

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет следующие функции:

✓ *контрольная* функция заключается в контроле за сохранностью, наличием и движением имущества организацией, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений;

✓ *информационная* функция — бухгалтерская информация используется в управлении для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности организаций;

✓ *функция обеспечения сохранности собственности* осуществляется путем применения специализированных складских помещений, оргтехники, вычислительной техники и применяемой системы учета;

✓ *функция обратной связи* бухгалтерский учет формирует и передает информацию о фактическом состоянии объекта управления;

✓ *аналитическая функция* данные бухгалтерского учета служат основной информацией для проведения анализа финансового состояния организации.

Основные функции бухгалтерского учета:

1. *Информационная* фиксирует фактическое состояние хозяйствующего субъекта.

2. *Контрольная* обеспечивает контроль за выполнением планов, мерой труда и мерой потребления, сохранностью собственности.

3. *Управления* отражает обратную связь в хозяйственной системе и ход выполнения управленческих решений.

Бухгалтерский учет обеспечивает информацией руководство организации и всех заинтересованных лиц путем регистрации, обработки и хранения учетной информации.

В бухгалтерском учете обеспечивается, регистрация, обработка и хранения информации.

2.2. Субъекты и объекты бухгалтерского учета

Согласно статье 6,7 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (от 13.04.2016 г): субъектами бухгалтерского учета являются органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, представительства, филиалы и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами.

Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, органы самоуправления граждан, а также представительства, филиалы и иные структурные подразделения иностранных юридических лиц, находящиеся на территории Республики Узбекистан, ведут учет и представляют отчетность в порядке, установленном законодательством.

Объектами бухгалтерского учета являются активы, обязательства, собственный капитал, резервы, доходы, расходы, прибыль, убытки и хозяйственные операции, связанные с их движением.

Объекты бухгалтерского учета подлежат синтетическому и аналитическому учету.

Таким образом, объектами бухгалтерского учета являются:

- хозяйственные средства — как материальная основа деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы — как содержание самой деятельности предприятия;
- результаты хозяйственной деятельности — прибыль или убытки.

Хозяйственные средства — это средства предприятия, которые находятся в его распоряжении и используются им для осуществления своей деятельности. Они постоянно находятся в движении, так как включены в кругооборот хозяйственных операций.

В этом кругообороте можно выделить три основных процесса: снабжение, производство и реализацию. Причем процессы снабжения и реализации в свою очередь составляют процесс обращения. Предприятия постоянно осуществляют процесс производства и принимают участие в процессе обращения.

В процессе снабжения у поставщиков приобретаются оборудование, сырье, материалы, которые необходимы для изготовления продукции, выполнения работ. Материальные запасы, как правило, приобретаются в больших объемах и поэтому поступают сначала на склады предприятий, а затем уже используются в производстве.

Процесс производства является основой деятельности предприятия.

При его осуществлении используют:

- трудовые ресурсы.
- материальные ресурсы — сырье, материалы, топливо, запасные части и т.п., которые являются предметами труда и составляют материальную основу выпускаемой продукции;
- средства труда — оборудование, машины и прочие основные средства, которые создают условия производственного процесса.

Результатом процесса производства является готовая продукция, поэтому можно сказать, что уже на стадии производства закладывается будущая прибыль предприятия.

Процесс реализации представляет собой третью стадию кругооборота хозяйственных средств предприятия. Его задачей является продажа продукции покупателям в целях получения денежных средств для возмещения затрат на производство и реализацию продукции, а также прибыли в составе выручки от реализации. За счет полученной выручки предприятие приобретает новые партии материалов, выплачивает заработную плату своим работникам, вновь производит продукцию и продает ее покупателям. Таким образом, повторяется цикл производственной деятельности предприятия.

2.3. Классификация хозяйственных средств по составу и функциональной роли в процессе производства

В распоряжении каждого предприятия имеются различные средства для совершения хозяйственных операций, которые складываются в определенные хозяйственные процессы, а они в свою очередь составляют сущность хозяйственной деятельности предприятия. Именно хозяйственная деятельность предприятия является предметом бухгалтерского учета, а средства предприятия, хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия рассматриваются в качестве объектов бухгалтерского учета.

Предприятие в своей ежедневной деятельности использует разные виды средств: здания, оборудование, инвентарь, материалы, топливо, энергию, денежные средства и т.д. Все эти средства постоянно меняются при использовании (поступают и расходуются). Их необходимо тщательно учитывать. Поэтому первый объект бухгалтерского учета - средства предприятия. Все средства поступают на предприятие из разных источников: от учредителей, поставщиков, органов страхования и бюджета, за счет кредитов банков и т.д. Все эти источники находятся в постоянном движении (увеличиваются и уменьшаются) и их надо также учитывать. Поэтому второй объект бухгалтерского учета - источники средств предприятия. Средства предприятия используются на разных стадиях кругооборота средств: снабжения, производстве продукции, ее реализации. На каждой стадии происходит ряд затрат, которые надо

учитывать. Поэтому третий объект учета - хозяйственные процессы: процесс снабжения, процесс производства и процесс реализации.

Хозяйственные средства — это средства предприятия, которые находятся в его распоряжении и используются им для осуществления своей деятельности. Все хозяйственные средства, которые предприятие уже имеет или собирается приобрести, были или могут быть получены за счет каких-либо источников, собственных или заемных средств, например, кредитов банка. Они постоянно находятся в движении, так как включены в кругооборот хозяйственных операций.

Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. Но каждому предприятию для осуществления эффективной хозяйственной деятельности необходимы трудовые ресурсы, недвижимое имущество, оборудование, материалы, денежные средства и т. п. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, которыми располагает предприятие, называют *активами*.

В зависимости от того, какими хозяйственными активами располагает предприятие, и как они участвуют в производственном цикле предприятия, их классифицируют по составу и размещению.

По составу активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы.

Оборотные активы — это средства, которые постоянно находятся в текущем процессе кругооборота средств и переходят из сферы производства в сферу обращения.

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

- в сфере производства — это предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо, инвентарь, инструменты и т. п. Эти средства используются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;
- сфере обращения — товары, готовая продукция на складах и отгруженная покупателю, денежные средства, ценные бумаги, средства в расчетах и т. п.

Внеоборотные активы — это дорогостоящие средства труда, которые используются не в одном, а в нескольких производственных циклах, а также имеют длительный срок использования (более одного года). К внеоборотным средствам относятся основные средства и нематериальные активы.

Основные средства — это средства труда, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг, которые служат в течение длительного времени и имеют стоимость более 50 кратного размера минимальной заработной платы за единицу.

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и

силовые машины, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, инструменты, автотранспорт, вычислительная техника и т. п. Основные средства постепенно по мере износа переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции в процессе начисления амортизации, они, как правило, не изменяют свою материальную форму в процессе эксплуатации.

Нематериальные активы — это средства, которые не имеют материальной формы и физических свойств, но могут использоваться в течение длительного времени и приносить доход предприятию. К нематериальным активам относятся авторские права на интеллектуальную собственность, права на использование программ для ЭВМ, баз данных, патенты на изобретение и ноу-хау, промышленные образцы, товарные марки и знаки, деловая репутация фирмы и т.п. Нематериальные активы, подобно основным средствам, постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в виде амортизационных отчислений.

Основные средства и нематериальные активы так же, как и оборотные активы, могут быть использованы:

- в сфере производства — здания цехов, станки, вычислительная техника, промышленные образцы и т.п.;
- в сфере обращения — здания складов, автотранспорт, программы складского учета и т. п.

Основные средства и нематериальные активы составляют производственную базу предприятия.

2.4. Классификация источников хозяйственных средств по их месту и цели возникновения

Все хозяйственные средства, которые предприятие уже имеет или собирается приобрести, были или могут быть получены за счет каких-либо источников, собственных или заемных средств, например, кредитов банка.

Поэтому, в зависимости от того, каковы источники поступления хозяйственных средств, их подразделяют на собственные и привлеченные, т.е. заемные. По аналогии с хозяйственными средствами, которые называют активами, источники образования этих средств называют пассивами.

К *собственным источникам* образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыль и резервы.

На предприятии могут быть образованы три вида капитала: уставный, резервный и добавленный.

Уставный капитал является обязательным для всех предприятий. Он образуется за счет взносов учредителей, которые создают это предприятие, а для бюджетных организаций — за счет средств, выделенных из бюджета. Взносы учредителей могут быть внесены не только в виде денежных

средств, но и в виде какого-либо имущества. Уставный капитал является первоначальным стартовым капиталом предприятия.

Резервный капитал обычно образуется за счет собственной прибыли предприятия. Он представляет собой своеобразный резерв предприятия и необходим для разного рода непредвиденных обстоятельств, например, для покрытия убытков в результате аварий, стихийных бедствий и т.д.

Добавленный капитал образуется за счет прироста стоимости имущества предприятия при проведении операций, не связанных с производственной деятельностью. Средства добавочного капитала используются на увеличение уставного капитала или могут быть направлены на расчеты с учредителями.

Прибыль — основной источник формирования собственных хозяйственных средств предприятия. Прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налогов, направляется на пополнение хозяйственных средств, развитие производства, расчеты с учредителями и другие цели.

Резервы создаются на предприятии за счет прибыли или включения затрат в себестоимость готовой продукции. Резервы предназначаются для покрытия убытков, например, при обесценении ценных бумаг, а также на проведение ремонта основных средств и т. п.

Заемные или, как их еще называют, *привлеченные источники* хозяйственных средств — это, прежде всего, краткосрочные и долгосрочные кредиты, предоставленные предприятию банками, или займы, полученные от юридических лиц, а также обязательства предприятия перед другими организациями или физическими лицами, например, перед поставщиками, бюджетом, работниками предприятия и т.д.

2.5. Концептуальные основы бухгалтерского учета

Основные принципы бухгалтерского учета определены с НСБУ «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» (зарегистрировано МЮ РУз. № 475 от 14 августа 1998 г.).

1. Начисление
2. Ведение учета методом двойной записи
3. Непрерывность
4. Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов
5. Достоверность
6. Предусмотрительность (осторожность)
7. Преобладание содержания над формой
8. Сопоставимость показателей
9. Нейтральность финансовой отчетности
10. Соответствие доходов и расходов отчетного периода
11. Фактическая оценка активов и обязательств

12. Понятность
13. Значимость
14. Существенность
15. Правдивое и беспристрастное представление
16. Завершенность
17. Последовательность
18. Своевременность

Начисление

Доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете и отражаются в финансовых отчетах по мере их поступления или возникновения (а не на основе подзвучения денежных средств или оплаты).

Ведение учета методом двойной записи

Ведение учета методом двойной записи предполагает, что хозяйствующие субъекты должны вести регистрацию бухгалтерских операций на основе системы двойной записи, которая заключается в том, что одна и та же сумма по одной и той же операции отражается на двух счетах бухгалтерского учета - в дебете одного и кредите другого.

Непрерывность

Хозяйствующий субъект рассматривается как непрерывно действующий, то есть как продолжающий работать в обозримом будущем. Предполагается, что у него нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или значительном сокращении масштаба деятельности.

Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов

Все операции или события оцениваются в денежной оценке с целью обобщения информации в финансовых отчетах.

Достоверность

Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость и на нее могут полагаться пользователи.

Достоверность операций или событий должна быть подтверждена первичными учетными документами.

Предусмотрительность (осторожность)

Соблюдение принципа предусмотрительности (осторожности) при принятии решений необходимо для вынесения оценок в условиях неопределенности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

Преобладание содержания над формой

Если информация в учетных документах и финансовой отчетности достоверно отражает содержание операций и событий, необходимо, чтобы эта информация была учтена и представлена в соответствии с ее сущностью и экономической реальностью, а не только с их правовой формой.

Сопоставимость показателей

Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, информация должна быть сопоставимой одного отчетного периода с другим. Пользователи должны быть информированы об учетной политике, используемой хозяйствующим субъектом при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах таких изменений.

Нейтральность финансовой отчетности

Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть не зависимой от предвзятости для того, чтобы быть надежной.

Соответствие доходов и расходов отчетного периода

Соответствие доходов и расходов отчетного периода означает, что в данном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов данного отчетного периода. Если между отдельными видами доходов и расходов трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к амортизируемым расходам, которые распределяются на несколько лет.

Фактическая оценка активов и обязательств

Принцип фактической оценки активов и обязательств предполагает, что основой оценки является их себестоимость или стоимость приобретения.

В некоторых случаях, предусмотренных стандартами, фактическая оценка может отличаться от стоимости приобретения.

Понятность

Информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть понятна пользователям.

Значимость

Финансовая информация должна быть значимой для того, чтобы удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

Существенность

Информация является существенной, если ее не включение или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей информации, принятых на основе финансовой отчетности. На значимость информации может оказывать влияние как ее сущность, так и ее ценность (существенность).

Правдивое и беспристрастное представление

Финансовые отчеты должны создавать у пользователя правдивое и беспристрастное представление о финансовом положении, результатах операций, движении денежных средств хозяйствующего субъекта.

Завершенность

В целях обеспечения достоверности финансовых отчетов должна быть представлена информация в достаточно полном объеме.

Последовательность

Предполагается, что учетная политика последовательно проводится из одного периода в другой. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды для того, чтобы определить тенденции изменений в его финансовом положении.

Своевременность

При необоснованной задержке отчетной информации она теряет свою экономическую значимость. Для представления своевременной информации может возникнуть необходимость отчета до того, как все аспекты сделки или другого события будут известны, что нарушает достоверность. С другой стороны, если отчет откладывается до тех пор, пока все аспекты будут известны, даже очень надежная информация может принести пользователям незначительную пользу, поскольку они были вынуждены принимать решения ранее. В целях достижения баланса между значимостью и надежностью надо решить, как лучше всего удовлетворить потребности пользователей при принятии экономических решений.

Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика. Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Республики Узбекистан или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Вопросы для самопроверки:

1. Что характерно для современного бухгалтерского учета?
2. Какие функции выполняет бухгалтерский учет?
3. Какая информация составляет основу бухгалтерского учета?
4. Какие нормативные документы регламентируют учет на высшем уровне?
5. Какова область применения бухгалтерского учета?
6. Что является объектами бухгалтерского учета?
7. Что такое хозяйственная операция, хозяйственный процесс?
8. Что понимается под фактом хозяйственной жизни?
9. Что является предметом бухгалтерского учета?
10. Как классифицируются хозяйственные средства в зависимости от их состава и размещения?
11. На какие группы делятся источники образования экономических ресурсов субъекта (пассивы)?
12. Чем отличается капитал собственника от капитала.

инвестированного собственником?

13. Как классифицируются обязательства субъекта?

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие баланса и его экономическое значение.

Хозяйственная деятельность предприятия протекает непрерывно. Ежедневно на предприятии совершаются сотни хозяйственных операций. При этом хозяйственные средства и их источники постоянно находятся в движении, изменяются, что находит свое отражение на счетах бухгалтерского учета. На практике иногда требуется сделать «моментальный снимок» этого движения, который бы показал, как обстоят дела предприятия на определенную дату, каковы результаты его деятельности и его финансовое положение. Роль такого снимка играет бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс - это система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации по состоянию на определенную (отчетную) дату в денежном выражении.

Бухгалтерский баланс дает сведения статического характера, он отражает состояние средств и источников в виде конечных итогов. Итоговая стоимостная оценка хозяйственных средств, которыми располагает предприятие, отражается в активе баланса, а итоговая стоимостная оценка источников, за счет которых формируются хозяйственные средства, отражается в пассиве баланса. Поскольку каждому средству соответствует определенный источник его образования, суммы актива и пассива должны совпадать. Так как бухгалтерский учет ведется в стоимостном выражении, то хозяйственные средства и источники их образования в балансе отражаются в денежном выражении.

Цикл учетной работы завершается составлением отчетности. Отчетность — это совокупность сведений об имущественном, финансовом положении и результатах работы предприятия. Отчетность должна давать достоверное и полное представление о хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Финансовая отчетность составляется на основе документально подтвержденных, выверенных записей на счетах бухгалтерского учета, поэтому до составления отчетности необходимо уточнить оценку активов и пассивов, для чего проводится инвентаризация. Для сравнения в финансовой отчетности приводятся показатели предыдущего отчетного периода.

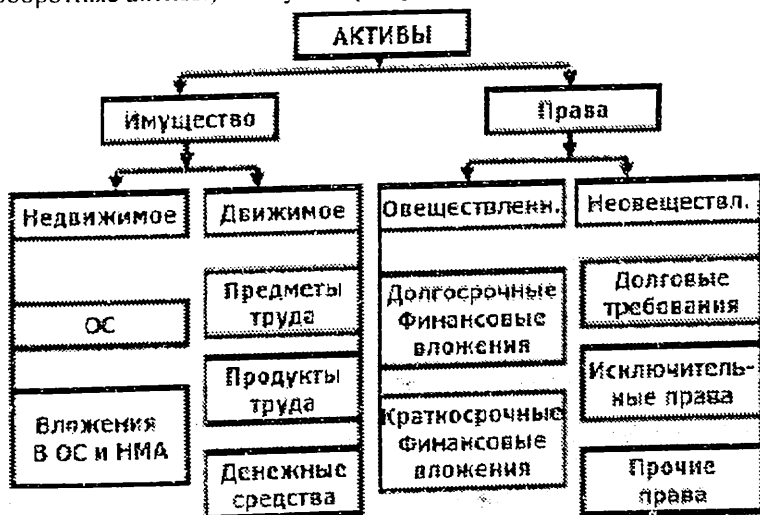
Отчетность необходима для администрации, так как она позволяет дать оценку деятельности предприятия, сделать анализ ранее принятых решений и является информационным обеспечением для принятия управленческих решений. Финансовая отчетность является открытой для всех заинтересованных пользователей, как имеющих, так и не имеющих прямой финансовый интерес (акционеров, инвесторов, кредиторов, налоговых и контролирурующих органов, фондов и статистических

учреждений и др.). Для этих пользователей отчетность дает возможность сделать выводы о перспективах сотрудничества, платежеспособности предприятия, правильности расчета по налогам и т.д.

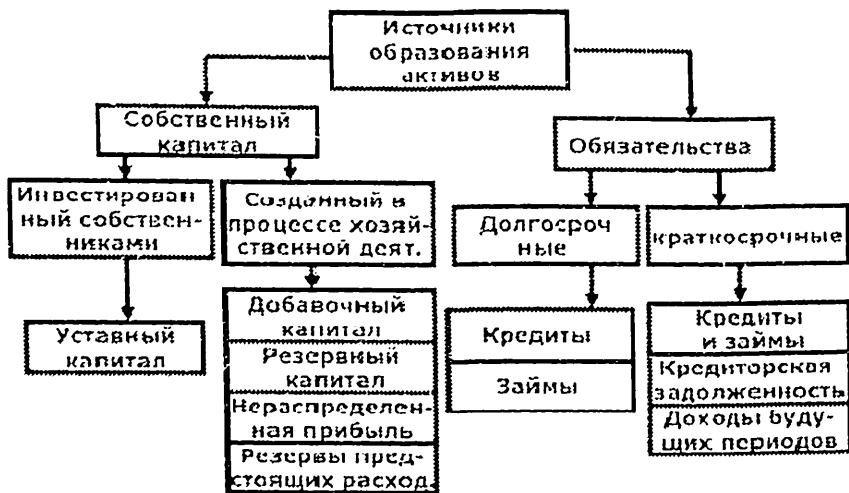
Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и имущества предприятия, а также источников образования этих средств на определенную отчетную дату и показывает в обобщенном виде финансовое состояние предприятия.

Баланс имеет две составные части — актив и пассив. В активе отражаются конечные дебетовые остатки на бухгалтерских счетах, т.е. информация о средствах предприятия с точки зрения их состава и размещения, а в пассиве — конечные кредитовые остатки на счетах, т.е. информация об источниках образования хозяйственных средств, состоянии капитала и обязательств.

Актив баланса состоит из двух разделов: долгосрочные (внеоборотные активы) и текущие (оборотные активы).



Пассив баланса состоит из: собственного капитала и обязательств. Обязательства в свою очередь, подразделяются на долгосрочные и краткосрочные обязательства.



Можно сказать, что в активе и пассиве баланса отражаются одни и те же средства, но рассматриваются они с различных точек зрения: в активе — что имеем, а в пассиве — за счет чего имеем. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны, эти итоги называют *валютой баланса*.

3.2. Классификация бухгалтерских балансов

Вступительный баланс. Каждое предприятие может быть зарегистрировано и начать свою деятельность только при наличии у него уставного капитала. Вступительный баланс отражает образование уставного капитала при создании предприятия.

Уставный капитал коммерческих структур образуется за счет пассивных взносов учредителей в виде денежных средств или какого-либо имущества. Учредители вправе рассчитывать на получение доходов, когда предприятие начнет работать в полную силу и получать прибыль. Уставный капитал государственных предприятий образуется за счет средств, выделенных из бюджета.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 8300 «Уставный капитал». Создание и увеличение уставного капитала отражается на кредите этого счета, а уменьшение капитала — на дебете счета 8300.

Расчеты с учредителями отражаются на активном счете 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». По кредиту счета 4610 ведется учет взносов (погашение задолженности) учредителей в уставный капитал, а на дебете отражается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Рассмотрим на примере, как формируется уставный капитал и составляется вступительный баланс.

Пример. Составление вступительного баланса.

Тремя учредителями создано малое предприятие, образован уставный капитал. В качестве паевых взносов в уставный капитал учредителями внесены:

С.С.Саркисовым— 1000 у.е. (по курсу 1200 сум.) и набор инструментов на сумму 450000 сум.;

А.А.Сагдуллаевым— вычислительная техника на сумму 27000 сум., патент на сумму — 16000 сум.;

В.В.Собировым— средства мобильной связи на сумму 25000 сум., материалы — 12000 сум.

Задание.

1. Составить журнал хозяйственных операций, в котором следует отразить формирование уставного капитала.

Содержание операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит
1. Приняты в уставный капитал:			
денежные средства в валюте (в сумовом эквиваленте)	1350000	5210	4610
набор инструментов	450000	1080	4610
вычислительная техника	1215000	0150	4610
патент	720000	0400	4610
средства мобильной связи	1125000	0150	4610
материалы	540000	1010	4610
2. Объявлен уставный капитал	5400000	4610	8330

2. Оформить вступительный баланс малое предприятия

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Основные средства — 0150	2340000	Уставный капитал — 8330	5400000
Нематериальные активы — 0400	720000		
Материалы — 1000	990000		
Валютные счета — 5210	1350000		
Баланс	5400000	Баланс	5400000

Классифицировать виды балансов можно по различным признакам. По источникам информации при составлении, балансы подразделяются.

Классификация бухгалтерских балансов

№ п/п	Классификационный признак	Вид баланса	Определение
1.	По источникам	инвентарный	Составленный на основе данных инвентаризации статей баланса
		книжный	На основе учетных данных без инвентаризации
		генеральный	На основе учетных данных и

			данных результатов инвентаризации
2.	По времени (момент) составления	разделительный	В момент разделения крупного предприятия на более мелкие или при выделении отдельных структурных единиц
		объединительный	При объединении или слиянии одной или нескольких структурных единиц
		санлируемые	Санлируемые балансы составляются, когда предприятия приближаются к банкротству. Привлекаются независимые аудиторы, которые до окончания финансового года должны выдать заключение о реальном состоянии дел, величине понесенного убытка и реальности его покрытия в будущем, возможных сроках реализации мероприятий, направленных на оздоровление финансового состояния предприятия. В этой связи статьи санлируемого баланса приводятся в реальной оценке, т.е. подвергаются значительной оценке.
3.	По срокам	вступительный	Составляются в момент организации: 1) для вновь созданных включает перечень реально внесенного имущества и обязательств учредителей по взносам в УК 2) созданных на основе ранее действовавших может соответствовать заключительному ликвидационному балансу с уточнением статей ликвидационного баланса 3) для приобретенного на аукционе по цене выше или ниже балансовой стоимости активов вводится показатель деловой репутации
		текущий	На заданный отрезок времени: - начальные и заключительные

			<p>балансы разрабатываются в начале и конце финансового года:</p> <ul style="list-style-type: none"> - промежуточные балансы составляются ежемесячно, а также I квартал, полугодие и 9 месяцев нарастающими итогами
		ликвидационный	При ликвидации фирмы разрабатываются ликвидационной комиссией
4	По объему и охвату информации	самостоятельный	Предприятия, обладающего правами юридического лица
		отдельный	Хозяйствующего субъекта, функционирующего в составе юридического лица
		сводный	Управленческого органа на основе самостоятельных балансов юридических лиц, подчиняющихся ему в административном порядке
		консолидированный	Финансовой группы, объединяющий полностью самостоятельные балансы дочерних фирм
		единичный	Характеризует деятельность только одного предприятия
5.	По полноте информации	Баланс-нетто	Баланс, из которого исключены регулирующие статьи
		Баланс-брутто	Баланс, включающий в себя регулирующие статьи.
6.	По времени	провизорный	Составляется в конце месяца с использованием прогнозных данных
		перспективный	На будущие периоды, показатели исчисляются с использованием статистических методов
		директивный	Показывает оптимальную структуру использования ресурсов фирмы
7.	По видам	Статический баланс (сальдовый)	Формируется на основе моментных показателей, рассчитанных на определенную дату
		Динамический баланс (оборотный)	Отражает данные об имуществе предприятия и источниках его формирования не только по моментальным показателям, но и в виде интервальных

			показателей (оборотов за отчетный период)
8.	По форме	вертикальный	При составлении исп балансовая формула: АКТИВЫ-ОБЯЗАТЕЛЬСТВА=КАПИТАЛ
		горизонтальный	При составлении исп балансовая формула: АКТИВЫ-КАПИТАЛ-ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
9	По содержанию	Пробный баланс	Опись дебетовых и кредитовых оборотов по счетам
		Оборотный баланс (оборотная ведомость)	Опись дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по счетам
		Сальдовый баланс	Опись сальдо по счетам

3.3. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

Любая хозяйственная операция вызывает изменение определенных статей баланса. Все хозяйственные операции по их признаку влияния на баланс подразделяются на четыре типа.

I тип изменений баланса (итоговая сумма баланса не изменяется)

$$A + x - x = П$$

II тип изменений баланса (итоговая сумма баланса не изменяется)

$$A = П + x - x$$

III тип изменений баланса (итоговая сумма баланса увеличивается)

$$A + x = П + x$$

IV тип изменений баланса (итоговая сумма баланса уменьшается)

$$A - x = П - x$$

условные обозначения:

A – актив бухгалтерского баланса;

П – пассив бухгалтерского баланса;

X – непрерывно возобновляемые хозяйственные операции.

Рассмотрим влияние хозяйственных операций на баланс на следующем примере.

Пример. Влияние хозяйственных операций на баланс.

Баланс предприятия на начало текущего месяца.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1000	10000	Резервный капитал — 8520	7000
Основное производство — 2010	8000	Прибыль — 8710	13000
Касса — 5010	6000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	25000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	5000

Баланс	50000	Баланс	50000
--------	-------	--------	-------

1. Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса. В таких операциях в основном участвуют активные счета или же хозяйственные операции связаны с дебиторской задолженностью. Например, отпущены материалы в производство на сумму 6000 сум. (Дебет 2010 «Основное производство» Кредит 1000 «Материалы»), в этом случае материалов останется на 4000 сум, а сумма затрат в основном производстве увеличится до 14000 сум. Данная операция вызвала изменения в активе баланса, но не повлияла на итог актива баланса — он не изменился.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1000	4000	Резервный капитал — 8520	7000
Основное производство — 2010	14000	Прибыль — 8710	13000
Касса — 5010	6000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	25000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	5000
Баланс	50000	Баланс	50000

2. Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса. В таких операциях участвуют в основном пассивные счета. Например, увеличен резервный капитал за счет прибыли на сумму 8000 сум. (ДЕБЕТ 8710 «Нераспределенная прибыль» КРЕДИТ 8520 «Резервный капитал»), в этом случае сумма прибыли уменьшится и составит 5000 сум., а резервный капитал увеличится до 15000 сум. Данная операция, вызвав изменения в пассиве, не повлияла на итог пассива баланса — он не изменился.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1010	10000	Материалы — 1010	10000
Основное производство — 2010	8000	Основное производство — 2010	8000
Касса — 5010	6000	Касса — 5010	6000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчетные счета — 5110	26000
Баланс	50000	Баланс	50000

3. Третий тип хозяйственных операций вызывает одновременное увеличение актива и пассива баланса. В таких операциях участвуют активные и пассивные счета. Например, получен краткосрочный кредит на сумму 15000 сум. (Дебет 5110 «Расчетные счета» Кредит 6810 «Краткосрочные кредиты»), в этом случае увеличится задолженность

предприятия за кредит на 15000 сум., а на расчетном счете сумма увеличится до 41000 сум. Общий итог актива и пассива баланса увеличился, но итоговое равенство не изменилось.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы -- 1010	10000	Материалы -- 1010	10000
Основное производство -- 2010	8000	Основное производство -- 2010	8000
Касса -- 5010	6000	Касса -- 5010	6000
Расчетные счета -- 5110	41000	Расчетные счета -- 5110	41000
Баланс	65000	Баланс	65000

4. Четвертый тип хозяйственных операций вызывает одновременное уменьшение актива и пассива баланса. В таких операциях участвуют активные и пассивные счета. Например, выплачена из кассы заработная плата в размере 4000 сум. (Дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 5010 «Касса»), в этом случае в кассе останется 2000 сум., а сумма задолженности перед работниками по заработной плате уменьшится до 1000 сум. Общий итог актива и пассива баланса уменьшился, но итоговое равенство сохранилось.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы -- 1010	10000	Материалы -- 1010	10000
Основное производство -- 2010	8000	Основное производство -- 2010	8000
Касса -- 5010	2000	Касса -- 5010	2000
Расчетные счета -- 5110	26000	Расчетные счета -- 5110	26000
Баланс	46000	Баланс	46000

На основании приведенных примеров можно сделать следующие выводы:

- любую хозяйственную операцию можно отнести к одному из четырех рассмотренных типов;
- каждая хозяйственная операция, вызывая определенные изменения в балансе, не изменяет равенства актива и пассива баланса.

Вопросы для самопроверки:

1. Что такое балансовое обобщение экономической информации?
2. В чем сущность баланса, как элемент метода бухгалтерского учета?
3. Что такое балансовый и забалансовый учет?
4. Какова эволюция построения и содержания бухгалтерских балансов предприятия?

5. Какие этапы государственного регламентирования учета в РУз вы знаете?

6. Сущность взаимосвязи бухгалтерского счета и бухгалтерского баланса.

ГЛАВА 4. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

4.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и классификация

Если вы или ваши родители решили провести учет своих доходов и расходов, проанализировать, эффективно ли расходуются ваши средства, то возьмите лист бумаги, разделите его на две части, первую часть таблицы назовите приход, другую — расход. В течение месяца записывайте суммы различных видов доходов и расходов. К концу месяца подведите итоги, подсчитайте, сколько денег получено, сколько израсходовано и остаток денег на конец месяца.

Проведя анализ расходов, вы можете быть, придете к выводу, что некоторые траты были неэкономными. Если вам нужно собрать некоторую сумму денег, анализ расходов поможет вам понять, где можно сэкономить. Если возникнет необходимость вести подобный учет доходов и расходов в следующем месяце, то начните его вести с суммы остатка денег за предыдущий месяц.

Эти простейшие операции вносят элемент хозяйственного учета в вашу жизнь. Практически так же ведет учет своих средств каждое предприятие. Только записи поступления и выбытия средств предприятие ведет в специальных таблицах, которые называют *бухгалтерскими счетами*, и колонку приход называют *дебет* (Д), а колонку расход — *кредит* (К). В конце месяца рассчитывают сумму всех операций, которые прошли по дебету счета, ее называют *оборотом по дебету* (Од), итоговая сумма операций по кредиту счета даст *оборот по кредиту* (Ок). Остаток средств, который имеется на счете на начало месяца, называется *сальдо начальное* (Сн), остаток средств на конец месяца — *сальдо конечное* (Ск). При подсчете оборотов сальдо начальное не учитывается.

Схема бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное, С _н	
Оборот по дебету, О _д	Оборот по кредиту, О _к
Сальдо конечное, С _к	

В процессе деятельности предприятия происходит множество различных хозяйственных процессов: поступают сырье и материалы, производится и реализуется продукция, начисляется и выдается зарплата и т. п. Чтобы правильно отразить в учете многочисленные хозяйственные операции, их группируют по однородным хозяйственным признакам. Для такой группировки используются бухгалтерские счета. Перечень всех счетов, которые применяются в бухгалтерском учете, их номера с 0100 по 9900, а также их названия приведены в типовом плане счетов.

В зависимости от того, учет каких средств ведется на бухгалтерских

счетах, они делятся на активные и пассивные счета. Учет на бухгалтерских счетах ведется только в денежном выражении.

На активных бухгалтерских счетах ведется учет движения активов предприятия, т.е. наличия, поступления и выбытия хозяйственных средств.

Активные счета имеют следующие особенности:

- на них отражается наличие и движение хозяйственных средств и имущества предприятия;

- сальдо начальное всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода;

- обороты по дебету отражают получение средств;

- обороты по кредиту показывают выбытие средств;

- сальдо конечное всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода.

К основным активным счетам относятся:

- 0100 — «Основные средства»;

- 0400 — «Нематериальные активы»;

- 1000 — «Материалы»;

- 2010 — «Основное производство»;

- 2810 — «Готовая продукция»;

- 5010 — «Касса»;

- 5110 — «Расчетные счета»;

- 5210 — «Валютные счета»;

- 5800 — «Финансовые вложения» (в акции и другие ценные бумаги).

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k$$

Схема активного счета

Дебет	Кредит
<p><i>Сальдо начальное</i> — остаток (наличие) хозяйственных средств на начало отчетного периода</p> <p><i>Оборот по дебету</i> — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение хозяйственных средств, в течение отчетного периода</p> <p><i>Сальдо конечное</i> — остаток хозяйственных средств на конец отчетного периода</p>	<p><i>Оборот по кредиту</i> — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение хозяйственных средств, в течение отчетного периода</p>

Рассмотрим, как ведется учет на активных счетах, на следующем примере.

Например, ведение учета на активных счетах.

На начало месяца на складе предприятия находились различные материалы на сумму 22000 сум. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с движением материалов:

Содержание операции	Сумма сум.
1. Получены материалы от учредителей	10000
2. Списаны материалы в производство	15000
3. Поступили материалы от поставщиков	42000
4. Получены материалы безвозмездно	7000
5. Возвращены бракованные материалы поставщику	3000
6. Продан излишек материалов	8000

Задача. Оформить активный счет 1010 «Материалы», подсчитать обороты по дебету, кредиту и сальдо на конец месяца.

В дебет счета 1010 «Материалы» заносим стоимость материалов на начало месяца (C_n). Далее разносим в дебет и кредит операции, связанные с движением материалов. Записываем номер операции и сумму в дебет счета 1010, если операция отражает поступление материалов, или в кредит счета, если в операции происходит выбытие материалов. Затем подсчитываем оборот по дебету как сумму всех операций по поступлению материалов и оборот по кредиту как сумму операций, связанных с выбытием материалов. Далее вычисляем сальдо конечное.

Счет 1010 «Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — наличие материалов на складе на начало месяца $C_n = 22000$	
Оборот по дебету — получение материалов на склад	Оборот по кредиту — выбытие материалов со склада
1) 10000	2) 15000
3) 42000	5) 3000
4) 7000	6) 8000
$O_d = 59000$	$O_k = 26000$
Сальдо конечное — наличие материалов на складе на конец месяца $C_k = 22000 + 59000 - 26000 = 55000$	

На пассивных бухгалтерских счетах ведется учет источников

образования хозяйственных средств. По аналогии с активными счетами можно сказать, что на пассивных счетах ведется учет движения пассивов предприятия. К основным пассивам или источникам образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыли и обязательств предприятия.

Можно дать следующую характеристику пассивному счету:

- на пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия;

- сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода;

- обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия;

- обороты по кредиту показывают увеличение капитала или обязательств предприятия;

- сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_k - O_d$$

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
<p><i>Оборот по дебету</i> — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода</p>	<p><i>Сальдо начальное</i> — остаток источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода</p> <p><i>Оборот по кредиту</i> — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода</p> <p><i>Сальдо конечное</i> — остаток источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода</p>

К основным пассивным счетам относятся:

8300 — «Уставный капитал»;

8400 — «Добавленный капитал»;

8500 — «Резервный капитал»;

6800 — «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

7800 — «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

- 6010 — «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 6410 — «Расчеты по налогам и сборам»;
- 6500 — «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 6710 — «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Рассмотрим, как ведется учет на пассивных счетах, на следующем примере.

Например. На начало месяца предприятие имеет задолженность банку за кредит 80000 сум. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с кредитованием предприятия:

Содержание операции	Сумма, сум.
1. Погашена часть кредита	50000
2. Полностью погашена задолженность за кредит	30000
3. В конце месяца получен очередной кредит банка	100000

Задание. Оформить пассивный счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты», рассчитать обороты и сальдо.

Счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — наличие задолженности за кредит на начало месяца $C_n = 80000$
Оборот по дебету — уменьшение задолженности 1) 50000 2) 30000 $O_d = 80000$	Оборот по кредиту — увеличение задолженности 3) 100000 $O_k = 100000$
	Сальдо конечное — наличие задолженности за кредит на конец месяца $C_k = 80000 + 100000 - 80000 = 100000$

В процессе деятельности предприятия происходит множество операций, связанных с движением хозяйственных средств, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета. Для ведения учета необходимо определить, какие изменения произойдут в средствах предприятия в результате каждой хозяйственной операции, а также указать на каких счетах следует отразить сумму операции. Для правильного применения счетов необходимо знать назначение каждого счета, его структуру и экономическое содержание, а также характеристику оборотов и сальдо. Для этих целей применяется классификация бухгалтерских счетов.

Классификация счетов — это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в

отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей. Классификация счетов дает возможность определить экономическую нагрузку каждого бухгалтерского счета.

Бухгалтерские счета классифицируют:

- в зависимости от того, учет каких средств ведется на счетах — на активные, пассивные;

- по степени детализации ведения учета — на синтетические и аналитические;

- по отношению к балансу — на балансовые и забалансовые;

- по экономическому содержанию — на девять групп, которые отражены в Плане счетов;

- по назначению и структуре — на счета для учета хозяйственных средств и счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов предприятия.

По назначению и структуре бухгалтерские счета делятся на две группы (рисунок 4). Первая группа счетов предназначена для учета хозяйственных средств, счета этой группы подразделяются на основные, регулирующие и забалансовые счета. В свою очередь основные счета подразделяются на инвентарные, фондовые и расчетные счета.

Вторая группа счетов предназначена для учета хозяйственных процессов. В эту группу входят распределительные, калькуляционные и результатные счета.

Инвентарные счета. Эта группа счетов предназначена для учета хозяйственных средств предприятия — внеоборотных и оборотных активов, фактическое наличие которых выявляется в результате инвентаризации.

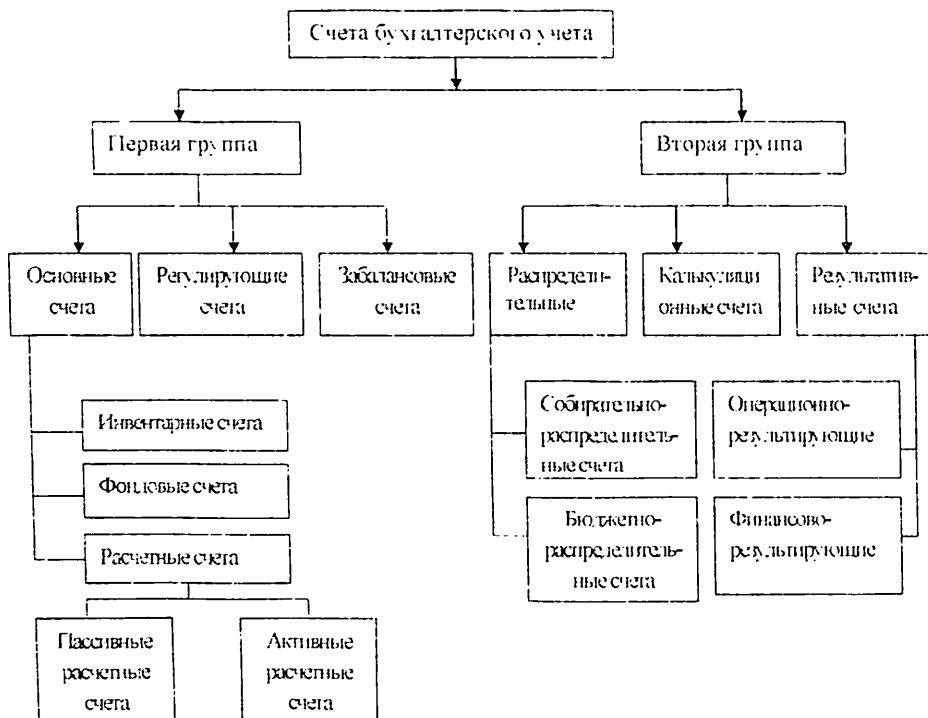


Рисунок 4. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Фондовые счета предназначены для учета собственных источников образования хозяйственных средств — капитала предприятия и нераспределенной прибыли. Фондовыми эти счета называются потому, что уставный и резервный капитал называют также уставным и резервным фондами.

Расчетные счета предназначены для отражения взаимных расчетов с другими контрагентами — юридическими и физическими лицами.

Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т. е. отдельно по каждой организации или физическому лицу, с которыми проводятся взаимные расчеты. Расчетные счета объединены в разделе 6 «Текущие обязательства» Плана счетов и могут иметь структуру пассивных счетов.

Регулирующие счета предназначены для корректировки стоимости средств, учет которых ведется на активных счетах. На регулирующих счетах ведется учет амортизации внеоборотных активов.

К основным регулирующим относятся следующие контрактивные счета:

- 0200 «Износ основных средств»;
- 0500 «Амортизация нематериальных активов».
- 2980 «Торговая наценка»
- 4900 «Счета учета резерва по сомнительным долгам»

Забалансовые счета предназначены для учета товарно-материальных ценностей, которые временно находятся в пользовании или распоряжении предприятия, но ему не принадлежат. Кроме того, на этих же счетах ведется учет условных прав и обязательств. Эти счета используются и для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Перечень забалансовых счетов с 001 по 016 приведен в типовом Плане счетов в конце списка основных синтетических счетов и имеет трехзначное обозначение:

- 001 «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые на 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»;
- 010 «Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды»;
- 011 «Имущество, полученное по договору ссуды».
- 012 «Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов»
- 013 «Временные налоговые льготы (по видам)»
- 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»
- 015 «Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)»
- 016 «Нематериальные активы, полученные по праву пользования»

Средства, учет которых ведется на забалансовых счетах, в итоге баланса не включаются и отражаются за балансом.

Особенностью забалансовых счетов является то, что для учета средств применяется простая система учета, т. е. для ведения учета на этих счетах не применяется двойная запись. При поступлении средств их стоимость отражается только в дебете забалансового счета, а при выбытии средств их сумма списывается с кредита того же счета.

Например, при приемке товаров на хранение их стоимость отражается на дебете счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а при выбытии товаров их стоимость списывают с кредита этого же счета.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для учета доходов и расходов, отраженных в текущем отчетном периоде, но относящихся к другим отчетным периодам.

К основным бюджетно-распределительным относятся следующие счета:

пассивный счет 8910 «Резервы предстоящих расходов»; активный счет 3100 «Расходы будущих периодов», пассивный счет 6210, 6220, 6230 «Отсроченные доходы».

Счет 8910 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для сбора резервных сумм, используемых на оплату предстоящих отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств, а также на гарантийный ремонт и обслуживание выпускаемых изделий, т.е. для заранее известных крупных платежей и выплат в целях равномерного включения этих расходов в затраты на производство продукции.

Особенностью бюджетно-распределительных счетов является то, что на них отражаются итоговые суммы, которые затем в течение нескольких месяцев равномерно списываются на соответствующие счета учета затрат или доходов для того, чтобы резко не увеличивать себестоимость продукции или налог на прибыль.

Собирательно-распределительные счета предназначены для сбора и последующего распределения затрат на отдельных стадиях производства и реализации готовой продукции.

К собирательно-распределительным относится активный счет.

2510 «Общепроизводственные расходы»;

Структура счета 2510 имеет некоторые особенности, которые отличают его от других активных счетов. Этот счет не имеет сальдо, так как в конце каждого месяца закрывается. В связи с этим счет 2510 не отражается в балансе.

Калькуляционные счета предназначены для отражения производственных затрат, которые включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, а также затрат, связанных с приобретением внеоборотных активов — основных средств и нематериальных активов.

К калькуляционным относятся следующие активные счета:

2010 «Основное производство»;

2310 «Вспомогательное производство»;

2710 «Обслуживающие хозяйства»;

0800 «Капитальные вложения».

На дебете счета 2010 «Основное производство» отражаются непосредственно те производственные затраты, которые связаны с выпуском конкретных видов готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Эти затраты называются прямыми, так как они напрямую включаются в себестоимость продукции, работ, услуг и отражаются в дебете счета 2010.

Операционно-результатные счета предназначены для учета доходов и расходов предприятия от различных видов деятельности и определения финансового результата от реализации активов предприятия.

К основным операционно-результатным относятся следующие транзитные счета:

9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности»;

9200 «Счета учета выбытия основных средств и других активов».

9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности»

9400 «Счета учета расходов периода»

9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»

9600 «Счета учета расходов по финансовой.»

9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»

9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов в сборов»

Все эти счета предназначены для учета доходов и расходов от основной, прочей и финансовой деятельности предприятия, а также чрезвычайных прибылей и убытков, и определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

Счета 9000 - 9800 ежемесячно закрываются для определения финансового результата, поэтому они не имеют сальдо и в балансе не отражаются.

Финансово-результатные счета предназначены для отражения финансовых результатов деятельности предприятия в виде положительных результатов — доходов и прибыли, а также отрицательных результатов — расходов и убытков.

К финансово-результатным относится транзитный счет:

9910 «Конечный финансовый результат»

Для каждого предприятия можно выделить две сферы его деятельности, которые позволяют получать доходы и вести учет расходов:

- основная или обычная деятельность, которая явилась целью создания предприятия и приносит ему основной доход, например, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- прочие сопутствующие виды деятельности, связанные с другими источниками получения доходов и прибыли, например, операции с ценными бумагами, арендные отношения, продажа различных активов и т.д.

4.2. Двойная запись и ее обоснование.

Для ведения бухгалтерского учета на счетах используется правило двойной записи, которое заключается в следующем: любая хозяйственная операция отражается одновременно на двух счетах — в дебете одного и кредите другого счета.

Например, списаны материалы в производство на сумму 6000 сум. В данной операции участвуют два активных счета: 1010 «Материалы» и 2010 «Основное производство». Так как материалы выбыли со склада, то сумма 6000 сум. отражается на кредите счета 1010. Эти материалы поступили в основное производство, поэтому та же сумма будет проходить по дебету счета 2010. Бухгалтерская проводка для данной операции следующая:

Дебет 2010 «Основное производство»

Кредит 1010 «Материалы».

Взаимосвязь между счетами называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета — *корреспондирующими*. Указание корреспонденции счетов называется *бухгалтерской проводкой*. Составить бухгалтерскую проводку — значит указать, какой счет дебетуется, а какой кредитуется и на какую сумму.

4.3. Понятие о синтетическом и аналитическом учете.

По степени детализации учета бухгалтерские счета делятся на синтетические и аналитические.

На *синтетических счетах* отражаются наличие и движение хозяйственных средств в итоговой денежной оценке.

Аналитические счета 2-го порядка	счета 3-го, 4-го порядков и т.д.
1010 Сырье и материалы	Ткани — льняные, шерстяные и т.д. Прижа — синтетическая, мохеровая и т.д. Нитки — шелковые хлопчатобумажные и т.д.
1020 Покупные изделия	Пуговицы Молнии Кнопки
1030 Топливо	Бензин Мазут Солярка
1060 Тара	Пластмассовая Картонная Деревянная
1040 Запасные части	Для ремонта оборудования в цехах Для ремонта электрооборудования Для ремонта автотранспорта
1050 Строительные материалы	Цемент Краска Линолеум

На *аналитических счетах* учет ведется более детально, с разбивкой по конкретным видам средств, их открывают в развитии соответствующих синтетических счетов. Учет на аналитических счетах ведется в денежном и натуральном выражении (метрах, килограммах, тоннах, штуках и т.п.).

Синтетические счета являются счетами 1-го порядка, аналитические

счета — счета 2-го, 3-го, 4-го и других порядков.

Рассмотрим пример ведения синтетического и аналитического учета на счете 1000 «Материалы» на фабрике трикотажных изделий.

(Синтетический счет 1000 «Материалы» (счет 1-го порядка))

Ведение аналитического и синтетического учета имеет следующие особенности:

- аналитический учет — это, как правило, количественно-суммовой учет, поэтому в основном он ведется на складах.

- синтетический учет ведется в бухгалтерии предприятия. Но и в бухгалтерии на некоторых счетах может вестись аналитический учет, например, на счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется учет заработной платы по каждому работнику;

- синтетический учет ведется только в денежном выражении, а аналитический учет может вестись как в денежном выражении, так и в натуральных единицах;

- система ведения синтетического учета, как правило, не зависит от специфики работы предприятия, так как это обобщающий учет. Аналитический учет привязан к конкретному предприятию и зависит от сферы его деятельности;

- синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же хозяйственные операции, что и на синтетических. Но на аналитических счетах учет ведется более подробно для конкретных видов средств. Это означает, что итоговые данные по аналитическим счетам должны быть равны итогу на соответствующем синтетическом счете.

Рассмотрим на примере, как ведется аналитический учет на счете 1000 «Материалы».

Например. Ведение аналитического учета.

На начало месяца на складе фабрики находилось 200 кг маргарина и 700 кг сахара. В течение месяца: поступило от поставщиков 130 кг маргарина и 400 кг сахара; списано в кондитерский цех 250 кг маргарина и 800 кг сахара; оприходовано 150 кг маргарина и 600 кг сахара.

Стоимость 1 кг маргарина составляет 1100 сум., 1 кг сахара — 1200 сум.

Задание. Оформить карточки учета материалов, аналитические счета по материалам и итоговый синтетический счет 1010, определить стоимость остатка материалов на складе на конец месяца.

I. Карточка учета материалов, маргарин.

Содержание операции	Ед. изм.	Цена, сум.	Приход		Расход	
			Количество	Сумма, сум.	Количество	Сумма, сум.
Остаток на начало месяца	кг	1100	200	220000		

1 Поступило	кг	1100	130	143000		
2 Списано	кг	1100			250	275000
3 Оприходовано	кг	1100	150	165000		
Итого (обороты):	кг	1100	280	308000	250	275000
Остаток на конец месяца	кг	1100	230	253000		

2. Карточка учета материалов, сахар.

Содержание операции	Ед. изм.	Цена, сум.	Приход		Расход	
			Количество	Сумма, сум.	Количество	Сумма, сум.
Остаток на начало месяца	Кг	1200	700	840000		
1 Поступило	Кг	1200	400	480000		
2 Списано	кг	1200			800	960000
3 Оприходовано	кг	1200	600	720000		
Итого (обороты):	кг	1200	1000	1200000	800	960000
Остаток на конец месяца	кг	1200	900	1080000		

3. Аналитические счета по видам материалов.

Счет 1010 «Материалы» (маргарин)

Счет 1010 «Материалы» (сахар)

Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
$C_n = 220000$				$C_n = 840000$			
1) 143000				1) 480000			
3) 165000		2) 275000		3) 720000		2) 960000	
$O_d = 308000$		$O_k = 275000$		$O_d = 1200000$		$O_k = 960000$	

4. Чтобы оформить итоговый синтетический счет, нужно сложить соответствующие сальдо и обороты на всех аналитических счетах.

Синтетический счет 1010 «Материалы»

Дебет		Кредит	
$C_n = 1060000$			
1) 623000			
3) 885000		2) 1235000	
$O_d = 1568000$		$O_k = 1235000$	
$C_k = 1333000$			

4.4. Обобщение текущей информации бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции по данным первичных документов отражаются в журнале хозяйственных операций. В журнале указывают содержание операции, номер документа, на основании которого произведена запись, сумму операции и корреспонденцию бухгалтерских счетов.

Суммы из журнала хозяйственных операций заносятся в соответствующие бухгалтерские счета, а в конце каждого отчетного периода подводят итоги по всем бухгалтерским счетам, подсчитывают обороты и сальдо. Затем все остатки и обороты по счетам заносят в оборотную ведомость. На основании оборотной ведомости составляют баланс на конец отчетного периода.

Оборотная ведомость имеет два назначения.

Во-первых, ее применяют для контроля. Если все расчеты на счетах выполнены правильно, то в оборотной ведомости должно быть три пары равенств: сальдо начальное по дебету равно сальдо начальному по кредиту, обороты по дебету равны оборотам по кредиту, сальдо конечное по дебету равно сальдо конечному по кредиту.

Первая пара равенств вытекает из баланса на начало месяца, так как данные первого и второго столбца — это данные актива и пассива баланса на начало месяца.

Вторая пара равенств вытекает из правила двойной записи, так как одна и та же сумма проходит и по дебету, и по кредиту счетов. Поэтому итоговая сумма оборотов в оборотной ведомости должна быть равна сумме всех операций в журнале хозяйственных операций.

Третья пара равенств имеет контрольное значение и показывает, что расчеты на счетах выполнены правильно.

Во-вторых, на основании оборотной ведомости составляют баланс на конец отчетного периода, в нашем примере на конец месяца. Сальдо конечное по дебету счетов в оборотной ведомости — это данные для актива баланса, а сальдо конечное по кредиту счетов записывают в пассив баланса.

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и имущества предприятия, а также источников образования этих средств на определенную отчетную дату и показывает в обобщенном виде финансовое состояние предприятия.

Баланс имеет две составные части — актив и пассив. В активе отражаются конечные дебетовые остатки на бухгалтерских счетах, т. е. информация о средствах предприятия с точки зрения их состава и размещения, а в пассиве — конечные кредитовые остатки на счетах, т. е. информация об источниках образования хозяйственных средств, состоянии капитала и обязательств.

Можно сказать, что в активе и пассиве баланса отражаются одни и те

же средства, но рассматриваются они с различных точек зрения: в активе — что имеем, а в пассиве — за счет чего имеем. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны, эти итоги называют *валютой баланса*

4.5. План счетов бухгалтерского учета

Данные о хозяйственной деятельности предприятий должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам и по всей стране в целом. Это требует единообразия отражения объектов бухгалтерского учета на всех отечественных предприятиях, что достигается использованием типового плана счетов.

План счетов представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором используется классификация счетов по экономическому содержанию. Приказом Минфина РФ от 09.09.2002г. № 103 утвержден действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который ориентирован на ведение бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, а также Инструкция по его применению. В разработке Плана счетов принимали участие эксперты Организации Объединенных Наций по применению международных стандартов по бухгалтерскому учету. Поэтому используемый сегодня План счетов приближен к мировым бухгалтерским стандартам.

В Плате счетов приведены названия и номера синтетических счетов 1-го порядка и счетов 2-го порядка.

Счета, предусмотренные в Плате счетов, являются типовыми, но предприятия по своему усмотрению и исходя из специфики своей деятельности могут изменять, исключать, а также вводить новые счета.

В Инструкции по применению Плана счетов приводится краткая характеристика каждого синтетического счета, его назначение и примеры возможных корреспонденции данного счета с другими счетами бухгалтерского учета.

Вопросы для самопроверки:

1. В чем заключается сущность двойной записи, как способа учетной регистрации?
2. Перечислите особенности метода финансового и управленческого учета.
3. Почему бухгалтерские счета рассматривают, как элемент метода бухгалтерского учета?
4. Как производится детализация информации в системе аналитических счетов?
5. Объясните экономическое значение метода двойной записи на счетах.
6. Почему используются системы счетов для учета хозяйственных процессов и их результатов?

7. В чем заключаются экономические основы построения учета на счетах?

ГЛАВА 5. БИЗНЕС-ПРОЦЕССЫ И ИХ УЧЕТ

5.1. Понятие и значение бизнес процессов

Современные компании, осуществляя свою деятельность, опираются на разнообразные внутренние и внешние источники информации. Тенденция укрупнения бизнеса и усложнение взаимосвязей между входящими в него элементами объективно повышают требования к качеству информации, в том числе и учетной, при принятии экономических решений различными субъектами экономической деятельности. Бухгалтерский учет — это не только источник информации, но и элемент формирования экономической политики, инструмент бизнеса, механизм управления производством продукции, оказания услуг.

Государственное реформирование бухгалтерского учета в Республике Узбекистан в целом отвечает потребностям развития рыночной экономики, но недостаточно для эффективного функционирования системы управления и формирования качественной информации в предпринимательских структурах. Одним из направлений повышения качества учетной информации может стать формализация учетных процессов. Построение бухгалтерского учета в виде процессов, является условием создания единой системы управления предприятиями.

Совершенствование информационных технологий и внедрение их в учетный процесс поставило задачу разработки сквозных бизнес-процессов, включающих в себя также учетные процессы. По мнению Э.С.Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда «в мире произошла информационная революция... на смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация».²

Бизнес-процесс (Business Process) - установленная последовательность действий, требующая определенного входа, достигающая определенного выхода и использующая определенные ресурсы, которая служит для реализации работы или услуги для клиента. Создание систем эффективного управления компаниями и организациями самого разного характера и сферы деятельности — это одна из самых сложных задач, стоящих перед современным менеджментом. Универсальной методики создания таких систем управления не существует, однако возможна разработка общих принципов построения систем управления бизнесом.

В число таких передовых методов эффективного управления входит так называемый процессный подход к управлению. Суть его в том, что в практике управленческой и производственной деятельности *выделяются некоторые процессы с последующим управлением ими.* Для обозначения

² Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Accounting Theory Пер с англ / Под ред. проф. Я.В. Соколова — М. Финансы и статистика. 2000. с. 37

таких процессов принято использовать термин *бизнес-процесс*. Немаловажным фактором любого бизнес-процесса будет его *эффективность*, а важнейшая задача менеджмента состоит в постоянном улучшении показателей каждого бизнес-процесса.

Для того чтобы предлагать клиентам высококачественные товары или услуги, компания должна контролировать внутренние процессы их создания. Продуманные и хорошо отлаженные бизнес-процессы обеспечивают высокий уровень качества. Основная задача менеджмента состоит в *точном определении наиболее существенных составляющих процесса для его последующей оценки, оптимизации и выработки стандартов реализации*.

Показатели — это количественная и качественная оценки состояния и результатов, выраженные числом. Часть показателей, используемых в деятельности организации, регламентируются государственными законами и принятой государственной статистической отчетностью, другие — вводятся в ходе деятельности организации.

Показатели предприятия классифицируются на *группы*: нормы, показатели времени работы, показатели трудовых ресурсов, показатели производства, финансовые показатели.

Бухгалтерский учет, является важным средством систематического контроля, за использованием материальных, денежных, трудовых ресурсов, выполнением плановых заданий, выявлении производственных резервов с целью повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

Такие элементы метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция, являются способами стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, используемые для получения показателей хозяйственной деятельности в денежном выражении. Применение этих способов обусловлено развитием товарно-денежных отношений. Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета позволяет получать обобщающие показатели развития производства, соизмерять затраты предприятий по выпуску продукции с результатами от ее реализации, т.е. получать показатели себестоимости, прибыли, рентабельности и т.д.

Правильная, достоверная оценка хозяйственных средств имеет большое значение для объективной характеристики ресурсов предприятия; точного определения финансовых результатов. Правильность оценки хозяйственных средств, обеспечивается соблюдением ее основных принципов — *реальности и единства оценки*.

Реальность оценки требует отражения действительной величины затрат живого и овеществленного труда, в денежном измерении объекта учета. Неправильная оценка материалов, затраченных на производство, неточное начисление заработной платы, амортизации основных средств и других расходов, включаемых в себестоимость продукции, приводит к

ошибкам при выявлении результатов хозяйственной деятельности.

Принцип единства оценки основывается на единообразном денежном измерении однородных средств на различных предприятиях в течении длительного времени. Соблюдение этого принципа требует, чтобы хозяйственные средства отражались в одной и той же оценке, как в балансе, так и в текущем учете.

В процессе калькуляции исчисляется себестоимость отдельных объектов, единиц продукции, работ и услуг – они являются объектами калькуляции. Калькуляция различает группировку затрат по элементам и по статьям затрат.

Элементы затрат, включают затраты предметов труда (сырье, материалы, топливо, энергия и др.), средств труда (амортизация основных средств и др.) и живого труда (начисление заработной платы, отчисления в Пенсионный фонд, на социальное страхование и др.).

Группировка по элементам затрат позволяет установить, что израсходовано на данный объект.

Группировка по статьям затрат является более детализированной, она указывает назначение затрат в данном процессе, способ отнесения их на объекты калькуляции.

Те расходы, которые могут быть непосредственно отнесены на определенный объект калькуляции, называются *прямыми*, а те, которые невозможно прямо учесть по объектам называются *косвенными*.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и материалы, потери от брака, заработная плата производственных рабочих, расходы на социальное страхование и др.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные расходы, цеховые расходы и др. Косвенные расходы распределяются между объектами калькуляции пропорционально какой-либо базе распределения, чаще всего пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Все хозяйственные средства предприятия находятся в его распоряжении и используются им для осуществления своей деятельности. Они постоянно находятся в движении, так как включены в кругооборот хозяйственных операций.

В этом кругообороте можно выделить три основных процесса: снабжение, производство и реализацию (рис.3). Причем процессы снабжения и реализации в свою очередь составляют процесс обращения. Предприятия постоянно осуществляют процесс производства и принимают участие в процессе обращения.

В процессе снабжения у поставщиков приобретаются оборудование, сырье, материалы, которые необходимы для изготовления продукции,

выполнения работ. Материальные запасы, как правило, приобретаются в больших объемах и поэтому поступают сначала на склады предприятий, а затем уже используются в производстве.

Процесс производства является основой деятельности предприятия. При его осуществлении используют:

- трудовые ресурсы;
- материальные ресурсы — сырье, материалы, топливо, запасные части и т.п., которые являются предметами труда и составляют материальную основу выпускаемой продукции;
- средства труда — оборудование, машины и прочие основные средства, которые создают условия производственного процесса.

Результатом процесса производства является готовая продукция, поэтому можно сказать, что уже на стадии производства закладывается будущая прибыль предприятия.

Процесс реализации представляет собой третью стадию кругооборота хозяйственных средств предприятия. Его задачей является продажа продукции покупателям в целях получения денежных средств для возмещения затрат на производство и реализацию продукции, а также прибыли в составе выручки от реализации. За счет полученной выручки предприятие приобретает новые партии материалов, выплачивает заработную плату своим работникам, вновь производит продукцию и продает ее покупателям. Таким образом, повторяется цикл производственной деятельности предприятия.

В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Однако финансовые результаты их деятельности, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, интересуют достаточно большое количество пользователей информации, и прежде всего тех, кто входит в так называемые партнерские группы предприятия, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и исходя из своих интересов анализирует информацию о предприятии.

В таблице представлена характеристика основных партнерских групп предприятия.

Партнерские группы	Вклад в деятельность предприятия	Требования компенсации	Что анализируют
Администрация, руководство	Знание дела и умение руководить	Оплата труда и другие привилегии	Всю информацию, полезную для управления
Персонал, служащие	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Зарплата и социальные условия	Финансовые результаты

Поставщики	Поставка материальных ресурсов	Договорная цена	Финансовое положение
Покупатели и клиенты	Сбыт продукции и услуг	Договорная цена	Финансовое положение
Собственники	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты и финансовое положение
Займодавцы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность баланса
Государственные органы и внебюджетные фонды	Услуги общества	Налоги и другие сборы и взносы	Финансовые результаты и их составляемые

Следует отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, бухгалтерской (финансовой) и другой отчетности. Информация остальных партнерских групп ограничена данными публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности, хотя именно эти пользователи непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависят их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Кроме того, существует еще одна довольно обширная группа пользователей финансовой отчетности, которые непосредственно не заинтересованы в результатах деятельности предприятия, но представляют и защищают интересы первой группы потребителей и других клиентов. К ним относятся: аудиторы и аудиторские фирмы; консультанты по финансовым вопросам; специалисты в области ценных бумаг и фондовых бирж (брокеры и дилеры); юристы и юридические фирмы; регулирующие органы; пресса и информационные агентства; торгово-производственные агентства; профсоюзы; научно-исследовательские организации; общественность.

Также можно разделить пользователей информации на высших и внутренних, с прямым финансовым интересом и без прямого финансового интереса.

Финансовая отчетность организаций представляет интерес для широкого круга пользователей. Пользователей финансовой информации можно подразделить на две основные группы: внутренние и внешние.

Такие внутренние пользователи, как администрация, персонал, служащие, имеют свободный доступ ко всей необходимой и полезной для управления информации (данные управленческого и финансового учета) и несут ответственность за принимаемые управленческие решения.

К внутренним пользователям финансовой отчетности также

относятся владельцы организаций (полные товарищи, коммандитисты, акционеры, пайщики и т.п.). Собственникам учетная информация необходима для оценки финансовых перспектив организации в будущем и возможности получения доходов в виде дивидендов.

Внешние пользователи функционируют вне предприятий, их следует разбить на следующие подгруппы: пользователи с прямым финансовым интересом, с косвенным финансовым интересом, без финансового интереса.

Пользователи с прямым финансовым интересом -- настоящие и потенциальные инвесторы, и кредиторы, а также кредитующие банки, которые на основе отчетной информации разрабатывают варианты предоставления займов, определяют вероятность и сроки их возврата. Предмет анализа этой группы — финансовое положение предприятий, финансовые результаты ее работы, ликвидность баланса.

Пользователи с косвенным интересом представлены налоговыми и финансовыми органами, обслуживающими банками, правительственными учреждениями, страховыми компаниями, профсоюзами и т.д. Финансовым органам и правительственным учреждениям учетная информация необходима для того, чтобы контролировать поступление средств в государственные и местные бюджеты, корректировать финансовую политику через систему налогообложения. Налоговые службы на основании отчетной информации следят за правильностью поступления налогов. Банковские учреждения и страховые компании на основе финансовой информации оценивают возможность заключения договоров с организациями по расчетным операциям и страхованию. Профсоюзы заинтересованы в получении информации об экономической жизнеспособности организации в плане занятости и оплаты труда. К этой группе можно отнести также заказчиков, которые имеют интерес к информации о перспективах функционирования предприятия.

Третья группа пользователей (*без финансового интереса*) включает органы статистики, экономический суд, аудиторские фирмы. Пользователей этой группы отчетная информация интересует с целью проверки правомерности и законности совершаемых операций (арбитраж, аудиторские фирмы) или с целью получения статистической информации (органы госстатистики) для проведения экономического анализа на макроуровне.

5.2. Сущность и значение оценки

Одной из особенностей бухгалтерского учета является то, что все хозяйственные операции и хозяйственные средства предприятия должны быть представлены в единой денежной оценке. Оценка — это способ измерения в денежные выражения имущества предприятия и источников его образования. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели

переводятся в денежные с помощью цен, тарифов, должностных окладов и т.д.

Правильность оценки имущества имеет важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета. Поэтому оценка должна быть реальной и устанавливаться по единым правилам. Реальность оценки выражается, прежде всего, в том, что все хозяйственные средства отражаются в учете по фактической стоимости. Например, первоначальная стоимость приобретенных основных средств формируется с учетом затрат, которые связаны с их приобретением, а основные средства, полученные безвозмездно, оцениваются по реальной рыночной стоимости.

Нормативными документами установлены единые правила оценки хозяйственных средств предприятия, т.е. единообразие отражения стоимости средств, которое выражается в том, что одни и те же объекты в учете одинаково оцениваются на всех предприятиях в течение всего срока службы.

Оценка хозяйственных средств - способ выразить их в денежном измерении. От правильности оценки зависит объективность характеристики ресурсов организации, а также точность определения финансовых результатов деятельности, так как искажение величины затрат на производство, и реализация продукции ведет к неправильному подсчету размера прибыли.

Способы оценки имущества, поступающего в собственность организации, определяются Законом «О бухгалтерском учете». В соответствии с ним выделяется три способа оценки имущества в зависимости от источника поступления: приобретение имущества, его производство и безвозмездное получение.

1. Имущество, приобретенное организацией за плату, отражается в бухгалтерском учете и отчетности по фактической себестоимости приобретения. В ее состав входят затраты на приобретение самого объекта имущества, расходы на его транспортировку силами сторонних организаций, стоимость услуг снабженческих, внешнеэкономических организаций, а также таможенные пошлины и иные аналогичные платежи.

2. Имущество, произведенное в самой организации, отражается в бухгалтерском учете и отчетности по фактической себестоимости его изготовления. Под стоимостью изготовления понимаются фактически произведенные расходы, связанные с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат, имеющих отношение к объекту производства.

3. Имущество, полученное организацией безвозмездно, отражается в бухгалтерском учете и отчетности по рыночной стоимости на дату

оприходования. Определение рыночной цены объекта осуществляется по документально подтвержденным данным или экспертным путем.

В текущем бухгалтерском учете оценка объектов по фактической себестоимости практически невозможна, так как полную информацию о кругообороте имущества организации можно получить только по истечении отчетного периода. В то же время текущий учет необходимо вести повседневно. Это обстоятельство вызывает необходимость разработки различных условных способов оценки, обеспечивающих ведение текущего учета.

Так, например, основные средства учитываются по фактической себестоимости их приобретения, т. е. по первоначальной стоимости. Их же амортизация в процессе эксплуатации учитывается отдельно. Поэтому только сопоставление первоначальной стоимости объекта основных средств и сумм начисленной амортизации по нему даст реальную оценку объекта основных средств на конкретный момент.

Для текущего учета расхода материалов могут применяться способы оценки (учетные цены), в основе которых лежат внутрихозяйственные стоимостные нормативы. По истечении отчетного периода учетные цены на израсходованные материалы с помощью специального расчета доводят до уровня их фактической себестоимости.

Таким образом, независимо от того, какие способы оценки объектов бухгалтерского учета выбраны в данной организации, в их основе лежит реальность стоимости учитываемого объекта.

5.3. Учет процесса снабжения

В процессе снабжения предприятие обеспечивает себя хозяйственными средствами, необходимыми для осуществления своей деятельности. Предприятия приобретают нематериальные активы, основные средства, материалы и прочие активы.

В бухгалтерском учете поступление хозяйственных средств отражается по фактической стоимости, которая складывается из покупной стоимости поступивших средств и расходов, связанных с их приобретением, а также прочих затрат по доведению приобретенных активов до состояния, пригодного к использованию.

Значительный удельный вес в процессе снабжения имеют операции по приобретению материалов, так как они постоянно требуются для осуществления производственного процесса и составляют материальную основу готовой продукции. Материалы входят в состав так называемых материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы представляют собой оборотные средства предприятия, которые можно разделить на две основные группы.

В первую группу входят материалы, предназначенные для

изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также материалы, необходимые для хозяйственных нужд предприятия.

Ко второй группе относятся материалы, предназначенные для продажи, а именно: готовая продукция, выпускаемая предприятиями, и товары, используемые в организациях торговли.

Учет материалов ведется на синтетическом счете 1000 «Материалы». По способу использования и назначению материалы представляют собой предметы и средства труда.

К предметам труда относятся сырье, топливо, запасные части и прочие виды материалов, учет которых ведется на соответствующих счетах.

Материалы, которые относятся к средствам труда. — это различные виды инструментов, инвентаря и прочие средства, которые нельзя отнести к основным из-за их непродолжительного срока службы (менее одного года) и сравнительно небольшой стоимости (менее 10000 сум. за единицу). Поэтому в настоящее время по методам учета эти средства приравнены к материалам. Учет таких средств ведется отдельно на счете 1080.

Понятие о транспортно-заготовительных расходах и методы их распределения

Фактическая стоимость поступающих на предприятие материалов включает в себя покупную стоимость материалов и транспортно-заготовительные расходы (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы — это расходы, связанные с приобретением материалов, которые включают в себя:

- затраты по подготовке продукции к отгрузке;
- транспортные расходы;
- железнодорожные тарифы;
- таможенные пошлины;
- расходы по страхованию грузов в пути;
- оплату информационных, консультационных и прочих услуг, связанных с приобретением материалов;
- затраты по хранению материалов;
- затраты на погрузочно-разгрузочные работы;
- прочие затраты по доведению материальных запасов до состояния, пригодного к использованию, и т.п.

Транспортно-заготовительные расходы в некоторых отраслях могут составлять до 50 % стоимости приобретенных материалов. Поэтому в договорах на поставку указываются условия оплаты и доставки материалов, в частности формы оплаты транспортных расходов.

Возможны несколько вариантов оплаты транспортных расходов, например: полная оплата расходов поставщиком или покупателем, частичная оплата поставщиком, частично — покупателем.

Учет транспортных расходов ведется в так называемых франко-

ценах, которые определяют, какую часть транспортных расходов оплачивает поставщик, а какую покупатель. Существует четыре основных варианта франко-цены:

- «франко-склад поставщика» — все расходы на доставку берет на себя покупатель;
- «франко-вагон, станция отправления» — расходы по доставке до станции отправления берет на себя поставщик, остальную доставку оплачивает покупатель;
- «франко-вагон, станция назначения» — расходы по доставке до станции назначения берет на себя поставщик, остальную доставку оплачивает покупатель;
- «франко-склад покупателя» — все расходы по доставке берет на себя поставщик.

В реальной жизни существует больше вариантов оплаты транспортных расходов. Конкретные варианты доставки и ее оплаты оговариваются в договоре между покупателями и поставщиками.

Учет поступления материалов. Материалы могут поступать на предприятие от поставщиков, других юридических и физических лиц за наличный и безналичный расчет, могут быть изготовлены непосредственно на предприятии и т.д.

Материалы принимаются к учету по фактической стоимости, которая, кроме покупной стоимости поступивших материалов, включает в себя транспортно-заготовительные расходы.

Учет ТЗР ведется обособленно на синтетическом счете 1000 «Материалы» на отдельном аналитическом счете так же, как и учет материалов. При списании материалов в производство, транспортно-заготовительные расходы также списывают на затраты производства в процентном отношении к стоимости отпущенных материалов.

Например. Учет материалов и ТЗР.

В течение месяца отражены операции, связанные с приобретением материалов.

Задание. Определить сумму списания ТЗР по материалам, отпущенным в производство.

Содержание операции	Сумма сум.	Дебет	Кредит
1. Поступили материалы от поставщика	120000	1010	6010
2. Акцептован и оплачен счет за доставку материалов	5000	1010	6010
	5000	6010	5110
3. Оплачены из кассы погрузочно-разгрузочные работы	1000	1010	5010
4. Списаны материалы в производство	30000	2010	1010
5. Списаны ТЗР по материалам	?	2010	1010

Сумма ТЗР (2-я и 3-я операции) составила 6000 сум. Для расчета суммы списания ТЗР по материалам оформим таблицу.

Статьи затрат	Получено, сум	Списано, сум	Списано, %
Материалы	120000	30000	25
ТЗР	6000	1500	25

Так как в производство списана 1/4 часть материалов, т.е. 25 %, то и сумма списания ТЗР должна составить такой же процент от общей суммы ТЗР, следовательно, она равна 1500 сум.

Учет материалов на складе и в бухгалтерии. В связи с большими запасами материальных ценностей на предприятиях важным является постановка складского и бухгалтерского учета материалов.

Все материалы сначала поступают на склад. Учет материалов на складе ведет материально-ответственное лицо, заведующий складом или кладовщик. Учет движения и остатков материалов ведется в карточках учета материалов.

При поступлении каждому наименованию, сорту и марке материалов присваивают специальное обозначение — номенклатурный номер. На каждый номенклатурный номер открывается отдельная карточка учета материалов. Затем номенклатурные номера заносятся в специальный реестр, который называется номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике, кроме названия и номенклатурного номера, указывают цену и единицу измерения материала. Таким образом, номенклатура-ценник представляет собой систематизированный перечень всех используемых материалов с указанием их стоимости и единицы измерения.

Так как в обычном порядке учет материалов одновременно ведется и на складе, и в бухгалтерии, то ведение учета наличия и движения материалов зависит от выбранной методики учета, которая устанавливает порядок и последовательность ведения учета материалов на складе и в бухгалтерии.

Возможна такая постановка учета, когда на складе и параллельно в бухгалтерии ведутся карточки аналитического учета материалов в соответствии с их номенклатурными номерами. Только в бухгалтерии помимо количественного, в карточках аналитического учета материалов, ведется и стоимостной учет. В конце месяца производится сверка данных учета материалов на складе и в бухгалтерии.

При использовании метода учета, который называют сальдовым, бухгалтерия не дублирует складской учет, а в качестве регистров аналитического учета использует карточки учета материалов, которые ведутся на складе. Сальдовый учет материалов является более рациональным в условиях ручной обработки данных.

Естественно, что современные автоматизированные системы складского учета с применением специализированных программных средств значительно упрощают и ускоряют процесс ведения складского учета материалов.

5.4. Учет процесса производства

Производство является основным хозяйственным процессом в деятельности большинства предприятий и представляет собой процесс по изготовлению продукции, выполнению работ и услуг. От правильной организации процесса производства зависит объем выпуска продукции, ее качество и конкурентоспособность.

Организация процесса производства зависит от специфики деятельности предприятия и структуры его управления, поэтому процесс производства имеет свои особенности для каждого вида деятельности. Но для производства любого типа характерно, что в производственном процессе по изготовлению продукции, выполнению работ и услуг используются материальные и трудовые ресурсы, а также средства труда, которые обеспечивают процесс производства.

На крупных промышленных предприятиях со сложной структурой организации процесса производства для ведения учета производственных затрат используются следующие счета:

2010 «Основное производство»;

2110 «Полуфабрикаты собственного производства»;

2310 «Вспомогательное производство»;

2710 «Обслуживающие хозяйства».

На счете 2010 «Основное производство» ведется учет затрат, непосредственно связанных с основным производственным процессом выпуска готовой продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

На счете 2110 «Полуфабрикаты собственного производства» отражаются затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства на предприятиях, где их учет ведется обособленно. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы для последующей переработки в основном производстве или для реализации на сторону.

На счете 2310 «Вспомогательное производство» ведется учет затрат производств, выделенных в самостоятельные подразделения, которые обеспечивают основной производственный процесс электроэнергией, паром, газом, а также осуществляют ремонт основных средств, транспортное обслуживание предприятия и т.д. Кроме того, в цехах вспомогательного производства могут изготавливаться инструменты, запасные части и т.п.

На счете 2710 «Обслуживающие хозяйства» ведется учет затрат на предприятиях, на балансе которых находятся объекты непроектной сферы. К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся мастерские, столовые, прачечные, детские сады, дома отдыха, жилые дома, общежития и т. п.

На малых предприятиях и предприятиях с простой структурой производства учет, как правило, ведется с использованием одного счета

2010 «Основное производство».

Результатом процесса производства является выпуск готовой продукции, себестоимость которой формируется с учетом производственных затрат, необходимых для ее изготовления. Производственные затраты, связанные с выпуском продукции, называют издержками производства.

Виды и учет прямых затрат на производство продукции. Важное значение при организации процесса производства имеют вопросы, касающиеся состава затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции. Традиционный вариант учета производственных затрат предусматривает деление их на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с выпуском конкретной продукции и непосредственно отражаются на счете 2010. К основным прямым затратам относятся, например, материальные затраты, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и прочие расходы.

Незавершенное производство (НЗП) — это стоимость продукции, которая не прошла все стадии изготовления.

Схема счета 2010 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное — стоимость незавершенного производства на начало месяца			
Д2010 К1010 Д2010 К6710 Д2010 К6520 Д2010 К2610	Сырье, материалы, ТЗР Зарплата за производство продукции и выполнение работ Социальный налог на заработную плату (взносы по социальному страхованию и обеспечению) Потери от брака	Производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад	Д2810 К2010
Д2010 К3100 Д2010 К8910 Д2010 К0230 Д2010 К0500 Д2010 К2510	Расходы будущих периодов Резерв на отпуск и ремонт основных средств Амортизация основных средств производственного назначения Амортизация нематериальных активов производственного назначения Общепроизводственные расходы	Стоимость возвратных отходов и сэкономленных в производстве материалов	Д1010 К2010
Обороты по дебету		Обороты по кредиту	
Сальдо конечное — стоимость незавершенного производства на конец месяца			

Себестоимость готовой продукции, сданной на склад, т.е. кредитовый оборот по счету 2010 «Основное производство», определяется с учетом незавершенного производства на начало и конец отчетного периода следующим образом.

НЗП на начало месяца	+	Затраты на производство готовой продукции	-	НЗП на конец месяца	=	Себестоимость продукции, сданной на склад
Сальдо начальное на счете 2010		Оборот по дебету счета 2010		Сальдо конечное на счете 2010		Оборот по кредиту счета 2010

Например. Учет прямых затрат и расчет себестоимости готовой продукции.

На начало месяца незавершенное производство на счете 2010 составило 4600 сум., в течение месяца отражены операции, приведенные в таблице.

Задание. Определить производственную себестоимость готовой продукции, сданной на склад.

Содержание операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит
1. Получены материалы от поставщика	38000	1010	6010
2. Оплачен счет за материалы	38000	6010	5110
3. Начислена заработная плата за производство продукции	50000	2010	6710
4. Начислен социальный налог (12 %)	6000	2010	6520
5. Списано в производство 50 % материалов	19000	2010	1010
6. Списаны ТЗР по материалам	2600	2010	1010
7. Начислена амортизация оборудования	3200	2010	0230
8. Списаны расходы будущих периодов	400	2010	3100
9. Списаны потери от брака	800	2010	2610
10. Отражены затраты для создания резерва на отпуск	1000	2010	8910
11. Списаны общепроизводственные расходы	25100	2010	2510
12. Возвращены на склад сэкономленные в производстве материалы	1300	1010	2010
13. Списана готовая продукция на склад, незавершенное производство на конец месяца — 14 500 сум.	?	2810	2010

Для определения себестоимости готовой продукции нужно собрать счет 2010 и определить кредитовый оборот.

Счет 2010 «Основное производство»

Дебет	Кредит
С _н = 4600	
3)50000	12)1300
4)6000	13) ?
5)19000	

6)2600
 7)3200
 8)400
 9)800
 10)1000
 11)25100
 $O_n = 108100$
 $C_n = 14500$

$O_k = ?$

Для определения кредитового оборота по счету 2010 используем формулу расчета сальдо конечного на активном счете:

$$C_k = C_n + O_n - O_k, \text{ отсюда } O_k = C_n + O_n - C_k.$$

Следовательно, $O_k = 4600 + 108100 - 14500 = 98200$ (сум.), но так как из производства возвращена часть материалов на сумму 1300 сум., то себестоимость готовой продукции, сланной на склад, будет равна $98200 - 1300 = 96900$ (сум.).

Учет и распределение косвенных затрат. Косвенные затраты нельзя отнести к выпуску конкретной продукции, они связаны с обслуживанием и управлением основным производством. Учет косвенных затрат ведется на счетах 2510 «Общепроизводственные расходы».

На активном счете 2510 «Общепроизводственные расходы» ведется учет затрат, которые связаны с обслуживанием основного или вспомогательного производства. На дебете счета 2510 отражаются следующие виды затрат:

- цеховые расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- заработная плата обслуживающему персоналу;
- затраты на отопление, освещение и содержание помещений;
- оплата аренды основных средств;
- отчисления на амортизацию и ремонт средств общепроизводственного назначения;
- затраты на страхование имущества производственного назначения и прочие аналогичные по назначению расходы.

Схема счетов 2510 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Кредит
Сальдо не имеют	
В течение месяца собираются затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством	В конце месяца итоговую сумму затрат списывают в дебет счета 2010 «Основное производство»

В конце каждого месяца счет 2510 «Общепроизводственные расходы» закрывают и сумму затрат итогом списывают на счет 2010 следующими проводками.

ДЕБЕТ 2010 «Основное производство» КРЕДИТ 2510 «Общепроизводственные расходы». Счет 2510 сальдо не имеет и в балансе не отражается.

Например. В течение месяца в журнале операций отражены производственные затраты.

Задание.

1. Определить сумму общепроизводственных затрат.

2. Рассчитать себестоимость продукции, сданной на склад.

Содержание операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит
1. Списаны материалы			
а) в основное производство	25000	2010	1010
б) для наладки оборудования	4300	2510	1010
в) на нужды вспомогательного производства	3800	2310	1010
2. Начислена заработная плата.			
а) работникам основного производства	40000	2010	6710
б) наладчикам оборудования	10000	2510	6710
в) персоналу вспомогательного производства	15000	2310	6710
3. Начислен социальный налог на заработную плату (12 %)			
а) работников основного производства	4800	2010	6520
б) наладчиков оборудования	1200	2510	6520
в) персоналу вспомогательного производства	1800	2310	6520
4. Начислена амортизация:			
а) оборудования в основном производстве	8000	2010	0230
б) основных средств общепроизводственного назначения	3700	2510	0230
в) ограды здания	400	2510	0220
г) оборудования вспомогательного производства	2640	2310	0230
5. Акцептованы счета за коммунальные услуги	7500	2510	6010
6. В конце месяца списаны общепроизводственные расходы на затраты производства	?	2010	2510
7. В конце месяца списаны расходы вспомогательного производства на затраты производства	?	2010	2310
8. Списана готовая продукция на склад (незавершенного производства на конец месяца нет)	?	2810	2010

1. Для определения суммы общепроизводственных расходов необходимо собрать и закрыть счета 2510 и 2310.

Счет 2510 «Общепроизводственные расходы»

Счет 2310 «Вспомогательное производство»

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
1б) 4300		6) 27100	1в) 3800		7) 23240
2б) 10000			2в) 15000		
3б) 1200			3в) 1800		
4б) 3700			4г) 2640		
4в) 400					
5) 7500					

$O_d = 27100$ | $O_k = 27100$

$O_d = 23240$ | $O_k = 23240$

Итого, сумма затрат по счету 2510 составила 28200 сум., по счету 2310 — 24890 сум.

2. Для определения себестоимости готовой продукции, сданной на склад, нужно собрать и закрыть счет 2010 при условии, что отсутствует незавершенное производство на начало и конец месяца.

Счет 2010 «Основное производство»

Дебет	Кредит
$C_n = 0$	
1а) 25000	8) 132540
2а) 40000	
3а) 9200	
4а) 8000	
б) 27100	
7) 23240	
$O_d = 132540$	$O_k = 132540$
$C_k = 0$	

Итого, себестоимость готовой продукции, сданной на склад, составила 132540 сум.

В настоящее время косвенные расходы составляют большую часть затрат, а в целом ряде отраслей, в частности машиностроении и металлообработке, их удельный вес в общей сумме затрат часто превышает всю сумму прямых затрат, поэтому их значение велико как с позиций учета, так и распределения затрат. Кроме того, для правильного формирования себестоимости готовой продукции важное значение имеет распределение косвенных расходов между себестоимостью отдельных видов продукции. В случае, когда выпускается несколько видов продукции, косвенные расходы списывают на себестоимость готовой продукции в определенном соотношении. Предлагается несколько вариантов для распределения и списания косвенных расходов, например пропорционально:

- прямым затратам на каждый вид продукции;
- заработной плате за производство продукции каждого вида;
- выручке от реализации по видам продукции.

Например. Учет и распределение косвенных затрат.

В течение месяца отражены следующие затраты, связанные с производством двух видов изделий А и Б.

Задание. 1. Определить сумму прямых и косвенных затрат.

2. Распределить косвенные затраты на изделия А и Б пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Содержание операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит
1. Списаны материалы на производство: изделий вида А	7000	2010	1010
изделий вида Б	12000	2010	1010

2. Начислена заработная плата за производство изделий вида А	18000	2010	6710
изделий вида Б	42000	2010	6710
3. Начислена заработная плата наладчикам оборудования	10000	2510	6710
4. Начислена заработная плата вспомогательному персоналу	15000	2310	6710

1. Сумма прямых затрат на счете 2010 складывается из стоимости материалов и заработной платы за изготовление изделий и составляет $19000 + 60000 = 79000$ (сум.).

Показатели	Сумма затрат на изготовление	
	изделий А, сум.	изделий Б, сум.
Материалы	7000	12000
Заработная плата	18000	42000
Итого	25000	54000

Общая сумма заработной платы составила 60000 сум. На изделия А и Б она распределена в пропорции 30 и 70 % соответственно.

Сумма косвенных затрат на счетах 2510 и 2310 складывается из суммы заработной платы вспомогательного персонала и наладчиков оборудования и составляет $10000 + 15000 = 25000$ (сум.).

Косвенные затраты списываем на изделия А и Б пропорционально прямой заработной плате за изготовление изделий, т. е. в следующей пропорции: 30 % на изготовление изделий А — 7000 сум. и 70 % на изготовление изделий Б — 17500 сум.

Себестоимость продукции является качественным показателем, характеризующим производственно-хозяйственную деятельность производственного предприятия. В себестоимость, как в обобщающем экономическом показателе находит свое отражение все стороны деятельности предприятия:

- уровень организации производства и труда, степень использования производственных мощностей;
- экономичность использования материальных, трудовых ресурсов и другие факторы, характеризующие производственно-хозяйственную деятельность.

Величина себестоимости - один из показателей эффективности производства - определяет, во что обходится предприятию изготовление и сбыт продукции. Чем ниже себестоимость (при прочих равных показателях), тем эффективнее производство. Снижение себестоимости позволяет предприятию уверенно чувствовать себя на конкурентном рынке. Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат. Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, видам продукции

и видам расходов.

По месту возникновения расходы группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутризаводского хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции. В основу организации учета затрат на производство продукции положены основные принципы, отраженные на рисунке 5.

Существует множество классификаций учета затрат. По видам продукции расходы группируют для исчисления их себестоимости.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

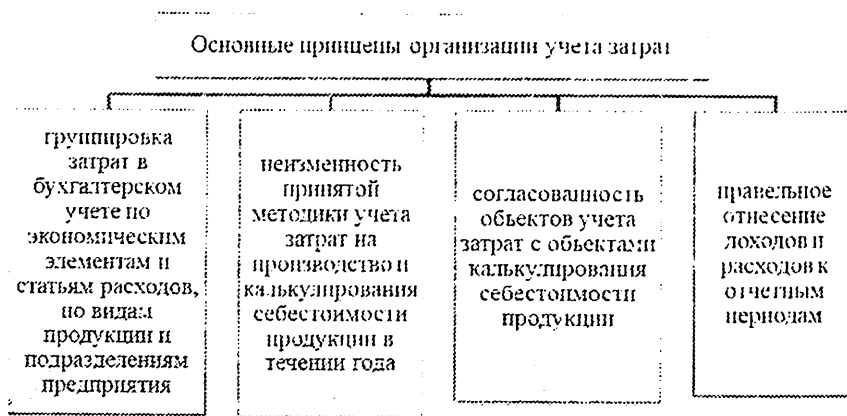


Рисунок 5. Основные принципы организации учета затрат

Экономические элементы - это экономически однородные по составу затраты на выпуск и реализацию совокупной продукции. Например, заработная плата, выплачиваемая сотрудникам предприятия независимо от занимаемой должности и выполняемых функций; затраты на электрическую энергию независимо от места ее потребления.

Для калькуляции себестоимости выделяют производственную и полную себестоимость продукции. С точки зрения объектов калькуляции выделяют пообъектную, попроцессную, поддетальную, позаказную калькуляцию.

Классификация затрат по статьям калькуляции показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных статей затрат в общей сумме расходов.

Эта группировка осуществляется на основе их функциональной роли в производственном процессе. Перечень статей калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями с учетом характера производства.

Данная группировка затрат по статьям калькуляции обусловлена

производственной необходимостью рассчитывать себестоимость отдельных видов изделий, деталей, работ, других единиц выражающих результаты производственной деятельности предприятия.

В приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство могут вноситься изменения, с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

Расходы, включаемые в состав калькуляции. Для обеспечения единых принципов формирования информации о затратах на производство и реализации продукции государством установлен общий порядок определения затрат, включаемых в себестоимость продукции, группировки доходов и расходов, их отражение в бухгалтерском учете независимо от вида деятельности предприятий, форм собственности и ведомственной подчиненности.

В этих целях было разработано и утверждено постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» (с последующими изменениями).

Положением определена методика формирования финансовых результатов, приведен перечень затрат, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующих субъектов, а также перечень доходов, полученных в результате производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Рациональная организация учета затрат на производство предполагает наличие четкой и обоснованной их классификации.

Понятие себестоимости продукции и калькуляция затрат. Себестоимость продукции является одним из основных показателей, определяющих эффективность работы предприятия, так как рост или снижение себестоимости влияет на получение прибыли и в целом на финансовое положение предприятия.

В условиях конкуренции на рынке товаров, работ и услуг, когда цены на товары устанавливаются не производителем, а рынком под влиянием спроса и предложения на них, еще более актуальным становится расчет реальной себестоимости продукции. И на первый план выдвигаются задачи снижения себестоимости выпускаемой продукции, что в свою очередь не должно отразиться на ее качестве.

Расчет себестоимости продукции производится в процессе калькуляции. Под калькуляцией себестоимости продукции понимают расчет затрат, связанных с ее производством, по предприятию в целом, по видам изделий и на единицу продукции. Другими словами, калькуляция — это способ группировки и расчета всех затрат, формирующих себестоимость продукции. Чтобы составить калькуляцию затрат на единицу продукции, нужно сумму каждого вида затрат по данному виду

продукции разделить на ее количество.

Себестоимость продукции определяется как сумма прямых и косвенных затрат, необходимых для изготовления изделий. Для расчета калькуляции затрат на единицу изделия необходимо сумму каждого вида затрат разделить на количество изделий.

Калькуляция затрат показывает, какого вида затраты и в каком объеме включаются в себестоимость одного изделия. Калькуляция позволяет анализировать структуру и состав затрат, а также на основе анализа находить резервы снижения себестоимости продукции.

Готовая продукция является конечным продуктом производственного процесса предприятия, это изделия и продукция, полностью законченные обработкой и сданные на склад. Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Учет готовой продукции, а также товаров ведется на счетах раздела IV Плана счетов «Готовая продукция и товары».

На активном счете 2900 «Товары» ведется учет товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для перепродажи. Обычно этот счет используется в организациях торговли и общественного питания. На предприятиях, осуществляющих производственную деятельность, на счете 2900 ведется учет товаров, которые приобретаются специально для дальнейшей продажи, а также учет изделий, необходимых для комплектации готовой продукции, стоимость которых не включается в себестоимость продукции.

На контрактивном счете 2980 «Торговая наценка» ведется учет торговых наценок, этот счет используется только на предприятиях розничной торговли.

На активном счете 2810 «Готовая продукция на складе» ведется учет наличия и движения готовой продукции на предприятиях, осуществляющих изготовление и реализацию продукции. Аналитический учет готовой продукции ведется по местам хранения и видам продукции.

На транзитном счете 9110 «Себестоимость реализованной продукции» ведется учет себестоимости готовой продукции, которая отгружена покупателю. Поэтому стоимость отгруженной покупателю продукции отражается на дебете счета 9110. Сумма себестоимости отгруженной продукции, работ и услуг на производственных предприятиях списывается с кредита счетов учета готовой продукции (2800) в дебет счета 9110. Например, отражена реализация готовой продукции:

Дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

Кредит 2810 «Готовая продукция на складе».

Реализация произведенной продукции отражается на счетах учета *доходов от основной деятельности*, так как реализация продукции является основной деятельностью предприятия, которая приносит ему

постоянный доход.

На транзитном счете 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» ведется учет реализации готовой продукции.

Например, отгружена со склада готовая продукция покупателю:

Дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

В процессе реализации предприятие получает денежные средства, возмещающие затраты предприятия на ее производство, и часть прибыли в составе выручки от реализации.

Реализованной считается продукция, отгруженная и оплаченная покупателями, а также выполненные работы и услуги, принятые заказчиком. Реализация продукции производится по цене, которая устанавливается предприятием самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

Цена реализации должна включать в себя, кроме производственной себестоимости, определенную норму прибыли и НДС (для плательщиков данного налога). Для учета реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг используется транзитный счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

В конце каждого месяца счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» закрывается для определения финансового результата, поэтому счет 9010 сальдо не имеет и в балансе не отражается.

Финансовым результатом от реализации готовой продукции может быть прибыль или убыток, которые списываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат».

В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910:

Дебет 9910 «Конечный финансовый результат»

Кредит 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» и

Дебет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

Кредит 9910 «Конечный финансовый результат».

Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток).

Рассмотрим на примере, как определяется финансовый результат от реализации на счете 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

Например. Типовая схема учета реализации продукции.

В течение месяца отражены хозяйственные операции, приведенные в таблице.

Задание. Определить финансовый результат от реализации продукции.

Содержание операции	Сумма сум.	Дебет	Кредит
1. Списана готовая продукция на склад	44000	2810	2010

2. Вся готовая продукция реализована покупателю	44000	9110	2810
3 Отгружена продукция покупателю	51000	4010	9010
4. От реализации продукции получена выручка	51000	5110	4010
5. Закрывать счет 9110	44000	9910	9110
6 Закрывать счет 9010	51000	9010	9910

Для определения финансового результата необходимо собрать и закрыть счет 9910.

Счет 9910 «Конечный финансовый результат»

Дебет	Кредит
5)44000 О _д = 44000	6) 51000 О _к = 51000 С _к = 7000

Финансовый результат от реализации продукции — прибыль в сумме 7000 сум.

5.4. Учет процесса реализации

На практике используют два варианта учета выручки от реализации продукции, которые определяют момент перехода права собственности на готовую продукцию от поставщика к покупателю. Метод отражения выручки определяется моментом реализации продукции и устанавливается либо по моменту оплаты, либо по моменту отгрузки.

Если используется метод «по оплате», то моментом реализации считается факт поступления денежных средств от покупателей на расчетный счет продавца. Этот метод также называется «кассовым методом».

Если используется метод «по отгрузке», то моментом реализации считается факт отгрузки готовой продукции и предъявление расчетных документов покупателю. Этот метод также называется «методом начисления».

Основные проводки по учету реализации «по оплате» (кассовым методом) приведены в таблице.

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отгружена продукция покупателю	9110	2810
2. Получена выручка от реализации продукции	5110	9010
3. Списана себестоимость реализованной продукции	9910	9110
4. Списана прибыль от реализации продукции	9010	9910

При использовании кассового метода дата зачисления денег от покупателей является моментом закрытия счета 9010 и определения финансового результата от реализации.

При использовании метода учета реализации «по отгрузке» продукция считается реализованной в момент ее отгрузки и предъявления

покупателю счета об оплате. В этом варианте используется счет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков». Основные проводки по учету реализации «по отгрузке» (методом начисления) приведены в таблице.

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Отгружена продукция и предъявлен счет покупателю	4010	9010
2. Списана реализованная продукция по производственной себестоимости	9110	2810
3. Получены деньги от покупателя	5110	4010
4. Определен финансовый результат от реализации продукции	9910 9010	9110 9910

При использовании метода начисления дата отгрузки продукции и предъявление счета об оплате покупателю является моментом закрытия счета 9010 и определения финансового результата от реализации. При данном варианте учета реализации в проводке

Дебет 5110 «Расчетный счет»

Кредит 9010 «Доходы от реализации продукции» (получена выручка от реализации) между счетами 5110 и 9010 встает счет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков», что отражается в учете следующими записями:

Дебет 5110 «Расчетный счет»

Кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

Дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Кредит 9010 «Доходы от реализации продукции».

Метод определения выручки от реализации по отгрузке продукции и предъявлению счета на оплату покупателям является традиционным в международной практике и используется в отечественном учете.

В настоящее время предприятия для учета реализации должны в целях налогообложения использовать метод начисления.

Вопросы для самопроверки:

1. Что представляет собой процесс приобретения материально-производственных запасов?
2. Перечислите задачи бухгалтерского учета процесса снабжения.
3. Какие затраты несет организация в процессе снабжения материально-производственных запасов?
4. По какой стоимости отражаются приобретенные материально-производственные запасы в бухгалтерском учете?
5. Что такое фактическая себестоимость приобретенных материально-производственных запасов?
6. Назовите составляющие фактической себестоимости приобретенных материалов?

7. Что такое калькуляция себестоимости единицы приобретенных материалов?
8. Что представляет собой процесс производства?
9. Что такое себестоимость продукции?
10. Что такое производственная себестоимость продукции?
11. Перечислите основные задачи учета процесса производства?
12. На каких счетах осуществляется учет процесса производства?
13. Что такое общепроизводственные расходы?
14. Что представляет собой процесс реализации?
15. Перечислить задачи бухгалтерского учета процесса реализации?

ГЛАВА 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

6.1. Понятие о документах и документации

В бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция в обязательном порядке должна быть оформлена документально. Документ является письменным распоряжением на выполнение каких-либо хозяйственных операций либо письменным подтверждением совершения операции.

Бухгалтерские документы имеют юридическую силу, поэтому должны быть правильно оформлены и содержать соответствующие реквизиты: наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и стоимостном выражении, а также наименование и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность оформления документа.

Документирование всех хозяйственных операций позволяет осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за всеми хозяйственными процессами, а для обеспечения достоверности отражения хозяйственных операций периодически проводится инвентаризация, т. е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию имущества и обязательств.

В ходе инвентаризации проверяется фактическое наличие хозяйственных средств и состояние расчетов предприятия за определенный период времени. Полученные в результате проверки сведения сверяются с данными бухгалтерских записей, затем производится уточнение и корректировка показателей учета.

Документальное оформление всех фактов хозяйственной деятельности, и инвентаризация являются средствами контроля над сохранностью материальных ресурсов, денежных средств и состоянием расчетов, они обеспечивают полноту и достоверность ведения бухгалтерского учета.

Документ в переводе с латинского означает свидетельство, доказательство, поэтому любая хозяйственная операция оформляется документом, который подтверждает факт ее свершения и делает бухгалтерскую запись юридически законной. Благодаря документу точно известно место, время, объект учета и ответственные лица. Документом в учете подтверждается законность и обоснованность всех текущих учетных записей.

6.2. Виды документов, реквизиты и их оформление

Бухгалтерский документ представляет собой надлежащим образом оформленную деловую бумагу, в которой зафиксированы признаки показатели одной или нескольких хозяйственных операций для отражения

их в учете. Документация имеет большое значение в бухгалтерском учете:

- фиксирует в документе признаки и показатели хозяйственных операций, на основе которых формируется исходная информация, используемая для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность организации;
- осуществляет неразрывную связь с управлением и организацией хозяйственной деятельности, благодаря чему точно определяются место, время, объект хозяйственной операции, ответственные лица и пр.;
- облегчает контроль за совершением хозяйственных операций и тем самым повышает ответственность работников как дающих распоряжение о выполнении хозяйственной операции, так и непосредственно ее выполняющих;
- строго разграничивает материальную и моральную ответственность лиц, имеющих к ним отношение;
- способствует сохранению материальных ценностей и денег, устраняет обезличку и безответственность при совершении хозяйственных операций;
- служит юридическим доказательством в случае разрешения споров с другими организациями в арбитраже и суде как носитель определенной информации.

В бухгалтериях предприятия документы и документ обороты вводится на основании Положение «О документах и документообороте в бухгалтерском учете» утвержденным приказом министра финансов от 23.12.2003 г. № 131, зарегистрированным МЮ 14.01.2007 г. № 1297.

Все хозяйственные операции, проводимые предприятиями, должны оформляться подтверждающими документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

При наличии соответствующих технических средств допускается создавать первичные документы и регистры на машиночитаемых носителях информации. При этом должны соблюдаться требования настоящего Положения и других нормативно-правовых актов.

Первичные документы и регистры, созданные средствами вычислительной техники на машиночитаемых носителях, применяются в бухгалтерском учете при наличии соответствующих обязательных реквизитов. Документ, изготовленный машинным способом, должен быть записан на материальном носителе (магнитном, бумажном), изготовлен и распечатан согласно требованиям настоящего Положения.

В условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов. При этом первичный документ и регистр на машиночитаемом носителе может иметь код лица, ответственного за правильность составления документа. Принадлежность кода конкретному лицу

регистрируется предприятием создателем документа на машиночитываемом носителе, а также, при необходимости, создаются технические, программные средства и организационные условия, исключающие возможность пользования чужими кодами.

При ревизиях и бухгалтерских экспертизах документ рассматривается как доказательство правомерности совершения той или иной хозяйственной операции. Законность и обоснованность всех текущих записей в учете подтверждается только документами, а, следовательно, ни одна бухгалтерская запись не может быть сделана без документа. В документе должны быть правильно отражены признаки и показатели хозяйственной операции. В документ включается определенная информационная совокупность, состоящая из минимального числа необходимых признаков и показателей: название документа, дата составления, содержание хозяйственной операции и основание ее совершения, показатели, подписи лиц, ответственных за выполнение операции и за правильность ее оформления. В необходимых случаях в документе указываются его номер, название и адрес предприятия (организации), стороны, участвовавшие в совершении хозяйственной операции, оформляемой данным документом. В накопительных документах проставляется также дата записи в тех случаях, когда дата составления документа и дата записи в него хозяйственной операции не совпадают (например, в лимитно - заборной карте и др.).

Информация фиксируется в документах по реквизитам. Реквизитами называется совокупность признаков и показателей, содержащихся в документе.

Документы классифицируются по ряду признаков. По времени заполнения реквизитов, т.е. в зависимости от того, вносится ли в документ исходная информация или информация, которая уже была зафиксирована до этого в каком-либо другом документе, различают первичные и вторичные документы. Например, накладная на отпуск готовых изделий со склада поставщика, вручаемая представителю покупателя, является первичным документом, а платежное требование, выписанное на основе этой накладной, — вторичным. Как правило, первичные документы составляют в момент совершения хозяйственной операции или несколько раньше, но окончательно оформляют в момент ее завершения. Вторичные же документы составляют позже первичных на основе последних.

Первичные документы составляются на бумажных носителях и должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование предприятия;
- б) наименование и номер документа, дата и место его составления;
- в) наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- г) личные подписи ответственных лиц.

В первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: адрес предприятия, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, несут ответственность за своевременность и правильность, достоверность, а также за передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

Записи в первичных документах должны производиться чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

Запрещается использовать для записей карандаш.

Свободные строки в первичных документах и регистрах подлежат обязательному прочерку.

Руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке, утверждается перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов и учетных регистров.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

При поступлении первичные документы, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных запасов и других активов, должны быть переданы руководителю предприятия или лицу, им определяемому в установленном законодательством порядке, для принятия решения.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования:

а) при ручной обработке дату записи в учетный регистр;

б) при обработке на вычислительной установке отиск штампа оператора, ответственного за их обработку.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, год), из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в финансовые отчеты, порядок составления которых установлен законодательством Республики Узбекистан.

При этом предприятия могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении требований, установленных законодательством Республики Узбекистан.

В тексте и цифрах в первичных документах и учетных регистрах подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах (за исключением банковских и кассовых денежных), исправляются следующим образом:

а) зачеркиваются неправильный текст или суммы и надписываются над зачеркнутым исправленный текст или суммы;

б) зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное.

Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

В первичных банковских и кассовых денежных документах исправления не допускаются.

Первичные документы и учетные регистры, микрофильмы или финансовые данные компьютерного учета хранятся не менее трех лет, а финансовая отчетность - в течение срока, определенного законодательством.

Первичные документы, учетные регистры, финансовые отчеты должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке.

Обработанные первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке.

Кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

По кратности использования документы делятся на разовые и накопительные. К разовым документам относятся такие, в которых записывается одна хозяйственная операция, к накопительным — документы, в которых отражаются признаки и показатели многих однородных хозяйственных операций и группируются по какому-либо принципу.

Например, к разовым документам относится кассовый ордер на выдачу аванса подотчетному лицу, к накопительным документам — наряд на сделную работу по выполнению одной или нескольких операций. В последнем случае исходная информация накапливается по операциям, выполняемым группой рабочих. В накопительном документе реквизиты построены таким образом, что позволяют за время использования документа зафиксировать в нем необходимые признаки и показатели (в данном случае объем выработки, табельные номера и фамилии рабочих, даты и т.п.).

По назначению документы подразделяются на:

- распорядительные;
- оправдательные;
- комбинированные;
- документы бухгалтерского исполнения.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, финансовых отчетов у предприятий производится в соответствии с законодательством. Изъятие органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами производится на основании постановления (определения) этих органов, оформленных в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Республики Узбекистан. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т. д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия должны до оформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью) или составить список изымаемых документов с указанием количества страниц в каждом документе. При этом список подписывают представители органов, производящих изъятие, и соответствующие должностные лица предприятия.

В случае утраты первичных документов руководитель предприятия может назначить приказом комиссию по расследованию причин утраты.

При этом результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке.

Виновные в утрате первичных документов лица привлекаются к ответственности в порядке, установленном законодательством.

В составе документов бухгалтерского учета различают (рисунок 6):

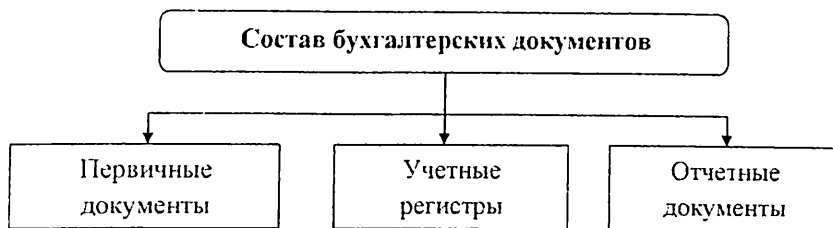


Рисунок 6. Состав документов бухгалтерского учета

Первичные бухгалтерские документы. Под *первичным* учетом понимают первоначальную стадию учетного процесса, на которой производится измерение данных хозяйственной операции и регистрация их в документах. Документы должны быть составлены в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания, они являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы принимаются к учету, если они правильно оформлены и содержат обязательные реквизиты. Реквизитами называется совокупность признаков и показателей, содержащихся в документе, таковыми являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении:
 - наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;
 - личные подписи указанных лиц с расшифровкой.

Все первичные документы имеют унифицированные, т. е. типовые формы. К основным первичным документам относятся: документы, оформляющие прием и выдачу денежных средств (приходные и расходные кассовые ордера), перечисление денежных средств с расчетного счета (платежные поручения), поступление и отпуск материалов (доверенности, требования, акты о приемке) и т.д. Документы подразделяются также на внутренние, которые используются непосредственно на предприятии, и внешние, поступающие от других физических и юридических лиц.

На основе первичных документов составляются бухгалтерские проводки и формируется исходная информация, которая используется для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность предприятия.

Учетные регистры. Бухгалтерские проводки, составленные в соответствии с первичными документами, затем переносятся и группируются в учетных регистрах. Таким образом, регистры несут

вторичную информацию, источником которой были документы. Под учетными регистрами подразумеваются носители упорядоченной информации, в которых систематизируются признаки и показатели хозяйственных операций.

Учетные регистры различаются по внешнему виду, способу ведения учета и содержанию.

Отчетные документы. На вопрос, что является результатом работы бухгалтера, можно ответить одним словом - отчетность. Отчетные документы составляются в конце каждого квартала по данным учетных регистров.

Отчетность - это набор форм и показателей, а также пояснительных материалов к ним, отражающих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии с Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г. предприятие предоставляет ежеквартальную и годовую бухгалтерскую отчетность в определенном объеме типовых форм. Указанные формы бухгалтерской отчетности предоставляются в налоговую инспекцию в течение месяца по окончании квартала и трех месяцев по окончании года. Дополнительные сведения сдаются в статистическое управление.

Промежуточная квартальная бухгалтерская отчетность содержит бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о финансовых результатах (форма № 2). Годовая отчетность, кроме того, должна включать в себя:

- отчет о денежных потоках (форма № 4);
- отчет о собственном капитале (форма № 5);
- пояснительную записку к отчету.

Основными требованиями, которые предъявляют к отчетности, являются:

- достоверность - отчетность должна отражать реальные хозяйственные операции, которые можно легко проверить;
- полнота - отчетность должна содержать все необходимые данные для заинтересованных лиц и включать в себя соответствующие комментарии;
- нейтральность - отчетность не должна отражать интересы каких-либо лиц;
- преемственность - последовательность применения форм отчетности и их содержания от одного отчетного периода к другому.

6.3. Документооборот

Под *документооборотом* в бухгалтерском учете понимают порядок и путь прохождения документов по всем инстанциям с момента их составления до сдачи в архив.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете

регламентируется графиком документооборота, который составляется бухгалтером и утверждается руководителем предприятия. В графике документооборота устанавливается назначение первичных документов, порядок их оформления и сроки сдачи в архив.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы, графика или перечня работ, с указанием исполнителей и сроков движения документов.

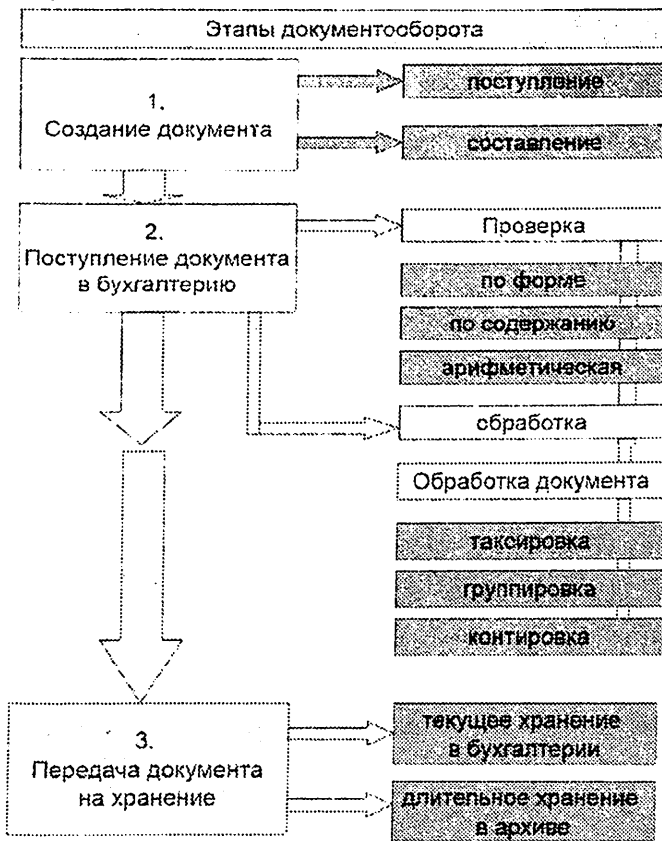


Рисунок 7. Этапы документооборота

Каждому исполнителю вручается выписка из графика документооборота, в которой перечисляются документы, относящиеся к сфере его деятельности, и сроки предоставления этих документов.

Контроль над выполнением графика документооборота осуществляет главный бухгалтером.

Все первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат передаче в архив. До передачи документов в архив

они хранятся в бухгалтерии в специальных шкафах или сейфах.

Установлены определенные правила и сроки хранения документов в архиве. Например, первичные и учетные документы хранятся в течение 5 лет, инвентаризационная документация, акты проведения ревизии - 3 года, бухгалтерские отчеты и балансы, квартальные балансы - 3 года, годовые - 5 лет, лицевые счета рабочих и служащих - 75 лет и т.д.

Движение документов в бухгалтерском учете предприятия (создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка, передача в архив - документооборот) регламентируется графиком.

Работа по составлению графика документооборота организуется руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия.

График должен устанавливать на предприятии рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, усилению контрольных функций бухгалтерского учета.

График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники предприятия создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль над соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет руководитель предприятия или лица, им определяемые в установленном законодательством порядке.

6.4. Понятие об инвентаризации, её значение и виды

Инвентаризация — это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов, которые в силу некоторых причин не были учтены, например, естественная убыль, пересортица, хищения и т. п.

Инвентаризация — это способ выявления фактического наличия хозяйственных средств предприятия на определенную дату путем их подсчета, измерения, оценки, а также состояния расчетов предприятия и сверка полученных данных с данными бухгалтерского учета.

Кроме того, в процессе деятельности предприятия происходят явления, которые невозможно сразу оформить документально, например, естественная убыль, хищение, ошибки в учете и т.д. Для того чтобы выявить фактическое состояние средств предприятия проводится инвентаризация, при которой сверяют документацию с фактическим наличием средств. Данные инвентаризации используются для уточнения и корректировки бухгалтерских записей.

Основными целями инвентаризации являются:

- установление фактического наличия основных и оборотных средств в целом и в разрезе ответственных за их сохранность лиц;
- наличие неполноценного и ненужного имущества;
- сохранность материальных ценностей и денежных средств;
- устранение недостатков в организации первичного и бухгалтерского учета;
- выявление причин, вызывающих расхождения фактического наличия средств с данными бухгалтерского учета.

Число инвентаризаций в отчетном году и сроки их проведения устанавливаются каждым предприятием самостоятельно, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Такими случаями являются:

- смена материально-ответственного лица;
- установление фактов хищения и порчи имущества;
- стихийные бедствия и пожары;
- требования правоохранительных и контролирующих органов;
- переоценка хозяйственных средств;
- передача имущества в аренду.

По времени, цели и месту проведения различают следующие виды инвентаризаций:

- внезапная;
- обязательная;
- повторная;
- контрольная;
- сплошная;
- выборочная.

Сплошная (полная) инвентаризация проводится во всех подразделениях у всех материально ответственных лиц по всем

материально производственным запасам.

Выборочная инвентаризация проводится у отдельных материально ответственных лиц по всем материально производственным запасам.

Внезапная инвентаризация проводится в силу сложившихся обстоятельств.

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности проведенной инвентаризации.

Контрольная инвентаризация за работой инвентаризационной комиссии.

Кроме того, инвентаризацию отдельных видов имущества имеет право проводить налоговая инспекция при выездных проверках.

Для проведения инвентаризации создается комиссия из представителей администрации, работников бухгалтерии и материально-ответственных лиц. По результатам инвентаризации составляется инвентаризационно-сличительная опись, где отражаются данные результатов инвентаризации.

6.5. Порядок оформления результатов инвентаризации в бухгалтерии

Выявленные недостатки или излишки относятся на виновных лиц, а в тех случаях, когда виновные не установлены, суммы недостатки и материального ущерба списывают на затраты производства или расходы.

Для отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации используются следующие счета:

- активный счет 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- активный счет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

Основные проводки по учету результатов инвентаризации приведены в таблице.

Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Выявлены при инвентаризации: недостача готовой продукции; излишки материалов	5910 1010	2810 9390
2. Списана сумма недостачи на виновное лицо	4730	5910
3. Внесена виновным лицом сумма по возмещению ущерба в кассу	5010	4730
4. Удержана сумма по возмещению ущерба из заработной платы виновного лица	6710	4730
5. Списана сумма недостачи при отсутствии виновных: на затраты производства; как прочие расходы	2010 9430	5910 5910

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты хозяйствующего субъекта или увеличение финансирования (фондов) у бюджетной организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжениям руководителей хозяйствующих субъектов на издержки производства и обращения или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков.

При этом обращается внимание, что убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которым установлена недостача.

При отсутствии утвержденных норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

- недостача ценностей сверх норм убыли, а также потери от порчи ценностей относятся на виновных лиц.

При установлении недостатков и потерь, явившихся следствием злоупотреблений, соответствующие материалы в течение 5 дней после установления недостатков и потерь подлежат передаче в следственные органы, а на сумму выявленных недостатков и потерь предъявляется гражданский иск;

- недостача ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей в случаях, когда конкретные виновники недостатков и порчи не установлены, могут быть списаны хозяйствующими субъектами на издержки производства и обращения в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

При этом в документах, представляемых для оформления списания недостатков ценностей сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей, должны быть указаны меры, принятые по предотвращению таких недостатков и потерь.

Заключения о факте порчи ценностей должны быть получены от отдела технического контроля или соответствующих инспекций по качеству.

В документах, представляемых для оформления списания недостатков ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие

виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах по разрешению доверенного лица.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения доверенному лицу.

На разницу стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризации должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации в годовой финансовой отчетности.

Данные результатов, проведенных в отчетном году инвентаризаций, обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю хозяйствующего субъекта.

Вопросы для самопроверки:

1. Что представляет собой первичное наблюдение, первичный учет?
2. Что такое документ?
3. Какие документы называют первичными?
4. Тождественны ли понятия «документ» и «первичный документ»: «да», «нет», почему?
5. В чем состоят сущность и значение документов?
6. Какие показатели относятся к обязательным реквизитам и почему нельзя обойтись даже без некоторых из них?
7. Для чего нужны дополнительные реквизиты? Приведите примеры.
8. Чем отличаются бухгалтерские документы от других носителей первичных данных?
9. Какие требования предъявляются к оформлению документов?
10. Что такое унификация и стандартизация документов? Какова их роль в учете?
11. Как классифицируются документы?
12. Дайте характеристику и приведите примеры документов бухгалтерского оформления. Чем обусловлена их необходимость?

13. В чем заключается проверка документов по существу?
14. В каких случаях проводят обязательную инвентаризацию?
15. Как проводится инвентаризация имущества?
16. Как учитываются результаты инвентаризации имущества?
17. В чем состоит значение инвентаризации?
18. Сроки проведения инвентаризации, кто их определяет и на основании каких нормативных актов?
19. В какие сроки результаты инвентаризации должны найти отражение в текущем учете?
20. Что вы понимаете под инвентаризацией?

ГЛАВА 7. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

7.1. Понятие о регистрах бухгалтерского учета и их значение

Бухгалтерские проводки, составленные в соответствии с первичными документами, затем переносятся и группируются в учетных регистрах. Таким образом, регистры несут вторичную информацию, источником которой были документы. Под учетными регистрами подразумеваются носители упорядоченной информации, в которых систематизируются признаки и показатели хозяйственных операций.

Учетные регистры различаются по внешнему виду, способу ведению учета и содержанию.

По *внешнему виду* учетные регистры подразделяются на книги, карточки и свободные листы. Первыми учетными регистрами можно назвать амбарные книги, которые вели купцы для учета своих товаров. С увеличением числа хозяйственных операций стали применять книги других форм: по учету прихода и расхода материалов, денежных средств и т. п. Позднее, для того чтобы разделить труд между работниками, которые ведут учет, вместо книг стали применять карточки и свободные листы. Карточки предназначены, как правило, для организации учета различных объектов аналитического учета, например, инвентарные карточки для учета основных средств, карточки учета материалов на складе. Свободные листы представляют собой учетные регистры большого формата, они содержат большее количество сведений по сравнению с карточками. К свободным листам относятся ведомости, журналы-ордера и т.д.

По *способу ведения* учета регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные. В хронологических регистрах операции записываются в последовательности, их совершения, к таким регистрам относятся регистрационные журналы. В систематических регистрах операции дополнительно группируются по экономическому содержанию, например, кассовая книга, карточки учета материалов и т.д.

По *содержанию* регистры подразделяются на регистры синтетического, аналитического учета и комбинированные, в которых ведется одновременно синтетический и аналитический учет. К синтетическим регистрам относятся, например, журналы-ордера, к регистрам аналитического учета — платежные ведомости, лицевые счета работников и т.д.

Отчетные документы. На вопрос, что является результатом работы бухгалтера, можно ответить одним словом - отчетность. Отчетные документы составляются в конце каждого квартала по данным учетных регистров.

Отчетность - это набор форм и показателей, а также пояснительных материалов к ним, отражающих результаты финансово-

хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии с Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г. предприятие предоставляет ежеквартальную и годовую бухгалтерскую отчетность в определенном объеме типовых форм. Указанные формы бухгалтерской отчетности предоставляются в налоговую инспекцию в течение месяца по окончании квартала и трех месяцев по окончании года. Дополнительные сведения сдаются в статистическое управление.

Промежуточная квартальная бухгалтерская отчетность содержит бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о финансовых результатах (форма № 2). Годовая отчетность, кроме того, должна включать в себя:

- отчет о денежных потоках (форма № 4);
- отчет о собственном капитале (форма № 5);
- пояснительную записку к отчету.

Основными требованиями, которые предъявляют к отчетности, являются:

- достоверность - отчетность должна отражать реальные хозяйственные операции, которые можно легко проверить;
- полнота - отчетность должна содержать все необходимые данные для заинтересованных лиц и включать в себя соответствующие комментарии;
- нейтральность - отчетность не должна отражать интересы каких-либо лиц;
- преемственность - последовательность применения форм отчетности и их содержания от одного отчетного периода к другому.

7.2. Порядок исправления ошибок в бухгалтерских регистрах

Бухгалтерские документы должны быть заполнены правильно и четко, без помарок и исправлений. Но иногда при ведении учета возникают ошибки.

Ошибки могут быть локальные, когда искажение информации происходит в одном документе, например, неверно написана дата, или транзитные — если ошибка автоматически проходит через несколько учетных регистров, например, если не верно указана сумма какой-либо операции. В документах, оформляющих денежные операции, исправления вообще не допускаются, такие документы переписывают заново.

Наиболее распространенными методами исправления ошибок являются:

- корректурный;
- «красное сторно»;
- дополнительной записи.

При *корректурном* методе неправильный текст или сумма зачеркиваются тонкой чертой так, чтобы исправленная запись была видна,

а сверху записывают правильный текст. Такой вид исправления оговаривается на полях с указанием подписи лица, сделавшего исправление.

Метод «красное сторно» применяется, когда в расчетах указана сумма больше, чем следует. При этом дополнительная запись для уточнения исправляемой суммы оформляется красной пастой (ручкой) или ее обводят в рамку. Красная сторнированная запись считается отрицательной величиной, поэтому при подсчете итогов эта сумма вычитается.

Например, по дебету счета 2010 и кредиту счета 6710 вместо суммы 2530528 сум указана сумма 2530582 сум. При исправлении ошибки методом «красное сторно» сумму превышения (54 сум) вписывают в счета красной пастой или обводят в рамку. При итоговых подсчетах эта сумма будет вычитаться.

<i>Счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»</i>		<i>Счет 2010 «Основное производство»</i>	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	2530582	2530582	
	[54]	[54]	

Метод *дополнительной записи* используется в том случае, если запись сделана в сумме меньшей, чем следует. При этом на разницу в сумме делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов.

Например, совершена хозяйственная операция, списаны материалы в производство на сумму 18 615 сум. На бухгалтерских счетах указана сумма 16815 сум. При исправлении ошибки методом *дополнительной записи* недостающую сумму (1800 сум.) вписывают на счета такой же проводкой.

<i>Счет 1010 «Материалы»</i>		<i>Счет 2010 «Основное производство»</i>	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	16815	16815	
	1800	1800	

7.3. Формы ведения бухгалтерского учета

Под *формой бухгалтерского учета* понимается определенная система использования учетных регистров, которая устанавливает формы, последовательность и способы учетных записей.

Назначение всех форм ведения бухгалтерского учета одинаково, они предназначены для регистрации хозяйственных операций, группировки однородных данных и отражения их на счетах синтетического и аналитического учета, подсчета оборотов и сальдо на счетах, обобщения расчетов в балансе и отчетности. Поэтому признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются: содержание и форма применяемых регистров, взаимосвязь регистров синтетического и

аналитического учета, последовательность и способы записей в учетные регистры. Форму ведения бухгалтерского учета предприятие выбирает самостоятельно.

Основными формами ведения бухгалтерского учета являются:

- журнально-ордерная;
- мемориально-ордерная;
- упрощенная форма учета для малых предприятий;
- автоматизированная форма, с применением программ автоматизации бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма ведения учета

Журнально-ордерная форма ведения бухгалтерского учета в настоящее время является наиболее прогрессивной и распространенной. Именно она, как правило, используется в программах автоматизации бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма сочетает хронологические и систематические, аналитические и синтетические учетные регистры. Журналы-ордера ведутся на основании первичных документов.

Последовательность заполнения учетных регистров при журнально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета можно представить в виде схемы (рисунок 8).

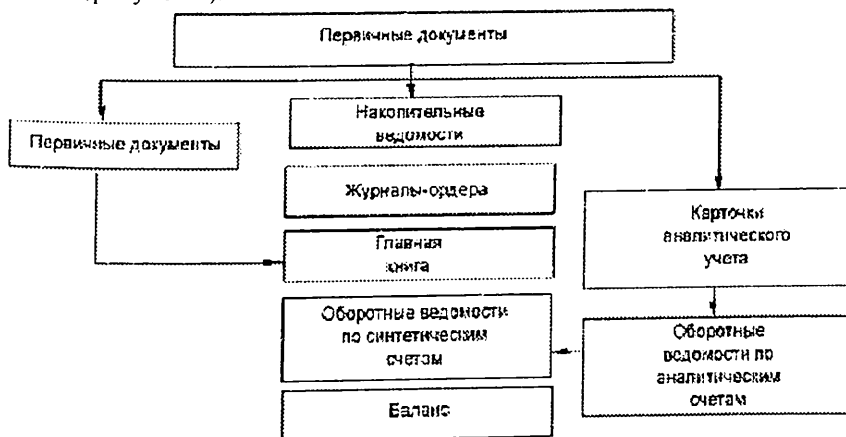


Рисунок 8. Журнально-ордерная форма ведения учета

1. На основании первичных документов хозяйственные операции записываются в накопительных ведомостях, т. е. регистрируются в журнале хозяйственных операций. Пример журнала хозяйственных операций организации за январь приведен в таблице.

Содержание операции	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1. Получен краткосрочный кредит	60000	5110	6810
2. Получены деньги в кассу с расчетного счета	30000	5010	5110
3. Погашена задолженность подотчетного лица	120	5010	4220

4. Оплачен счет за материалы	34000	6010	5110
5. Получена выручка от реализации продукции	42000	5110	9010
6. Выдана заработная плата	28000	6710	5010
7. Погашена дебиторская задолженность в кассу	1200	5010	4890
8. Выданы деньги на командировку	2000	4220	5010

2. Затем данные хозяйственные операции записываются в журналы-ордера и дополнительные ведомости.

В качестве примера приведены журналы-ордера и ведомости по счетам 5010 и 5110, составленные на основании данных журнала хозяйственных операций.

В журналы-ордера переносятся итоги хозяйственных операций по одному счету или группе счетов, поэтому журналы-ордера имеют определенные номера, например, журнал-ордер № 1 ведется по счету 5010 «Касса», журнал-ордер № 2 — по счету 5110 «Расчетные счета», журнал-ордер № 3 — по счетам 5500 «Специальные счета в банках», 5710 «Переводы в пути», журнал-ордер № 4 — по счетам 6800 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 7800 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и т.д.

Журнал-ордер № 1

№ операции	В кредит счета 5010 с дебета счетов					Итого
	6710	4220	4890	...	...
6	28000					28000
8		2000				2000
Итого	28000	2000				30000

Журнал-ордер № 2

№ операции	В кредит счета 5110 с дебета счетов					Итого
	5010	6010	...	...	...
2	30000					30000
4		34000				34000
Итого	30000	34000	...	...	...	64000

Журналы-ордера составляются по кредитовому признаку счетов, т.е. в них отражаются операции, которые прошли по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом других счетов.

К денежным счетам 5010 и 5110 дополнительно ведутся ведомости: ведомость № 1 по счету 5010 и ведомость № 2 по счету 5110.

Ведомости составляются по дебетовому признаку счетов, т.е., в них отражаются операции, которые прошли по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом других счетов.

Ведомость № 1

Сальдо на начало месяца — 500 сум.						
№ операции	В дебет счета 5010 с кредита счетов					Итого
	5110	4220	4890	...	...
2	30000					30000
3		120				120
7			1200			1200
Итого	30000	120	1200	...	...	31320
Сальдо на конец месяца — 1820 сум.						

Ведомость № 2

Сальдо на начало месяца — 25000 сум.						
№ операции	В дебет счета 5110 с кредита счетов					Итого
	6800	9010	...	...	...
1	60000					60000
5		42000				42000
Итого	60000	42000	...	...	...	102000
Сальдо на конец месяца — 63000 сум.						

3. Итоговые данные по каждому журналу-ордеру переносятся в Главную книгу, которая открывается на год и ведется по каждому счету, например, по счету 5010 «Касса».

Главная книга

Месяц	Обороты по дебету				Обороты по кредиту	Сальдо	
	6710	6710	6710	6710		Дебет	Кредит
На 01.01.20...						500	
Январь	28000	2000	...	...	30000	18200	
Февраль						...	
Март							
...							
Итого	...	...	...	...	...

4. На основании Главной книги составляют оборотную ведомость и баланс.

Достоинствами журнально-ордерной формы ведения учета являются удачное сочетание аналитического и синтетического учета и более удобные формы для составления отчетности, а в качестве недостатка следует отметить сложность построения основных регистров.

Мемориально-ордерная форма ведения учета

Последовательность заполнения учетных регистров при мемориально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета можно представить в виде схемы (рисунок 9).

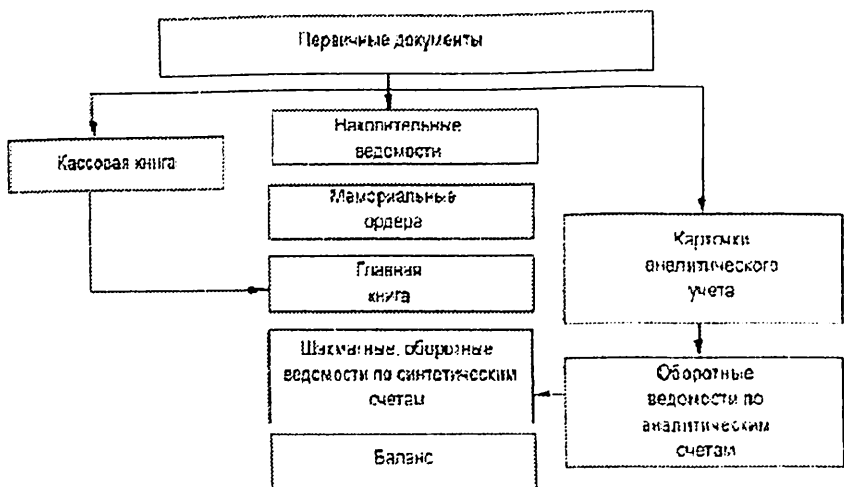


Рисунок 9. Мемориально-ордерная форма ведения учета

1. На основании первичных документов все хозяйственные операции записываются в накопительные ведомости, которые ведутся в форме журнала хозяйственных операций.

2. Однородные хозяйственные операции, т.е. операции по ведению учета на одном бухгалтерском счете или группе нескольких зависимых счетов, переносятся в мемориальные ордера, в которых записываются содержание операции, сумма и корреспонденция счетов.

Мемориальные ордера имеют определенные номера, например, мемориальный ордер № 1 ведется — по счету 5010 «Касса», мемориальный ордер № 2 — по счету 5110 «Расчетные счета», мемориальный ордер № 3 — по счетам 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 4220 «Расчеты с подотчетными лицами», 4890 «Расчеты с разными дебиторами», мемориальный ордер № 4 — по счету 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», мемориальный ордер № 5 — по счету 2010 «Основное производство» и т.д.

Мемориальный ордер № 1

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, сум.
1. Возвращены подотчетные деньги	5010	4220	280
2. Получены деньги из банка в кассу	5010	5110	15000
3. Выдана заработная плата	6710	5010	13500
4. Выдано подотчет	4220	5010	3000
Итого			31780

Мемориальный ордер № 2

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, сум.
1. Получены деньги от покупателей на расчетный счет	5110	4010	25000

2. Оплачен счет поставщика	6010	5110	18000
3. Частично погашен кредит банка	6810	5110	30000
4. Деньги из кассы сланы в банк	5110	5010	7000
Итого			80000

3. Итоговые данные мемориальных ордеров в конце месяца записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал.

Итоговая сумма по регистрационному журналу должна быть равна сумме дебетовых и кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам.

№ мемориального ордера	Дата заполнения ордера	Сумма, сум.
1	2.02	31780
2	2.02	80000
3	...	...
4	...	...
...
Итого за январь		...

4. Данные из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги, например, по счету 5010 «Касса». Обороты по Главной книге сравнивают с итоговой суммой всех мемориальных ордеров в регистрационном журнале. Если обороты совпали, значит, проводки по синтетическим счетам разнесены правильно.

Дата	№ м/о	Кредит счета 5010			Итого	Дата	№ м/о	Дебет счета 5010			Итого
		6710	4220	...				5110	4220	...	
02.02	1	13500	3000	...	16500	02.02	1	15000	280	...	15280
Итого	...	...	...	...	...	Итого	...	...	...	...	...

5. На основании Главной книги составляются шахматная и оборотная ведомости.

В следующей таблице приведена шахматная ведомость, содержащая данные мемориальных ордеров № 1 и 2.

Дебет Кредит										
	0100	1010	2010	5010	5110	6010	6810	6710	4220	Итого
0100										
1010										
2010										
5010					7000			13500	3000	23500
5110				15000		18000	3000 0			63000
6010										
4010					2500 0					25000
4220				280						280
Итого	15280	3200 0	18000	3000 0	13500	3000	111780

6. По данным Главной книги и оборотной ведомости заполняют баланс предприятия за отчетный период.

К достоинствам мемориально-ордерной формы ведения учета можно отнести простоту заполнения учетных регистров, легкость проверки правильности отражения операций, возможность исправления ошибок при сверке данных. Недостатками можно считать многократность записи одной и той же суммы в разных регистрах, что приводит к усложнению работы и увеличению вероятности ошибок, а также отставание аналитического учета от синтетического и сложность составления отчетности.

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета применяется на небольших предприятиях с незначительным числом хозяйственных операций.

При упрощенной форме ведения бухгалтерского учета на основе первичных документов ведется Книга учета хозяйственных операций, в которой отражаются остатки по счетам на начало года. В течение года в книге регистрируются все хозяйственные операции, которые одновременно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В книге учета содержатся все используемые малым предприятием бухгалтерские счета, что позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Книга учета хозяйственных операций

Содержание операции	1010		2010		5010		5110		...
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	
Сальдо начальное	10000		3000		600				
1. Списаны материалы в производство		8000	8000						
2. Получены деньги в кассу					4000			4000	
..
Итого	...	...	...	...	...	...	...	...	...

Книга учета является комбинированным регистром и совмещает хронологическую и систематическую регистрацию операций. В конце отчетного периода подсчитывают дебетовые и кредитовые остатки по всем счетам, которые служат данными для составления баланса.

7.4. Автоматизированные формы ведения учета

В настоящее время разработаны десятки программ, позволяющих автоматизировать бухгалтерский учет на предприятиях с помощью персональных компьютеров.

Все программы предлагают стандартный набор инструментов, позволяющих облегчить и автоматизировать работу бухгалтера.

Большинство программ универсальны и дают возможность автоматизировать бухгалтерский учет любого вида сложности.

К наиболее популярным программам ведения автоматизированного бухгалтерского учета относятся: 1С: Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, и т.д.

Основной источник информации в программах автоматизации бухгалтерского учета — журнал хозяйственных операций. Данные вводятся в журнал в виде первичных документов, проводок или типовых операций, перечень которых можно изменить и дополнить. Обработывая этот журнал, программы делают разnosку операций по счетам, определяют обороты и сальдо, составляют оборотную ведомость, готовят итоговый баланс и другие отчеты. Программы позволяют вести различные виды учета: синтетический и аналитический, суммовой и количественный, валютный учет, проводить расчет заработной платы и действующих налогов.

В комплект поставки программ входит стандартный набор бланков первичных документов и отчетности, а также других документов, соответствующих текущему законодательству. В программах имеется возможность оперативно корректировать план счетов, ставки налогов, добавлять новые отчетные формы в соответствии с любыми изменениями в законодательстве.

Вопросы для самопроверки:

1. Что такое учетные регистры и, каково их назначение в учете?
2. Каков порядок записей в учетных регистрах? Каким нормативным актом он регламентируется?
3. Что показывает форма бухгалтерского учета?
4. Почему форма бухгалтерского учета, применяемая в современном бухгалтерском учете, называется журнально-ордерной?
5. Назовите принцип ведения учетных записей при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета.
6. Каковы отличительные особенности мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета?
7. Раскройте содержание формы учета «журнал-главная».
8. Чем обусловлено применение упрощенной формы бухгалтерского учета и какие ее характерные особенности?
9. Каковы преимущества автоматизированной формы бухгалтерского учета?

ГЛАВА 8. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

8.1. Цель и задачи бухгалтерской отчетности

Хозяйственная деятельность предприятия протекает непрерывно. Ежедневно на предприятии совершаются сотни хозяйственных операций. При этом хозяйственные средства и их источники постоянно находятся в движении, изменяются, что находит свое отражение на счетах бухгалтерского учета. На практике иногда требуется сделать «моментальный снимок» этого движения, который бы показал, как обстоят дела предприятия на определенную дату, каковы результаты его деятельности и его финансовое положение. Роль такого снимка играет бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс дает сведения статического характера, он отражает состояние средств и источников в виде конечных итогов. Итоговая стоимостная оценка хозяйственных средств, которыми располагает предприятие, отражается в активе баланса, а итоговая стоимостная оценка источников, за счет которых формируются хозяйственные средства, отражается в пассиве баланса. Поскольку каждому средству соответствует определенный источник его образования, суммы актива и пассива должны совпадать. Так как бухгалтерский учет ведется в стоимостном выражении, то хозяйственные средства и источники их образования в балансе отражаются в денежном выражении.

Цикл учетной работы завершается составлением отчетности. Отчетность – это совокупность сведений об имущественном, финансовом положении и результатах работы предприятия. Отчетность должна давать достоверное и полное представление о хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Финансовая отчетность составляется на основе документально подтвержденных, выверенных записей на счетах бухгалтерского учета, поэтому до составления отчетности необходимо уточнить оценку активов и пассивов, для чего проводится инвентаризация. Для сравнения в финансовой отчетности приводятся показатели предыдущего отчетного периода.

Отчетность необходима для администрации, так как она позволяет дать оценку деятельности предприятия, сделать анализ ранее принятых решений и является информационным обеспечением для принятия управленческих решений. Финансовая отчетность является открытой для всех заинтересованных пользователей, как имеющих, так и не имеющих прямой финансовый интерес (акционеров, инвесторов, кредиторов, налоговых и контролирующих органов, фондов и статистических учреждений и др.). Для этих пользователей отчетность дает возможность сделать выводы о перспективах сотрудничества, платежеспособности предприятия, правильности расчета по налогам и т.д.

Отчетность - совокупность сведений о результатах и условиях работы предприятия, объединения, ассоциации, концерна, корпорации, акционерного общества и т.д. за истекшее время, представленных соответствующим хозяйствующим субъектам с целью анализа, контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источниках их образования, финансовых результатах работы, налогообложении, дивидендах.

Основная задача отчетности - изыскание резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности, стабильности на рынке за счет повышения качества и ассортимента продукции, «ноу-хау» и прочих разработок. По данным отчетности руководитель отчитывается перед собственниками и учредителями, и другими структурами управления и контроля (банками, финансовыми органами), вышестоящими и официальными органами власти и управления. В первую очередь отметим, что предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке квартальную и годовую отчетность следующим пользователям: собственникам (органам, уполномоченным управлять имуществом, участникам, учредителям) в соответствии с учредительными документами; государственной налоговой инспекции (в одном экземпляре); другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан возложены проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности.

8.2. Порядок составления бухгалтерской отчетности

Согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»:

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

2. Первым отчетным годом для создаваемых, предприятий и учреждений считается период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря того же года, вновь созданным предприятиям (не на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий и их структурных подразделений) после 1 октября разрешается считать отчетным годом период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря следующего года.

3. Предприятия представляют годовую и квартальную бухгалтерскую отчетность в сроки, установленные Министерством финансов Республики Узбекистан.

Отчет подписывают руководитель и главный бухгалтер, если же учет на предприятии осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет. Напомним, что годовая бухгалтерская

отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении, является открытой к публикации для заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.). Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией. Годовая бухгалтерская отчетность предприятия до представления в соответствующие органы рассматривается и утверждается в порядке, устанавливаемом учредительными документами. Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие формы годового отчета: № 1 «Баланс предприятия», № 2 «Отчет о финансовых результатах», форма № 4 «Отчет о денежных потоках», №5 «Отчет о собственном капитале», примечания, расчеты и пояснения.

Принципы составления форм отчетности

Принцип начисления. Финансовые отчеты, за исключением отчета о денежных потоках, составляются по принципу начисления.

Согласно принципу начисления активы, пассивы, собственный капитал, доходы, расходы, хозяйственные операции и события отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения (или фактического получения), а не в момент, когда по ним получают или выплачивают денежные средства и их эквиваленты.

Финансовые отчеты, подготовленные на основе принципа начисления, информируют пользователей не только об операциях в прошлом с оплатой или получением денежных средств, а также об обязательствах по выплате денежных средств в будущем, что является необходимым при принятии соответствующих экономических решений.

Ведение учета методом двойной записи. Принцип ведения учета методом двойной записи означает, что хозяйствующий субъект должен вести регистрацию бухгалтерских операций на основе системы двойной записи. Система двойной записи заключается в том, что одна и та же сумма по одной и той же операции отражается на двух счетах бухгалтерского учета - в дебете одного и кредите другого.

Непрерывность. Подготовка финансовой отчетности по принципу непрерывности означает, что хозяйствующий субъект является постоянно действующим и будет продолжать свою деятельность в течение неопределенно долгого периода времени, то есть считается, что хозяйствующий субъект не имеет намерения, надобности ликвидировать или существенно сокращать сферу своей деятельности.

Если руководитель полагает, что необходимо ликвидировать хозяйствующий субъект или сократить масштабы его деятельности, или возможны условия и ситуации, располагающие к этому, то в пояснениях к финансовым отчетам необходимо раскрыть содержание такого факта и основу, по которым составлены финансовые отчеты и причину отхода от принципа непрерывности.

Принцип непрерывности означает также, что срок ведения бухгалтерского учета должен соответствовать сроку существования хозяйствующего субъекта, то есть бухгалтерский учет у хозяйствующего субъекта должен вестись до момента ликвидации или объявления его банкротом. Со дня прекращения своего существования хозяйствующий субъект прекращает ведение бухгалтерского учета.

Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов. Все хозяйственные операции, события, активы и пассивы должны быть измерены в едином, однородном выражении - денежной оценке.

В Республике Узбекистан денежным измерителем является сум и его доли - тийин.

Достоверность. Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость и на нее могут полагаться пользователи.

Достоверность операций или событий обычно должна быть подтверждена первичными учетными документами.

Предусмотрительность (осторожность). Принцип предусмотрительности (осторожности) предполагает, что в финансовой отчетности не должна допускаться завышенная оценка активов и доходов и заниженная оценка обязательств или расходов.

Применение этого принципа не дает права создавать скрытые резервы или завышенное обеспечение, преднамеренное уменьшение и завышение активов или прибыли, обязательств и расходов.

Преобладание содержания над формой. Содержание данного принципа означает, что если информация в учетных документах и финансовой отчетности достоверно отражает содержание операций и событий, эта информация должна быть учтена и представлена в финансовой отчетности.

Сопоставимость показателей. Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, она должна быть сопоставимой за разные отчетные периоды. Пользователи должны быть сформированы об учетной политике, используемой хозяйствующим субъектом при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах таких изменений.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать всю сравнительную информацию в отношении предыдущего периода. Обзорная и описательная информация финансовых отчетов предыдущего периода должна быть представлена за текущий отчетный период и обновлена, когда это необходимо, для объективного представления финансовых отчетов текущего отчетного периода.

При корректировке показателей или классификации статей финансового отчета для обеспечения сопоставимости с текущим сопоставимые суммы должны быть переклассифицированы, и

одновременно характер, сумма, причина такой переклассификации должны быть раскрыты. Если это невозможно, хозяйствующий субъект должен раскрыть причину переклассификации и характер изменений, которые были внесены, в случае если бы суммы были переклассифицированы.

Если информация служит лишь для представления, например, выверки сальдо на начало и конец периода по нематериальным и материальным активам, в таких случаях не требуется сопоставимая информация.

Рамки требования представлять сопоставимую информацию могут быть сужены по мере разработки новых стандартов и изменения существующих. Переходные положения в новых и пересмотренных стандартах могут и не требовать представления сопоставимой информации, когда стандарт используется впервые.

Существуют обстоятельства, при которых оказывается невозможной переклассификация сопоставимой информации в целях сопоставимости с текущим периодом. Например, информация в предыдущем периоде могла быть собрана таким образом, что переклассификация оказывается невозможной, что практически сделает невозможным преобразование информации. При таких обстоятельствах должен быть раскрыт характер поправок к сопоставимым суммам, которые были бы внесены.

Для соблюдения принципа сопоставимости необходимо выполнять следующие условия:

Требование в отношении всей количественной информации;

При изменении подходов представления отчетности в отчетном году информация за предшествующий период должна быть проклассифицирована для целей сопоставимости;

Если по практическим соображениям переклассификация не может быть сделана, должны быть раскрыты причины и характер изменений, которые имели бы место в случае осуществления переклассификации.

Нейтральность финансовой отчетности. Информация, представляемая в финансовой отчетности, для обеспечения ее надежности должна быть свободной от предвзятости.

Фактическая оценка активов и обязательств. Принцип фактической оценки активов и обязательств предполагает, что основой оценки является их себестоимость или стоимость приобретения.

В отдельных случаях, предусмотренных стандартами, фактическая оценка может отличаться от стоимости приобретения.

Соответствие доходов и расходов отчетного периода. Соответствие доходов и расходов отчетного периода означает, что в данном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов данного отчетного периода. Если между отдельными видами расходов и доходов трудно установить непосредственную зависимость, расходы

распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к амортизируемым расходам, которые распределяются на несколько лет.

Понятность. Информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть доступна и понятна пользователям.

Значимость. Значимость финансовой информации заключается в том, что эта информация должна удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

Сущность и ценность (существенность) информации могут оказывать влияние на ее значимость.

Существенность. Информация является существенной, если ее пропуск или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей информации, принятых на основе финансовой отчетности.

В финансовых отчетах в одной статье отражаются суммы, которые должны быть обобщены со сходными по характеру или функциям и которые не должны представляться отдельно.

Однако информация, которая является существенной как индивидуально, так и в совокупности, не должна полностью обобщаться с прочей информацией. В этой связи информация является существенной, если ее не раскрытие могло бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовых отчетов.

Существенность зависит от размера статьи, рассматриваемой при особых конкретных обстоятельствах его пропуска.

Финансовая отчетность является результатом обработки хозяйственных операций, которые структурно объединены в группы по их характеру и функциям. Заключительной стадией данного процесса является представление классифицированной информации в сжатом виде, которая будет отражена в финансовых отчетах или в пояснениях в виде статей.

Существенным является также выделение в финансовом отчете отдельных показателей или их объединение в одну в статью с другими показателями. Поэтому, если некоторые статьи активов или пассивов, доходов или расходов являются несущественными, то одновременно оцениваются характер и размер статьи или совокупности статей. В зависимости от обстоятельств определяющим фактором может служить либо характер, либо размер статьи.

Если исходная информация не является существенной, то нет необходимости выполнять требования раскрытия, представленные в НСБУ. Однако, если существенная информация была объединена в финансовых отчетах общего пользования в одну статью с другой существенной информацией, то в пояснениях к финансовой отчетности

необходимо раскрыть эту информацию.

Существенность связана с понятностью и степенью точности, с которой представлены финансовые отчеты. Использование степени точности при округлении информации до тысяч или миллионов допускается до тех пор, пока не нарушается принцип существенности.

Правдивое и беспристрастное представление. Финансовые отчеты должны создавать у пользователя правдивое и беспристрастное представление о финансовом положении, результатах операций и движении денежных средств субъекта.

Завершенность. В целях обеспечения достоверности информация в финансовых отчетах должна быть полной.

Последовательность. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды для определения тенденции изменений в его финансовом положении.

Представление и классификация статей финансовой отчетности должны сохраняться за отчетные периоды, если только существенные изменения в характере операций хозяйствующего субъекта или анализ форм представления отчетности не свидетельствуют о том, что является целесообразным изменить форму представления отчетности.

Время от времени значительное приобретение или выбытие, или некоторые другие важные изменения в характере операционной деятельности субъекта, или обзор финансового отчета приведет к целесообразности иного представления финансовых отчетов. В этих случаях хозяйствующий субъект должен обеспечить соответствие между соблюдением принципов существенности и сопоставимости. Хозяйствующий субъект может изменить представление финансовой отчетности только в том случае, если пересмотренная структура сохранится в течение довольно длительного периода или если преимущество альтернативного представления очевидно. Предполагается, что учетная политика последовательно проводится из одного периода в другой.

Своевременность. Информация является полезной, если она представляется своевременно. Финансовые отчеты теряют свою полезность, если они не представляются в распоряжение пользователей в течение разумного времени после даты составления. При необоснованной задержке отчетной информации она может потерять свою значимость. Хозяйствующий субъект должен быть способен составить финансовый отчет в течение срока, указанного в пунктах 62-65 настоящего НСБУ. Никакие факторы, даже сложность операций хозяйствующего субъекта, не должны быть использованы в качестве причины неспособности представить отчеты своевременно.

Публикация финансовой отчетности должна производиться в

соответствии с Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете».

Если составление и представление отчета задерживаются до тех пор, пока все аспекты будут известны, даже очень надежная информация может принести мало пользы, поскольку пользователи были вынуждены принимать решения ранее. В целях достижения баланса между значимостью и надежностью надо решить, как лучше всего удовлетворить потребности пользователей при принятии экономических решений.

Оффсеттинг (взаимозачеты статей). Между активами и пассивами не должно быть взаимозачетов, за исключением случаев, когда это предусмотрено другими НСБУ.

Статьи доходов и расходов не могут взаимозасчитываться, за исключением случаев, когда:

НСБУ требует или разрешает это;

Прибыль, убытки, а также расходы, связанные с подобными операциями и событиями, являются несущественными ни индивидуально, ни в совокупности. Такие суммы должны быть обобщены и представлены на нетто-основе или, когда их представление наилучшим образом отражает суть операции или группы однородных сделок.

В случае, если доходы и расходы взаимозачтены, тем не менее, хозяйствующий субъект должен, основываясь на принципе существенности, рассмотреть потребность в раскрытии этих сумм в примечаниях к финансовым отчетам. Например, если в бухгалтерском балансе предусмотрено отражение дебиторской задолженности по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» за вычетом созданных резервов по сомнительным долгам. Но в пояснительной записке отражается отдельно как сумма дебиторской задолженности, так и сумма созданных резервов по сомнительным долгам.

Объективность. Финансовая отчетность должна объективно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта.

Для достижения принципа объективности каждый хозяйствующий субъект при ведении бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности обязан применять НСБУ и основные принципы бухгалтерского учета.

Скорость нововведений по различным видам деятельности может привести к операциям и ситуациям, по которым еще не разработаны НСБУ. В этих случаях объективность финансовой отчетности лучше всего достигается путем выбора и применения учетной политики, разработка которой должна производиться хозяйствующим субъектом самостоятельно в соответствии с настоящим стандартом.

8.3. Предоставление бухгалтерской отчетности

Для составления бухгалтерской финансовой отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении бухгалтерской финансовой отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября - по 31 декабря следующего года.

Финансовая отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Для министерств, ведомств, ассоциаций, корпораций, концернов и других органов управления государственным имуществом устанавливаются следующие сроки представления сводной квартальной и годовой отчетности:

- для квартальной отчетности в течение 40 (сорока) дней после завершения отчетного квартала;
- для годовой отчетности не позднее 15 марта года, следующего за отчетным.

Для предприятий с иностранными инвестициями и представительств иностранных фирм срок представления годовой финансовой отчетности устанавливается не позднее 25 марта года, следующего за отчетным.

Остальные хозяйствующие субъекты, представляют квартальные и годовые финансовые отчеты в следующие сроки: - для квартальной финансовой отчетности до 25 числа следующего месяца после истечения отчетного периода;

- для годовой финансовой отчетности не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным;
- малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

Бухгалтерский баланс

Цель бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс хозяйствующего субъекта должен отражать финансовое состояние на отчетную дату таким образом, чтобы дать возможность понять его ресурсы и его финансовую структуру.

Различие между оборотными (текущими) и долгосрочными активами. Каждый субъект должен определить, представлять (или не представлять) текущие активы и текущие обязательства как отдельные классификации в бухгалтерском балансе. Когда хозяйствующий субъект выбирает вариант неосуществления этой классификации, информация по срокам погашения активов и обязательств тем не менее должна быть

раскрыта.

Когда хозяйствующий субъект поставляет товары и услуги, используя ясно определяемый операционный цикл, то отдельная классификация текущих и долгосрочных активов и обязательств в балансовом отчете представляет полезную информацию путем проведения отличия между чистыми активами, которые постоянно обращаются в качестве оборотного капитала и активами, которые используются в долгосрочных операциях субъекта. Он также отмечает активы, которые ожидают получить в течение текущего операционного цикла, и обязательства, которые подлежат к оплате в течение того же периода.

Оборотные (текущие) активы. Должен быть классифицирован как текущий актив в случаях, когда актив:

Является частью операционной деятельности хозяйствующего субъекта и ожидается его получение или потребление в нормальном ходе операционного цикла субъекта;

Содержится главным образом для целей перепродажи или на краткий период и ожидается его использование в течение 12 месяцев от отчетной даты. Все прочие активы должны быть классифицированы как нетекущие активы (долгосрочные активы).

Существует два отдельных вида текущих активов. Первый представляет часть оборотного капитала хозяйствующего субъекта, который получен или потреблен в ходе нормального операционного цикла хозяйствующего субъекта. Второй представляет категорию текущих активов, которые не являются операционными активами, но содержатся для торговой или инвестиционной целей и ожидается их продажа в течение 12 месяцев от отчетной даты. Текущие активы включают запасы и дебиторскую задолженность, которые будут получены или потреблены в течение 12 месяцев от отчетной даты.

Операционный цикл хозяйствующего субъекта - это среднее время между приобретением материалов, производством и реализацией за наличный расчет или за финансовые активы, легко оборачиваемые в денежные средства. С целью классификации операционных активов между долгосрочными и текущими операционным циклом считается один год, если только для именно этой отрасли или вида деятельности больший период не является более соответствующим.

Долгосрочные (нетекущие) активы. Основываясь на методе классификации, нетекущие активы субъекта состоят из активов:

Используемых на продолжительной основе в деятельности субъекта, включая собственность, здание и оборудование, нематериальные активы, расходы на развитие и гудвилл;

Сохраняемых с целью их инвестиций и которые не должны реализовываться в течение 12 месяцев со дня отчетности.

Краткосрочные (текущие) обязательства. Обязательство является

текущим, если:

Расчет по ним осуществляется в течение 12 месяцев со дня отчетности.

Оставшиеся статьи обязательств являются нетекущими.

Характеристика текущих обязательств схожа с характеристикой текущих активов. Некоторые текущие обязательства, такие как кредиторская задолженность, задолженность по заработной плате, налогам и прочим операционным расходам, требуют расчета за счет текущих активов, так как являются обязательствами по статьям, формирующим оборотный капитал, используемый в обычном операционном цикле субъекта. Такие операционные статьи классифицируются в виде текущих обязательств, даже если подлежат расчету в течение периода, превышающего 12 месяцев с отчетной даты.

К текущим обязательствам также относятся: банковские овердрафты, дивиденды к оплате, подоходные налоги, прочая неторговая кредиторская задолженность, текущая часть краткосрочных обязательств, требующих уплаты процентов, по которым трудно определить, что они являются текущими с точки зрения операционного цикла, хотя они требуют расчета в течение 12 месяцев со дня отчетности.

Обязательства, требующие уплаты процентов, которые финансируют оборотный капитал на долгосрочной основе и не подлежат расчету в течение 12 месяцев, являются долгосрочными (нетекущими) обязательствами.

Рефинансирование краткосрочных (текущих) обязательств. Обязательства, подлежащие расчету в течение 12 месяцев с отчетной даты, должны классифицироваться в виде нетекущих только при условиях, что:

- Первоначальный срок был продолжительней, чем 12 месяцев;
- Субъект планирует рефинансировать обязательство на долгосрочной основе;
- Это намерение поддерживается соглашением на рефинансирование или реструктуризацию платежей, которое заполняется до одобрения финансовой отчетности.

Сумма любой краткосрочной задолженности, которая исключается из текущих обязательств, вместе с информацией в поддержку ее представления должна быть раскрыта в примечаниях к бухгалтерскому балансу.

Информация, подлежащая отражению в бухгалтерском балансе. Бухгалтерский баланс хозяйствующего субъекта должен быть представлен так, чтобы он отражал различные составляющие реквизиты финансового состояния. Обязательными элементами бухгалтерского баланса являются следующие:

1. Материальные активы;
2. Нематериальные активы;

3. Финансовые активы;
4. Запасы;
5. Дебиторская задолженность;
6. Денежные средства и денежные эквиваленты;
7. Кредиторская задолженность;
8. Отчисления;
9. Обязательства, требующие уплаты процентов;
10. Собственный капитал и резервы.

Резервами являются обязательства, которые могут быть оценены только путем использования значительной степени приблизительной оценки. Создание резервов предусматривается законодательством или уставом для обеспечения субъекта и кредиторов дополнительной защитой от последствий убытков.

Информация, представляемая в примечаниях, расчетах и пояснениях
Субъект обязан раскрыть в пояснениях:

1. По каждому классу акционерного капитала:
 - 1.1. Число объявленных акций;
 - 1.2. Число эмитированных, полностью оплаченных, эмитированных, не полностью оплаченных акций;
 - 1.3. Номинальную стоимость акции;
 - 1.4. Уменьшение числа неоплаченных акций в начале и в конце года;
 - 1.5. Права, предпочтения и ограничения, относящиеся к каждому классу акционерного капитала, в том числе ограничение на распределение дивидендов и погашение капитала;
 - 1.6. Акции, принадлежащие самому обществу, дочерним и ассоциированным обществам хозяйствующего субъекта;
 - 1.7. Акции, зарезервированные для эмиссии по опциону и торговому контракту, в том числе сроки и суммы;
2. Описание сущности и целей резерва в собственном капитале;
3. Наличие в обязательствах суммы для выплаты дивидендов (доходов), которые не были формально одобрены собранием акционеров (учредителей, участников).

Субъект должен отразить изменения в собственном капитале, показывая отдельно:

1. Остаток накопленной прибыли или убытков в начале периода и на дату отчета и значительные изменения за период, включая чистую прибыль за период и распределение каждому классу акционеров (учредителей, участников);
2. Суммовое изменение текущей суммы каждого класса собственного капитала и резервов на начало и конец периода.

Отчет о финансовых результатах

Цель отчета о финансовых результатах. Отчет о финансовых результатах характеризует финансовую деятельность хозяйствующего

субъекта за отчетный период и представляется способом, который позволяет понять различные аспекты этой деятельности.

Информация, которая должна быть представлена в отчете о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах должен содержать следующие обязательные элементы:

1. Выручку;
2. Результаты операционной деятельности;
3. Результат финансовой деятельности;
4. Чрезвычайные прибыли и убытки;
5. Чистую прибыль или убыток за период.

Дополнительные строки, заголовки и итоги должны быть представлены на лицевой стороне отчета о финансовых результатах в соответствии с НСБУ.

Информация, представляемая в примечаниях, расчетах и пояснениях. Хозяйствующий субъект должен представить в примечаниях, расчетах и пояснениях к финансовой отчетности анализ доходов и расходов путем их классификации по видам доходов и расходов или по видам деятельности.

Хозяйствующие субъекты, классифицирующие расходы по видам деятельности, обязаны раскрыть дополнительную информацию по видам расходов, включая износ (амортизацию), расходы, связанные с содержанием персонала, на использованное сырье и товары народного потребления и т.п.

Отчет о денежных потоках

Хозяйствующий субъект обязан представлять отчет о денежных потоках в соответствии с НСБУ 9 «Отчет о денежных потоках».

НСБУ 9 «Отчет о денежных потоках» устанавливает требования по представлению отчета о денежных потоках и относящихся к нему пояснениях. Информация о потоке наличности является полезной при представлении пользователям финансовых отчетов возможности оценки способности хозяйствующего субъекта генерировать денежные средства и денежные эквиваленты на нужды хозяйствующего субъекта.

Отчет о собственном капитале

В отчете о собственном капитале представляется информация о движении собственного капитала, формировании резервов, начисленных к выплате дивидендов.

Вопросы для самопроверки

1. Каково понятие «бухгалтерская отчетность»?
2. Из каких форм состоит годовая бухгалтерская отчетность?
3. Какие требования предъявляются к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности?
4. Каков порядок представления бухгалтерской отчетности?

5. В какие сроки представляется бухгалтерская отчетность?
6. Каково понятие «публичность» бухгалтерской отчетности?
7. Дайте определение учетной политики.
8. Какую информацию должна содержать пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности?
9. Какие требования при выборе учетной политики?
10. В каком нормативном документе указаны основные направления учетной политики?
11. Назовите основные факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики?
12. Назовите уровни регламентации бухгалтерского учета в РУз.
13. Кем формируется учетная политика организации?
14. Кто утверждает учетную политику организации?

ГЛАВА 9. ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА

9.1. Общественные организации бухгалтерского учета, их роль и значение

В соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, США, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и Ирландии 29 июня 1973 года был создан комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Цель Комитета состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями и другими организациями для финансовой отчетности во всем мире.

С 1983 года членами КМСФО стали все профессиональные бухгалтерские организации — члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ). В настоящее время в работу КМСФО вовлечены многие другие организации и во многих странах, не являющихся членами КМСФО, применяющие Международные стандарты финансовой отчетности. Целями КМСФО, как они определены в его Уставе, являются:

- ✓ разработка и публикация, исходя из общественных интересов, международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при представлении финансовых отчетов, и продвижение их повсеместного принятия и соблюдения;

- ✓ работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с представлением финансовой отчет.

Раскрывая цели создания, организационную структуру и деятельность Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета, целесообразно рассмотреть исторический аспект координации бухгалтерского учета в мировом масштабе. Международная координация учета ведется уже более 90 лет.

Одним из самых важных для координации учета событий тех лет было создание КМСБУ. Комитет был основан в 1973 г. по соглашению между профессиональными организациями бухгалтеров Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Ирландии, Великобритании. В состав КМСБУ входят все профессиональные организации бухгалтеров, которые являются членами Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Федерация не издает учетных стандартов. Ее роль в процессе стандартизации весьма значительна, во-первых, МФБ проводит конгрессы бухгалтеров и, во-вторых, вносит существенный вклад в доходную часть бюджета Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета.

В 1993 г. между КМСБУ и МОКЦБ подписано соглашение, в соответствии с, которым компании, желающие получить котировку на

фондовой бирже, должны составлять отчетность в соответствии с международными стандартами учета.

КМСБУ находится в Лондоне, спонсорами выступают 153 прогрессивные бухгалтерские организации из 112 стран мира.

Структура Комитета состоит из 5 уровней:

1. Правление Комитета (IACS Board).
2. Консультативная группа (Consultative Group).
3. Консультативный Совет по стандартам (Advisory Council).
4. Постоянный Комитет по интерпретациям (Standing Interpretations Committee).
5. Рабочая группа по вопросам стратегии (Strategy Working Party).

Правление КМСБУ — это главный орган управления Комитетом и представления международных стандартов бухгалтерского учета. Правление включает представителей бухгалтерских организаций из 13 стран. (или одновременно из нескольких стран), которые назначаются Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAS). Сотрудничество федерации и КМСБУ началось в 1983 г. и в настоящее время в состав Комитета входят все организации — члены IFAS. Помимо представителей стран, Правление назначает в свой состав до 4 организаций, занимающихся проблемами составления финансовых отчетов. Каждый из членов Правления может быть представлен одним или двумя представителями и одним техническим советником. Обычно делегация состоит из представителя промышленной организации и представителя организации, занимающейся разработкой национальных стандартов. По состоянию на апрель 2000 г. Правление состояло из 16 членов. Это бухгалтерские организации из стран: Австралия, Канада, Франция, Германия, Индия и Шри-Ланка, Япония, Малайзия, Мексика, Голландия, Северная федерация общественных бухгалтеров, Южная Африка и Зимбабве, Великобритания, США; а также представители организаций: Международный совет инвестиционных ассоциаций, Федерация промышленных холдинговых компаний Швейцарии и Международная ассоциация институтов финансовых управляющих. Статус наблюдателей в Правлении (т. е. без права голоса) имеют: Европейская Комиссия, Совет по разработке финансовых учетных стандартов США, Международная организация комиссий по ценным бумагам и Китай.

Международные стандарты носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку КМСБУ это, по сути, обобщенная практика учета наиболее развитых учетных систем в мире (американской и европейской), то совершенно очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучета. Поэтому основой перехода на международные стандарты прежде всего должно быть

признание общих Принципов подготовки и составления финансовой отчетности.

Традиционный процесс разработки международных стандартов бухгалтерского учета включает следующие этапы:

I этап — формирование редакционной комиссии. Ее возглавляет уполномоченный представитель Правления; она обычно включает представителей бухгалтерской профессии не менее чем из трех различных стран, но может включать представителей других организаций, состоящих в Правлении или Консультативной группе, а также экспертов в определенных областях;

II этап — разработка проекта Международного стандарта. Редакционная комиссия рассматривает возникающие вопросы подготовки и представления финансовых отчетов, а также обсуждает план работы КМСБУ над этими вопросами. Она изучает требования к бухгалтерскому учету и учетную практику на национальном и региональном уровнях, включая различные бухгалтерские системы в различных экономических условиях. В результате обсуждения указанных вопросов, Редакционная комиссия представляет на рассмотрение Правления «общий план разработки проекта международного стандарта финансовой отчетности»;

III этап — подготовка рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия готовит «Рабочий проект положений». Его целью является установление тех принципов, которые будут использованы при подготовке «Проекта международного стандарта финансовой отчетности». Он также содержит описание рассмотренных альтернативных решений и причины, по которым рекомендуется их принятие или отклонение. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, обычно длящейся четыре месяца;

IV этап — утверждение Правлением рабочего проекта положений стандарта. Редакционная комиссия рассматривает перечень замечаний по «Рабочему проекту положений» и согласовывает окончательный вариант, после чего данный проект представляется на утверждение Правления и используется в качестве базы для подготовки «Проекта международного стандарта финансовой отчетности». Окончательный вариант «Рабочего проекта положений» не публикуется, однако может быть представлен по требованию общественности;

V этап — составление плана разработки международного стандарта. Редакционная комиссия разрабатывает план «Проекта международного стандарта финансовой отчетности», который впоследствии рассматривается и публикуется в случае его принятия. Все заинтересованные стороны могут вносить свои предложения и замечания на стадии рассмотрения проекта, которая обычно длится от одного месяца до полугода.

VI этап - подготовка проекта международного стандарта.

Редакционная комиссия рассматривает все предложения и замечания и готовит «Проекта международного стандарта финансовой отчетности» на рассмотрение Правления. После утверждения проекта, для чего необходимо не менее 2/3 голосов членов Правления, публикуется новый стандарт бухгалтерского учета. В ходе этого процесса Правление может решить, что рассматриваемый вопрос требует дополнительной консультации или составления перечня обсуждаемых вопросов для получения различных комментариев. При этом может появиться необходимость подготовить не один, а несколько вариантов «Проекта международного стандарта финансовой отчетности».

Бухгалтеры в целях представления и защиты общих интересов имеют право создавать общественные объединения бухгалтеров в порядке, установленном законодательством.

Программа Развития Организации Объединенных Наций (ПРООН) в течение нескольких лет осуществляет поддержку реформирования бухгалтерского учета и аудита в Узбекистане. В рамках Проекта «Реформа государственных финансов в Узбекистане» ПРООН был разработан ряд проектов нормативных документов, методических рекомендаций и комментариев к Национальным стандартам по бухгалтерскому учету и аудиту.

Сейчас во всем мире господствуют две основные системы учета - американская и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). При всем этом американская система учета довольно-таки сложная, но, несмотря на это, удерживает достаточно сильную позицию, так как американский рынок является самым развитым и большим в мире, предлагающим своим партнерам самые выгодные на сегодня условия привлечения капитала. Из-за этого неамериканские компании, желающие работать на американском рынке, вынуждены нести огромные расходы, связанные с переходом своей отчетности на правила, установленные Комитетом США по ценным бумагам и биржам и Комитетом по стандартам финансового учета. В то же время европейские компании, составляющие здоровую конкуренцию Америке, активно высказывают свою заинтересованность деятельностью КМСФО как на национальном уровне, так и на международном. Однако международные стандарты имеют целый ряд существенных преимуществ в качестве основы для использования их в формировании отечественной системы учета. МСФО уже давно имеют международное признание. Они были разработаны непосредственно для стандартизации и гармонизации учета в различных странах, а также имеют наименьшую сложность и дороговизну в адаптации к имеющейся системе учета. И, наконец, они созданы для обобщения накопленного опыта в области ведения бухгалтерского учета. Другими словами, МСФО отображают особенности деятельности, присущей рыночной экономике, переход к которой является целью реформ

последнего времени.

Наша страна с бурно развивающейся переходной рыночной экономикой. На развитие рынков капитала РУ сегодня направлены инвестиции многих стран. Поэтому находиться в стороне от мировых тенденций развития экономики наша страна просто не может. Раскрытие финансовой отчетности должно соответствовать правилам и нормам цивилизованного мира. Являясь страной с рыночной экономикой, РУ заинтересована в сближении с экономикой таких же стран. Соблюдение этого условия становится гарантией выхода нашей страны на экономические рынки капитала развитых стран. В конце 1990-х гг. уже была видна заинтересованность отечественной экономики в международной унифицированной системе бухгалтерского учета. Быстрое развитие бизнеса сопровождается возрастанием требований к прозрачности и единообразию применяемых в различных странах форм и правил исчисления налогооблагаемой базы, условий для формирования прибыли, условий для инвестиций денежных потоков. С этой проблемой столкнулись многие бухгалтеры при заключении деловых контактов за рубежом. Главным потребителем финансовой информации в РУ было государство, дополняющее бухгалтерский учет плановыми и статистическими данными. Переход бухгалтерского учета на рыночную экономику только начинается, это связано в первую очередь с уменьшением государственного регулирования национальной экономики. Сейчас бухгалтерская информация становится доступной не только для внутреннего пользования государства в лице налоговых органов, но и для внешних - аудиторов, инвесторов и иностранных кредиторов. Стремление привести национальную систему бухгалтерского учета к МСФО привело к реформированию всей системы учета. Этот процесс затрагивает решение таких национальных задач, как:

- 1) обеспечение полной и качественной информацией в первую очередь инвесторов;
- 2) объединение изменений отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами на межнациональном уровне;
- 3) оказание помощи организациям в понимании ведения бухгалтерского учета в организациях иностранных коллег. Кроме всего прочего, составление отчетности согласно МСФО, обеспечивает ее прозрачность и надежность, т.е. именно те характеристики, которые наиболее интересуют инвесторов. Применение этих правил может открыть доступ отечественным компаниям на международные рынки капитала. Также следует отметить, что применение МСФО наиболее полно отражает интересы всех пользователей бухгалтерской отчетности и позволяет принимать наиболее эффективные экономические решения. Для бухгалтеров использование стандартов означает профессиональное развитие и расширение полномочий и обязанностей. Оно потребует от

бухгалтера больших знаний и навыков, а это значит повышение общественного статуса и понимание общественным значением бухгалтерского учета для достижения РУ устойчивого положения на мировом рынке. В бухгалтерском учете и отчетности отображаются результаты экономической деятельности и текущее состояние организации. Изменения в системе учета РУ привели к изменению деятельности самих отечественных организаций, которое должно носить реальное отображение в бухгалтерском учете.

9.2. Национальная система сертификации бухгалтеров

Процесс повышения финансовой грамотности населения, который начался в различных странах в форме отдельных инициатив общественных организаций, направленных на обучение граждан, постепенно развился до уровня международных и национальных программ и стратегий.

На сегодняшний день в мире существует множество программ сертификации бухгалтеров, которые можно разделить на международные и национальные. Каждая из них имеет определенную направленность. Программы международной сертификации направлены на обучение и повышение качества знаний бухгалтеров в области ведения бухгалтерского учета по международным стандартам, включая по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). При этом, в ряде стран наряду с международной существует и национальная сертификация бухгалтеров.

Изменения в законодательстве нашей страны, которые повлияли на дальнейшее совершенствование системы бухгалтерского учета, путем внедрения современной практики организации бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности на основе международных стандартов, обусловили необходимость в детальном изучении международных стандартов.

Закон Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», статья 102. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность общества. Общество обязано не позднее чем за две недели до даты проведения годового общего собрания акционеров опубликовать ежегодную финансовую отчетность, составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, после проведения ее внешнего аудита в соответствии с Международными стандартами аудита.

Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»

Статья 10. Стандарты бухгалтерского учета

Стандарты бухгалтерского учета определяют минимальные требования к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности. Национальные стандарты бухгалтерского учета устанавливают специальные требования к организации, ведению бухгалтерского учета и

составлению финансовой отчетности.

Субъекты бухгалтерского учета могут применять международные стандарты финансовой отчетности в порядке, установленном законодательством.

Статья 22. Финансовая отчетность

...Требования к финансовой отчетности, составляемой по международным стандартам, определяются международными стандартами финансовой отчетности.

Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности»

Статья 2-2. Стандарты аудиторской деятельности

Аудиторские организации при проведении аудиторской проверки в соответствии с договором об оказании аудиторских услуг могут применять международные стандарты аудита.

Глубокое понимание важной роли бухгалтеров на современном этапе развития отечественной экономики, а также растущий уровень востребованности в подготовке компетентных специалистов-практиков в сфере бухгалтерского учета обусловило практическую и объективную необходимость внедрения национальной сертификации бухгалтеров.

Комплексным Планом мероприятий по реализации Закона Республики Узбекистан от 13 апреля 2016 года № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете» (в новой редакции), утвержденным от 2 мая 2016 года №02/1-255, определены мероприятия по внедрению национальной системы сертификации бухгалтеров и повышения квалификации сертифицированных бухгалтеров.

Ведущую роль во внедрении национальной сертификации бухгалтеров занимают республиканские профессиональные общественные объединения аудиторов и бухгалтеров, которыми утверждены:

Положение о сертификации бухгалтеров Узбекистана;

Положение об Экзаменационном центре;

Программы по курсам обучения по подготовке бухгалтеров по сертификационным программам «Сертифицированный бухгалтер - практик» и «Сертифицированный профессиональный бухгалтер» и повышения квалификации сертифицированных бухгалтеров.

В целях поддержки и развития процесса национальной сертификации бухгалтеров Министерством финансов Республики Узбекистан, как государственным органом по регулированию бухгалтерского учета и аудиторской деятельности, внесены изменения в Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора, в части признания национальной сертификации профессиональных бухгалтеров по программе «Сертифицированный профессиональный бухгалтер» в процессе получения квалификационного сертификата аудитора.

По вопросам прохождения обучения по сертификационным программам «Сертифицированный бухгалтер - практик» и

«Сертифицированный профессиональный бухгалтер», включая прохождение повышения квалификации бухгалтеров, можно обратиться в республиканские профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов.

9.3. Международная система сертифицирования бухгалтеров

Выход компании на новый уровень - задача не только руководителя. Традиционно принято считать, что главным «толчком» прогресса компании является ее руководитель. Но компания - это не только идеи, реклама или производство. Компания - это финансы и налоги, взаимоотношения с контролирующими органами и инвесторами.

Этот важный участок обеспечивает бухгалтер. Поэтому основной залог спокойствия руководителя - это доверие бухгалтеру, уверенность в его высокой квалификации и профессиональной грамотности. Мы провели исследование представленных в Узбекистане международных сертификаций финансовых специалистов. И с полной уверенностью можем утверждать: оптимальное подтверждение высокой квалификации бухгалтера - международный сертификат CAP/CIPA.

Сейчас у любого финансового специалиста есть возможность выбрать, какую именно международную сертификацию ему получать. В частности, на настоящий момент можно получить международные сертификации ACCA (или диплом DipIFR), CA, CPA, CAP и CIPA.

Как правило, во всех их программах есть курс МСФО, которые в свете грядущего перевода компаний на международные стандарты приобретает особую актуальность. Но, например, диплом DipIFRS, являющийся продуктом ACCA, не позволяет обучившемуся указывать рядом со своим именем буквы ACCA. Для этого еще надо пройти дополнительное обучение и сдать экзамены. Причем на английском языке. Международные сертификации CA и CPA позволяют указывать рядом со своим именем квалификацию. Но также, как и в ACCA, учебная программа и экзамены проходят на английском языке. Более того, чтобы сдать экзамены на сертификацию CPA, надо знать бухгалтерские стандарты США и ехать в США их сдавать.

Обучение на иностранном языке и экзамены вне пределов Узбекистана по праву можно отнести к одним из самых существенных препятствий для получения рассмотренных сертификатов. Более того, в программах CA и CPA отсутствует такой существенный для нас курс, как национальные налоги и право.

Единственная программа, в которой указанные выше недостатки устранены, - это международная сертификация CAP/CIPA, организатором которой является Евразийский совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССАА). Она позволяет обучаться и сдавать экзамены на русском и узбекских языках, причем на территории Узбекистана. Таким

образом, компания, которая намерена повысить квалификацию своего бухгалтера, сэкономит значительные средства на стоимости изучения английского языка и затратах на поездки за границу для сдачи экзаменов.

В учебную программу международной сертификации CAP/CIPA включен курс национальных налогов и права. Более того, только в ЕССАА входят ведущие профессиональные отечественные организации (в частности, Аудиторская палата).

Еще один важный аспект – уровень и объем знаний МСФО. Очевидно, что качественно вести учет по МСФО можно лишь зная их в полном объеме. Международная программа CAP/CIPA – единственная, которой дано право на основе официально оформленных партнерских отношений с издателем МСФО (IASB) использовать логотип МСФО. А это означает, что только в программе CAP/CIPA соответствие учебного курса по МСФО полностью подтверждено издателем этих стандартов. В программе используются все необходимые стандарты МСФО, которые необходимы для успешной работы и профессионального суждения.

И немаловажное преимущество программы CAP/CIPA-ее доступность. Во-первых, стоимость ее существенно ниже других международных сертификаций.

Во-вторых, международная сертификация CAP/CIPA имеет два уровня:

- CAP (сертифицированный бухгалтер-практик), которого достаточно для специалистов малых и средних компаний;

- CIPA (сертифицированный международный профессиональный бухгалтер). Этот уровень полностью удовлетворит потребности крупных компаний.

Что такое CIPA?

CIPA это- комплексная программа, аналогичная американской CPA или английской ACCA, но на русском языке. Программа CIPA имеет международное признание и ни в чем не уступает зарубежным образцам, действует на уровне общественных организаций, как это принято во всем мире.

Программа CIPA – Сертифицированный Международный Профессиональный Бухгалтер (Certified International Professional Accountant) - это единственная русскоязычная программа обучения, проведения экзаменов и сертификации профессиональных бухгалтеров. Программа основана на МСФО, соответствует стандартам образования Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC) и Типовому учебному плану по подготовке профессиональных бухгалтеров, разработанному Межправительственной рабочей группой экспертов при Конференции ООН по торговле и развитию (UNCTAD/ISAR).

Учредителем CIPA стал Международный совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (МССБА), переименованный в мае 2005 года в

Евразийский Совет Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА). Сегодня ЕССБА-региональный член Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC), объединяет 32 национальных профессиональных организации бухгалтеров и аудиторов из девяти стран СНГ. В состав Совета директоров входит представитель Фонда комитета международных стандартов бухгалтерского учета (IASCF).

На кого рассчитана программа CPA?

CPA рассчитана на финансовых менеджеров, директоров, бухгалтеров, аудиторов, пользователей отчетности.

В чем особенность программы?

Двухуровневая сертификация – это особенность (в отличие от CPA и АССА, которые носят одноуровневый характер). Дело в том, что в связи со значительным удельным весом малого и среднего бизнеса на территории СНГ целесообразно ввести не только основной, но и промежуточный уровень сертификации. Это – уровень сертифицированного бухгалтера-практика, достаточно грамотного специалиста в основах управленческого учета, налогов и права, владеющего теми МСФО, которые применяются в малом и среднем бизнесе.

Чем программа CPA отличается от зарубежных аналогов?

Помимо русскоязычной версии обучения и сдачи экзаменов есть немало других преимуществ. Мы уже говорили о ценовой доступности CPA, стоимость которой ниже программ CPA и АССА. Это немаловажный фактор, особенно для тех бухгалтеров и аудиторов, которые самостоятельно оплачивают свое обучение. В отличие от программы CPA, экзамены по нашей программе сдаются в региональных представительствах CPA сети в странах СНГ.

Но самое главное, что не разделяет, а объединяет три программы – международный уровень сертификации бухгалтеров. Все сертификаты равноценны и одинаково значимы, как для работодателей и государственных органов, так и для специалистов. О том, что это утверждение не голословно, говорит международное признание программы CPA.

Международные партнеры программы. Деятельность CPA получила высокую оценку профессионального сообщества как в СНГ, так и за его пределами. В 2004 году состоялось подписание Меморандума о взаимопонимании между Агентством США по международному развитию, Фондом Комитета Международных Стандартов Бухгалтерского учета (IASCF) и Евразийским Советом Сертифицированных бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА).

В результате были официально оформлены партнерские отношения программы CPA с издателем Международных стандартов и получено право использования на сертификатах CPA логотипа МСФО с надписью: «Содержание основано на Международных стандартах финансовой

отчетности».

Обучение и подготовка к экзаменам по международным программам сертификации:

Предлагаются следующие дисциплины:

Финансовый учет [FA1] [FA2] на базе МСФО

ДипИФР (Диплом по Международной Отчетности) – полный курс.

Управленческий учет [MA1] [MA2]

Трансформация отчетности МСФО

Налоги и Право РУ [CAP]

CAP – полный курсы обучения

CIPA – полный курс обучения

Курсы рассчитаны на главных бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров, пользователей отчетности.

Вопросы для самопроверки:

1. В чем сущность, роль и значение общественных профессиональных бухгалтерских организации?
2. В чем особенности национальной системы сертификации бухгалтеров?
3. Какие международные системы сертификации бухгалтеров вы знаете?
4. Роль международных систем сертификации бухгалтеров и общественных профессиональных организаций системы бухгалтерского учета?

ГЛАВА 10. ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

10.1. Основы и значение организация бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в обязательном порядке ведется на любом предприятии независимо от его организационно-правовой формы и сферы деятельности. Основные правила организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий едины.

Ведение бухгалтерского учета регламентируется законами, нормативными актами и положениями по бухгалтерскому учету. Но устанавливаемые законодательными документами правила предполагают многовариантность бухгалтерских решений. Поэтому каждое предприятие в соответствии со спецификой своей деятельности вправе выбрать те варианты, которые обеспечат ему наиболее эффективную работу.

Такие вопросы, как организация, форма и техника ведения бухгалтерского учета, предприятие решает самостоятельно. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

В Законе Республике Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г. предусмотрено, что в зависимости от объема учетной работы бухгалтерский учет на предприятии может осуществляться:

- бухгалтерией как самостоятельным подразделением;
- бухгалтером, состоящим в штате предприятия;
- специальной централизованной бухгалтерией, обслуживающей несколько предприятий;
- бухгалтером, работающим по договору;
- руководителем предприятия лично.

На крупных предприятиях бухгалтерия разделена на несколько отделов, например, расчетный, материальный, производственный, отдел готовой продукции, учета капитальных вложений и т.д.

Расчетная группа выполняет все расчеты по заработной плате и удержаний из нее, а также осуществляет контроль за использованием фонда оплаты труда, ведет учет расчетов по единому социальному налогу.

Материальная группа ведет учет приобретения материальных ценностей, расчетов с поставщиками, хранение материалов и списание их в производство. На небольших предприятиях материальная группа ведет учет поступления основных средств, нематериальных активов и учет готовой продукции, на крупных предприятиях для этих целей создаются специальные группы.

Производственная группа ведет учет затрат на все виды производств, калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, а также учет затрат незавершенного производства.

На крупных предприятиях выделяется финансовая группа, работники

которой ведут учет денежных средств и расчеты предприятия с другими юридическими и физическими лицами.

Бухгалтерия предприятия обеспечивает обработку документов, рациональное ведение бухгалтерских записей в учетных регистрах и на их основе составление отчетности. Аппарат бухгалтерии взаимодействует со всеми подразделениями предприятия, получает все необходимые сведения для осуществления учета и составления отчетности.

Главный бухгалтер подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также документы, связанные с расчетными, кредитными и денежными обязательствами. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

Бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах бухгалтер письменно извещает руководителя организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету бухгалтер исполняет его, но всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

Под организацией бухгалтерского учета понимается научно обоснованная система выполнения учетных работ, построение учетного процесса с целью получения своевременной и достоверной информации для оперативного руководства хозяйством, эффективного контроля за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете», бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах предприятий, о движении имущества и обязательств путем сплошного, непрерывного и документированного учета всех хозяйственных операций.

Организация бухгалтерского учета преследует выполнение следующих основных задач:

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, его имущественного положения: информации, необходимой внутренним пользователям предприятия и внешним пользователям.

2. Обеспечение информацией пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РУЗ при осуществлении хозяйственных операций, за целесообразностью операций. Наличием и движением имущества, использованием различных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами.

3. Предотвращение отрицательных результатов и выявление внутривладельческих резервов, обеспечение финансовой устойчивости.

Государство в лице законодательной и исполнительной власти, в соответствующих законах и иных актах, устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Республике Узбекистан, порядок представления и составления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, их доходах и расходах.

Сочетание государственного регулирования с инициативой предприятия по рационализации и совершенствованию учета. Учетный процесс организуется самими предприятиями, исходя из особенностей их деятельности и выбранной учетной политики.

Предприятие несет ответственность за организацию бухгалтерский учет, выполнение законодательства и выполнение хозяйственных операций.

1. Последовательное повышение роли бухгалтерского учета в обеспечении информационной заинтересованности пользователей для принятия правильных экономических решений: информация о финансовом состоянии, прибыли, конкурентоспособности и т.д.

2. Обеспечение информативности и оперативности и аналитичности, что позволяет выявлять влияние различных факторов, способствовать повышению эффективности производства.

3. Динамичность организации бухгалтерского учета, совершенствование методологии и техники на основе научной организации труда; оптимизация затрат на ведение БУ.

4. Использование в бухгалтерском учете общих принципов управления, системный подход, использование ЭММ, принципов программно-целевого метода и т.д.

Требования к организации бухгалтерского учета

При организации бухгалтерского учета должны соблюдаться основные требования, установленные законом:

- бухгалтерский учет имущества и т.д. ведется в суммах;
- имущество, является собственностью предприятия, учитывается обособленно от имущества др. юридических лиц;
- бухгалтерский учет должен вестись непрерывно с момента регистрации предприятия как юридического лица до ликвидации (реорганизации) этого предприятия;
- все хозяйственные операции, проводимые предприятием, должны документально оформляться, что служит основанием для заполнения учетных регистров.

Для отражения имущество и обязательства подлежат оценке путем суммирования практически произведенных расходов. Применение др. видов оценок - только в случаях, предусмотренных законодательством и

соответствующими органами.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации (что обязательно) подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков (изъятий).

При организации бухгалтерский учет имущества и хозяйственных операций учет ведется с помощью двойной записи на счетах из рабочего плана счетов.

В бухгалтерском учете текущие затраты на производство и капитальные вложения должны учитываться отдельно.

Формирование учетной политики осуществляется в соответствии с допущениями и требованиями в соответствии с НСБУ №1. Понятие допущения в некоторой степени соответствует основополагающим принципам бухгалтерского учета согласно МСФО.

В нашей системе «допущение» относится к правилам ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Указанные в НСБУ №1 «допущения» не обязательно должны объявляться предприятием, т.к. это установлено законодательством.

Допущения в системе регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан:

1) Принцип имущественной обособленности, которое означает, что имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников предприятия и других организаций.

2) Принцип непрерывности деятельности предприятия, что означает, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства предприятия будут погашены в установленном порядке.

3) Принцип последовательного применения учетной политики, что означает, что выработанная предприятием учетная политика применяется от одного отчетного периода к другому.

4) Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности предприятия, которое означает, что факты хозяйственной деятельности предприятия относятся к тому отчетному периоду и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, в котором они имели место, независимо от факта поступления или выплаты денежных средств.

Этот принцип имеет важное значение, для построения системы бухгалтерского учета во всех странах с рыночной экономикой. Оно означает, что отражение операций в бухгалтерском учете может производиться по системе учета с начислением. При этой системе все доходы и расходы регистрируются немедленно, то есть доходы признаются в тех случаях, когда деньги ещё не поступили, а в расходы

включаются и те затраты, по которым денежные выплаты ещё не произведены.

Это допущение признает такую систему учета, как кассовая, то есть доходы признаются только те, по которым были поступления денег, а расходы – те, по которым были произведены выплаты.

При формировании нормативной базы бухгалтерского учета РУз регулирующие органы исходят из зафиксированных в законодательстве основных требований, применяемых в международной практике как принципы учета.

Требования:

1) *Требование полноты.* Оно предусматривает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

2) *Требование осмотрительности, осторожности, консерватизма.* Оно означает большую готовность к бухгалтерскому учету потерь и пассивов, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов. В западной практике одним из конкретных примеров проявления этого требования является асимметричный учет прибылей и убытков, то есть прибыль отражается в бухгалтерском учете только после совершения хозяйственной операции, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения его возможности, что пока не допускается в нашей учетной практике. Для покрытия таких убытков создаются резервы по сомнительным долгам – в западной практике в момент образования такой задолженности. В нашей практике – только по окончании отчетного года на основе инвентаризации не погашенной в срок дебиторской задолженности. Такой порядок создания резервов по сомнительным долгам означает, что требование осмотрительности не используется в полной мере.

3) *Требование приоритетности содержания над формой.* Это требование означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности отражаются исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителем предприятия крупных сумм ссуд не является незаконным, но если выдача этих сумм осуществляется при неустойчивом финансовом положении предприятия или при задолженности по выплате зарплаты сотрудникам, то такую операцию нельзя считать правомерной.

4) *Требование непрерывности.* Это требование обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по соответствующим синтетическим счетам на каждое первое число месяца, а также показателям бухгалтерской отчетности данных аналитического и синтетического учета.

5) *Требование рациональности.* Оно означает рациональное и

экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины предприятия.

Сама организация бухгалтерского учета на предприятии включает в себя несколько стадий учетного процесса:

1) Организация учета осуществляется текущим наблюдением, контроль, регистрация и документирование хозяйственных операций.

2) Систематизация и группировка учетной информации, содержащейся в учетных документах.

На первой и второй стадиях реализуются контрольные функции аппарата бухгалтерии, то есть проводится оперативный, текущий и последовательный учет, производится проверка достоверности содержащейся в документах информации и качество данных на основе инвентаризации имущества и обязательств.

3) Составление бухгалтерской отчетности. Эта стадия является завершающим этапом учетного процесса в части ведения учета. Отчетность представляет собой совокупность показателей, приведенных в определенную систему, характеризующих производственно-хозяйственную деятельность предприятия за определенный период времени.

4) Осуществление использования учетной и отчетной информации в анализе хозяйственной деятельности предприятия и принятие обоснованных экономических управленческих решений.

Рассматривая общие методологические правила организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан, следует назвать и систему руководства по бухгалтерскому учету в стране.

10.2. Руководство службы бухгалтерского учета

Руководителем службы бухгалтерского учета является главный бухгалтер или иное должностное лицо, осуществляющее функции бухгалтерского учета и финансового управления.

Руководитель службы бухгалтерского учета подчиняется непосредственно руководителю субъекта бухгалтерского учета.

Требования руководителя службы бухгалтерского учета по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению их в службу бухгалтерского учета обязательны для всех работников субъекта бухгалтерского учета.

В случае возникновения разногласий между руководителем субъекта бухгалтерского учета и руководителем службы бухгалтерского учета по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя субъекта бухгалтерского учета, который единолично несет ответственность за последствия осуществления таких операций.

Руководитель службы бухгалтерского учета субъекта бухгалтерского

учета (за исключением банков и иных кредитных организаций), подлежащего обязательной аудиторской проверке, должен отвечать следующим требованиям:

- иметь высшее образование;
- иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета или составлением финансовой отчетности либо аудиторской деятельностью, при наличии высшего экономического образования — не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при наличии высшего неэкономического образования — не менее семи лет из последних десяти календарных лет.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета, подлежащего обязательной аудиторской проверке, обязан обеспечивать ежегодное прохождение повышения квалификации руководителя службы бухгалтерского учета.

Требования частей пятой и шестой настоящей статьи распространяются также на работника специализированной организации, которой руководитель субъекта бухгалтерского учета, подлежащего обязательной аудиторской проверке, делегировал на договорной основе ведение бухгалтерского учета.

Руководителем службы бухгалтерского учета не может быть лицо, признанное в установленном порядке недееспособным или ограниченно дееспособным, а также имеющее непогашенную или неснятую судимость за умышленное преступление.

Требования к руководителям службы бухгалтерского учета банков и иных кредитных организаций устанавливаются Центральным банком Республики Узбекистан.

Право подписи. Документы, служащие основанием для приема и выдачи денег, товарно-материальных и других ценностей, кредитные и расчетные обязательства, а также финансовая и иная отчетность подписываются руководителем субъекта бухгалтерского учета или лицами, им определяемыми.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета утверждает два перечня лиц, имеющих право подписи. В первый перечень входят лица, осуществляющие руководящие функции субъекта бухгалтерского учета, во второй — осуществляющие функции бухгалтерского учета и финансового управления. В случаях, если руководитель субъекта бухгалтерского учета принимает на себя функции бухгалтерского учета и финансового управления, то в обоих перечнях указывает себя.

Документы без подписи лиц, указанных в части второй настоящей статьи, считаются недействительными.

При ведении бухгалтерского учета соблюдается конфиденциальность. Ознакомление с содержанием регистров бухгалтерского учета допускается с разрешения руководителя субъекта

бухгалтерского учета или в случаях, предусмотренных законодательством.

Лица, получившие доступ к регистрам бухгалтерского учета, обязаны сохранить конфиденциальность. Нарушение конфиденциальности влечет ответственность в установленном законом порядке.

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовая и иная отчетность, а также другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, подлежат хранению субъектом бухгалтерского учета в течение сроков, устанавливаемых законодательством, но не менее пяти лет после отчетного года.

Изъятие бухгалтерских документов производится в соответствии с законодательством.

Споры в области организации, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности разрешаются в порядке, установленном законодательством.

Лица, виновные в нарушении законодательства о бухгалтерском учете, несут ответственность в установленном порядке.

10.3. Организация и регулирование бухгалтерского учета

Общее руководство методологией и организацией учета осуществляет правительство Республики Узбекистан. При этом основным методологическим центром по бухгалтерскому учету в Республике Узбекистан является Министерство финансов Республики Узбекистан, которое разрабатывает и издает нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности. Все эти нормативные акты обязательны к исполнению всеми предприятиями, функционирующими на территории Республики Узбекистан.

На основе этих нормативных актов Министерство финансов Республики Узбекистан, Центральный Банк Республики Узбекистан, Республиканская комиссия по рынку ценных бумаг, Республиканская служба по надзору за страховой деятельностью и различные ведомства издают отдельные нормативные акты, определяющие особенности учета в соответствующих предприятиях, учреждениях организациях и др.

При разработке нормативных актов Минфин взаимодействует с заинтересованными ведомствами через специально созданный при Минфине Методологический совет по бухгалтерскому учету и отчетности, который формируется из представителей государственных органов, академических институтов, представителей различных хозяйствующих субъектов, общественных организаций и ассоциаций бухгалтеров и других специалистов по бухгалтерскому учету.

Основными задачами этого методологического совета являются:

- разработка концепций бухгалтерского учета и отчетности в стране,
- разработка проектов закона о бухгалтерском учете и отчетности,
- разработка национальных бухгалтерских стандартов

– содействие внедрению нормативных актов в учетную практику и обобщение опыта применения этих нормативных актов.

– разработка рекомендаций по дальнейшему совершенствованию нормативных актов и улучшению бухгалтерского образования

В законодательном регулировании бухгалтерского учета и отчетности в Республике Узбекистан важная роль отводится Минфину Республики Узбекистан, который разрабатывает и принимает законодательные акты по бухгалтерскому учету.

Большую помощь в работе совета оказывают общественные организации:

– ассоциация бухгалтеров и аудиторов Республики Узбекистан.

– Международный консультативный комитет по бухгалтерскому учету и аудиту в Республике Узбекистан, который оказывает большую помощь в разработке законодательных актов по бухгалтерскому учету и аудиту в условиях рыночной экономики, содействует в гармонизации отечественных и международных стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту.

Сами ассоциации бухгалтеров и аудиторов призваны оказывать содействие при создании норм профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов. Ассоциации оказывают содействие в организации профессиональной подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров.

При общей методологической основе бухгалтерского учета при реорганизации учета на каждом отдельном предприятии учитываются различные факторы, влияющие на организацию бухгалтерского учета на данном предприятии:

- формы собственности на средства производства и другое имущество предприятия,
- разнообразие видов предпринимательской деятельности,
- отраслевая специфика,
- структура предприятия и др.

Прежде всего, нужно отметить, что бухгалтерский учет своей хозяйственной деятельности должны вести все юридические лица независимо от организационно-правовой формы, а физические лица, занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью, ведут учет своих доходов и расходов в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В соответствии с Гражданским кодексом Республики Узбекистан (ст.39 – 57) **юридическим лицом** признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом; может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности,

быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица обязаны иметь самостоятельный баланс или смету.

Коммерческие организации – юридические лица, имеющие основной целью своей деятельности получение прибыли и распределения её между участниками, некоммерческие организации не имеют основной целью получение прибыли (благотворительные фонды и др.)

Коммерческие юридические лица могут создаваться в форме товариществ, обществ, товариществ, производственных кооперативов, государственных и муниципальных предприятий.

Формы некоммерческих организаций:

- потребительские организации
- общественные и религиозные
- благотворительные фонды и др.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы.

Допускается создания объединений коммерческих и некоммерческих организаций в форме ассоциаций или союзов.

Все юридические лица подлежат государственной регистрации. Принципиальным здесь является то, что юридическое лицо считается созданным не с момента принятия решения об образовании юридического лица, а с момента государственной регистрации. Юридическое лицо действует на основании устава и/или учредительного договора.

В условиях многообразных форм собственности и различных организационно-правовых форм на предприятиях по-разному формируются финансовые ресурсы. Так, на государственных предприятиях основным источником средств являются средства, полученные от государства; кроме того, такие предприятия для увеличения своего имущества могут использовать прибыль, амортизационные отчисления, кредиты банков.

У предприятий других форм собственности (негосударственных) источником финансовых ресурсов кроме прибыли, амортизации, кредитов банков являются средства, полученные от продажи ценных бумаг, взносы акционеров в АО, паевые взносы учредителей и другие поступления, не противоречащие законодательству.

Все это вызывает особенности бухгалтерского учета формирования уставного капитала, расчетов с учредителями, акционерами и инвесторами.

Создание совместных предприятий потребовало переход отечественных предприятий на унифицированные стандарты, так как отношения между предприятием с участием иностранного капитала, иностранными инвестициями и его финансовыми кредиторами существенно меняются с выходом его на международные рынки. В этом

случае при организации учета на предприятии возникает необходимость удовлетворять информационные запросы не только внутренних, но и внешних кредиторов за рубежом.

На организацию учета на предприятии оказывает влияние и отраслевая специфика. В зависимости от отраслевой специфики в организации бухгалтерского учета следует обращать внимание на объекты бухгалтерского учета, определяющиеся хозяйственной деятельностью предприятия.

На организацию учета на предприятии оказывает влияние структура самого предприятия, то есть наличие филиалов, представительств, дочерних предприятий и др., выделенных на отдельный (самостоятельный) баланс. В этих условиях необходимо организовать учет расчетов с этими подразделениями, составлять сводную консолидированную отчетность.

Предприятию предоставлено право, осуществлять внешнеэкономическую деятельность. В этом случае должен быть организован учет экспортно-импортных и валютных операций.

Кроме производственных подразделений, на предприятии могут быть непромышленные производства и хозяйства. Их наличие требует разделения учета промышленных и непромышленных хозяйств. Это необходимо для определения себестоимости промышленной продукции и продукции и услуг непромышленных хозяйств, а также для контроля за сметами расходов.

В зависимости от величины предприятия по-разному организуется структура бухгалтерской службы.

Таким образом, среди основных факторов, влияющих на организацию бухгалтерского учета на том или ином предприятии, можно выделить:

- многообразие форм собственности,
- отраслевую специфику,
- уровень внешнеэкономических связей.

За последние годы в бухгалтерском учете и отчетности произошли определенные изменения, связанные с переходом экономики страны на рыночные отношения. Прежде всего, это создание документов (правовые вопросы, методологическая база бухгалтерского учета и т.д.). Среди основных нормативных актов по методологии: Закон «О бухгалтерском учете», План счетов, НСБУ и др. Все эти документы заложили основу нормативного регулирования бухгалтерского учета. Были введены новые объекты бухгалтерского учета (лизинг, аренда, нематериальные активы и т.д.). Изменена методология учета многих объектов. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятиях возложена на руководителя, который получил право привлекать сторонние организации на контрактной основе. Изменения в бухгалтерской отчетности (состав, содержание, адреса в значительной мере соответствуют международным

стандартам). Эти и другие изменения дают основание считать их первым этапом перехода национальной системы бухгалтерского учета к системе, отвечающей требованиям рыночной экономики.

К последующим этапам развития бухгалтерского учета относятся:

- Совершенствование правового регулирования бухгалтерского учета
- Разработка стратегической системы учета, основанной на гармонизации учета и маркетинга, подготовка и переподготовка бухгалтерских кадров и международное сотрудничество.

Все большее влияние на развитие отечественного бухгалтерского учета оказывает международная практика. Определение основных тенденций регулирования бухгалтерского учета позволяет прогнозировать направление развития национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и соответствующих требований к ней.

В большинстве стран регулирования бухгалтерского учета сосредоточено на финансовой отчетности (принципы бухгалтерского учета, методы оценки, круг информации в отчетности и т.д.).

В Республике Узбекистан правовое регулирование бухгалтерского учета можно представить в следующем порядке.

1 уровень. Закон о бухгалтерском учете и иные акты законодательной и исполнительной власти.

Закон о бухгалтерском учете призван определить единые правовые и методологические основы бухгалтерского учета в стране, его организацию, основные направления бухгалтерской деятельности, составление отчетности и состав хозяйствующих субъектов, обязанность вести бухгалтерский учет и составлять отчетность.

2 уровень. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Минфином и другими органами с функциями нормативного регулирования бухгалтерского учета. Стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности (национальные стандарты) – свод основных правил, устанавливаемых принципы учета определенного объекта (совокупности объектов).

3 уровень. Методические указания и рекомендации Минфина и др. органов (содержат детальные рекомендации по организации учета по соответственным объектам).

Методические указания и рекомендации по бухгалтерскому учету должны представлять собой свод правил и рекомендаций по порядку учета объектов. Они призваны, наиболее полно определять правила, в т.ч. отдельные элементы техники ведения учета соответственных объектов.

4 уровень. Рабочие инструкции и указания по учету, в самих предприятиях и организациях (учетная политика).

Приведенная система регулирования и организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан является упрощенной, однако она

позволяет вычлнить то главное, что лежит в основе системы регулирования.

Концептуальные положения: цели и назначение бухгалтерской информации, качественные характеристики, пользователи и потребности, состав и содержание бухгалтерской информации, принципы отчетности. Концептуальные положения наиболее консервативны, т.е. наименее всего поддаются изменениям.

Усиление роли государства в регулировании бухгалтерского учета является проявлением тенденции возрастающего значения государственного вмешательства в экономическую жизнь страны.

В последнее время все большую роль в регулировании бухгалтерского учета в Республике Узбекистан играют профессиональные организации. Это отражает тенденцию к тому, что разработка норм учета является в большей степени процессом согласования интересов различных групп.

Стратегическая система учета, основанная на гармонизации учета и маркетинга, призвана систематизировать информацию, связанную с реализацией продукции. В условиях рынка, характеризующегося стремительным направлением хозяйственных субъектов завоевать рынок и т.д. будет способствовать информация по значительному числу позиций и т.д.

Другим важным стратегическим элементом стратегической системы учета является определение финансового положения предприятия. Важным условием совершенствования учета является повышение образовательного уровня бухгалтерских кадров в учебных заведениях, необходимо создать особую систему профессионального образования. Важным представляется повышение профессиональной аттестации бухгалтеров.

Международное сотрудничество – важно вступление и осуществление активной работы в международных организациях, взаимодействие с другими международными организациями по регулированию бухгалтерского учета.

Несмотря на все проведенные мероприятия по совершенению бухгалтерского учета, действующая система бухгалтерского учета еще не отвечает международным стандартам, т.к. не обеспечивает необходимой информацией. Важная проблема – в соотношении правил ведения бухгалтерского учета и налогообложения, первое существенно зависит от последнего. При действующей налоговой системе часть предприятий сознательно искажает учетные данные. Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Задачи реформирования бухгалтерского учета заключаются:

1. В формировании бухгалтерского учета и отчетности, обеспечивая полезность информации для внешних пользователей.

2. Увязка их с международными стандартами,

3. Оказание методической помощи предприятию во внедрении системы управленческого учета.

Основные направления системы:

- создание законодательной базы,
- методическое обеспечение,
- подготовка кадров,
- международное сотрудничество.

Ключевой этап реформирования бухгалтерского учета – разработка новых и уточнение старых стандартов о бухгалтерском учете и внедрение их в практику.

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности, разработка и утверждение стандартов бухгалтерского учета возлагаются на Министерство финансов Республики Узбекистан.

Правила ведения бухгалтерского учета определяются стандартами бухгалтерского учета, включая стандарт упрощенного ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

Регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных организаций и государственных целевых фондов осуществляется на основе стандартов бюджетного учета и других актов законодательства.

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности банков и иных кредитных организаций осуществляется Центральным банком Республики Узбекистан в соответствии с законодательством.

Организация бухгалтерского учета и отчетности. Организацию бухгалтерского учета и отчетности осуществляет руководитель субъекта бухгалтерского учета.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета имеет право:

• создавать службу бухгалтерского учета под руководством руководителя службы бухгалтерского учета или пользоваться услугами бухгалтера, привлеченного на договорной основе;

• делегировать на договорной основе ведение бухгалтерского учета специализированной организации (аудиторские организации, организации налоговых консультантов и другие организации, в уставе которых предусмотрено оказание услуги по ведению бухгалтерского учета);

• самостоятельно вести бухгалтерский учет.

• руководитель субъекта бухгалтерского учета обязан обеспечивать:

• разработку учетной политики, системы внутреннего учета и

отчетности;

- порядок внутреннего контроля;
- полный и достоверный бухгалтерский учет;
- сохранность учетных документов;
- подготовку финансовой отчетности;
- подготовку налоговой отчетности и других финансовых документов;
- своевременность расчетов;
- соблюдение требований статьи 12 Закона «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 г.

10.4. Учетная политика предприятия

В нашей стране наблюдается стабильный ход преобразований, направленных на создание рыночных отношений в экономике. Совершенствуется законодательная база, определены главные задачи и приоритеты в рамках единой государственной политики.

Исходя из опыта стран с развитой рыночной экономикой, для решения проблемы оценки финансового состояния и надежности потенциальных партнеров, необходима доступная для широкого круга пользователей публикация специальной информации о достоверности отчетности и о финансовом положении предприятия. При этом достоверность финансовой отчетности должна быть проверена и заверена независимым аудитором.

Формируемая на основе данных бухгалтерского учета финансовая информация позволяет более полно охарактеризовать финансовые результаты деятельности предприятия.

Однако для удовлетворения информационных потребностей бухгалтерская информация должна представлять собой не просто набор более или менее интересных и важных сведений из области хозяйственной жизни, а целостную систему экономических показателей, полезных для принятия эффективных решений. Основной формой представления финансовой информации, в условиях рыночной экономики, на уровне предприятия является бухгалтерская отчетность.

В республике Узбекистан организация и ведение бухгалтерского учета и отчетности осуществляется на основе Закона «О бухгалтерском учете», НСБУ, «Положения о составе затрат...» и «Плана счетов бухгалтерского учета». Эти нормативные документы определяют общий порядок организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетов.

На основании этих документов предприятия и фирмы разрабатывают и внедряют свою учетную политику. Учетная политика – это совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности, в

соответствии с их принципами и основами. Учетная политика субъекта должна быть определена на основе принципов, сформулированных в пунктах 16-50 НСБУ №1.

Учетная политика выражает специфические принципы, конвенции, правила и практические подходы, используемые хозяйствующим субъектом для подготовки и составления финансовой отчетности. Финансовая отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

В настоящее время предприятия и организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены НСБУ №1. Учетная политика организации формируется ее руководителем и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом) организации.

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за отчетный год.

Отчетность – это система показателей в форме таблиц, отражающих объем и результаты деятельности предприятия. Ее составление – завершение текущей учетно-экономической работы.

Отчетность должна быть достоверной, то есть обоснованной сверенными данными синтетического и аналитического учета, подтверждена материалами инвентаризации имущества, денежных средств в кассе, выписками банков, актами сверки дебиторской и кредиторской задолженности и др. Обоснованность публикуемых показателей баланса и объявленной прибыли за год требуется подтверждать заключением

независимой аудиторской службы.

Вопросы для самопроверки:

1. Как организуется руководство службы бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах.
2. Каким образом организуются работы в отделе службы бухгалтерского учета?
3. Каковы права и должностные обязанности главного бухгалтера?
4. Расскажите об особенностях организации учета на предприятиях малого и среднего бизнеса.
5. Определите особенности и сущность национальных и международных стандартов бухгалтерского учета.

ГЛАВА 11. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

11.1. Основные принципы организации учета денежных средств и расчетных операций.

В процессе хозяйственной деятельности предприятия возникают хозяйственные связи с целью бесперебойного снабжения непрерывного процесса производства, своевременности расчетов. Хозяйственные связи устанавливаются с другими предприятиями, организациями и учреждениями на основании хозяйственных договоров. В соответствии с этими договорами предприятие становится поставщиком, покупателем или плательщиком. Правильная организация расчетов между предприятиями имеет важное значение для своевременных поступлений денежных средств, а значит ускоренной оборачиваемости оборотных средств. В процессе производственной деятельности у предприятия возникают отношения с его работниками, организациями соц. и мед. страхования, пенсионным фондом, бюджетом.

Все расчеты предприятия осуществляются в денежной форме. Денежные расчеты ведутся в виде безналичных платежей, либо наличными деньгами. В условиях рыночной экономики безналичные расчеты ведутся с помощью векселей, чеков и других документов - заменителей наличных денег.

Безналичные расчеты ведутся через расчетный и текущий счет, которые открываются в учреждении банков, обслуживающих предприятие, а также путем взаимных платежей.

Помимо расчетов за проданную продукцию и приобретения материальных ценностей, предприятие осуществляет безналичные расчеты различных банковских, кредитных и расчетных операций, которые заменяют наличные деньги в обороте.

Применение безналичных расчетов снижает расходы на денежное обращение, сокращение потребности в наличных деньгах, концентрирует в банках свободные денежные средства предприятий, обеспечивает сохранность денежных средств.

Безналичные расчеты осуществляются путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет поставщика. Посредник для осуществления этих расчетов - учреждение банка.

Банк - юридическое лицо, которое создано для привлечения денежных средств предприятий и размещения их на условиях возвратности, платности, срочности.

Банковская система Республики Узбекистан: Центробанк и коммерческие банки.

Предприятие вправе выбирать коммерческий банк для осуществления расчетов и платежей.

Между предприятием и банком заключается кредитный договор, в соответствии с которым осуществляется обслуживание предприятия по всем расчетным операциям:

- расчеты по платежам;
- выдача наличных денег;
- предоставление кредита.

Предприятие имеет право открыть в учреждении банка расчетный, текущий

11.2. Учет денежных средств на расчетном счете в банках

Для осуществления расчетных операций в наличной и безналичной форме предприятие открывает в учреждении банка расчетный счет. Право открытия расчетного счета предоставляется организации, которая является юридическим лицом и имеет самостоятельный баланс. В основном для безналичных расчетов используются банковские, кредитные и расчетные операции. Их применение позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает потребность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

Порядок осуществления безналичных расчетов предприятий и организации определяется Законом Республики Узбекистан «О платежах и платежных системах».

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации или банки по счетам, открытым на основании договора банковского счета или договора корреспондентского счета, если иное не установлено законодательством и не обусловлено используемой формой расчетов.

Расчетный счет является основным счетом предприятия, на котором производится большинство денежных операций без ограничения их перечня.

Текущий счет предназначен для обособления каких-либо операций, носящих отличный от стандартных характер. К текущим счетам относятся: валютные, транзитные, ссудные, бюджетные, депозитные счета, счета, открываемые структурными подразделениями по просьбе головной организации для осуществления четко ограниченного количества операций (счета операций со средствами целевого назначения), и т.д.

Предприятие вправе открыть расчетный счет в любом банке для осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций. Число расчетных (иных) счетов, которое может быть открыто предприятием в банковских учреждениях, в настоящее время не ограничено. Наличие расчетного счета у предприятия – признак его самостоятельности.

Первый счет, открытый предприятием сразу после государственной регистрации, является основным. Все счета, открытые после основного, считаются вторичными.

Получать заработную плату и приравненные к ней платежи можно только с основного счета предприятия.

На расчетный счет предприятия зачисляются выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) от покупателей, заказчиков и другие поступления. Наличные деньги для зачисления на расчетный счет (выручка от реализации продукции, работ, услуг, не выданная заработная плата и др.) банк принимает от представителя владельца счета.

Согласно совместному письму Государственной налоговой службы, Министерства Финансов Республики Узбекистан и Центрального Банка Республики Узбекистан, юридические лица могут иметь текущие счета, расчетные счета, валютные счета, депозитные счета, счета по капитальным вложениям и др.

Для открытия счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

- заявленис;
- два экземпляра карточек с образцами подписей и оттиском печати (при наличии печати) (прил. № 3 к Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.). Подписи должны быть проставлены клиентами собственноручно (проставление факсимиле не допускается);
- паспорт или заменяющий его документ, удостоверяющий личность человека, имеющего право подписи денежно-расчетных документов от имени данногохозсубъекта;
- другие документы, предусмотренные законодательством для отдельных субъектов.

До 01.04.2017 г. для открытия банковского счета также требовались копии свидетельства о государственной регистрации и учредительных документов.

Требовать излишние документы при открытии банковского счета запрещено. За это нарушение должностные лица и служащие привлекаются к административной ответственности с наложением штрафа (ст. 241-10 КАО).

На основании этих документов банк и предприятие заключают договор на расчетно-кассовое обслуживание, в котором оговариваются все условия расчетов между предприятием и учреждением банка.

В случае отсутствия собственной бухгалтерской службы на предприятии в карточке присутствуют только образец подписи руководителя. Порядок совершения и оформления операций по расчетным и текущим счетам устанавливается Центральным банком Республики Узбекистан.

Нельзя открывать вторичные депозитные сумовые счета до востребования в том же самом банке, где открыт основной счет.

Исключение составляют вторичные депозитные счета, открываемые:

- для целевых мероприятий, финансируемых за счет централизованных источников;

- на основании актов законодательства.

Чтобы открыть вторичный депозитный счет до востребования в другом банке, нужно предоставить те же документы, что и при открытии основного счета.

Операции по основному счету могут приостанавливаться:

- по распоряжению владельца счета;
- при наложении ареста на денежные средства, находящиеся на счете;
- при выявлении случаев легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансирования терроризма.

Также налоговые органы вправе обратиться в суд с заявлением о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика при:

- воспрепятствовании им проведению налоговой проверки;
- отказе в допуске должностных лиц налоговых органов для обследования территорий, помещений, в том числе мест, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объекта налогообложения;

- отсутствию налогоплательщика по заявленному адресу;
- непредставлении налоговой и (или) финансовой отчетности в установленный срок, непредставлении обоснования расхождений либо уточненной налоговой отчетности по результатам камерального контроля.

Операции по счетам в банках приостанавливаются только в части расходования.

Порядок совершения и оформления операций по расчетным и текущим счетам устанавливается Центральным банком Республики Узбекистан.

Расчетные и текущие счета предназначены и используются для записи выручки от реализованной продукции, полученных кредитов и займов, для осуществления плат в бюджет, поставщикам, кредиторам; с расчетного счета выдаются деньги для выплаты зарплаты работникам предприятия и текущие расходы.

Операции производятся банком на основании документов, оформленным самим предприятием-владельцем счета или по его согласию.

Для осуществления расчетов по текущим операциям предприятия в учреждении банка предприятие предоставляет первичные документы, в которых указываются все необходимые реквизиты плательщика и получателя денежных средств:

- 1) наименование плательщика и получателя;
- 2) расчетный счет плательщика и получателя;
- 3) корреспондентские счета банков, обслуживающих предприятие плательщика и получателя;

4) наименование продукции, услуг, по которым идут расчеты;

5) сумма.

Расчетный счет в банке открывается предприятию и ему присваивается определенный номер, в соответствии с которым в дальнейшем производят все расчеты. Банк на каждое предприятие открывает лицевой счет, где и ведется учет движения денежных средств предприятия. Для зачисления денег на расчетный счет и их перечисление с расчетного счета предприятие предоставляет учреждению банка платежное поручение (требование) с подписями руководителя и главного бухгалтера, которые в дальнейшем сверяются с карточкой с образцами.

Аналитический учет операций на расчетный счет ведется в бухгалтерии предприятия на основании выписки из расчетного счета, которая предоставляется учреждением банка или бухгалтером самостоятельно, если имеется система банк-клиент. Периодичность составления выписок зависит от движения денежных средств на предприятии ежедневно или один раз в неделю.

К выписке прилагаются документы, на основании которых происходит списание или зачисление средств на расчетный счет. Согласно Положению «О безналичных расчетах в Республике Узбекистан» при использовании систем дистанционного обслуживания банковских счетов, например, программы «Банк – Клиент», не требуется представлять бумажный оригинал платежного поручения в банк. Он должен храниться у предприятия. Нести ответственность за правильность оформления и соответствие платежного поручения в электронном и бумажном видах будет также само предприятие.

При осуществлении безналичных расчетов используются следующие расчетные документы:

- мемориальный ордер;
- платежное поручение;
- платежное требование;
- инкассовое поручение;
- заявление на аккредитив;
- расчетный чек коммерческого банка.

Мемориальный ордер банки используют при: расчетах по банковским операциям, связанным с клиентами; расчетах за оказание банковских услуг; осуществлении внутренних операций банка; покрытие задолженности клиента, если установлено договором, заключенным между банком и клиентом.

Платежное поручение - расчетный документ, предусматривающий поручение клиента обслуживающему его банку о переводе установленной в поручении суммы со своего счета на счет получателя средств. Платежные поручения используются для того, чтобы произвести оплату стоимости товаров (работ, услуг).

Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку по внебалансовому счету «Расчетные документы, не оплаченные в срок». Оплата платежных поручений производится по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

Порядок расчета платежными поручениями показан в виде схемы:

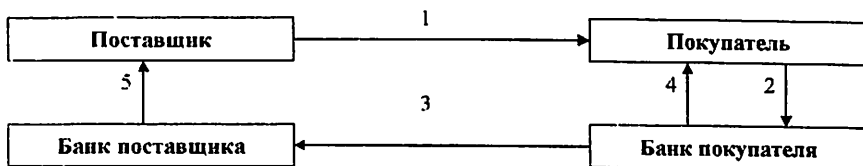


Рисунок 10. Товарно-денежные потоки при расчетах платежными поручениями.

1 – отгрузка ТМЦ; 2 – передача платежного поручения; 3 – списание денежных сумм с расчетного счета плательщика; 4 – выписка о списании суммы; 5 – выписка с расчетного счета поставщика о зачислении суммы.

Платежное требование - расчетный документ, предусматривающий требование получателя средств плательщику об уплате через банк суммы, указанной в платежном требовании.

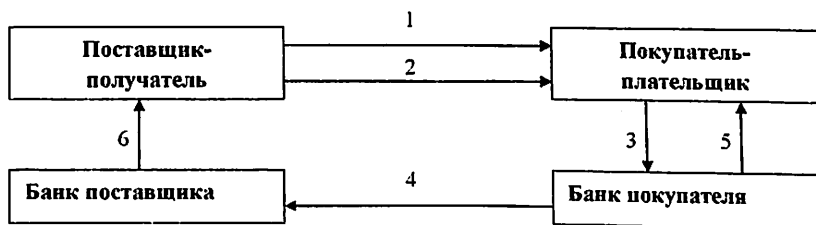


Рисунок 11. Товарно-денежные потоки при расчетах платежными требованиями.

1 – отгрузка ТМЦ; 2 – выставление счета платежного требования-поручения; 3 – заполненное на акцептованную сумму платежное требование-поручение; 4 – поручение на перечисление денег; 5 – выписка с расчетного счета о списании суммы; 6 – выписка с расчетного счета о зачислении суммы.

Платежные требования делятся на два вида: 1) с акцептом - осуществление платежа плательщиком суммы, указанной в платежном требовании; 2) без акцепта - осуществление платежа независимо от

наличия или отсутствия согласия плательщика.

При *предварительном акцепте* плательщику дается трехдневный срок со дня поступления расчетного документа в его банк для согласия или отказа от оплаты полностью или частично.

В расчетах между предприятиями может использоваться и так называемый *последующий акцепт*. При нем расчетные документы поставщиков оплачиваются немедленно при получении их банком плательщика. Предприятие имеет право в течение трех рабочих дней отказаться от оплаты счета, и банк восстанавливает ранее списанные суммы на расчетном счете плательщика. Без акцепта покупателя списываются средства с его расчетного счета на оплату расчетных документов за газ, воду, канализацию, услуги связи.

Все операции по расчетному счету осуществляются только при согласии владельца счета на основании банковских документов установленной формы. К ним относятся: чеки, объявления о взносе денег, платежные поручения, платежные требования-поручения, платежные требования.

Списание средств без согласия владельца счета осуществляется в случаях если были выставлены инкассовые поручения.

Инкассовое поручение - расчетный документ, представляющий собой поручение получателя средств в бесспорном порядке списать со счета плательщика средства, указанные в инкассовом поручении получателя средств. Инкассовые поручения в праве выставлять: органы государственной налоговой службы; таможенные органы; судебные исполнители; Министерство Финансов Республики Узбекистан.

При расчетах по *аккредитиву* банк, открывший аккредитив, по поручению клиента возлагает на себя обязательство произвести платеж при представлении получателем средств документов и выполнении иных условий, предусмотренных аккредитивом. Аккредитивы бывают покрытые (депонированные) и непокрытые. Для открытия аккредитива предприятие представляет в обслуживающий банк аккредитив на типовом бланке. Могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) или непокрытые (гарантированные);
- отзывные или безотзывные.

Покрытыми (депонированными) считают аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент перечисляет собственные средства плательщика или предоставленный ему кредит в распоряжение банка поставщика. Исполняющий банк на отдельный балансовый счет «Аккредитивы» на весь срок действия обязательств банка-эмитента.

При установлении между банками корреспондентских отношений непокрытый (гарантированный) аккредитив может открываться в исполняющем банке путем предоставления ему права списывать свою сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента.

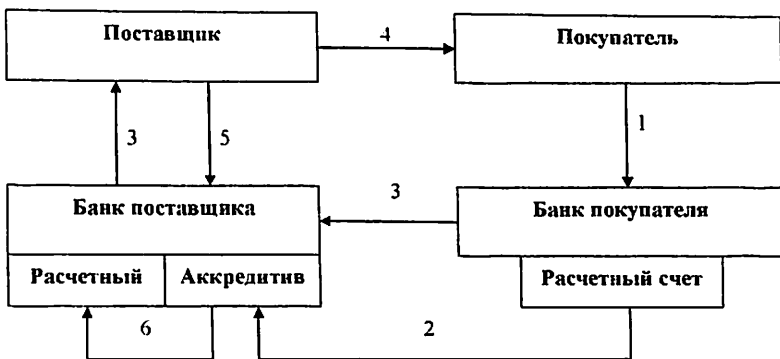


Рисунок 12. Товарно-денежные потоки при аккредитивной форме расчетов

1 – заявление на аккредитив; 2 – депонированные средства; 3 – извещение об аккредитиве; 4 – отгрузка ТМЦ (выполнение работ, оказание услуг); 5 – документы об отгрузке; 6 – зачисление средств

Каждый аккредитив должен ясно указывать, является ли он отзывным или безотзывным. При отсутствии такого указания аккредитив является отзывным. Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, досрочного отказа банка-эмитента гарантировать платежи по аккредитиву). Все распоряжения об изменении условий отзывного аккредитива плательщик может давать поставщику только через банк-эмитент, который извещает банк поставщика (исполняющий банк), а последний — поставщика. Однако исполняющий банк обязан оплатить документы, соответствующие условиям аккредитива, выставленные поставщиком и принятые банком поставщика до получения последним уведомления об изменении или аннулировании аккредитива. Безотзывный аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт. Поставщик может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено условиями аккредитива.

Аккредитив может быть предназначен для расчетов только с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре между плательщиком и поставщиком, в котором следует указать: 1) наименование банка-эмитента; 2) вид аккредитива и способ его исполнения; 3) способ извещения поставщика об открытии аккредитива; 4) полный перечень и точную характеристику документов, представляемых поставщиком для получения средств по аккредитиву; 5) сроки представления документов после отгрузки товаров, требования к их оформлению. Другие необходимые документы и условия.

Открытие банком-эмитентом гарантированных аккредитивов осуществляется по договоренности с покупателем и в соответствии с

условиями корреспондентских отношений с другим банком. Исполнение таких аккредитивов банком поставщика осуществляется в установленном порядке.

Чек - расчетный документ, представляющий собой поручение произвести перевод со счета чекодателя на счет чекодержателя суммы, указанной в чеке. Чеки изготавливаются Государственным производственным объединением «Давлат Белгиси» по заказам банков. Распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю - чек, является ничем не обусловленным денежным обязательством и может быть именным, ордерным или на предъявителя.

В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Указанную в чеке сумму плательщик выдает чекодержателю за счет средств, находящихся на счете чекодателя, либо за счет средств, депонированных им на отдельном чековом счете.

Покрытием чека в банке чекодателя могут быть:

- средства, депонированные чекодателем на отдельном счете;
- средства на соответствующем счете чекодателя, но не свыше суммы, гарантированной банком по согласованию с чекодателем при выдаче чеков.

В заявлении и талоне к нему предприятиями указывается номер счета, с которого будут оплачиваться чеки.

В целях обеспечения платежей по чекам с депонированием средств на отдельном счете вместе с заявлением о выдаче чеков представляется платежное поручение для депонирования средств на отдельном лицевом счете чекодателя. На этот счет зачисляется сумма средств, депонируемая с соответствующего счета.

Для получения чеков организация представляет в банк заявление в одном экземпляре (в двух экземплярах — для получения чеков, оплата которых гарантирована банком) за подписями лиц, которым предоставлено право подписывать документы для совершения операций по счету предприятия, и с оттиском его печати.

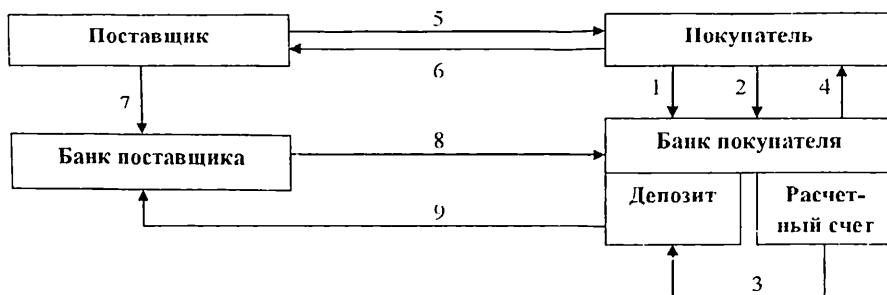


Рисунок 13. Товарно-денежные потоки при расчетах чеками

1 – заявление на получение чековой книжки; 2 – платежное поручение для депонирования средств; 3 – депонированные средства; 4 – выдача чековой книжки; 5 – отгрузка ТМЦ; 6 – выдача чека; 7 – реестр чеков для оплаты; 8 – требование на оплату; 9 – перечисление средств.

Банковская пластиковая карта – пластиковая карточка, эмитированная банком, персонифицированная, используемая в качестве платежного средства и предоставляющая своему держателю возможность осуществления операций в пределах средств на банковском счете, в том числе безналичных расчетов (платежей) через счет, получения с него наличных денежных средств банковский кредит. Банковские пластиковые карты используются при безналичных расчетах, осуществляемые физическими и юридическими лицами, а также при получении наличных денежных средств с пунктов выдачи наличности и банкоматов.

Периодически предприятие получает из банка выписку в которой содержится информация об операциях произведенных на расчетном счете.

В случае нехватки денег на счете соответствующие требования хранятся банком в картотеке № 2. Устанавливается календарная очередность платежей: в порядке календарных поступлений (наступлений даты платежа).

Очередность платежей предприятия, которое объявлено неплатежеспособным устанавливается руководителем банка.

Периодически в установленные с владельцем счета сроки банк выдает предприятию выписки с расчетного счета – копии лицевых счетов, в которых указывается дата совершения операции, номер документа-основания, сумма поступления/списания, остаток. К выписке банк прилагает все документы, подтверждающие операции.

Бухгалтерия предприятия после проверки выписки отражает операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Поэтому целью бухгалтерского учета операций с денежными средствами, на предприятии является контроль над соблюдением расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств.

Перед бухгалтерским учетом в области учета денежных средств и расчетов стоят следующие основные задачи:

- своевременное и правильное проведение необходимых расчетов путем безналичных перечислений;
- соблюдение действующих правил использования денежных средств по назначению в соответствии с выделенными лимитами, фондами и сметами;
- правильное и своевременное документальное оформление операций с денежными средствами;
- полное и оперативное отражение в учетных регистрах движения денежных средств и расчетных операций;

- контроль за сохранностью и движением на расчетном и других счетах в банках;

- организация и проведение проверки в установленные сроки денежных средств и состояния расчетов, изыскание возможностей недопущения возникновения просроченной дебиторской и кредиторской задолженности;

- контроль соблюдения расчетно-платежной дисциплины, своевременности перечисления сумм за материальные ценности, а также средств, полученных в порядке кредитования;

- рациональное вложение свободных денежных средств с целью получения дополнительного дохода от инвестиций.

Учет денежных средств в национальной валюте на расчетном счете ведется на счете 5110 «Расчетный счет». По дебету этого счета отражается поступление денежных средств на расчетный счет предприятия, по кредиту - списание денежных средств с расчетного счета предприятия.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета предприятия, обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются в корреспонденции со счетами 4860 «Счета к получению по претензиям» или 6960 «Счета к оплате по претензиям».

Суммы, которые банк снимает за расчетно-кассовое обслуживание, выдачу наличных денег и за проведение других операций, учитываются как прочие операционные расходы:

Дебет 9430 «Прочие операционные расходы»

Кредит 5110 «Расчетный счет».

Банк может списать деньги с расчетного счета только по поручению предприятия или с его согласия. Без распоряжения клиента денежные средства списываются с его расчетного счета в бесспорном порядке по инкассовому поручению налоговых органов при взыскании:

- налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- обязательных платежей и отчислений в Пенсионный фонд;
- обязательных отчислений в Фонд реконструкции, капитального ремонта и оснащения образовательных учреждений;
- обязательных отчислений и сборов в Республиканский дорожный фонд;
- платежей по взносам на ИНПС;
- налоговой задолженности налогоплательщика с банковского счета дебитора с приложением акта сверки взаимных расчетов;
- просроченной задолженности за потребленную юридическими лицами электрическую энергию.

Также инкассовые поручения вправе выставлять:

- таможенные органы - на сумму недоимок по таможенным платежам;
- судебные исполнители и взыскатели - по исполнительным

документам;

- Министерство финансов - на сумму незаконно полученных средств и штрафов по сведениям Государственного комитета Республики Узбекистан по демонаполизации и развитию конкуренции.

Но при этом финансовые санкции, за исключением пени, применяются к предприятиям только в судебном порядке.

Ошибочно списанные банком суммы следует отразить по дебету счета 4860 «Счета к получению по претензиям» в корреспонденции со счетом 5110 «Расчетный счет», а зачисление на счет ошибочно списанных сумм - обратной проводкой.

Регистр для ведения синтетического учета по Дт счета 5100 - при журнально-ордерной форме - ведомость № 2, где на основании первичных документов в шахматном порядке отражается поступление денег на расчетный счет в течение месяца и подсчитывается оборот за месяц (итог ведомости).

Синтетический учет по Кт 5100 - ведется в журнале-ордере № 2, где отражаются записи по Дт корреспондирующих счетов, в конце месяца - итог и конечный остаток, который равен:

остаток на начало месяца + обороты по ведомости № 2 - обороты журнала-ордера.

Полученный остаток записывается в ведомость № 2 и сверяется с выпиской по счету.

Для учета операций на расчетном счете с наличными денежными средствами применяются следующие первичные документы:

1) объявление на взнос наличными - применяется для зачисления денежных средств, оставшихся в кассе (несвоевременно выданная зарплата, выручка от покупателей и др.)

2) чек - выдача денежных средств наличными с расчетного счета. Он находится в чековой книжке, которая выдается предприятию банком. При получении денег наличными заполняется чек в чековой книжке и корешок чека. В чеке и корешке указывается сумма денежных средств, на какие цели она получена (на хозяйственные нужды, для выдачи зарплаты). Чек и корешок подписывается руководителем и главным бухгалтером. Чек остается в банке, а корешок - как оправдательный документ - в кассе предприятия.

11.3. Учет денежных средств на валютном счете в банке

Под иностранной валютой понимается любая валюта, отличная от национальной валюты Узбекистана - сума.

Валютный курс - это цена иностранных валют к суму, установленная Центральным Банком Республики Узбекистан.

Время от времени организация может совершать операции с иностранной валютой. Это происходит каждый раз, когда она:

• покупает или продает имущество (основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные запасы и другие активы) за валюту;

• приобретает за нее или реализует работы, услуги;

• получает или предоставляет кредиты и займы, по которым суммы к оплате или получению установлены в инвалюте;

• принимает на себя или погашает обязательства в иностранной валюте.

Все хозяйствующие субъекты ведут свой учет и формируют финотчетность в национальной валюте – сум. Если предприятие продало что-то за рубеж (экспортировало) и заработало валюту иностранную, необходимо пересчитать этот актив (валютную выручку) в суммы по курсу Центробанка РУз (далее – курс ЦБ).

Предприятие может открывать банковские счета как в национальной, так и в иностранной валютах. Если у предприятия имеются несколько счетов – основной счет и несколько вторичных, – бухгалтерский учет по каждому из них должен вестись отдельно.

Согласно Плану счетов для учета денежных операций по банковскому счету используется синтетический счет 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте». В его рамках мы можем открывать любое количество вспомогательных субсчетов, необходимых для аналитического учета. Например:

- 5201 – счета учета денежных средств в USD;
- 5202 – счета учета денежных средств в EURO;
- 5203, 5204, 5205... – счета учета денежных средств в тугриках, песо, боливахах, драмах, квачах, вонах и разных прочих пиастрах.

Предприятиям разрешено открывать *в одном банке – только один валютный счет в определенной иностранной валюте* (п. 22 Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.).

Информация по валютным счетам отражается в бухучете на основании банковской выписки о состоянии счета и приложенных к ним денежных и расчетных документов.

Все операции в иностранной валюте в бухучете отражаются в сумовом эквиваленте на дату их совершения по курсу ЦБ. Такой порядок установлен специальным Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

Учет денежных средств в иностранной валюте ведется на счетах:

5210 “Валютные счета внутри страны”;

5220 “Валютные счета за рубежом”.

Учет валютных операций осуществляется на основании специального Положения о порядке отражения операций, выраженных в

иностранной валюте в бухгалтерском учете, статистической и иной.

Покупка иностранной валюты

Порядок отражения операций, связанных с покупкой валюты, зависит от целей, на которые она приобретается. Валюта может покупаться:

- для оплаты импортного контракта;
- на другие цели (оплату командировочных расходов, выплату зарплат сотрудникам зарубежного представительства, погашение кредитов, полученных в иностранной валюте, и т.д.).

В соответствии со статьей 14 Закона о валютном регулировании покупка и продажа иностранной валюты на территории Узбекистана юридическими лицами осуществляется через уполномоченные банки, физическими лицами – через уполномоченные банки, их филиалы и обменные пункты. Операции по покупке и продаже иностранной валюты проводится по курсу сума к иностранной валюте, складывающемуся на основе текущего соотношения спроса и предложения на нее.

Покупка иностранной валюты (сумма и расходы по ее приобретению - комиссия банка, биржи) отражается в сумовом эквиваленте по курсу ЦБ на дату ее поступления на счет.

Купленная валюта учитывается по курсу ЦБ РУз, действующему на дату ее поступления. Разница между стоимостью валюты по курсу ЦБ и суммой, фактически уплаченной банком за купленную валюту, называется финансовым результатом от покупки валюты и отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Покупка иностранной валюты по курсу сделки выше курса ЦБ РУз в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

	Дебет	Кредит
Перечислены средства для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 «Прочие специальные счета»	5110 «Расчетный счет»
Отражена покупка иностранной валюты по курсу выше курса ЦБ РУз	5210 «Валютные счета внутри страны» - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ; 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки	5530 «Прочие специальные счета» - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Покупка иностранной валюты по курсу сделки ниже курса ЦБ РУз в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

	Дебет	Кредит
Перечислены средства для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 «Прочие специальные счета»	5110 «Расчетный счет»
Покупка иностранной валюты по курсу выше курса ЦБ РУз	5210 «Валютные счета внутри страны» - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ	9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки; 5530 «Прочие специальные счета» - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Коммиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы предприятия (счет 9430) в соответствии с Положением о составе затрат.

Валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке и неиспользованная по назначению в течение 7 дней с момента зачисления средств на специальные счета предприятий, подлежит безусловной обратной продаже на Узбекской республиканской валютной бирже (в случае покупки валюты на УзРВБ) или уполномоченному банку (в случае приобретения ее на внебиржевом валютном рынке).

Обратная продажа иностранной валюты производится уполномоченными банками в безакцептном порядке по курсу на день продажи.

Для открытия валютного счета предприятие предоставляет в банк документы, аналогичные документам при открытии расчетного счета. Между банком и предприятием заключается «Договор о расчетно-кассовом обслуживании». При ведении операций на валютном счете предприятие имеет право зачислять выручку от ВЭД, покупать валюту и продавать ее.

Основные первичные документы для ведения валютных операций:

- 1) поручение на обязательную продажу валют

2) платежное поручение для ведения безналичных расчетов.

Поступление иностранной валюты от покупателей и ее продажа

Если предприятие получило валюту от иностранных покупателей (заказчиков) в оплату товаров (работ, услуг), она зачисляется на транзитный валютный счет. Для предприятий разных сфер деятельности под выручкой в иностранной валюте для целей обязательной продажи понимаются разные суммы:

для предприятий, получающих доход от посреднической деятельности, - сумма полученных комиссионных вознаграждений (процентов) по исполненным сделкам;

для предприятий, осуществляющих за рубежом проектно-изыскательские, строительно-монтажные, пусконаладочные и шеф-монтажные работы, а также капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию и техническое обследование построенных объектов, оказывающих услуги по эксплуатации построенных объектов и подготовке кадров, - суммы превышения проектной стоимости на проведение работ, услуг в иностранной валюте над валютными затратами по данным контрактам. Расчеты по обязательной продаже выручки в иностранной валюте осуществляются после окончания работ (этапов работ) по контрактам, подтверждаемым соответствующими актами и платежными документами;

для страховщиков - средства, полученные в виде страхования платежей страхователей (перестрахователей), исчисленные после окончания срока страхования (перестрахования) за минусом выплат страхового возмещения, комиссионных и агентских выплат, а также иные поступления в иностранной валюте от других видов деятельности; при осуществлении операций с зарубежными страховыми компаниями - средства, полученные в виде страховых платежей от страхователей, исчисленные после окончания срока страхования (перестрахования) за вычетом суммы, которая подлежит перечислению зарубежному перестраховщику; выплат страхового возмещения; комиссионных и агентских выплат;

для предприятий, осуществляющих переработку давальческого сырья по контрактам на таможенной территории Узбекистана либо под таможенным контролем, - стоимость оказанных услуг по переработке сырья.

Полученная валюта может быть использована:

- на оплату контрактов с иностранными партнерами;
- для оплаты командировочных расходов работников, выезжающих за границу;
- на погашение кредитов (займов), полученных в иностранной валюте, и другие цели.

Продажа иностранной валюты по курсу сделки выше курса ЦБ РУз в

бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

	Дебет	Кредит
Перечисление с валютного счета иностранной валюты по курсу ЦБ РУз	5530 «Прочие специальные счета»	5210 «Валютные счета внутри страны»
Зачисление на расчетный счет сумового эквивалента проданной иностранной валюты при продаже иностранной валюты выше курса ЦБ	5110 «Расчетный счет» - на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи	5530 «Прочие специальные счета» - на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи; 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки и курсу ЦБ

Продажа иностранной валюты по курсу сделки ниже курса ЦБ РУз в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

	Дебет	Кредит
Пречисление с валютного счета иностранной валюты по курсу ЦБ РУз	5530 «Прочие специальные счета»	5210 «Валютные счета - внутри страны»
Зачисление на расчетный счет сумового эквивалента проданной иностранной валюты при продаже иностранной валюты ниже курса ЦБ	5110 «Расчетный счет» - на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи; 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки и курсу ЦБ	5530 «Прочие специальные счета» - на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи

От обязательной продажи выручки в иностранной валюте освобождаются:

- сроком на 5 лет с момента регистрации предприятия с иностранными инвестициями, специализирующиеся на производстве товаров народного потребления, у которых доля иностранного капитала в уставном фонде превышает 50 процентов. Предприятия считаются специализирующимися на производстве товаров народного потребления, если доля собственного производства этих товаров составляет более 60

процентов от общего объема выручки от хозяйственной деятельности;

- средства в иностранной валюте, поступающие в виде пожертвований на благотворительные цели, гранты при условии их целевого использования, вклады в уставный капитал, а также средства, поступившие в оплату за приобретенные акции и другие ценные бумаги предприятий, проданные иностранным юридическим и физическим лицам, находящимся за границей (за исключением средств в свободно конвертируемой валюте, поступающих от иностранных инвесторов в оплату стоимости предприятий или пакетов акций, подлежащих в соответствии с постановлением КМ РУз зачислению на специальный валютный счет Госкомимущества с последующей обязательной продажей Центральному банку в полном объеме);

- кредиты в иностранной валюте;

- средства в иностранной валюте, приобретенные на валютном рынке:

- авансовые платежи, возвращаемые вследствие неисполнения импортных контрактов;

- валютная выручка, поступающая от экспорта товаров (работ, услуг) собственного производства микрофирмами, малыми предприятиями, за исключением предприятий, осуществляющих экспорт и транзит газа;

- вносимые инвестором инвестиции в виде денежных средств в иностранной валюте при реализации государственных активов с инвестиционными обязательствами и зачисляемые на отдельный счет предприятия.

Однако согласно Постановлению Президента РУз «О совершенствовании системы отчетности, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование» предприятия, освобожденные от обязательной продажи выручки в иностранной валюте, представляют в целях учета органам государственной налоговой службы расчет суммы валютной выручки, подлежащей обязательной продаже, по установленной форме не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Выручка в иностранной валюте, подлежащая обязательной продаже, уменьшается:

- на величину расходов по таможенным процедурам за пределами Узбекистана, транспортировке, страхованию, экспедированию грузов, комиссионных вознаграждений, сумму платежей по процентам за кредиты иностранных банков и уполномоченных банков Узбекистана, в том числе по процентам гарантов (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам), произведенных в иностранной валюте в соответствии с контрактами;

- на сумму валютных затрат при закупке сырья и материалов внутри республики за иностранную валюту, необходимых для производства

экспортируемой продукции, для предприятий, которым в порядке исключения разрешено проводить такие закупочные операции.

Переоценка иностранной валюты

Денежные средства на валютных счетах отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в суммах. Переоценка валютных статей производится ежемесячно и на дату совершения хозяйственных операций по курсу ЦБ.

К валютным статьям баланса относятся:

- валютные средства в кассе, на депозитных и ссудных счетах в банке, в том числе в аккредитивах;
- денежные документы в иностранной валюте;
- краткосрочные и долгосрочные ценные бумаги, выраженные в иностранной валюте;
- дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в иностранной валюте.

В результате ежемесячной переоценки валютных статей баланса образуется курсовая разница.

Курсовая разница - это разница между сумовой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте по курсу Центрального банка на дату исполнения обязательств и на последнее число отчетного месяца, и сумовой оценкой этих актива и обязательства по курсу Центрального банка на дату принятия их к бухгалтерскому учету и на последнюю дату предыдущего отчетного месяца.

Курсовые разницы рассчитываются и отражаются в учете по мере совершения хозяйственных операций и на последнее число отчетного месяца. При погашении задолженности в иностранной валюте применяется курс валюты на дату погашения этой задолженности.

Курсовая разница может быть положительной или отрицательной. При росте курса по активным счетам возникает положительная разница, по пассивным счетам - отрицательная курсовая разница. При снижении курса по активным счетам возникает отрицательная разница, по пассивным - положительная курсовая разница.

Курсовые разницы могут списываться методом прямого отнесения на результаты финансово-хозяйственной деятельности: положительная - на счета учета доходов от финансовой деятельности, отрицательная - на счета учета расходов по финансовой деятельности

Курсовая разница по методу прямого отнесения отражается в учете в следующем порядке:

	Дебет	Кредит
Отражена положительная курсовая разница	0600 «Счета учета долгосрочных инвестиций» 0910 «Счета учета долгосрочной дебиторской задолженности и	9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»

	отсроченных расходов» 4010 «Счета к получению от поку пателей и заказчиков» 4200 «Счета учета авансов, выданных персоналу» 4700 «Счета учета задолженности персонала по прочим операциям» 5210 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке» 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и др.	
Отражена отрицательная курсовая разница	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	0600 «Счета учета долгосрочных инвестиций» 0910 «Счета учета долгосрочной дебиторской задолженности и отсроченных расходов» 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» 4200 «Счета учета авансов, выданных персоналу» 4700 «Счета учета задолженности персонала по прочим операциям» 5210 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке» 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и др.

Курсовые разницы зачисляются на финансовые результаты предприятия в составе доходов или расходов по финансово деятельности.

При расчете налога на прибыль юридических лиц положительная курсовая разница подлежит включению в совокупный доход предприятия, отрицательная - вычету. Объектом налогообложения в части курсовой разницы для предприятий - плательщиков единого налогового платежа является сальдо между положительной и отрицательной курсовой разницей. Но в случае превышения суммы отрицательной курсовой

разницы над положительной, сумма превышения не уменьшает налогооблагаемую базу при исчислении единого налогового платежа.

11.4. Учет наличности в кассе предприятия

Предприятие выдает в виде наличных средств зарплату и незначительные расходы на хозяйственные нужды. Операции, связанные с получением и расходованием наличных денежных средств непосредственно из кассы предприятия, регулируются:

«Правилами ведения кассовых операций юридическими лицами»;

Положением «О порядке применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью при осуществлении денежных расчетов с населением»;

Порядком возврата сумм, внесенных в фискальную память контрольно-кассовых машин.

Ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе, несет кассир. С кассиром должен быть заключен договор о полной материальной ответственности. Денежные средства в кассе предприятия – это активы. И как все активы они подлежат инвентаризации. Причем более строгой, чем прочие. Инвентаризация кассы должна проводиться ежемесячно (п.1.5 НСБУ №19).

Понятие кассы включает в себя наличные деньги, имеющиеся у предприятия, а также специально оборудованное помещение для приема, хранения и выдачи денег и других средств, хранящихся в кассе. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери во время совершения кассовых операций должны быть заперты с внутренней стороны.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

Перед открытием помещения кассы кассир обязан проверить сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей. Для учета расчетов наличными деньгами предприятие должно иметь кассу. При этом нужно отметить, что количество наличных денег в кассе предприятия ограничивается установленными лимитами банков (зависит от размеров предприятия и др.).

Предприятие обязано обеспечивать сохранность денег, как в помещении кассы, так и при транспортировке. Если по вине руководителя предприятия не были созданы необходимые условия безопасности, то ответственность лежит на руководителе.

Предприятие должно иметь одну кассу, но если предприятие имеет большое количество подразделений, находящихся на различных территориях, то в тех предприятиях должны быть оборудованы кассы-филиалы, и в их функции входит выдача зарплат и других выплат работникам предприятия. Кассы-филиалы получают деньги из главной кассы предприятия.

Наличные денежные средства на предприятии должны храниться в несгораемых шкафах, сейфах.

Кассовые операции ведет кассир, с которым заключается договор о полной материальной ответственности. Если на предприятии нет кассира, его обязанности приказом руководителя могут быть возложены на какого-либо работника, с которым также заключается договор о полной материальной ответственности.

Правила ведения кассовых операций не запрещают выполнять обязанности кассира директору или главному бухгалтеру. Однако, чтобы внутренний контроль за кассовыми операциями был более полным, лучше все-таки назначить на эту должность другого сотрудника.

Кассир – должностное лицо, непосредственно выполняющее кассовые операции. При назначении кассира на работу руководитель предприятия знакомит кассира с правилами ведения кассовых операций и заключает с ним договор о сохранности денег в кассе. Кассир несет ответственность за всякий ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и из-за неосторожности. Кассиру запрещается передавать выполнение своих обязанностей другим лицам. В случае болезни и других случаев, когда кассир не может выполнять свои обязанности, исполнение обязанностей кассира по письменному распоряжению руководителя возлагается на другого работника.

Бухгалтера и другие работники, которые пользуются правом подписи финансовых документов, не могут исполнять обязанности кассира.

Если все взаиморасчеты с юридическими лицами ведутся в безналичной форме, как могут в кассе предприятия появиться наличные деньги? Ответ такой – они могут поступить:

1. Из кассы банка – по банковскому чеку;
2. В виде наличной денежной выручки от покупателей и заказчиков – физических лиц;
3. В виде прочих наличных поступлений в кассу предприятия.

Мы можем получить наличные денежные средства с нашего расчетного счета в банке. Эти деньги всегда будут целевыми: расходовать мы их сможем только на те цели, на которые взяли. Например, если мы получили наличку на заработную плату, то не сможем купить на них канцтовары или выплатить командировочные. Целевое назначение средств обязательно указывается в чеке, который мы оформляем и относим в наш банк для получения наличности

Чековую книжку, из которой мы отрываем такие чеки, выдает обслуживающий банк, в котором у нас открыт основной расчетный счет. Банк может не принять чек к исполнению, если он оформлен неправильно, в нем есть исправления или пометки либо у служащих банка возникли сомнения в подлинности подписи директора или бухгалтера. В этом случае

следует заполнить новый чек и подать его в банк.

При поступлении наличных денег в кассу предприятия оформляется *приходный кассовый ордер*. Он подписывается руководителем службы бухгалтерского учета (чаще всего это главбух) и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира.

Для того чтобы банк знал, какую сумму мы планируем получать ежемесячно в течение квартала с расчетного счета, оформляется *кассовая заявка*. В ней мы указываем прогнозную потребность в наличности, исходя из своих расчетов или прежнего опыта. Заявку следует представить в обслуживающий банк за 30 дней до прогнозируемого квартала. А конкретные ежемесячные суммы потом запрашиваются чеками.

Сумма наличных денег, которую можно оставлять в кассе на конец рабочего дня, ограничена. Это ограничение называется лимитом остатка наличных денег в кассе (лимит остатка кассы).

Лимит кассы – это то количество денег, которое может постоянно находиться в вашей кассе. Устанавливается он банком по согласованию с предприятием ежегодно в январе и может быть в любой момент пересмотрен в течение года исходя из наличного денежного оборота. Если среднедневная наличная выручка предприятия составляет менее 1 МРЗП, лимит определяется один раз в 2 года.

Сверх лимита разрешается хранить в кассе наличные деньги, предназначенные только для выплаты зарплаты, премий, пособий по социальному страхованию, стипендий, пенсий. Но даже в этом случае срок хранения сверхлимитной наличности не может превышать 3 рабочих дней (включая день получения денег в банке), для предприятий, расположенных на значительном расстоянии от учреждений банков, – до 5 рабочих дней.

Если сумма лимита остатка кассы не согласована с банком, он считается равным нулю. В этом случае предприятие обязано сдавать в банк всю денежную наличность.

Наличие в кассе наличных денег свыше установленного лимита рассматривается как нарушение, за которое могут быть применены финансовые санкции как к предприятию, так и к его руководителю.

Остаток денежных средств в кассе определяется на конец рабочего дня после отражения всех проведенных операций в Кассовой книге и указывается в строке «Остаток на конец дня». Если на предприятиях ежедневно совершаются операции на небольшую сумму, кассовые отчеты могут составляться один раз в 3-5 дней.

Вся наличная денежная выручка, поступившая в кассу предприятия, должна ежедневно сдаваться в банк – либо через службу инкассации, либо предприятие самостоятельно отвозит ее в дневные и вечерние кассы банков.

Выдача наличных денег из кассы предприятия на зарплату и приравненные к ней платежи производится по *расходным кассовым*

ордерам. Расходные документы на выдачу денег должны быть оформлены надлежащим образом: все реквизиты должны быть заполнены, а сами документы подписаны руководителем и главным бухгалтером.

Как мы уже говорили ранее, потратить наличные деньги, полученные в банке, мы можем только на те цели, которые указаны в чеке. Каждый раз, когда мы будем выдавать зарплату, премии, отпускные, пособия по временной нетрудоспособности или пенсии, необходимо оформлять одну *платежную ведомость*. В этом случае у нас не будет необходимости составлять расходный кассовый ордер на каждого сотрудника.

На титульном листе платежной ведомости должны стоять разрешительные подписи руководителя и главбуха, а также должны быть указаны сроки выдачи денег и сумма.

По расходным кассовым ордерам производится разовая выдача денег: на оплату работы по договорам гражданско-правового характера, командировочные расходы и на другие подобные цели.

До передачи в кассу бухгалтерия регистрирует кассовые ордера в *Книге регистрации приходных кассовых ордеров* и в *Книге регистрации расходных кассовых ордеров*. Расходные кассовые ордера, оформленные по платежным ведомостям на выплату зарплаты, регистрируются после ее выдачи.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру получатель должен предъявить документ, удостоверяющий личность (паспорт, вид на жительство, для военнослужащих – военный билет). Кассир в расходном ордере должен указать тип, серию и порядковый номер документа, а также – какой организацией и когда он выдан. При выдаче денег по платежной ведомости получатели денег тоже должны предъявлять документы, удостоверяющие их личность. Это правило распространяется и на сотрудников предприятия, получающих деньги по ведомости. - они могут предъявить удостоверение, выданное предприятием.

Выдать деньги можно только тому человеку, чьи данные указаны в расходном кассовом ордере или доверенности. Если деньги выдаются по доверенности, в расходном кассовом ордере пишется фамилия, имя и отчество лица, указанного в доверенности, а в платежной ведомости делается запись «По доверенности». Сама доверенность остается у кассира и прилагается к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

Выдача зарплаты происходит по платежной ведомости. Допустим, некоторые сотрудники были в командировке и не успели получить положенную им сумму в день выдачи заработной платы. Что делать кассиру в этом случае? Оставить деньги в кассе и дожидаться их приезда? Увы, так поступить нельзя.

Правила ведения кассовых операций определяют срок, в течение которого мы можем «подождать» наших отсутствующих сотрудников. По истечении 3-х рабочих дней (включая день получения денег в банке) в

платежной ведомости напротив их фамилии кассир поставит штамп или сделает запись «Депонировано» и составит реестр депонированной зарплаты.

На титульном листе платежной ведомости он должен указать две суммы - фактически выплаченную и депонированную - и заверить их своей подписью. На депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер. Затем кассир сдает их в банк по объявлению на взнос наличными (оно оформляется в кассе банка).

На общую выплаченную по платежной ведомости сумму также выписывается расходный кассовый ордер.

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть выписаны бухгалтерией четко и понятно чернильной или шариковой ручкой. Можно заполнить документ в электронном виде и потом распечатать. Любые подчистки, помарки, исправления и примечания в кассовых ордерах не допускаются.

После того, как по кассовому ордеру получены или выданы деньги, он подписывается кассиром. А на приложенных к нему документах делается надпись либо проставляется штамп «Оприходовано» (или «Оплачено») с указанием даты получения (или выдачи) денег.

Кассовые документы передаются непосредственно в кассу. Выдача их на руки лицам, получающим денежные средства, запрещена. Прием и выдача денег производится кассиром только в день составления документов.

На основании приходных и расходных документов кассир ведет *кассовую книгу*, в которой учитываются все поступления и выдачи наличных денег организации. Если торговая точка у нас одна, с количеством кассовых книг все ясно. А что если компания имеет, к примеру, 5 магазинов (и, соответственно, 5 кассиров) по всему городу? Она должна вести 5 кассовых книг?

На самом деле – нет. Предприятие может иметь только 1 кассовую книгу в любом случае – 1 магазин у него, 5 или 25. А вот *контрольно-кассовых книг кассира-операциониста* должно быть столько, сколько у компании ККМ: 15 магазинов и 15 ККМ с кассирами – значит, 15 контрольно-кассовых книг кассира-операциониста.

Листы в кассовой книге заранее нумеруются, сама книга прошнуровывается и печатывается, если у предприятия есть печать. На последней странице указываются количество страниц и дата оформления, а также там должны расписаться руководитель хозяйствующего субъекта и главный бухгалтер.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу или в электронном виде при автоматизированной форме учёта. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге, а вторые (отрывные) служат в качестве отчета кассира. Оба листа

нумеруются одинаково.

Кассир делает записи в кассовой книге сразу же после получения или выдачи наличных денег по каждому кассовому ордеру. Ежедневно в конце рабочего дня он:

- подсчитывает итоги операций за день;
- выводит остаток денег в кассе на следующее число;
- передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Если за день совершается небольшое количество операций (на общую сумму до 1 МРЗП), кассир может отчитываться перед бухгалтерией не ежедневно, а раз в 3-5 дней.

Законодательство республики Узбекистан разрешает нам вести кассовую книгу в электронном виде. При этом отчет кассира также ведется в электронном виде. Данные документы составляются к началу следующего рабочего дня и должны иметь одинаковое содержание, а также включать в себя все реквизиты кассовой книги.

Листы электронной кассовой книги и отчета кассира нумеруются электронным (программным) способом с начала года в порядке возрастания. Но в конце года такую книгу все равно придется распечатать, заверить подписями руководителя организации и главного бухгалтера общее количество листов и скрепить печатью (при ее наличии).

Вносить по ходу работы исправления и подчистки в кассовую книгу запрещается. Но ошибки все же случаются, и их нужно как-то исправлять. Это можно сделать только одним способом: все исправления заверить подписями кассира и главного бухгалтера.

Порядок ведения кассовых операций с иностранной валютой определен Порядком ведения юридическими лицами кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Узбекистан.

Полученная предприятием иностранная валюта полностью приходится в кассу. Средства, полученные в банке на оплату командировочных расходов и другие цели, предусмотренные действующим законодательством, используются строго по назначению. Неиспользованные средства в срок не более трех дней подлежат возврату в банк.

Если курс валюты с момента ее оприходования в кассу до момента ее выдачи или даты составления бухгалтерской отчетности изменился, в учете возникают курсовые разницы.

Касса - специальное помещение, которое оборудовано сейфом и сигнализацией.

Выдача денежных средств из кассы осуществляется кассиром. Он - материально ответственное лицо и несет ответственность за сохранность денежных средств в кассе. При приеме на работу главный бухгалтер

обязан получить от кассира расписку, где указывается, что ответственным лицом является кассир. Это указывается в договоре о материальной ответственности.

Поступление и выдача денег осуществляется на основании первичных документов:

а) поступление: приходный кассовый ордер

б) выдача: расходный кассовый ордер

Основные реквизиты:

- наименование;

- номер;

- дата выписки;

- от кого получены деньги или на какие цели выданы;

- сумма прописью

РКО подписывается кассиром, затем главным бухгалтером. К нему прикладывается квитанция, которая отрывается и отдается лицу, внесшему деньги в кассу.

РКО выписывается главным бухгалтером и подписывается главным бухгалтером, затем передается в кассу предприятия.

Аналитический учет кассовых операций ведется кассиром в «Кассовой книге» или в «Отчете кассира». По мере движения наличных денежных средств на основании первичных документов производятся записи в кассовую книгу при поступлении и расходовании денег. Кассовая книга ведется ежедневно. В конце дня выводится остаток денег в кассе. Если движение денежных средств незначительное, то аналитический учет по понедельно. Аналитический учет кассовых операций ведется в кассовой книге в двух экземплярах. Выдача денежных средств кассиром осуществляется только на основании РКО.

Синтетический учет ведется на счете 5000 «Касса».

Дт - поступление денежных средств

Кт - 5100, 5200, 5500, 4010, 4800, 4200 и др.

Дт - 6700, 4200, 4610, 5100, 5200 и др.

Кт - выдача наличных денежных средств

Синтетический учет ведется в ведомости № 1 по Дт сч. 5000, по Кт сч. 5000 - в журнале-ордере № 1.

Если предприятием осуществляется выдача иностранной валюты через кассу, то для ведения кассовых операций в валюте открывается специальный счет для учета денег в иностранной валюте и специальный счет для учета в национальной валюте в соответствии с курсом. Для того чтобы остаток по Кассовой книге соответствовал реальному остатку денежных средств в сумовом эквиваленте, следует отразить возникшую курсовую разницу.

Появление курсовой разницы не является реальным поступлением или расходованием денежных средств (валюты). Это лишь рост

(уменьшение) сумового эквивалента с ростом (падением) курса доллара (иной валюты) по отношению к суму. Поэтому на сумму образовавшейся курсовой разницы заполняется мемориальный ордер, на основании которого кассир делает соответствующую запись в кассовой книге.

При росте курса иностранной валюты на сумму курсовой разницы делается запись в графе кассовой книги «Приход», при его падении - в графе «Расход».

11.5. Учет подотчетных сумм

На счете 4210 «Авансы, выданные по оплате труда» учитываются расчеты по любым видам авансов по оплате труда работников предприятия. Аванс - часть заработной платы, которая выплачивается работнику до истечения месяца без учета конечного результата работы за месяц. Он выдается, как правило, в размере 40 - 50 % от тарифной ставки (должностного оклада) при повременной оплате и в том же размере от суммы заработной платы предыдущего месяца при сдельной оплате. Окончательный расчет (начисление) по оплате труда производится по окончании месяца на основании первичных документов по учету отработанного времени или выработки. Ежемесячные авансы по заработной плате отражаются сначала по дебету счета 4210 «Авансы, выданные по оплате труда» в корреспонденции со счетом 5010 «Денежные средства в национальной валюте». В конце месяца суммы авансов кредитуются с дебетом счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При начислении и выплате аванса никакие налоги и взносы не уплачиваются, так как для целей исчисления налога на доходы физических лиц датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который была начислена заработная плата.

На счете 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу» учитываются прочие авансы, выданные персоналу предприятия, не учтенные вышеприведенными счетами. В частности, следует иметь в виду, что при расчете сумм по ежегодным и дополнительным отпускам начисленные суммы включаются в фонд заработной платы отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. В случае перехода части отпуска на следующий месяц выплаченная за эти дни сумма отпускных отражается в отчетном месяце как выданный аванс по дебету счета 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу» и кредиту счета 5010.

Помимо выплаты зарплаты предприятие выдает наличными из кассы также подотчетным лицам. Выдача подотчетных сумм производится на командировочные расходы и хозяйственные нужды. Список подотчетных лиц устанавливается руководителем предприятия, выдача производится в соответствии с указом руководителя. По мере расходования денежных

средств подотчетным лицом составляется отчет, где отражается на основании оправдательных первичных документов фактический расход денежных средств, а остаток неизрасходованных денег - возвращается в кассу. Израсходованные средства списываются на затраты производства, в зависимости от целей расходования.

Порядок учета командировочных расходов.

На основании приказа руководителя работники направляются в командировку для выполнения служебных обязанностей. Оплата их расходов. Перечень расходов и нормативов их оплаты устанавливается Министерством Финансов, в соответствии с этим осуществляется выплата командировочных расходов.

По прибытии из командировки командированный работник на основании Инструкции «О служебных командировках в пределах Республики Узбекистан» обязан в течение 3-х дней представить авансовый отчет, к которому прилагаются командировочное удостоверение, оформленное в установленном порядке, и документы о фактических расходах по проезду (билеты, счета по оплате гостиничных услуг и т.д.).

Сумма НДС, уплаченная по счету-фактуре гостиницы, принимается к зачету.

Сейчас состав оплачиваемых командировочных расходов:

- 1) проезд до места назначения (туда и обратно);
- 2) оплата жилья по найму;
- 3) суточные;
- 4) прочие расходы при наличии оправдательных документов:
 - оплата телефон. разговоров (производственного характера);
 - проезд на городском транспорте;
 - оплата приемов, связанных со служебной необходимостью (в пределах норм Минфина).

По возвращению из командировки подотчетное лицо составляет авансовый отчет и прикладывает к нему оправдательные документы.

1-я часть авансового отчета:

- фамилия командировочного;
- срок;
- подотчетная сумма;
- израсходовано;
- не израсходовано;
- остаток задолженности.

2-я часть (обратная сторона):

- расходы на основании всех приложенных документов;
- суточные;
- количество дней в командировке (день отбытия и день прибытия считается как 2-а дня).

Суточные определяется умножением количества дней в

командировке на лимит (на одни сутки). При поездке за рубеж суточные устанавливаются Минфином для каждой страны в отдельности. При поездке в командировку сохраняется з/п, суточные и проезд оплачиваются по билету. Проживание - по предъявленной квитанции, если ее нет, то установленному нормативу по сум/день.

В пределах этих нормативов производится оплата расходов, связанных с командировкой. Расходы сверх этих сумм могут быть оплачены за счет прибыли предприятия.

Авансовый отчет о командировочных расходах составляется не позднее трех дней после возвращения из командировки, если отчет не составлен, бухгалтерия может задержать выплату зарплаты. Авансовый отчет подписывается подотчетным лицом, главным бухгалтером и руководителем предприятия. Аналитический учет ведется в ведомости № 7, где по каждому подотчетному лицу отражается остаток задолженности по подотчетной сумме, выдано, израсходовано, остаток после возмещения.

Выдача на хозяйственные нужды осуществляется доверенным лицом, которое устанавливается руководством. Для приобретения ТМЦ подотчетному лицу выписывается доверенность, где указываются реквизиты подотчетного лица, наименование ТМЦ, сумма. Заводят книгу учета «Выданных ценностей». На основании доверенности и счета на получение ТМЦ выписывается РКО и производится выплата денежных средств. По совершении хозяйственной операции подотчетное лицо сдает документы в бухгалтерию.

Синтетический учет ведется на счете 4220-4230, 6970 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по получению в подотчет сумм.

Дебет - выдача денег под отчет

Кредит - израсходование денежных средств подотчетными лицами.

Выдача денег под отчет

Дебет 4220,4230

Кредит 5010

Дебет Расходы

Кредит 4220, 4230.

11.6. Учет расчетов по специальным счетам в банках

К прочим денежным средствам предприятия относятся:

5500 «Денежные средства на специальных счетах в банке»;

5610 «Денежные эквиваленты»;

5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

Денежные средства могут размещаться на специальных счетах в банке в виде аккредитивов, чековых книжек, корпоративных карт и иных платежных документов (кроме векселей) и учитываться на таких счетах, как:

- 5510 «Аккредитивы»;
- 5520 «Чековые книжки»;
- 5530 «Прочие специальные счета»;
- 5540 «Корпоративные карточки».

В составе денежных эквивалентов учитываются марки, билеты, путевки и прочие денежные эквиваленты по номинальной стоимости. По дебету счета 5610 «Денежные эквиваленты (по видам)» отражается приобретение денежных эквивалентов в корреспонденции со счетами учета денежных средств, а по кредиту - расходование в корреспонденции со счетами учета затрат.

	Дебет	Кредит
Поступили денежные эквиваленты	5610 «Денежные эквиваленты (по видам)»	5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом»; 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»
Списаны денежные эквиваленты	9430 «Прочие операционные расходы»	5610 «Денежные эквиваленты (по видам)»

Переводы в пути

- денежные средства, внесенные в кассу почтового отделения или сберегательную кассу для зачисления на расчетный счет поставщика (подрядчика), если перевод денег осуществляется более одного дня;
- денежные средства, сданные в вечернюю кассу банка или инкассаторам для зачисления на расчетный счет, если реальное зачисление денег производится только на следующий день и др.

Эти операции учитываются на счете 5710 «Денежные средства (переводы) в пути». Этот счет является транзитным и предназначен для непрерывного контроля за движением денежных средств.

	Дебет	Кредит
Сдача наличной выручки в вечернюю кассу банка (инкассаторам)	5710 «Денежные средства (переводы) в пути»	5010 «Денежные средства национальной валюте»
Зачисление денежных средств по выписке банка	5110 «Расчетный счет»	5710 «Денежные средства (переводы) в пути»

Информация о денежных средствах, находящихся в пути, осуществляется на счете 5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

По дебету счета 5710 отражается сдача денег инкассаторам в корреспонденции со счетами учета денежных средств в кассах. После зачисления денежных средств счет 5710 кредитруется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

N	Содержание хозяйственных операций	Сумма (тыс. сум)	Корреспонденция счетов по НСБУ № 21	
			Дебет	Кредит
1.	Отражается выручка от	100	5010	9020

	продажи товаров			
2.	Отражается передача денег инкассаторам	100	5710	5010
3.	Зачислены денежные средства по выписке банка	100	5110	5710

Аккредитив - специальный банковский счет, на котором предприятия резервируют денежные средства для расчетов с поставщиком. Аккредитив открывается для каждого поставщика (подрядчика), с которым проводятся расчеты.

Получить средства с аккредитива поставщик (подрядчик) сможет только после представления в банк документов, подтверждающих выполнение им договорных обязательств (поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг).

Перечень этих документов определяется в договоре с поставщиком (подрядчиком).

Существуют следующие виды аккредитивов:

- покрытые;
- непокрытые.

Аккредитив является покрытым, если денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику (подрядчику).

Распоряжаться денежными средствами, находящимися в покрытых аккредитивах, покупатель не может.

	Дебет	Кредит
Переведены денежные средства с расчетного (валютного) счета на аккредитив	5510 «Аккредитивы»	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»
Перечислены средства на счет поставщика	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	5510 «Аккредитивы»
Восстановлены неиспользованные средства в аккредитивах	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»	5510 «Аккредитивы»

Аккредитив является непокрытым (гарантированным), если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив.

Средства самого покупателя остаются в обороте до момента списания денег с корреспондентского счета обслуживающего его банка.

Сумма, на которую открыт непокрытый аккредитив, на счете 5510 не отражается. Для ее учета предназначен забалансовый счет 009

«Обеспечения обязательств и платежей выданные».

	Дебет	Кредит
Открыт непокрытый аккредитив	009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»	
Использование непокрытого аккредитива		009 «Обеспечения обязательств и платежей - выданные»
Перечислены средства на счет поставщика	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»

Расчеты по чековым книжкам

Чек - это ценная бумага, содержащая распоряжение банку выдать определенную сумму денег лицу, предъявившему чек к оплате.

Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Списание чеков со счета 006 осуществляется по мере их использования.

Для проведения расчетов с использованием чеков предприятие должно задепонировать необходимые для этого средства на специальном счете в банке.

	Дебет	Кредит
Отражено депонирование средств	5520 «Чековые книжки»	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»; 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»
Оприходованы чеки	006 «Бланки строгой отчетности»	
Списаны средства по чекам	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».	5520 «Чековые книжки»
Восстановлены неиспользованные средства по чекам	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»	5520 «Чековые книжки»
Списаны использованные чеки		006 «Бланки строгой отчетности»

Корпоративные карточки

По счету 5540 «Корпоративные карточки» можно учитывать также дебетовое сальдо по банковской корпоративной карточке. Банковские

корпоративные карточки предназначены для проведения безналичных расчетов по оплате товаров в розничной торговле, коммунальных и иных видов услуг. Порядок их введение определено Постановлением КМ РУз «О мерах по дальнейшему развитию системы расчетов на основе пластиковых карточек» и Положением о порядке использования корпоративных банковских карт в национальной валюте юридическими лицами.

Корпоративная карточка открывается перечислением на специальный счет предприятия денежных средств. Предприятие должно установить ответственных пользователей корпоративной карточкой (по аналогии с подотчетными лицами).

Держатели корпоративных банковских карточек могут осуществлять безналичные расчеты с использованием корпоративных банковских карт в национальной валюте на предприятиях торговли и сервиса для оплаты расходов, предусмотренных Положением о составе затрат.

По корпоративной карточке ответственный пользователь может произвести оплату за канцелярские товары, бензин для автотранспорта предприятия, оплатить командировочные расходы, приобрести авиабилеты, автомобиль, оплатить услуги телефонной связи, в том числе соговой, гостиниц и другие, но не может снять наличные деньги. Все расходы ведутся в пределах суммы на данной карточке.

Держатель корпоративной банковской карточки обязан не позднее 10 дней со дня получения под отчет корпоративной банковской карты представлять в бухгалтерию отчет о средствах, израсходованных посредством корпоративной банковской карты.

	Дебет	Кредит
Перечислены средства на корпоративную карточку	5540 «Корпоративные карточки»	5110 «Расчетный счет»; 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»;
Оприходована корпоративная карточка	006 «Бланки строгой отчетности»	
Списаны средства по корпоративной карточке	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».	5540 «Корпоративные карточки»
Возврат денежных средств с корпоративной карточки на депозитный счет	5110 «Расчетный счет». 5210 «Валютные счета внутри страны»; 5220 «Валютные счета за рубежом»;	5540 «Корпоративные карточки»

При использовании корпоративной банковской карточки для оплаты командировочных расходов отчет представляется в течение 3 - х дней

после возвращения из командировки. Отчетными документами являются оригиналы квитанций терминалов с приложением счетов, товарных счетов и квитанций предприятий торговли и сервиса с проставленным штампа «оплачено» и подписью работника, принявшего оплату через терминал, то есть чеки терминалов при реализации товаров и услуг с использованием пластиковых карточек приравниваются к квитанциям, талонам, билетам и другим документам, подтверждающим оплату товаров и услуг. В связи с этим снимаются все ограничения предприятиям розничной торговли - они могут осуществлять реализацию товаров по корпоративным пластиковым карточкам юридических лиц без ограничения доли продаж в объеме месячного товарооборота.

Вопросы для самопроверки:

1. Каким документом установлен порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе?
2. Кто устанавливает для предприятия лимит денежных средств в кассе?
3. Может ли кассовая книга вестись автоматизированным способом?
4. Можно ли делать исправления в приходных и расходных кассовых ордерах? В кассовой книге?
5. Назовите денежные документы
6. Что называется, аккредитивной формой расчетов? Применяется ли она на предприятиях?
7. Что называется, расчетным чеком?
8. Каков порядок открытия расчетного счета предприятия?
9. Может ли предприятие иметь несколько расчетных счетов?
10. В каких случаях бухгалтер предприятия выписывает объявление на взнос денег наличными?
11. Может ли предприятие иметь несколько валютных счетов?

ГЛАВА 12. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

12.1. Задачи учета труда и заработной платы

Произошли кардинальные изменения во многих сферах экономической деятельности, в том числе и в системе оплаты труда. Складываются новые отношения между государством, предприятием и работником по поводу организации труда. Переход на новые отношения внес изменения и в формы регулирования трудовых отношений. Теперь непосредственной юридической формой регулирования трудовых отношений являются тарифные соглашения и коллективный договор. Предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики и задач, стоящих перед предприятием.

Рассматривая проблемы оплаты труда, даже неискушенный в этом занятии человек может заметить, что одно только определение размера заработной платы может вызвать значительные затруднения у всех участников трудовых взаимоотношений: работник всегда желает иметь как можно более высокий уровень дохода, тогда как работодатель стремится сократить свои издержки.

На первом месте по важности среди факторов, влияющих на эффективность использования рабочей силы, стоит система оплаты труда. Именно заработная плата, а зачастую только она является той причиной, которая приводит рабочего на его рабочее место.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы и выплаты социального характера.

Новые системы организации труда и заработной платы должны обеспечить сотрудникам материальные стимулы. Необходимо учитывать так же, что формирование и величина прибыли зависят от выбранной системы оплаты труда.

Важнейшими задачами учета по оплате труда являются:

В установленные сроки производить расчеты с персоналом по оплате труда;

Своевременно и правильно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной зарплаты и отчислений органам социального страхования;

Собирать и группировать информацию по труду и заработной плате для оперативного руководства;

Оперативно контролировать состояние расчетов с органами социального страхования.

В целях налогообложения доходы физических лиц подразделяются на:

- доходы в виде оплаты труда;
- имущественные доходы;

- доходы в виде материальной выгоды;
- прочие доходы.

Заработная плата - это основная часть средств, направляемых на потребление, представляющая собой долю дохода (чистую продукцию), зависящую от конечных результатов работы коллектива и распределяющуюся между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, реальным трудовым вкладом каждого и размером вложенного капитала.

Бухгалтерский учет по оплате труда с персоналом регламентируется законодательными актами, утвержденными Министерством Финансов Республики Узбекистан, Госкомстатом Республики Узбекистан, Министерством труда Республики Узбекистан, Гражданским Кодексом Республики Узбекистан, Налоговым Кодексом Республики Узбекистан.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом Республики Узбекистан осуществляется правительством РУз. Органы, которым предоставлено право регулировать бухгалтерский учет, разрабатывают и утверждают обязательные для исполнения всеми предприятиями и организациями на территории Узбекистана нормативные документы.

Нормативное регулирование деятельности предприятий и организаций призвано обеспечить правильное и единообразное ведение бухгалтерского учета.

Заработная плата, или ставка заработной платы, - это цена, выплачиваемая за использование труда.

Оплата труда в нашей стране играет двоякую функцию: с одной стороны, является главным источником доходов работников и повышения их жизненного уровня, с другой - основным рычагом материального стимулирования роста и повышения эффективности производства.

Контроль над своевременностью, правильностью и полнотой осуществляется компетентными государственными органами. Регулирование оплаты труда осуществляется на основе сочетания мер государственного воздействия с системой договоров.

Государство, как участник трудовых отношений, в их рамках согласно Трудовому кодексу Республики Узбекистан устанавливает и гарантирует:

- величину минимального размера оплаты труда в Республики Узбекистан;
- величину минимального размера тарифной ставки работников организаций бюджетной сферы Республики Узбекистан;
- ограничение пересня оснований и размеров удержаний из заработной платы;
- недопущение оплаты труда в натуральной форме;
- обеспечение получения работниками заработной платы в случае

прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности в соответствии с законами;

– государственный надзор и контроль над полной и своевременной выплатой заработной платы и реализацией государственных гарантий по оплате труда;

– ответственность работодателей за нарушение требований ТК РФ; законов, иных нормативных правовых актов, коллективных договоров, соглашений;

Все остальные условия оплаты труда принимаются по согласованию сторон трудовых отношений, но с соблюдением требований законодательных актов.

Оплата труда работников производится в первоочередном порядке по отношению к другим платежам предприятия после уплаты налогов.

12.2. Состав и структура фонда оплаты труда

Предприятиям и организациям различной форм собственности и хозяйствования предоставлена максимальная самостоятельность в вопросах оплаты труда при условии, что оплата осуществляется за счет их собственных средств без выделения на эти цели ассигнований из бюджета. В результате на предприятиях появились понятия: «фонд потребления», «средства, направляемые на потребление», а также идентичный ему термин «фонд заработной платы».

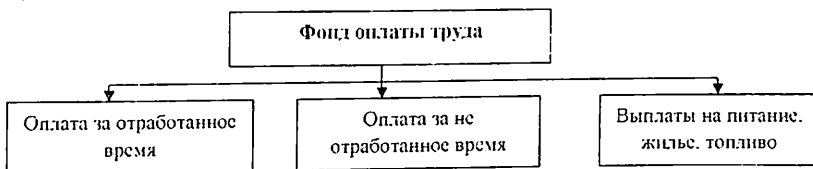


Рисунок 14. Состав и структура Фонда оплаты труда

Средства, направляемые на потребление, объединяют денежные и натуральные выплаты, носящие индивидуальный характер. В состав средств, направляемых на потребление, включаются: средства фонда оплаты труда. В состав фонда заработной платы включаются начисленные предприятием суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах, за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, а также выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

Включению в фонд заработной платы, в частности, подлежат:

1) Оплата за отработанное время

- Заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

- Заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам. В процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг);

- Стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты;

- Премии и вознаграждения, (включая стоимость натуральных премий), носящие регулярный или периодический характер независимо от источников их выплаты;

- Стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий и должностей, допуск к государственной тайне и т. п.);

- Ежемесячные или ежеквартальные вознаграждения (надбавки) за выслугу лет, стаж работы;

- Компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;

- Выплаты, обусловленные районным регулированием платы труда: по районным коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах, процентные надбавки к заработной плате за стаж работы в районах крайнего Севера, в приравненных к ним местностях и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

- Доплаты за работу во вредных или опасных условиях на тяжелых работах

- Доплаты за работу в ночное время;

- Оплата работы в выходные и праздничные дни;

- Оплата сверхурочной работы;

- Оплата работника за дни отдыха (отгулы), предоставленные в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

- Оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству;

- Оплата труда работников не списочного состава;

- Оплата труда лиц, не состоящих в списочном составе работников предприятия (организации), за выполнение работ по гражданским договорам, если расчеты за выполненную работу производятся предприятием с физическими, а не юридическими лицами. При этом размер средств на оплату труда этих физических лиц определяется, исходя за сметы на выполнение работ (услуг) по этому договору и платежных документов;

Оплата услуг (гонорар) работников не списочного состава (за переводы, консультации, чтение лекций, выступление по радио и телевидению и т.д.) и др. выплаты и доплаты, согласно Трудового Кодекса Республики Узбекистан.

2) Оплата за неотработанное время

- Оплата ежегодных и дополнительных отпусков (без денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

- Оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;

- Оплата льготных часов подростков;

- Оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;

- Оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- Оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- Оплата труда работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей;

- Оплата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;

- Суммы, выплаченные за счет средств предприятия, за не проработанное время работникам, вынужденно работавшим неполное рабочее время по инициативе администрации;

- Оплата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови;

- Оплата простоев не по вине работника;

- Оплата за время вынужденного прогула;

- Единовременные поощрительные выплаты;

- Единовременные (разовые) премии независимо от источников их выплаты;

- Вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

- Материальная помощь, предоставленная всем или большинству работников;

- Дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска (сверх нормальных отпускных сумм в соответствии с законодательством);

- Денежная компенсация за неиспользованный отпуск;

- Стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций;

Другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков.

3) Выплаты на питание, жилье, топливо

- Стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов (в соответствии с законодательством);

- Оплата (полная или частичная) стоимости питания, в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов, предоставления его по льготным ценам

с или бесплатно (сверх предусмотренной законодательством);

Стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики (в соответствии с законодательством) жилья и коммунальных услуг или суммы денежной компенсации за непредоставление их бесплатно:

- Средства на возмещение расходов работников по оплате жилья (сверх предусмотренных законодательством);

Стоимость бесплатно предоставленного работникам топлива.

В фонд потребления входят, но не включаются в состав средств, направляемых на потребление, затраты на командировочные расходы, надбавки к зарплате взамен суточных работникам, направляемым для выполнения монтажных, наладочных и строительно-ремонтных работ, стоимость спецодежды, спецпитания, выплаты за счет средств фонда социальной защиты, включая пособия по временной нетрудоспособности, по беременности, по уходу за ребенком, пенсии, возмещение причиненного ущерба, а также расходы за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Всю начисленную на предприятии заработную плату можно подразделить на следующие виды:

- основная заработная плата;
- дополнительная заработная плата;
- премии, вознаграждения по итогам работы за год.

Основная заработная плата начисляется в зависимости от принятых на предприятии форм оплаты труда. То есть, может быть, сдельная оплата труда, повременная или контрактная.

Основная заработная плата согласно действующему трудовому законодательству не должна выплачиваться работникам реже, чем два раза в месяц.

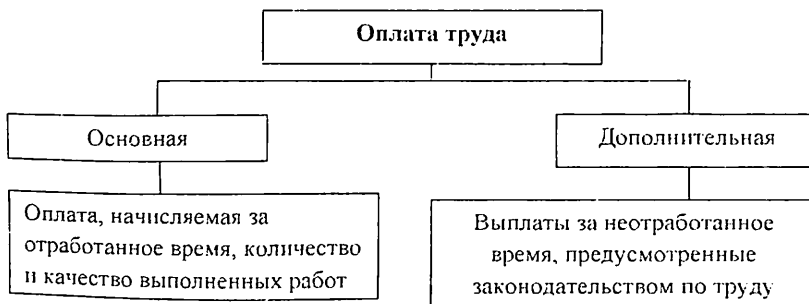


Рисунок 15. Виды оплаты труда

Дополнительная заработная плата начисляется на основании документов, подтверждающее право работника на оплату за

неотработанное время.

К таким выплатам относятся:

- оплата основного, дополнительного или учебного отпуска;
- компенсация за неиспользованный отпуск;
- выплаты выходного пособия при увольнении;
- выплаты при направлении работника на курсы повышения

квалификации:

- оплата времени выполнения государственных обязанностей;
- прочие выплаты согласно действующему законодательству.

Выплаты работнику дополнительной заработной платы производятся в сроки, определенные действующим законодательством.

Все перечисленные выплаты рассчитываются на основе среднего заработка. Во всех случаях средний заработок на день его выплаты не может быть менее установленного Законом Республики Узбекистан минимального размера оплаты труда.

Вознаграждение по результатам финансово-хозяйственной деятельности предприятия выплачивается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, за вычетом средств, направляемых на потребление. Размер вознаграждения устанавливается по нормативу, определяемому как соотношение 12-ти месячных окладов к сумме указанной прибыли за предшествующий календарный год. Периодичность выплаты вознаграждения определяется предприятием самостоятельно.

В качестве источников вознаграждения за труд на предприятии создаются фонды социальной поддержки и развития, фонд развития производства, резервный фонд. Эти фонды создаются для распределения доходов и дивидендов между работающими, с целью повышения их заинтересованности.

12.3. Формы оплаты труда

Оплата труда – это денежное выражение той части труда работников в общественном продукте, которая поступает в личное потребление.

В соответствии с ТК РУз виды, системы оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, премий, иных поощрительных выплат, а также соотношение в их размерах между отдельными категориями персонала предприятия, организации определяют самостоятельно, что находит отражение в системе оплаты труда предприятия.

Система оплаты труда - это способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Всякий труд должен быть оплачен. Но работодателя заботит не только факт оплаты труда, но и сам труд, его качество и производительность. Заработная плата должна непосредственно зависеть

от качества и количества труда. Определяющей в оплате труда является квалификация работника — уровень специальных знаний и практических навыков работника, характеризующий степень сложности выполняемого им данного конкретного вида работы. Более квалифицированный работник должен получать больше, чем неквалифицированный. Количество труда определяется продолжительностью рабочего дня, который обычно устанавливается в законодательном порядке. Более продолжительная работа должна и выше оплачиваться. Уровень заработной платы должен быть таким, чтобы работник мог содержать себя и свою семью. Необоснованно низкая заработная плата вынуждает работника искать другого работодателя или другие источники дохода. Высокой заработной платой можно переманить нужного Вам работника и удержать его на предприятии, но только до определенного момента, пока кто-нибудь другой не воспользовался теми же методами.

Организация оплаты труда включает следующие элементы:

Тарифная ставка 1 разряда, определяет минимальный тарифный уровень оплаты (окладов) при выполнении трудовых нормативов (норм выработки, норм времени)

Тарифная сетка, устанавливающая число разрядов (квалифицированные категории и коэффициенты увеличения оплаты по сравнению со ставкой 1 разряда (базовым окладам)) для каждого разряда (категории). Тарифная система может устанавливаться в виде систем окладов по должностным категориям.

Доплаты и компенсации за работу в особых условиях (рабочее место с тяжелыми и не благоприятными условиями труда, высокой интенсивности труда, при работе в ночные смены, в регионе с неблагоприятными условиями труда и быта).

Тариф представляет собой исходный, заранее установленный размер заработной платы за единицу рабочего времени (час, день, месяц) при выполнении нормы труда.

Тарифная система - это совокупность норм, включающая тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки (часовые, дневные, месячные), нормы выработки (нормы времени, нормы обслуживания, нормированное задание), схемы должностных окладов (штатное расписание).

Тарифно-квалификационный справочник – нормативный документ, который предназначен для тарификации работ и присвоения разрядов рабочим. Он представляет собой сборник тарифно-квалификационных характеристик для всех профессий рабочих, сгруппированных в разделы по производствам и видам работ.

Некоторым рабочим устанавливаются не тарифные ставки, а месячные оклады. Тарифная ставка является исходной нормативной величиной, определяющей размер оплаты труда рабочего и утверждается

централизованно.

Тарифные ставки используются как средство дифференциации и регулирования уровня оплаты труда рабочих в зависимости от значения отрасли промышленности, условий труда и его напряженности, а также трудового потенциала работника (стаж по профессии и на данном предприятии, уровня профессиональной подготовки и образования).

Тарифные сетки состоят из определённого числа разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов, которые дают возможность отнести данную работу к соответствующей квалификационной группе.

В РУз действует следующая тарифная сетка, применяемая в обязательном порядке всеми предприятиями независимо от вида собственности и организационно правовой формы.

Единая тарифная сетка

Разряд	Тарифный коэффициент	Разряд	Тарифный коэффициент
1	1,000	12	2,148
2	1,053	13	2,284
3	1,106	14	2,421
4	1,158	15	2,561
5	1,269	16	2,704
6	1,384	17	2,847
7	1,505	18	2,993
8	1,630	19	3,141
9	1,755	20	3,292
10	1,883	21	3,444
11	2,014	22	3,597

Заработную плату полезно рассматривать как состоящую из двух частей - одной неизменной и гарантированной, другой переменной и зависящей от достигнутых личных результатов. Через изменение переменной части (обычно она составляет 1/3 заработка) можно стимулировать рост производительности труда, повысить качества, уменьшить брака, экономить сырьё, совмещение профессий, выполнение работ по планированию, контролю, управлению прямо на рабочем месте (так называемое вертикальное совмещение).

Привлекать, удерживать или стимулировать работников можно не

только деньгами. Часть заработной платы может быть выдана в «натуральном виде» или компенсироваться косвенными выплатами. Получили распространение такие меры и формы, как оплата проезда сотрудников до места работы, бесплатное медицинское обслуживание и лечение, выдача учебных пособий для повышения квалификации, предоставление оздоровительных и туристических путевок, оплата расходов по содержанию автомобиля, частично используемого в служебных целях, бесплатное питание.

Существуют три основные формы заработной платы — *повременная, сдельная и аккордная*. Использование той или иной формы зависит от конкретных условий производства. В каждом конкретном случае должна применяться та из форм, которая в наибольшей степени соответствует организационно-техническим условиям производства и тем самым способствует улучшению результатов трудовой деятельности.

При *повременной заработной плате* работник получает денежное или иное вознаграждение в зависимости от количества отработанного времени. Определяется заработная плата путем умножения тарифной ставки на фактически отработанное время (в часах).

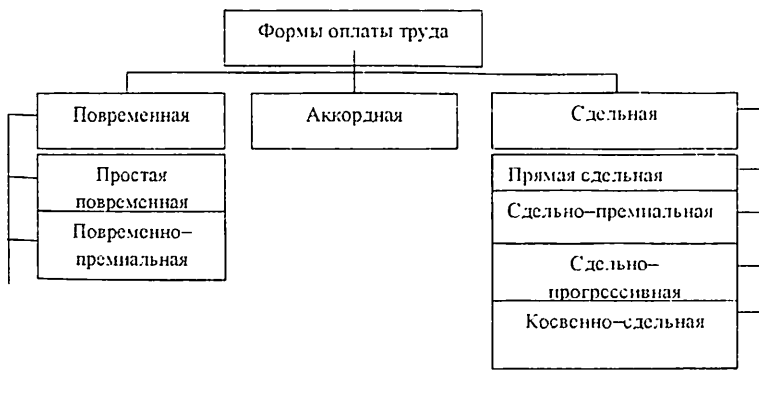


Рисунок 16. Формы оплаты труда

Ставки и оклады устанавливаются по результатам аттестации и тарификации каждого работника.

Чтобы разряды присваивались не произвольно, а по определенным критериям, разработаны тарифно-квалификационные требования и продолжает действовать Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов, служащих.

Повременная заработная плата имеет две системы — *простую повременную* и *повременно-премиальную*.

При *простой повременной системе оплаты труда* размер зарплаты зависит от тарифной ставки, соответствующей присвоенному

квалификационному разряду, или от оклада и отработанного рабочего времени. По ней оплачивается труд незначительной части рабочих-повременщиков, руководящих работников, специалистов и служащих. Поскольку она слабо заинтересовывает работников в конечных результатах труда, для повышения материальной заинтересованности и улучшения производственных показателей полезно применять премирование.

При *повременно-премиальной системе* оплаты труда работник сверх заработка по тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время дополнительно получает премию за достижение определенных количественных и качественных показателей.

При *сдельной форме оплаты труда* заработок рабочему начисляется за каждую единицу произведенной продукции или выполненного объема работ по специальным расценкам. Расценки рассчитываются, исходя из тарифной ставки, соответствующей разряду данного вида работ и установленной нормы выработки (времени).

Сдельная форма оплаты труда в зависимости от способа учета выработки и применяемых видов дополнительного поощрения (премии, повышенные расценки) подразделяется на системы: *прямую сдельную, косвенную сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, аккордную*. В зависимости от способа определения заработка рабочего (по индивидуальным или групповым показателям работы) каждая из этих систем может быть *индивидуальной* или *коллективной*.

При *прямой сдельной системе* зарплаты труд оплачивается по расценкам за единицу произведенной продукции, которые определяются делением тарифной ставки разряда на соответствующую норму выработки или умножением тарифной ставки разряда работы на соответствующую норму времени. Общий заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки на количество произведенной продукции за расчетный период.

Должностной оклад — это размер заработной платы за полностью отработанный месяц.

Создавая значительную лучшую материальную заинтересованность рабочего в повышении индивидуальной выработки, эта система оплаты труда в то же время слабо материально заинтересовывает его в достижении высоких общих показателей работы участка (цеха и пр.), а также в повышении качественных показателей работы, экономном расходовании материальных ценностей. Поэтому она чаще применяется в сочетании с премированием рабочих за выполнение и перевыполнение как общих, так и конкретных количественных и качественных показателей.

При *косвенной сдельной системе* размер заработка рабочего ставится в прямую зависимость от результатов труда, обслуживаемых им рабочих-сдельщиков, как правило, эта система применяется для оплаты труда

вспомогательных рабочих, занятых обслуживанием основных технологических процессов (наладчиков и настройщиков в машиностроении, помощников мастеров в текстильной промышленности и др.).

Общий заработок рассчитывается либо путем умножения ставки вспомогательного рабочего на средний процент выполнения норм обслуживаемых рабочих-сдельщиков, либо умножением косвенно сдельной расценки на фактический выпуск продукции обслуживаемых рабочих. Расценка определяется как частное от деления тарифной ставки рабочего, оплачиваемого по данной системе, на суммарную норму выработки обслуживаемых производственных рабочих.

При *сдельно-премиальной системе* рабочий сверх заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно получает премию за определенные количественные и качественные показатели, предусмотренные действующими на предприятии условиями премирования.

Премирование может осуществляться на основе следующих показателей:

- повышение производительности труда и увеличение объема производства, в частности, выполнение и перевыполнение производственных заданий, технически обоснованных норм выработки, снижение нормированной трудоемкости;

- повышение качества продукции и улучшение качественных показателей работы, например, повышение сортности продукции, бездефектное изготовление и сдачи ее с первого предъявления, недопущение брака, соблюдение стандартов и технических условий и т.д.;

- экономия сырья, материалов, инструмента и других материальных ценностей.

При *сдельно-прогрессивной системе* зарплаты труд рабочего в пределах выполнения норм оплачивается по прямым сдельным расценкам, а при выработке сверх этих исходных норм — по повышенным.

Предел выполнения выработки, сверх которого работа оплачивает по повышенным расценкам, устанавливается, как правило, на уровне фактического выполнения норм за последние месяцы, но не ниже действующих норм. Размер увеличения сдельных расценок в зависимости от степени перевыполнения исходных норм определяется в каждом конкретном случае специальной шкалой.

При использовании сдельно-прогрессивной системы оплаты следует особое внимание уделить определению нормативной исходной базы, разработке эффективных шкал повышения расценок, учету выработки продукции и фактически отработанного времени. Важно также иметь в виду, что данная система заработной платы не слишком стимулирует рост качества продукции, может провоцировать более быстрый рост зарплаты

по сравнению с ростом производительности труда.

При *аккордной системе* оплаты труда расценка устанавливается на весь объем работы, а не на единицу ее. Размер аккордной платы определяется на основе действующих норм времени (выработки) и расценок, а при их отсутствии — на основе норм и расценок на аналогичные работы. Обычно при данной системе оплаты рабочие премируются за сокращение сроков выполнения заданий, что усиливает стимулирующую роль этой системы в росте производительности труда.

К основным условиям ее эффективного применения следует отнести установление обоснованных норм выработки (времени) и расценок на заданный объем работы, введение эффективной системы премирования и контроль над качеством выполнения работ (чтобы сокращение сроков выполнения аккордного задания не сказалось отрицательно на качестве его выполнения).

При коллективной сдельной оплате труда применяют либо индивидуальные расценки по конечным результатам работы, либо коллективные сдельные расценки. Эффективность коллективной сдельной заработной платы зависит от умелого сочетания материального стимулирования результатов коллективного труда с учетом индивидуальных показателей работы каждого рабочего на основе правильного выбора показателей оплаты труда, порядка начисления коллективного сдельного заработка и его распределения между членами коллектива.

Применяются и иные формы заработной платы. *Пооряд* — это договор, по которому одна сторона — подрядчик, обязуется выполнить определенную работу по заданию другой стороны — заказчика, который в свою очередь обязуется принять и оплатить выполненную работу. Оплата труда производится только по конечному результату. Средства на оплату труда подрядного участка включают основную зарплату, формируемую, как правило, по установленным нормативам заработной платы на конечный результат работы, и премии по коллективным результатам, кроме того, могут производиться некоторые индивидуальные выплаты, главным образом поощрительного характера.

В основу *бестарифной системы оплаты труда* положен квалификационный уровень, характеризующий фактическую продуктивность работника. Он определяется как частное от деления фактической заработной платы работника за прошлый период на сложившийся на предприятии минимальный уровень заработной платы, на основе пропорций, заданных тарифной системой. За базу могут быть взяты не квалификационный уровень, а оклады и тарифы с учетом или без учета соответствующих премий.

Например, представляется возможной форма оплаты, которая предусматривает условные коэффициенты, пропорциональные среднему заработку определенной категории работников за прошедший период

(месяц, квартал, год). Также повсеместно внедряются системы организации оплаты труда с использованием коэффициентов трудового вклада, коэффициентов трудового участия, коэффициентов эффективности труда и другие, представляющие собой оценку трудового вклада работника в результат работы и используемые при распределении коллективного заработка.

В последние годы довольно широко распространилась *система оплаты с определением размера оплаты труда работника исходя из заработной платы руководителя*; в данном случае месячная заработная плата руководителя принимается за 100%, а по каждой должности (учитывая ее значимость в структуре предприятия) устанавливается коэффициент.

Рейтинговая система применяется на многих предприятиях. Согласно данной системе оплаты труда, рейтинг конкретного работника определяет размер его месячной заработной платы.

Кроме того, работодателем может устанавливаться любая иная форма оплаты труда, не нарушающая интересы работника, а также не ухудшающая его положение по сравнению с предусмотренным в коллективном договоре и в законодательстве.

12.4. Доходы в виде оплаты труда

Доходами в виде оплаты труда признаются все выплаты, начисляемые и выплачиваемые физическим лицам, состоящим в трудовых отношениях с работодателем и выполняющим работу по заключенному трудовому договору (контракту):

– начисленная заработная плата за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми формами и системами оплаты труда;

- надбавки за ученую степень и почетное звание;
- выплаты стимулирующего характера;
- компенсационные выплаты (компенсация);
- оплата за неотработанное время.

К доходам в виде оплаты труда также относятся выплаты:

– физическим лицам по заключенным договорам гражданско-правового характера (за исключением доходов от предпринимательской деятельности, по которой уплачивается фиксированный налог), предметом которых является выполнение работ и оказание услуг;

– членам органа управления юридического лица (наблюдательного совета или другого аналогичного органа), осуществляемые самим юридическим лицом.

Размер оплаты труда устанавливается по соглашению между

работодателем и работником (статья 153 Трудового кодекса). При этом оплата труда не может быть ниже установленного законодательством минимального размера и не ограничивается каким-либо максимумом.

Формы и системы оплаты труда, премии, доплаты, надбавки, поощрительные выплаты устанавливаются в коллективных договорах, а также иных локальных актах, принимаемых работодателем по согласованию с профсоюзным комитетом либо иным представительным органом работников.

Оплата труда производится, как правило, в денежной форме. Оплата труда в натуральной форме запрещена, за исключением отдельных случаев.

Прием на работу оформляется *приказом (распоряжением)* администрации предприятия, который объявляется работнику под расписку. Приказ (распоряжение) издается на основании письменного трудового договора (контракта). Фактическое допущение к работе считается заключением с работником трудового договора вне зависимости от того, был ли прием на работу оформлен надлежащим образом или нет.

Трудовой договор (контракт) - это соглашение между трудящимся и предприятием, согласно которому трудящийся обязуется выполнять работу по определенной специальности, квалификации или должности с подчинением внутреннему трудовому распорядку, а предприятие обязуется выплачивать трудящемуся заработную плату и обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, коллективным договором и соглашением сторон.

Согласно ТК РУз основным документом о трудовой деятельности работника является трудовая книжка.

Приказ (распоряжение) о приеме на работу - форма Т-1 - заполняется в одном экземпляре работником отдела кадров на всех вновь принимаемых работников (за исключением назначаемых вышестоящим органом).

При приеме на работу заполняется личная карточка - форма Т-2 - на каждого работающего на предприятии в одном экземпляре на основании таких документов, как паспорт, военный билет, трудовая книжка (для совместителей - копии трудовой книжки, заверенной нотариусом), диплом (свидетельство, удостоверение) об окончании образовательного учреждения, свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции (о присвоении ИНН), других документов, подтверждающих правильность записей, внесенных в личную карточку.

При увольнении личная карточка закрывается и хранится в течение 75 лет (в соответствии с Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков их хранения).

При ликвидации, реорганизации предприятий архивные фонды

передаются на хранение в соответствующие государственные архивы в порядке, определяемом законодательством (статья 10 Закона РУз «Об архивах» от 15.04.1999 г. N 768-1).

Учет численности на предприятиях ведется в отделе кадров на личных карточках (форма № Т-2) с учетом подразделений и категорий работающих на основании приказа (распоряжения) руководителя предприятия о приеме на работу. Одновременно работнику присваивается табельный номер.

На предприятиях, где численность работающих невелика, учет численности организуется лицом, специально назначаемым руководителем.

В бухгалтерии предприятия на основании личной карточки открывается лицевой счет работника (формы № Т-54 и № Т-54а).

Поскольку Указаниями по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации рскомандовано вести лицевые счета (формы № Т-54 и № Т-54а) в крупных организациях, то на малых и средних предприятиях заполнение этого первичного документа не является обязательным.

Отработанное время отражается в *табеле учета использования рабочего времени* (форма № Т – 13), в котором применительно к каждому работающему указываются:

- время, отработанное урочно, сверхурочно;
- время работы в ночные часы (с 22 ч до 6 ч);
- время работы в выходные и праздничные дни;
- неотработанное время в связи с нахождением работника в очередном или отпуске, выполнением государственных обязанностей, отсутствием (с разрешения администрации, по болезни, прогулы) и др.

Табель учета использования рабочего времени сдается в бухгалтерию для расчета заработной платы работника

В соответствии с действующим законодательством предприятие самостоятельно устанавливает формы и системы оплаты труда, включая натуральную форму, которые являются наиболее целесообразными в конкретных условиях работы. Вид, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, система премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых на предприятии.

О любых изменениях в условиях оплаты труда или о введении новых условий администрация предприятия обязана предупредить работников не позднее чем за два месяца.

Предприятие должно обеспечивать гарантированный законом минимальный размер оплаты труда, условия труда и меры социальной защиты работников независимо от видов собственности и организационно-правовых форм предприятия.

Заработная плата каждого работника складывается из:

- *оплаты фактически проработанного времени;*
- *оплаты непроработанного времени;*
- *поощрительных выплат.*

Согласно действующему законодательству расчет отдельных видов оплат и доплат осуществляется по-разному.

Трудовой договор заключается между работодателем и работником при его найме на работу. Он заключается как с постоянными (принимаемыми на неопределенный срок), так и с работниками, принимаемыми на основе срочного трудового договора (на срок до пяти лет, на время выполнения определенной работы) по основному месту работы и при совместительстве, надомниками и др.

По трудовому договору работник выполняет работы по определенной должности или специальности с подчинением внутреннему трудовому распорядку, принятому в организации. За это ему выплачивается заработная плата в соответствии со штатным расписанием, фактической выработкой продукции и принятой системой премирования и др.

Предприятия, перечисляющие заработную плату работникам на их пластиковые банковские карточки, расходы в виде комиссии банку и другие платежи должны списывать в операционные расходы. Указанные расходы не рассматриваются доходами работников и не облагаются налогом на доходы физических лиц.

В учете начисление и выплата заработной платы работникам отражается проводками:

	Дебет	кредит
Начислена заработная плата	2010 «Основное производство»; 2310 «Вспомогательное производство»; 2510 «Общепроизводственные расходы»; 9410 «Расходы по реализации» и др.	6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Отражены удержания из заработной платы (налог на доходы, страховые взносы, алименты и др.)	6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет»; 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»; 6990 «Прочие обязательства» и др.
Перечислен 1% на ИНПС работника из суммы начисленного налога на доходы	6410 «Задолженность по платежам в бюджет» 6530 «Платежи на индивидуальные накопительные счета»	6530 «Платежи на индивидуальные накопительные счета» 5110 «Расчетный счет»

Выдана заработная плата	6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	5010 «Денежные средства в национальной валюте»
-------------------------	---	--

Не полученная своевременно заработная плата подлежит депонированию и отражается в виде задолженности персоналу по счету 6720 «Депонированная заработная плата» в корреспонденции со счетом 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Депонированные суммы, зачисленные на расчетный счет, отражаются по кредиту счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» в корреспонденции со счетом 5110 «Расчетный счет». Одновременно на эту сумму производится запись по дебету счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 6720 «Депонированная заработная плата». Аналитический учет депонированной заработной платы ведется в книге учета депонированной заработной платы по каждому работнику отдельно, согласно реестрам, составляемым кассиром.

Предприятия могут привлекать к выполнению работ надомников. Надомник - это физическое лицо, с которым предприятие заключило трудовой договор на предмет производства товаров или выполнения работ, услуг по месту своего жительства или в других помещениях, принадлежащих ему или членам его семьи.

Вопросы координации и развития надомного труда в республике определены Постановлением Кабинета Министров РУз «О мерах по совершенствованию организации надомного труда и повышению ответственности руководителей органов государственной власти на местах и хозяйственного управления за выполнение параметров его развития». Предприятия могут передавать надомникам для производства продукции (работ и услуг) оборудование, инструменты и инвентарь, а также возмещать расходы надомников, связанные с выполнением производственного задания на дому или в иных принадлежащих ему помещениях. Надомнику возмещаются:

- амортизация инструмента, оборудования, транспорта и иного имущества, принадлежащего надомнику, постоянно и непосредственно используемых им в процессе выполнения производственного задания работодателя (не возмещаются амортизация зданий и помещений, в которых осуществляется работа надомника, а также мебели и малоценного имущества);
- расходы по электроэнергии, затраченной для выполнения производственного задания;
- расходы по холодной и/или горячей воде, если в процессе исполнения трудовых обязанностей требуется использование значительного количества холодной и/или горячей воды;
- расходы по природному газу, использованному для выполнения

производственного задания;

- расходы на телефонную и почтовую связь - если функциональные обязанности надомника предусматривают использование средств связи как орудие труда;

- транспортные расходы, связанные с перевозкой надомником сырья, материалов, полуфабрикатов и транспортировкой готовой продукции.

Сумма возмещения расходов надомника и порядок его определения указывается в трудовом договоре. Каждое возмещение расходов надомника оформляется соответствующим актом, подписанным руководителем (главным бухгалтером) предприятия и надомником.

Расходы предприятия на возмещение расходов надомника включаются в себестоимость продукции предприятия.

Заработная плата работникам должна выдаваться в сроки, установленные коллективным договором или другими локальными актами. При этом согласно Трудового кодекса определено, что заработная плата рабочим и служащим должна выплачиваться не реже одного раза в каждые полмесяца. В исключительных случаях для отдельных категорий работников Кабинет министров может установить другие сроки выплаты заработной платы.

Как правило, расчеты по заработной плате производятся авансовым способом.

Договоры гражданско-правового характера предприятия заключают с физическими лицами на выполнение определенных работ (услуг), например, на выполнение ремонтных работ, для перевозки грузов, аренды, возмездного оказания услуг и др. При этом в целях применения данной нормы физические лица не являются индивидуальными предпринимателями. Взаимоотношения между нанятым физическим лицом и администрацией регулируются положениями не трудового, а гражданского законодательства. Доход выплачивается по конкретным результатам работ, которые подтверждаются актом сдачи-приемки выполненных работ (услуг), подписанным сторонами договора.

Суммы вознаграждений, начисленные физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, облагаются налогом на доходы физических лиц у источника выплаты, то есть предприятием, выплачивающим доход.

Доходами в виде оплаты труда также признаются:

- выплаты стимулирующего характера;
- компенсационные выплаты;
- оплата за неотработанное время.

Предприятия самостоятельно разрабатывают системы премирования, учитывающие особенности производственной деятельности, финансовое положение и другие факторы.

Порядок премирования работников (показатели, размер)

устанавливается коллективным договором, заключаемым между администрацией и трудовым коллективом и/или Положением о премировании.

Наличие на предприятии Положения о премировании дает работникам право требовать от работодателя выплаты премии в случае выполнения ими показателей и условий премирования.

Предприятие может установить индивидуальный порядок премирования конкретного работника (например, при отсутствии коллективного договора или выполнении особо важных видов работ) в соответствии с трудовым договором, заключаемым между работником и работодателем.

К выплатам стимулирующего характера относятся:

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременные премии, являющиеся поощрением работников в связи с праздничными и знаменательными датами, достижениями в общественной деятельности и другие аналогичные выплаты;
- выплаты стимулирующего характера, предусмотренные положением юридического лица о премировании;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество;
- доплаты к отпуску;
- вознаграждение и выплаты за выслугу лет;
- выплата за рационализаторское предложение.

Вознаграждение по итогам работы за год выплачивается в соответствии с Положением о выплате данного вида вознаграждения. По общему правилу вознаграждение по итогам работы за год выплачивается работникам, состоящим в штате предприятия, после подведения итогов финансово-хозяйственной деятельности предприятия за прошедший год. В полном размере вознаграждение выплачивается работникам, отработавшим календарный год. В определенных случаях вознаграждение выплачивается также лицам, которые в силу ряда причин не проработали года, например, в связи с выходом на пенсию, призывом в армию, поступлением на учебу и др.

Единовременные премии - это также одна из составляющих системы стимулирования, которая позволяет поощрять те качества работников, которые хотя и влияют на результативность производства, но не имеют четко выраженных количественных показателей. Единовременное премирование работников осуществляется в дни профессиональных праздников, при выполнении работниками особо важных производственных заданий, по случаю знаменательных дат и других достижений. Например, работники премированы за участие в ликвидации последствий аварий и стихийных бедствий, за восстановление рабочих агрегатов и механизмов, поврежденных в результате чрезвычайных

ситуаций и др. Премирование в таких случаях осуществляется в соответствии с распоряжением (приказом) руководителя предприятия.

На практике к знаменательным датам относят юбилейные даты работников (50, 60, 70 и т.д. лет со дня рождения), юбилейные даты образования предприятия и др.

Достижения в общественной деятельности связывают с работой, которая выполняется на общественных началах, без оплаты и не предусмотрена должностной инструкцией работника. Результаты такой работы важны для трудового коллектива, общества.

Поощрение работников в указанных случаях осуществляется в соответствии с условиями Коллективного договора, иными локальными актами по оплате труда и распоряжением (приказом) руководителя предприятия.

Поощрительные выплаты в связи с праздничными и знаменательными датами, достижениями в общественной деятельности включаются в совокупный доход работника и облагаются налогом на доходы физических лиц, а также являются объектом обложения единым социальным платежом и страховыми взносами. При расчете налога на прибыль данные премии являются невычитаемыми расходами.

Положение о премировании, устанавливающее *выплаты стимулирующего характера*, является локальным актом предприятия. Оно утверждается руководителем предприятия по согласованию с профсоюзным комитетом либо иным представительным органом работников.

В зависимости от отраслевой принадлежности, специфики производства, финансовых возможностей, стратегических целей предприятия эти стимулы и условия их выплаты могут быть разными.

Наиболее распространенной является классификация стимулирующих выплат, увязанных с основным (тарифным) заработком:

- системы, увязывающие основную оплату труда с показателем выполнения и перевыполнения работ, выходящих за пределы основной нормы труда (трудовой обязанности) работника. К ним относятся различные премии за основные результаты работы и порядок формирования оплаты за перевыполнение норм у сдельно оплачиваемых работников. Особенность данных выплат в том, что они имеют определенные количественные параметры, позволяющие контролировать уровень начисляемой заработной платы.;

- системы, увязывающие основную заработную плату работника или группы работников с какими-либо определенными достижениями, не носящими систематического характера, или с какими-либо коллективными результатами работы в течение определенного, достаточно длительного календарного периода (полугодие, год). Особенность данных выплат состоит в том, что они не имеют четко установленных количественных

зависимостей между результатами труда каждого работника и размером его вознаграждения. Эта связь устанавливается на уровне принципа, а не точного количественного соизмерения.

Надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество увязывают оплату с личными деловыми качествами работника, уровнем его профессионального мастерства, индивидуальными качествами.

Конкретные показатели профессионального мастерства разрабатываются непосредственно на предприятиях. Но в первую очередь учитываются умение работать по нескольким профессиям (специальностям), активное участие в разработке мер, направленных на улучшение ситуации с производством продукции, умение делиться имеющимся опытом работы и трудовыми навыками с другими работниками и др.

Надбавки за профессиональное мастерство и наставничество могут выплачиваться по итогам аттестации работников (оценки заслуг). Рекомендуется проведение аттестации и присвоение надбавки как минимум один раз в год.

Размеры надбавок могут быть любыми, главное, чтобы они были дифференцированы с учетом деловых качеств работников. При этом в целях недопущения необоснованного расширения этой формы стимулирования надбавки за профессиональное мастерство можно установить в пределах некоторой суммы средств, направленной на эти цели.

Суммы надбавок к тарифным ставкам и окладам облагаются единым социальным платежом. При расчете налогооблагаемой прибыли они признаются вычитаемыми расходами.

Доплаты к отпуску устанавливаются предприятиями самостоятельно в зависимости от вклада работника в результаты хозяйственной деятельности предприятия, финансовых возможностей и др. Доплаты к отпуску производятся на основании распоряжения (приказа) руководителя предприятия.

Следует также отметить, что доплаты к отпуску в целях налогообложения не рассматриваются как материальная помощь. Они включаются в совокупный доход работника и облагаются налогом на доходы физических лиц, единым социальным платежом и страховыми взносами.

Вознаграждение и выплаты за выслугу лет устанавливается, как правило, в отдельных организациях в целях стимулирования продолжительного (в том числе непрерывного) труда работников.

Для выплаты вознаграждения за выслугу лет предприятия должны:

- включить в коллективный договор (другой нормативный акт соответствующего уровня) условие о выплате вознаграждения

определенной категории работников;

- определить периодичность выплаты (ежемесячная, ежеквартальная или годовая);

- разработать порядок исчисления общего стажа работы, дающего право на получение надбавки (вознаграждения). Обычно в стаж работы, дающий право на получение надбавки (вознаграждения), включается все время работы на предприятии непрерывно или всего с учетом всех периодов работы, включая (не включая) периоды работы в иных (определяется каких) дочерних, зависимых организациях, время действительной военной службы лиц рядового и офицерского состава, время обучения на курсах по подготовке, переподготовке и повышению квалификации кадров, в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования, время частично оплачиваемого отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста, предусмотренного трудовым законодательством (два, три года) и др.;

- определить порядок установления выслуги лет, дающей право на получение надбавки (вознаграждения) за выслугу лет. Назначение надбавки (вознаграждения), как правило, производится на основании протокола заседания комиссии по установлению стажа работы, дающего право на получение надбавки, подписанного председателем и членами комиссии и утвержденного руководителем предприятия. С решением комиссии сотрудник должен быть ознакомлен под роспись. Состав комиссии по установлению стажа работы объявляется приказом руководителя. Основным документом для определения выслуги лет, дающей право на получение надбавки (вознаграждения) за выслугу лет, является трудовая книжка;

- установить порядок исчисления надбавки (вознаграждения) за выслугу лет.

В рамках Порядка принимается шкала, по которой будет выплачиваться надбавка (вознаграждение), а также порядок расчета суммы надбавки (вознаграждения). Расчет может производиться от тарифной ставки (должностного оклада) или в кратном размере среднемесячного заработка работника.

В отдельном порядке разрешаются вопросы пересчета надбавки в том случае, когда работник имеет право на увеличение размера надбавки, но находится в отпуске, болен или отсутствует на работе по другим причинам, а также порядок выплаты надбавки работникам, увольняемым с работы по тем или иным причинам.

К *компенсационным выплатам (компенсациям)*, включаемым в доход в виде оплаты труда, относятся:

- дополнительные выплаты, связанные с работой в местностях с неблагоприятными природно-климатическими условиями (надбавки за стаж работы, выплаты по установленным коэффициентам за работы в

высокогорных, пустынных и безводных районах):

– надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, включая надбавки к заработной плате за непрерывный стаж работы в этих условиях, по списку профессий и перечню работ, утвержденным КМ РУз;

– надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса;

– надбавки за работу в многосменном режиме, а также за совмещение профессий, должностей, расширение зон обслуживания, а также за увеличение объема выполняемых работ, выполнение наряду со своей основной работой обязанностей временно отсутствующих работников;

– надбавки к заработной плате работников, постоянная работа которых протекает в пути, имеет подвижной и (или) разъездной характер, а также предусматривает выполнение работ вахтовым методом, выплачиваемые сверх норм, установленных законодательством;

– суммы, выплачиваемые при выполнении работ вахтовым методом в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения юридического лица (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и по вине транспортных организаций;

– доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от ствола к месту работы и обратно;

– полевое довольствие сверх норм, установленных законодательством;

– суточные во время служебных командировок сверх норм, установленных законодательством;

– выплаты за дни отдыха (отгулы), предоставляемые работникам в связи со сверхнормальной продолжительностью рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

– выплаты за использование личного автомобиля для служебных поездок или другого имущества работника для служебных целей сверх норм, установленных законодательством;

– суммы, полученные в возмещение вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, сверх установленных размеров.

1) Дополнительные выплаты, связанные с работой в местностях с неблагоприятными природно-климатическими условиями (надбавки за

стаж работы, выплаты по установленным коэффициентам за работы в высокогорных, пустынных и безводных районах)

Данные выплаты включают выплаты по районным коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях и надбавки, производимые в соответствии с законодательством.

В природно-климатических условиях, работа и проживание в которых требуют дополнительных расходов, повышенных затрат у работников, размер их оплаты труда регулируется (увеличивается) через районный коэффициент. Районный коэффициент применяется к заработной плате работников предприятий, организаций и учреждений, расположенных в высокогорных, безводных и пустынных районах. Размеры данных коэффициентов устанавливаются правительством республики. Например, Постановлением КМ РУз «О совершенствовании районного регулирования заработной платы работников отраслей народного хозяйства Навоийской области» в целях поддержания и закрепления высококвалифицированных специалистов были установлены территориальный коэффициенты к заработной плате работников всех предприятий, организаций и учреждений, расположенных в Навоийском регионе.

Порядок выплат за работу в высокогорных, безводных и пустынных районах регулируется следующими нормативно-правовыми актами:

- Постановлением КМ РУз «О мерах по повышению размеров пенсий, стипендий и заработной платы работников бюджетных учреждений»;

- Положением о формировании фонда оплаты труда на предприятиях с иностранными инвестициями.

2) *Надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда по списку профессий и перечню работ, утверждаемому Кабинетом Министров Республики Узбекистан*

Надбавки к заработной плате зависят от того, в каких условиях выполняются работы. Условия труда устанавливаются законодательными и иными нормативными актами о труде, а также соглашением сторон трудового договора.

Различают следующие условия труда:

- нормальные;
- тяжелые и вредные;
- особо тяжелые;
- особо вредные.

Руководителям предприятий предоставлено право по согласованию с профсоюзными или иными представительными органами устанавливать размеры доплат в зависимости от конкретных условий труда на рабочем месте.

3) *надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в*

ночное время, сверхурочную работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса

Ночным временем считается время с 22-00 часов до 6-00 часов утра (согласно Трудового кодекса). При работе в ночное время установленная продолжительность работы (смены) сокращается на один час с соответствующим сокращением продолжительности рабочей недели, если не менее половины установленной для работника продолжительности ежедневной работы (смены) приходится на ночное время.

К работе в ночное время не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до четырнадцати лет (детей-инвалидов - до шестнадцати лет);
- лица моложе восемнадцати лет;
- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Вся работа в ночное время оформляется установленными на предприятии первичными документами, и каждый час работы в ночное время оплачивается не ниже, чем в полуторном размере (Трудового кодекса). То есть размер доплаты за работу в ночное время не может быть ниже 50% часовой ставки.

Трудовой кодекс определил только нижний предел доплаты без ограничения верхнего. Предприятие может выплачивать доплаты в размерах, превышающих установленные Трудовым кодексом. В целях налогообложения данные доплаты не нормируются, поэтому надбавки и доплаты за работу в ночное время являются расходами на оплату труда, вычитаемыми из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в сумме фактических затрат.

Работа в ночное время регистрируется в таблице учета использования рабочего времени или отражается в рапорте (докладной) о работе в ночное время.

Порядок начисления и выплат по районным коэффициентам распространяется на предприятия, организации и учреждения независимо от формы собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Выплаты по районному коэффициенту производятся за счет и в пределах собственных средств предприятий, организаций и учреждений.

Районный коэффициент начисляется на фактический заработок работников за исключением персональных надбавок, вознаграждений за выслугу лет. В состав заработка, на который начисляется коэффициент, входят оплата по тарифу, доплаты, оплата сверхурочной работы и премии, предусмотренные системой оплаты труда.

При применении нескольких коэффициентов (районного, за работу в пустынной и безводной местности, за работу в высокогорной местности) они складываются.

Сумма вознаграждения за выслугу лет включается в совокупный

доход работника и облагается налогом на доходы физических лиц, единым социальным платежом.

Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего дня. При этом работы признаются сверхурочными независимо от того, выполнял работник свою основную работу или же работу, которая не входит в круг его обязанностей.

Сверхурочное время работы оформляется табелем учета использования рабочего времени, нарядами, справкой-расчетом в бухгалтерии и оплачивается не ниже, чем в двойном размере. То есть размер доплаты за работу в сверхурочное время не может быть ниже 100% часовой ставки. Конкретные размеры оплаты устанавливаются в коллективном договоре, а если он не заключен, определяются руководством предприятия по согласованию с профсоюзным комитетом или другим представительным органом работников.

По желанию работника сверхурочная работа может быть компенсирована предоставлением отгула в размере, соизмеримом с количеством отработанных сверхурочных часов, оплата труда за такую работу производится не менее чем в одинарном размере.

К сверхурочным работам не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до четырнадцати лет (детей-инвалидов - до шестнадцати лет);
- лица моложе восемнадцати лет;
- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд (на работах с вредными и тяжелыми условиями труда - двух часов в день) и ста двадцати часов в год (согласно Трудового кодекса). Сверхурочные работы не допускаются при продолжительности рабочей смены двенадцать часов, а также на работах с особо тяжелыми и особо вредными условиями труда.

К *оплате за неотработанное время* относятся, например оплата в соответствии с законодательством:

- ежегодного основного (основного удлиненного) отпуска, а также денежная компенсация при его неиспользовании, в том числе при прекращении трудового договора с работником;
- дополнительного отпуска для работников отдельных отраслей за работу в неблагоприятных и особых условиях труда, а также за работу в тяжелых и неблагоприятных природно-климатических условиях;
- отпуска в связи с обучением и творческих отпусков;
- дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двенадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет.

При применении данной нормы следует руководствоваться

Трудовым кодексом, предусматривающей предоставление всем работникам, в том числе и совместителям, ежегодных трудовых отпусков для отдыха и восстановления работоспособности с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Ежегодный основной отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее пятнадцати рабочих дней.

При исчислении основного отпуска следует рассчитать стаж работы, дающий право на ежегодный основной отпуск. В стаж включаются:

- фактически проработанное в течение рабочего года время;
- время, когда работник фактически не работал, но за ним сохранялось место работы (должность), за исключением частично оплачиваемого отпуска по уходу за ребенком и отпусков без сохранения заработной платы продолжительностью свыше двух недель;
- время оплачиваемого вынужденного прогула при незаконном прекращении трудового договора или переводе работника на другую работу, если впоследствии работник был восстановлен на прежней работе;
- другие периоды времени, предусмотренные отраслевыми соглашениями, коллективными договорами и иными локальными актами предприятий, условиями трудового договора.

Отдельным категориям работников, в зависимости от специфики и характера их трудовых функций и других обстоятельств, устанавливаются удлиненные отпуска. В соответствии с Трудовым кодексом основной удлиненный отпуск должен предоставляться:

- лицам моложе восемнадцати лет - тридцать календарных дней;
- работающим инвалидам I и II групп - тридцать календарных дней.

12.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет

В соответствии с законодательством из заработной платы рабочих и служащих производятся следующие удержания и вычеты:

- государственные налоги, когда объектом обложения служит оплата труда, подоходный налог - 12%;
- погашение задолженности по ранее выданным авансам;
- возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;
- членские взносы профсоюзные организации;
- возмещение материального ущерба, причиненного работникам предприятия;
- суммы, выплачиваемые за неотработанные дни для использования отпуска (при увольнении);
- взыскания некоторых видов штрафов:
 - а) по исполнительным документам;
 - в) за товары, проданные в кредит;
 - с) за брак продукции и т.д.

Подоходный налог с рабочих и служащих удерживается в порядке и размерах, установленных Налоговым Кодексом Республики Узбекистан.

Удержания - это сумма, удерживаемая из начисленной заработной платы, согласно нормативных или иных установленных законом документов. Действующие удержания и вычеты можно подразделить на две группы: обязательные, действующие для всех или для подавляющего большинства сотрудников, и индивидуальные, то есть применяемые для отдельных сотрудников и в отдельные периоды.

К обязательным удержаниям относятся подоходный налог. К индивидуальным - погашение задолженности по ранее выданным авансам, возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов, возмещение материального ущерба, причиненного предприятию работником, суммы по исполнительным листам, удержания за брак, взыскание штрафов, суммы, излишне выплаченные за отпуск при увольнении работника и т.п. Классификация удержаний приведена в таблице ниже.

Классификация удержаний из заработной платы

Вид удержаний	Перечень удержаний	Особенности
Обязательные	индивидуальный взнос социального страхования; удержание налога на доходы физических лиц; удержание по исполнительным листам и надписям в пользу физических и юридических лиц; удержание по вступившему в закон силу приговору суда;	Для данного вида удержания согласно работника не требуется
Удержания по инициативе работодателя	удержание за причиненный организации материальный ущерб; удержание за брак; удержание своевременно не возвращенной подотчетной суммы; удержание за предоставленные займы и ссуды; удержание излишне выданной заработной платы;	Удержание осуществляется на основании приказа (распоряжения) руководителя организации с указанием причины удержаний, с которыми должно быть ознакомлено под расписку лицо, с доходов которого производится удержания.
Удержания по инициативе члена трудового коллектива	удержание профсоюзных взносов; удержание в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления работника	Удержания администрация организации должна производить и перечислять в сроки и лицу, которые указаны в заявлении работника

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры

которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

Законом установлено, что по месту основной работы налогоплательщика из его совокупного дохода, подлежащего налогообложению, исключаются: отчисления в Индивидуальную накопительную пенсионную систему, государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (в т.ч. по уходу за больным ребенком).

При этом к пособиям, не подлежащим к налогообложению, относятся также пособия по безработице и пособия по беременности и родам, многодетным и одиноким матерям за содержание детей и иждивенцев, выходное пособие, выплачиваемое при увольнении, а также суммы материальной помощи независимо от ее размера, оказываемой физическим лицам в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами и др.

В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Согласно Закона Республики Узбекистан «О накопительном пенсионном обеспечении граждан» работодателем ежемесячно производится начисление обязательных накопительных пенсионных взносов за счет соответствующего уменьшения суммы налога на доходы физических лиц, начисленного в соответствии с законодательством. В 2021 году обязательные взносы на индивидуальные пенсионные счета граждан производятся в размере 0,1% от налогооблагаемой заработной платы (доходов) работникам с вычетом этой суммы из начисленного налога на доходы физических лиц.

Организации-работодатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственного из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации независимо от форм собственности обязаны вести личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм

налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

Удержание по исполнительным листам

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОБД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

Поступившие в бухгалтерские организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят, как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщаем судебным исполнителям.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-х дневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

Учет расчетов с юридическими и физическими лицами по удержаниям в их пользу организации учитывают на счете 6990 «Прочие обязательства».

Суммы, удержанные из заработной платы:

Дебет 6710

Кредит 6990

Перечисляются записью:

Дебет 6990

Кредит 5110 в день получения в банке средств по чеку на оплату труда.

Расчеты с физическими лицами по удержанным суммам могут быть произведены наличными.

Дебет 6990

Кредит 5010

Выдачу наличных оформляют расходным кассовым ордером.

Удержание за причиненный организации материальный ущерб

Материальная ответственность членов трудового коллектива за ущерб, причиненный организации по их вине, предусматривается Кодексом законов о труде Республики Узбекистан.

Администрация организации вправе требовать от членов трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту), возмещения, причиненного ущерба при наличии противоправных действий с их стороны, результатом которых и явился причиненный ущерб.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб. При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе - в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера.

Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражаются на счете 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости, подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

Корреспонденция счетов по учету удержаний за причиненный материальный ущерб (недостачу материалов)

Содержание операций	Сумма, сум	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
Списывается фактическая себестоимость недостачи	138	5910	1000
Отнесено на виновного, на сумму недостачи по фактической себестоимости.	138	4730	5 910
погашена задолженность виновным лицом; возмещение в пределах недостачи.	138	6710	4730

В аналогичном порядке отражаются операции по списанию недостач оборудования.

Удержание за брак

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Если брак исправимый, то сумма потерь (Дебет счета 2610) будет складываться из расходов, связанных с его исправлением. Если брак неисправимый, то его потери складываются из стоимости материалов, израсходованных на бракованные изделия; начисленной заработной платы включительно до той операции, на которой произошел окончательный брак; начислений во внебюджетные социальные фонды; соответствующей части общепроизводственных расходов за минусом стоимости забракованного изделия по цене возможной реализации.

Удержание своевременно не возмещенных подотчетными лицами

сумм

Наличные денежные средства выдаются под отчет (дебет счета 4220–4230, кредит счета 5010) на хозяйственные расходы, по приобретению ГСМ, представительские расходы, на командировки. Наличные выдаются в соответствии с приказом, на определенный срок, по истечении которого подотчетное лицо должно представить авансовый отчет с приложением оправдательных расходных документов. Если работник своевременно не возвратил неиспользованную сумму, то она может быть удержана по инициативе организации из заработной платы (дебет счета 6710, кредит счета 4220–4230).

Удержание алиментов

Очень распространенная ситуация - удержание из зарплаты алиментов. Речь идет о средствах на содержание, которые закон обязывает выплачивать одного из супругов другому, родителя — несовершеннолетнему ребёнку, взрослого ребенка — пожилому родителю и т. д.

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОВД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-хдневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

К учету и хранению исполнительных листов предъявляются строгие требования. Они являются документами строгой отчетности и регистрируются в специальной книге (прил. №2 к Правилам №1980), листы которой должны быть пронумерованы, прошиты и скреплены подписью руководителя и печатью (если она имеется). Каждый документ должен храниться в сейфе в отдельной папке.

Алименты удерживаются из всех доходов, полученных на территории Узбекистана и за его пределами в денежном или натуральном выражении, за исключением отдельных их видов (прил. 2 Правил №1980). Это означает, что, если гражданин, обязанный уплачивать алименты, получил доход, к примеру, в виде ценного приза или подарка, часть стоимости этого предмета должна быть выплачена им в качестве

алиментов.

На практике предприятия в основном получают исполнительные листы по взысканию алиментов с разведенных родителей на содержание детей.

Размер алиментов на несовершеннолетних детей, взыскиваемых по решению суда, в месяц составляет (ст. 99 СК):

- на 1 ребенка – 1/4 заработка и иного дохода;
- на 2 детей – 1/3 заработка и иного дохода;
- на 3 и более детей – 1/2 заработка и иного дохода.

Если алименты уплачиваются добровольно на основании соглашения, их размер определяется его сторонами самостоятельно. Однако он в любом случае не может быть ниже размера алиментов, которые могли бы быть установлены судом.

Размер алиментов рассчитывается после удержания из доходов работника НДФЛ. Удержанная сумма алиментов должна быть выплачена из кассы, переведена по почте или перечислена взыскателю в 3-дневный срок со дня выплаты заработной платы должнику. Причем расходы на перевод денежных средств по почте несет сам должник, т.е. – работник, из зарплаты которого производятся удержания (ст. 137 СК).

Если по решению суда алименты взыскиваются в твердой денежной сумме или в размере, кратном МРЗП, при увеличении МРЗП их размер пропорционально индексируется. Индексацию проводит само предприятие, удерживающее алименты (ст. 144 СК). При увольнении работника, выплачивающего алименты, предприятие обязано незамедлительно сообщить об этом судебному исполнителю и возвратить ему исполнительный лист с отметкой о произведенных удержаниях.

Вопросы для самопроверки:

1. Будет ли включаться в совокупный годовой доход менеджера предприятия стоимость туристической путевки, полученной им в качестве премии?
2. Перечислите виды удержаний из заработной платы.
3. Что показывает сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
4. Должен ли работник предприятия подавать в государственную налоговую инспекцию декларацию о своих доходах?
5. В течение какого времени работник предприятия может получить депонированную заработную плату?
6. Выгодно ли для работников предприятия увеличение суммы МРЗП с точки зрения определения величины налога на доходы физических лиц?
7. На основании каких документов осуществляется выплата заработной платы работникам предприятия?

8. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете?
9. В каком документе отражается использование рабочего времени?
10. Какой период является расчетным при расчете отпускных?

ГЛАВА 13: УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

13.1. Задачи учета материалов и их классификация

Состояние и эффективность использования производственных запасов - одно из главных условий успешной деятельности предприятия. Развитие рыночных отношений определяет новые условия их организации. Высокая инфляция, неплатежи и другие кризисные явления вынуждают предприятия изменять свою политику по отношению к оборотным средствам, искать новые источники пополнения, изучать проблему эффективности их использования.

Одним из условий непрерывности производства является постоянное возобновление его материальной основы - средств производства. В свою очередь, это предопределяет непрерывность движения самих средств производства, происходящего в виде их кругооборота.

Любое предприятие, независимо от вида экономической деятельности, размеров или формы собственности, ведет учет своих товарно-материальных запасов. Товарно-материальные запасы (ТМЗ) - это сырье и материалы, готовая продукция и товары, иными словами, любые материальные активы, которые предприятие использует в процессе своей деятельности.

ТМЗ нужны для дальнейшей продажи в ходе обычной деятельности, используются в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, а также для внутренних административных и социально-культурных целей.

Товарно-материальные запасы относятся к текущим активам, так как они обычно продаются или используются в течение одного года или одного операционного цикла. Как правило, они имеются у предприятия в виде:

- материальных запасов:
- молодняка и взрослых животных, находящихся на откорме и нагуле, выбранного из основного стада для реализации (без постановки на откорм), скота, принятого со стороны для реализации;
- незавершенного производства;
- готовой продукции;
- товаров.

Объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены с целью перепродажи. Порядок оценки, признания, учета товарно-материальных запасов определен НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.)

Товарно-материальные запасы признаются в качестве актива, если:

- существует уверенность поступления в будущем экономической

выгоды, связанной с активом;

- стоимость актива может быть достоверно оценена;
- перешло право собственности на него.

Материальным носителем производственных фондов являются средства производства, которые подразделяются на предметы труда.

Производственные запасы, составляющие основную часть оборотных фондов. Они включают сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, горючее, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тару и тарные материалы, запасные части для ремонта основных фондов, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы: инструменты и хозяйственный инвентарь стоимостью до 50 минимальных оплат труда за единицу и сроком службы до года.

Поскольку материалы являются частью оборотных средств, от их организации и эффективности использования зависит не только процесс материального производства, но и финансовая устойчивость предприятия.

Все средства производства участвующие в процессе производства подразделяются на средства и предметы труда. Такое деление вытекает из различной их роли в производственном процессе.

Средства труда неоднократно участвующие в процессе производства постепенно переносят свои стоимости. возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда - объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда, находясь на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют «материалы».

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру материалов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе и не участвуют в процессе производства это равно снижению эффективности. Кроме того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на другие цели.

Главная задача - оптимизация размеров производственных затрат, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня, производственных запасов, имеет важное значение для контроля над сохранностью материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального богатства страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невозобновимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсосбережение. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д. Этого можно достигнуть увеличением использования прогрессивных конструкционных материалов, металлических порошков и пластмасс, заменой дорогостоящих материалов более дешевыми, синтетическими без снижения качества продукции, сокращением отходов производства.

Серьезные требования предъявляются к учету материалов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля над движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля над наличием и расходом материалов, которые должны находиться в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточной для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в индивидуальных задачах:

- получение достаточных данных об остатках материалов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;
- контроль над сохранением материалов, как в местах хранения, так и в местах потребления;
- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;
- контроль над использованием материалов в процессе производства и использование в соответствии с установленными нормами;
- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции.
- систематический контроль над выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их реализацией;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов.

Для обеспечения действенного контроля над сохранностью материальных ценностей немаловажное значение имеют организация

маркетинга на предприятиях, состояния складского и весоизмерительного хозяйства.

К основным способам ведения учета материалов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей.
- система документооборота по оформлению операций движения материалов:
 - использование счетов бухгалтерского учета и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета материалов;
 - порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в регистрах бухгалтерского учета;
 - порядок обработки учета информации.

Важное значение имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения материалов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

Для правильного учета материалов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение материалов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу материалов и т.д.

В процессе производства материалы используются различно. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье и материалы), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, краски), третьи – входят в изделия без каких – либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий, не входя в их массу или химический состав (инструменты).

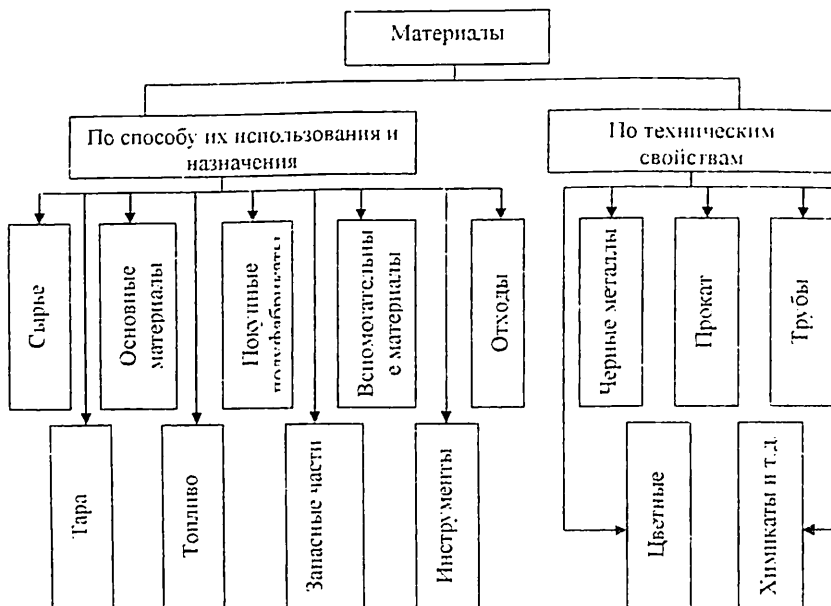


Рисунок 17. Классификация материалов

1. По критерию функциональной роли материалов и их назначению в процессе производства (экономическая классификация):

- сырье (руда, хлопок-сырец и т.д.);
- основные материалы (металл, ткань);
- покупные полуфабрикаты (детали, которые войдут в изделия);
- вспомогательные материалы;
- отходы;
- тара (инвентарная - многократно обслуживает производство, учитывается в составе ОС - напр., контейнер; неинвентарная - реализация вместе с товаром; залоговая - дается залог, затем возвращается тара);
- топливо;
- запасные части;
- инструменты.

2. По техническим характеристикам и физико-химическим свойствам предметов труда (техническая классификация):

- это систематизированный перечень, потребляемых в производстве МЦ с указанием наименования, сорта, марки, единицы измерения; каждой позиции присваивается свой номенклатурный номер. Типовая номенклатура утверждена Государственным комитетом статистики Республики Узбекистан для всех предприятий.

Материалы подлежат включению в бухгалтерский баланс

организации при их поступлении по себестоимости. Порядок формирования себестоимости определяет НСБУ 4 «Товарно-материальные запасы».

В необходимых случаях (при большой номенклатуре используемых материалов, интенсивном движении материалов внутри предприятия, в сельскохозяйственном производстве и др.) учет материалов может вестись по учетным ценам.

В составе ТМЗ должны также учитываться отходы, возникающие при переработке материалов. К отходам, образовавшимся при обработке материалов в процессе производства, относят остатки исходных материалов, потерявшие полностью или частично качества, свойственные данному виду материалов (полномерность, форму и др.).

Отходы материалов, которые могут быть использованы предприятием для изготовления продукции, выполнения работ, услуг или на хозяйственные нужды, называют возвратными. Отходы материалов, которые невозможно использовать внутри предприятия или реализовать на сторону, а также невидимые отходы (усушка, угары и т.п.) называют безвозвратными.

Стоимость возвратных отходов уменьшает сумму затрат производства. На основании накладных на сдачу на склад отходов материалов составляют группировочную ведомость о списании их стоимости с затрат по соответствующим заказам.

13.2. Учет материалов и оценка в текущем учете

Материалы подлежат включению в бухгалтерский баланс организации при их поступлении по себестоимости.

Себестоимость материалов включает:

- суммы, уплачиваемые поставщику по договору;
- затраты, связанные с их приобретением.

К затратам, связанным с приобретением материальных запасов, относятся:

- таможенные пошлины и сборы;
- суммы невозмещаемых налогов и сборов, связанных с приобретением материалов;
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и посредническим организациям, через которые приобретены материалы;
- расходы по сертификации материалов и их испытанию в соответствии с техническими условиями, связанными с их приобретением;
- транспортно-заготовительные расходы по заготовке и доставке материалов до места их текущего расположения или использования. Они включают затраты по заготовке, оплате тарифов (фрахт) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировке материалов всеми видами транспорта до места их текущего расположения или использования,

включая расходы по страхованию рисков при транспортировке:

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

В себестоимость материалов включаются также расходы, связанные с работами по дополнительной обработке и доведению материальных запасов до состояния, пригодного к использованию, выполненные как собственными, так и сторонними организациями. В эти затраты включаются затраты по сортировке, фасовке (упаковке) и приведению их в товарный вид.

Торговые скидки, скидки и другие подобные вычеты производятся при определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

Следует обратить внимание на НСБУ № 4, которым определено, что денежные скидки, полученные в результате досрочной оплаты либо в результате большого объема закупок, либо других подобных причин, предусмотренных соглашением сторон, не уменьшают стоимость приобретенных товарно-материальных запасов, а относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Не включаются в себестоимость материалов, а признаются расходами периода следующие расходы:

- расходы по открытию аккредитива, комиссии банка за переводы, комиссии по конвертации валюты при приобретении материалов за иностранную валюту и другие банковские услуги;

- расходы по подготовке, регистрации и закрытию контрактов по приобретению материалов;

- другие расходы, не связанные непосредственно с приобретением материалов.

Не включаются в себестоимость материалов проценты за пользование кредитом при приобретении (изготовлении) материальных запасов полностью или частично за счет заемных средств, за исключением случаев, предусмотренных НСБУ № 24 (*учет затрат по займам*).

При отсрочке или рассрочке платежа за приобретаемые материалы последние принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости без учета суммы отсрочки или рассрочки платежа. Разница между стоимостью материалов без учета предоставленной отсрочки или рассрочки и общей суммой платежей за приобретаемые материальные запасы признается финансовым расходом (затраты по процентам) на протяжении периода отсрочки или рассрочки платежа, в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей по отсрочке или рассрочке.

Затраты по приобретению материальных запасов определяются на основании первичных документов (счет-фактура, акт приема-передачи, акт инвентаризации и др.).

13.3. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками

Учет материалов по фактической себестоимости целесообразно вести на предприятиях с небольшими объемами производства и небольшим количеством наименований материалов.

Бухгалтерские проводки, отражающие формирование фактической себестоимости материалов непосредственно на счетах группы 1000 «Материалы», следующие:

Поступление материалов, приобретенных за плату		
	Дебет	Кредит
Отражена покупная стоимость материалов на основании накладной или счета-фактуры поставщика	1000 «Материалы»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражены транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации)	1000 «Материалы»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражены расходы (услуги) посреднической организации при приобретении материалов	1000 «Материалы»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражены расходы по доработке материалов	1000 «Материалы»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»; 2310 «Вспомогательное производство» и др.
У предприятия-плательщика НДС: отражается зачет НДС по материалам (по счету-фактуре поставщика) и расходам, непосредственно связанным с их приобретением	4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»; 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

Предприятия-плательщики НДС имеют право на зачет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате (уплаченного) по фактически полученным материалам (согласно выставленному поставщиком счету-фактуре), при условии их использования в целях облагаемого оборота, включая оборот по нулевой ставке, а также для собственных нужд (вычитаемые расходы).

Стоимость материалов, приобретенных со скидкой, формируется без учета скидок, т.е. материалы следует принять к учету по стоимости, включая скидку. К зачету покупатель сможет принять сумму фактически уплаченного НДС (плательщик НДС), а сумму скидки включит в прочий операционный доход отчетного периода.

Оприходование материалов со скидками отражается записью:

	Дебет	Кредит
Отражена покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика	1000 «Материалы» - стоимость без учета скидок	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - на сумму, подлежащую оплате 9390 «Прочие операционные доходы» - на сумму скидок

Такая проводка дается в случае, если условие о скидке предусмотрено договором и покупатель полностью выполнил условия для получения скидки до отгрузки ему продукции. То есть сумма скидки известна, она отражена в счете - фактуре и не отягощена выполнением каких-либо обязательств в будущем.

Возможны варианты предоставления скидок в зависимости от выполнения каких-либо обязательств в будущем покупателем. Например, покупателю предоставляется скидка в размере 5 % при оплате полной суммы в течение 10 дней, размер скидки снижается до 3 % при оплате в течение 20 дней и т.д. В таких случаях проводки будут следующими:

	Дебет	Кредит
Отражена покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика	1000 «Материалы» - стоимость без учета скидок	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Оплачена покупка с учетом скидки	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	5110 «Расчетный счет»
Отражен доход на сумму скидки	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	9390 «Прочие операционные доходы» - на сумму скидки

Фактическая себестоимость материалов, полученных в счет вклада в уставный капитал предприятия, определяется исходя из денежной оценки, согласованной его учредителями (участниками) и подтвержденной в необходимых случаях оценкой независимого эксперта.

Организация - получатель имеет право принять в зачет НДС, уплаченный поставщикам по материалам, полученным в качестве вклада в уставный капитал.

В случае если расходы по доставке (транспортно - заготовительные расходы) берет на себя принимающая сторона, то фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных расходов.

Оприходование материалов, внесенных в качестве вкладов в

уставный капитал предприятия, производится по следующим проводкам.

Дебет	Кредит
4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8330 «Паи и вклады»
1000 «Материалы»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»

Фактическая себестоимость материалов, полученных предприятием по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В случае если расходы по доставке (транспортно-заготовительные расходы) берет на себя принимающая сторона, фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных расходов.

Дебет	Кредит
1000 «Материалы»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Стоимость безвозмездно полученных материалов подлежит включению в совокупный доход предприятия и обложению налогом на прибыль и единым налоговым платежом.

Учет транспортно-заготовительных расходов

Расходы по заготовке и доставке товарно-материальных запасов до места их текущего расположения или использования включаются в их себестоимость (НСБУ № 4). В состав транспортно-заготовительных расходов включаются:

- затраты по заготовке;
- расходы по оплате тарифов (фрахт) за погрузочно-разгрузочные работы;
- расходы по транспортировке товарно-материальных запасов всеми видами транспорта до места их текущего расположения или использования;
- расходы по страхованию рисков при транспортировке товарно-материальных запасов.

Транспортно-заготовительные расходы можно списывать на стоимость приобретенных товарно-материальных запасов одним из следующих методов:

- прямым методом, при котором транспортно-заготовительные расходы включаются в себестоимость соответствующих товарно-материальных запасов, например, в договорную стоимость при

приобретении за плату, в стоимость запасов, вносимых в качестве вклада в уставный капитал, или в текущую стоимость безвозмездно полученных ценностей и т. п.

- методом распределения, при котором транспортно-заготовительные расходы сначала относятся на счет 1510 «Заготовление и приобретение материалов», а затем списываются на себестоимость соответствующих запасов или по мере их использования включаются в производственные затраты (счет 2010, 2310 и др.) и/или в расходы периода (9400) по элементу «Материалы».

Сумма транспортно-заготовительных расходов при втором методе распределяется между остатком товарно-материальных запасов на конец периода и выбывшими за период по различным основаниям товарно-материальными запасами. Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к выбывающим товарно-материальным запасам, рассчитываются следующим образом:

$$TЗР \text{ выб} = \text{Средний процент } TЗР \times \text{Выбывшие } TМЗ.$$

$$\text{Средний процент } TЗР = (TЗР \text{ на начало периода} \cdot TЗР \text{ за период}) / (TМЗ \text{ на начало периода} - TМЗ, \text{ поступившие за период}).$$

Применяемый метод учета транспортно-заготовительных расходов следует раскрыть в учетной политике предприятия.

НСБУ № 4 предусматривает и такой вариант, при котором затраты, связанные с приобретением товаров, включая транспортно-заготовительные расходы, относятся на расходы периода (по реализации) предприятия в том отчетном периоде, в котором они возникли. Это положение касается товаров, которые приобретаются для перепродажи.

Затраты предприятия, связанные с работой собственного транспорта предприятия (затраты транспортного цеха), учитываются, как правило, на счете 2310 «Вспомогательное производство».

Часть этих расходов, связанная с выполнением работ по транспортировке материалов, подлежащих оплате покупателями сверх цены материалов, списывается с кредита счета 2310 «Вспомогательное производство» в дебет счета 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг». Соответственно, суммы, предъявленные к оплате за оказанные транспортные услуги, проводятся по дебету счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» в корреспонденции с кредитом счета 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг». Но при этом следует учесть, что доходы от предоставления транспортных услуг можно отражать таким образом только при наличии у предприятия лицензии на данный вид деятельности. Сумма начисленного НДС отражается по кредиту счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» в

корреспонденции со счетом 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Затраты предприятия, связанные с транспортировкой материалов, не подлежащие оплате покупателем отдельно, учитываются по дебету счета 9410 «Расходы по реализации» в корреспонденции с кредитом счета 2310 «Вспомогательное производство».

13.4. Учет материалов на складе и в бухгалтерии

Для учета движения материалов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету материалов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

К основным первичным документам по учету материалов относятся:

1. Журнал учета поступающих грузов (регистрация на основе транспортных документов).

2. Доверенность подотчетным лицом для получения ТМЦ, грузов (агент снабжения, экспедитор).

3. Журнал учета выданных доверенностей.

4. Приходный ордер (оформление ТМЦ на склад). Составляется в день поступления материалов на склад материально ответственным лицом.

5. Акт о приемке материальных ценностей (если есть какие-либо несоответствия: количество, нет документов, качество). Составляется вместо приходного ордера в двух экземплярах в присутствии представителя поставщика или другого незаинтересованного лица. Один экземпляр передается поставщику, один экземпляр - вместо приходного ордера.

6. Лимитно-заборная карта - для учета отпуска, расхода материалов. Это ограничение на ту часть материалов, которую следует выдать со склада кладовщиком цехам подразделениям и др.

7. Карточка складского учета (ведется на складе и составляется для каждого номенклатурного номера).

Кладовщик указывает:

- остаток материалов на начало месяца;

- приход;

- выдачу (расход);

- остаток на конец месяца.

8. Реестр приемки-сдачи документов (отражаются все приходно-расходные документы, которые передаются в бухгалтерию).

9. Ведомость учета остатков материалов на складе (в нее попадают данные из карточек складского учета).

Приемка груза осуществляется в соответствии с инструкцией «О порядке приемки груза». Если выявлено несоответствие, то комиссия составляет акт о приемке груза. Это основание для предъявления

претензий. При автомобильных перевозках акт можно не составлять, а сделать отметку на транспортной накладной. На поступившие материалы получают расчетные документы, которые регистрируются в журнале учета поступивших грузов. Затем эти документы сверяют с договором поставки. Если все в порядке, то производится акцепт и расчетные документы оформляются бухгалтерией для оплаты. Для подотчетных лиц выписывается приходный ордер: один экз. - в бухгалтерию, один - остается на складе.

Остатки материалов выводятся по формуле:

$$O_{\text{конечные}} = O_{\text{начальные}} + П - Р$$

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Учет движения остатков материалов кладовщик осуществляет в карточках складского учета. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку. Поэтому складской учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов в день совершения операции. После каждой записи выводят остаток материалов. В результате склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение складского учета материалов допускается также в книгах сортового учета, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета.

Организация документооборота по приему и учету материалов - определение перечня и формы первичных документов (если нет нормативно установленных), порядок их оформления, передачи на исполнение и другие вопросы - определяются учетной политикой предприятия.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляется на складе приходным ордером (форма №М-4) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного

приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемку и оприходование материалов можно оформлять, проставляя на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штамп с теми же реквизитами, что и в приходном ордере. В этом случае нужно заполнить реквизиты указанного штампа и поставить очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом поступающие материалы принимаются на основе товарно-транспортной накладной (прил. №№1, 2, 3 к Инструкции, рег. МЮ №1382 от 2.07.2004 г.), получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

Если обнаружено несоответствие поступивших материалов ассортименту, количеству или качеству, указанным в документах поставщика, или – если качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, протечка жидких материалов и т.д.), приемку должна осуществлять специальная комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов (форма №М-7). В состав комиссии должны быть обязательно включены материально ответственные лица предприятия и представители отправителя (поставщика) или представители незаинтересованной организации.

Если составляется приемный акт, приходный ордер не оформляется. Приемный акт также служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Иногда в интересах производства материалы направляются непосредственно в подразделение предприятия, минуя склад. Такие партии материалов все равно отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение предприятия. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения, должен быть оформлен распорядительным документом по предприятию.

Материалы, закупленные подотчетными лицами, приходят на склад в общеустановленном порядке на основании подтверждающих покупку документов (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордере при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы на склад могут сдаваться подразделениями. Такая

операция оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов (форма №М-11).

Первичные документы сдают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее первого числа следующего месяца.

Поступившие со склада первичные документы по движению материалов в бухгалтерии подвергают проверке, а затем таксированию по твердым учетным ценам. После этого они служат основанием для записи в регистрах бухгалтерского учета.

В некоторых организациях в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. От карточек складского учета эти карточки отличаются лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном выражении, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют оборотные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах. Это значительно снижает трудоемкость учета, но и в этом случае учет остается громоздким, поскольку в оборотную ведомость приходится записывать сотни номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является *оперативно-бухгалтерский* или *сальдовый метод* учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца кладовщик переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода).

Сальдовый метод учета – один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных.

Бухгалтерия предприятия осуществляет только денежный, суммовой учет движения ТМЦ, используя для этого ведомость № 10 «Движение материальных ценностей». Это основной регистр, отражающий движение ТМЦ в группировках, обеспечивающий контроль за сохранностью материалов по местам их хранения; поступление и остатки материалов; расчет фактической себестоимости окончательного расхода материалов; отпуск со складов, остатки ценностей в цехах

Основанием для заполнения ведомости № 10 служат реестры складов или накопительные ведомости .

Выявленные при инвентаризации недостачи товарно-материальных запасов (ТМЗ) отражаются в бухгалтерском учете следующим образом.

Недостача должна быть отнесена на счет виновных (материально ответственных) лиц, а при отсутствии такой возможности — на убытки предприятия.

13.5. Учет расхода материалов по методам: FIFO, AVECO, LIFO

На сумму стоимости материалов влияют как правильность формирования себестоимости приобретенных материалов, так и порядок их списания.

Материалы отпускаются в производство на основании документов по весу, объему, площади или счету в строгом соответствии с нормами и требованиями технологического процесса.

Расход материалов на производственные нужды предприятия (расходы на продажу и др.) отражается в бухгалтерском учете по кредиту счетов группы 1000 «Материалы» в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов по реализации). Одновременно сумма отклонений, относящаяся к израсходованным материалам, подлежит списанию в дебет тех же счетов, по которым учтен расход материалов со счетов группы 1000 (если предприятием принят такой порядок списания отклонений).

Списание материалов на нужды основного, вспомогательного производств, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды в связи с продажей продукции (работ, услуг):

дебет	кредит
2010 «Основное производство»;	1000 «Материалы»;
2310 «Вспомогательное производство»;	1610 «Отклонение в стоимости
2510 «Общепроизводственные расходы»;	материалов» (при использовании счетов
9410 «Расходы по реализации»;	1510 и 1610)
9420 «Административные расходы» и др.	

Отпуск материалов в производство и иное выбытие производится в оценке, рассчитанной одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средневзвешенной стоимости (AVECO);
- по способу FIFO (по себестоимости первых по времени приобретения материалов).

Порядок списания материалов должен быть установлен в учетной политике предприятия. При этом по каждому виду материалов могут применяться различные методы списания.

По методу себестоимости каждой единицы оцениваются материалы, используемые в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.). Единица таких материалов, как правило, уникальна, то есть

существует в единственном экземпляре.

По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и из стоимости сходных единиц, приобретенных или произведенных в течение периода. Средняя стоимость материалов может быть вычислена на периодической основе (периодический учет) или по ходу каждой дополнительной поставки (непрерывный учет).

Оценка стоимости материалов, списываемых в производство по методу средневзвешенной стоимости (AVECO) при непрерывном и периодическом учете.

Списание (отпуск) материалов по способу FIFO производится в оценке, рассчитанной исходя из допущения, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). То есть запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения материалов, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения материалов.

Пример. Предприятие в течение июня имело следующие операции по получению и расходу краски:

- 2 июня получено 200 кг краски по цене 80000 сум за 1 кг;
- 9 июня получено 600 кг краски по цене 81600 сум за 1 кг;
- 12 июня отпущено в производство 360 кг краски;
- 20 июня отпущено 200 кг краски;
- 25 июня получено 500 кг краски по цене 84500 сум за 1 кг.

Запасов краски на 1 июня на предприятии не было.

При использовании системы непрерывного учета на балансовых счетах ТМЗ ведется подробное отражение поступлений и выбытий товарно-материальных запасов. В результате этого в течение всего отчетного периода известны как наличие определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, так и себестоимость реализованных запасов.

N	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	1.06			нет
1	2.06	200кг x 80000сум= 16000000сум		200 x 80000 =16000000 - 1- слой
2	9.06	600кг x 81600сум= 48960000сум		600 x 81600 = 48960000 - 2 слой + 200 x 80000=16000000 - 1- слой
				800кг

				64960000 сум
3	12.06		360кг. 200кг x 80000сум=16000000сум 160кг x 81600сум=13056000сум	440 x 81600 =35904000 - 2 стлой
4	20.06		200x81600=16320000сум	240 x 81600 =19584000- 2 стлой
5	25.06	500кг x 84500сум= 42250000 сум		500 x 84500= 42250000 - 3 стлой + 240 x 81600= 195840 00- 2 стлой
				740кг 618340 00сум
Итого	1300 кг 107210000 сум	560 кг 45376000 сум		740 кг 61834000 сум

Получено краски 1300 кг (200+600+500), в денежном выражении - 107210000 сум.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 45376000 сум.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1300-560), в денежном выражении - 61834000 сум (107210000-45376000).

При применении системы периодического учета детальный учет ТМЗ в течение года (квартала или месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость реализованных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации, т.к. расчет себестоимости реализованных ТМЗ осуществляется по формуле:

Остаток ТМЗ на начало отчетного периода + Поступления ТМЗ
- Остаток ТМЗ на конец отчетного периода = Себестоимость
реализованных ТМЗ

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	1.06			нет
1	2.06	200кг x 80000сум =16000000 сум		
2	9.06	600кг x 81600сум = 48960000 сум		
3	12.06		360кг ((200x80000)+(160x81600))-2905 6000 сум	
4	20.06		200кг (200x81600)=16320000 сум	
5	25.06	500кг x 84500сум = 42250000 сум		
Итого за месяц		1300кг 107210000 сум	560кг 45376000 сум	740кг 61834000

			сум
--	--	--	-----

Получено краски 1300 кг (200+600+500), в денежном выражении - 107210000 сум.

Отпущено краски в производство 560 кг. Отпуск краски в производство в денежном выражении определяется следующим образом: 200 кг списывается по цене 80000 сум, 360 кг - по цене 81600 сум. В денежном выражении это составит 45376000 сум ((200×80000) + (360×81600)).

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1300-560), в денежном выражении - 61834000 сум ((240×81600) - (500×84500)).

Реализация излишних или неиспользуемых материалов

Продажа на сторону излишних или неиспользуемых материалов показывается в бухгалтерском учете как выбытие прочих активов. С кредита счетов группы 1000 «Материалы» в дебет счета 9220 «Выбытие прочих активов» списывается учетная цена продаваемых материалов, а с кредита счета 1610 «Отклонения в стоимости материалов» списывается (сторнируется) сумма отклонений, относящихся к ним (если предприятием принят такой порядок списания отклонений).

Финансовый результат от продажи материалов определяется с учетом расходов по продаже и относится в кредит счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» или в дебет счета 9430 «Прочие операционные расходы». Реализация товарно-материальных запасов за плату признается оборотом по реализации товаров и облагается налогом на добавленную стоимость.

Реализация излишних или неиспользуемых материалов		
	Дебет	Кредит
Списана фактическая стоимость материалов	9220 «Выбытие прочих активов»	1000 «Материалы»; 1610 «Отклонения в стоимости материалов»
Отражен доход от реализации материалов	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Начислен НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражена прибыль от реализации материалов	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражен убыток от реализации материалов	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Размер облагаемого оборота по НДС определяется на основе стоимости реализуемых материалов без включения в нее НДС. При этом при реализации импортных товаров налогооблагаемая база не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления налога на

добавленную стоимость при импорте данного товара.

Доход, полученный при реализации товарно-материальных запасов, отражается в составе прочих доходов при расчете налогооблагаемой базы по:

- налогу на прибыль;
- единому налоговому платежу.

Убыток при реализации материалов признается расходом, не вычитаемым из налогооблагаемой прибыли.

Как реализация отражается и возвратная тара в случаях, когда покупатель не вернул ее в срок, установленный договором.

Предприятие-поставщик должно включить в обороты по реализации стоимость возвратной тары.

При включении возвратной тары в облагаемый оборот налогооблагаемая база по НДС определяется на основе залоговой стоимости данной тары, включающей в себя сумму НДС.

Доходы от реализации возвратной тары, не возвращенной покупателем в срок, включаются в валовую выручку при расчете единого налогового платежа и налога на прибыль.

Безвозмездная передача материалов

Безвозмездная передача материалов, осуществляемая по договору дарения, оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (актом передачи) и счетом-фактурой.

Безвозмездная передача материалов отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Безвозмездная передача материалов		
	Дебет	Кредит
Списана стоимость безвозмездно передаваемых материалов	9220 «Выбытие прочих активов»	1000 «Материалы»
Начислен НДС со стоимости безвозмездно передаваемых материалов	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Списан убыток от безвозмездной передачи	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Стоимость безвозмездно передаваемых материалов является объектом обложения НДС. Размер облагаемого оборота определяется исходя из цен без включения НДС, но не ниже фактических затрат на производство (приобретение) этих материалов. Плательщиком НДС при безвозмездной передаче является передающая сторона.

Убыток при безвозмездной передаче материалов признается расходом, не вычитаемым из налогооблагаемой прибыли.

Налог на добавленную стоимость. Стоимость безвозмездно передаваемых товаров является объектом обложения НДС. Размер облагаемого оборота определяется исходя из цен без включения НДС, но не ниже фактических затрат на производство (приобретение) этих товаров. Плательщиком НДС при безвозмездной передаче является передающая сторона.

Налог на прибыль. Убыток при безвозмездной передаче материалов признается расходом, не вычитаемым из налогооблагаемой прибыли.

Стоимость безвозмездно передаваемого имущества определяется у передающего лица исходя из сложившихся затрат.

При передаче материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации предприятие-учредитель (участник) отражает выбытие материалов по кредиту счетов группы 1000 «Материалы» по балансовой или оценочной стоимости. Разница между оценкой вклада, отраженной по счетам группы 0600 «Долгосрочные инвестиции», и стоимостью переданного имущества (фактической себестоимостью передаваемых материалов) отражается по кредиту счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» или дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы».

Передача материалов в счет вклада в уставный капитал		
	Дебет	Кредит
Списана фактическая стоимость материалов	9220 «Выбытие прочих активов»	1000 «Материалы»
Отражен вклад в уставный капитал материальными ценностями по оценочной стоимости	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»
Начислен НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражена разница между фактической и оценочной стоимостью материалов (прибыль)	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражена разница между фактической и оценочной стоимостью материалов (убыток)	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Убыток, полученный при передаче материалов в качестве вклада в уставный капитал другой организации, признается расходом, не вычитаемым из налогооблагаемой прибыли.

Обложению единым налоговым платежом подлежит разница (доход) между оценочной и фактической стоимостью материалов, передаваемых в качестве вклада в уставный капитал. Доход признается прочим доходом и облагается по ставке ЕНП основного (профильного) вида деятельности.

13.6. Контроль использования материалов

Важным звеном организации систематического контроля над обоснованностью поступления, полнотой и своевременностью оприходования приобретенных ценностей является предварительный и текущий контроль над указанными операциями. В ходе предварительного контроля выявляют наличие расчетов потребности, договоров и других оснований для совершения сделки по поставщикам материалов, соблюдение действующего порядка выдачи доверенностей на их получение, сроков условий доставки, формы расчетов.

Текущий контроль осуществляется в процессе поступления и оприходования материалов путем проверки товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, других сопроводительных документов, и их встречной сверки с документами по оприходованию этих ценностей или фактическим осмотром и инвентаризацией их в натуре.

На проверяемом предприятии изучается учет в журнале поступивших грузов по каждому поставщику об ассортименте и сроках поставки материалов по договору и проверяется на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. При этом проверка достоверности приведенной информации является важной деталью контроля. Для этого информацию, содержащуюся в оперативном учете, сопоставляют с данными бухгалтерского учета.

Выявить нарушавших условия договора поставщиков позволяет достоверная информация о выполнении договорных обязательств. При установлении факта нарушения условий договора к нарушителям предъявляются штрафные санкции. Если штрафные санкции не были удовлетворены, следует выяснить, не связано ли это с пропуском исковой давности или неправильным и неполным оформлением исковых материалов через хозяйственные суды и выявить конкретных виновников. Эту информацию можно получить при изучении бухгалтерских регистров по учету расчетов по претензиям на счетах 4860 «Счета к получению по претензиям», 6960 «Счета к оплате по претензиям» и документов, на основании которых отражены записи в этих регистрах.

При проверке полноты оприходования материалов изучают правильность их оценки, руководствуясь при этом Законом РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 года и НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы».

От правильности организации и постановки синтетического и аналитического учета зависит правильность оценки материальных ценностей. Следовательно, в ходе контроля прежде всего необходимо проверить правильность учета на счете 1000 «Материалы». Затем проверяется присвоение материальным ценностям номенклатурного номера в зависимости от их потребительских свойств и их запись в

первичных документах и складском учете. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки правильности присвоения номенклатурного номера, поступившим от поставщиков ТМЦ

Наименование поступивших ТМЦ	Номенклатурный №, присвоенный на предприятии	Номенклатурный номер, который следовало присвоить в соответствии с результатами проверки	Отклонения + (-)	Примечания

При учете материалов на счете 1000 по учетным ценам необходимо дополнительно проверить правильность подсчета отклонения в стоимости материалов и списания со счета 1510 «Транспортно-заготовительные расходы» в дебет счета 1000 «Материалы» по учетной стоимости и в дебет счета 1610 «Отклонение в стоимости материалов» на разницу между фактической и учетной стоимостью. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки правильности подсчета отклонений по поступившим ТМЦ

Наименование ТМЦ	Стоимость отклонений, отнесенных на счет 1610, согласно данным предприятия	Стоимость отклонений, которую следовало отнести на счет 1610, согласно данным проверки, сум.	Отклонения + (-)	Примечания

Далее на основании первичных документов проверяют правильность отражения в учете покупной стоимости ТМЦ и транспортно-заготовительных расходов.

Поскольку наибольший удельный вес в составе себестоимости занимают транспортные расходы, следует проверить их отражение в договоре. При проверке документов, по которым они оплачены или начислены, выясняют, не превышают ли они действующих тарифов на перевозку грузов и правильно ли они присоединены к тем группам и отдельным наименованиям ТМЦ, за которые произведена или начислена оплата.

Особое внимание уделяется проверке расходов, оплаченных за счет средств из лимитируемых чековых книжек железной дороге, оплате счетов

за подачу вагонов, взвешивание грузов, обслуживание подъездных путей, хранение ТМЦ на станции, оплату погрузочно-разгрузочных работ другим предприятиям и частным лицам. При такой проверке используют способы встречной сверки с другими документами, выясняют необходимость выполнения таких работ, устанавливая одновременно правильность отнесения этих расходов на объекты, отраженные в бухгалтерском учете. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки правильности оплаты ТЗР при приобретении ТМЦ

Наименование ТМЦ	Стоимость ТЗР, по данным предприятия	Стоимость ТЗР по данным проверки, сум.	Отклонения + (-)	Примечания

Нередко на предприятии приходят не полностью поступившие ТМЦ в полной сумме предъявленных к оплате и фактически оплаченных счетов поставщиков и не предъявленных к ним претензий. Следует установить причины и характер образовавшихся недостач и в случае вины поставщика принять меры к оформлению претензионных требований к возврату, ушаченных сумм.

Иногда за указанными расхождениями могут скрываться факты присвоения тех или иных материалов отдельными должностными лицами, что устанавливают сверкой записей по книгам и карточкам складского учета, проверкой движения этих материалов, опросом соответствующих работников, связанных с их доставкой, разгрузкой, приемкой, отпуском и производственным погребением.

При проверке использования материальных ценностей в производстве руководствуются Положением о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), основными источниками проверки являются накопительные ведомости по расходу материалов, журнал-ордер по кредиту счета 1000 «Материалы», сальдовые и оборотные ведомости о движении материалов, первичные документы по использованию материалов в производстве и другие.

В первую очередь при проверке следует установить соответствие данных складского учета данным синтетического учета счета 1000, для чего общий итог ведомости остатков на конец месяца сверяют с остатками на конец месяца, которые приведены в ведомости учета материальных ценностей. Такое сравнение следует проводить по каждому складу в отдельности на 1-е число проверяемого периода. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки соответствия данных складского учета данным синтетического учета

Дата проведения	Суммарный остаток ТМЦ	Суммарный остаток по ведомости учета	Отклонения + (-)	Примечания

проверки	по ведомости остатков	материалов. сум.		

Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем складам и остатки материалов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками по счету 1000 «Материалы» в Главной книге. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки оборотов по выбытию ТМЦ

Дата проведения проверки	Сумма выбывших ТМЦ согласно отчетам о движении ТМЦ	Сумма, выбывших ТМЦ по журналу-ордеру №10, сум.	Сумма, выбывших ТМЦ согласно Главной книге	Отклонения	
				Суммы по отчетам от суммы по журналу-ордеру + (-)	Суммы по отчетам от суммы по Главной книге + (-)

При установлении отклонений устанавливаются их причины и виновные лица.

Далее переходят к проверке совершенных операций по отпуску материалов в производство. В данном случае необходимо использовать накопительные ведомости по расходу материалов со складов, составленные на основе расходных документов. Если документооборот по отпуску материалов в производство большой, проверяющие должны выбрать документы по интервалу.

Отделы материально-технического снабжения или плановые отделы на основе установленных норм расхода материалов на выпуск определенного вида изделий разрабатывают лимиты отпуска материалов в производство, и отпуск их производится в пределах этих лимитов.

В результате завышения норм сырья и вспомогательных материалов при выпуске продукции создаются неучтенные излишки, так как отпуск их производится не по фактическому расходу, а по норме. Поэтому следует проверить нормы и их пересмотр в связи с совершенствованием технологического процесса производства с действующими нормами на других аналогичных предприятиях. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость.

Ведомость проверки соблюдения лимитов отпуска ТМЦ на производство продукции

Наименование выпускаемой продукции	Предусмотрен отпуск сырья, согласно утвержденному лимиту	Фактически израсходовано сырья	Отклонения + (-)	Примечания

При наличии расхождений устанавливаются причины, виновные лица. Приведенные в расходных документах показатели качественных характеристик материалов сверяют с данными первичных документов на оприходование на склад. Если имеет место замена отдельных материалов, следует выяснить причины данного факта.

Обосновать установленные нормы расхода ТМЦ можно с помощью контрольного запуска сырья и вспомогательных материалов в производство, результат оформляется комиссией специальным актом.

Вопросы для самопроверки:

1. Перечислите правила оценки материальных запасов в бухгалтерском балансе.
2. Включаются ли материалы в состав оборотных средств предприятия?
3. Дайте определение метода FIFO.
4. По себестоимости каждой единицы.
5. Дайте определение метода AVECO
6. Чем метод FIFO отличается от метода LIFO по отражению материальных запасов в бухгалтерском балансе?
7. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?
8. На каких счетах отражается процесс продажи материалов?
9. Могут ли материалы поступать на предприятие по договору мены?
10. Назовите счета бухгалтерского учета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.
11. Какими документами оформляется движение материалов?
12. Как отражаются результаты инвентаризации материалов на счетах бухгалтерского учета?
13. Как организуется учет материалов на складах?
14. Какие делаются записи на синтетических счетах на сумму недостачи материалов, выявленной при их приемке?

ГЛАВА 14. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ

14.1. Роль финансовых вложений при условиях рыночной экономики, задачи учета финансовых вложений

Одной из важнейших сфер деятельности любой предпринимательской структуры является инвестиционная деятельность. В данное время хозяйствующие субъекты осуществляют свою деятельность в различных формах собственности. Изучение инвестиций предполагает анализ общих основ и механизма осуществления инвестиционной деятельности как важнейшей составляющей современного хозяйствования, выявление специфики инвестиционных процессов в условиях модернизации и диверсификации экономики. Вместе с тем выяснение основных связей и зависимостей требует предварительного уточнения ключевых понятий, связанных с инвестиционной деятельностью.

Существуют различные определения понятия «инвестиции», отражающие множественность подходов к пониманию их экономической сущности. В значительной степени это обусловлено экономической эволюцией, спецификой конкретных этапов историко-экономического развития, господствующих форм и методов хозяйствования.

Инвестиции (от английского to invest) – это вложения капитала в любой вид бизнеса с целью его последующего возрастания.³ Экономическую категорию инвестиции выражают как - вложение капитала в объекты предпринимательской деятельности с целью прироста (прибыли) первоначально авансированной стоимости; финансовые отношения, возникающие между участниками инвестиционной деятельности в процессе реализации различных проектов.

Согласно Закону «Об инвестициях и инвестиционной деятельности», инвестиции – материальные и нематериальные блага и права на них, в том числе права на объекты интеллектуальной собственности, а также реинвестиции, вкладываемые инвестором на условиях несения рисков в объекты социальной сферы, предпринимательской, научной и других видов деятельности в целях получения прибыли, которые могут включать в себя:

средства, в том числе денежные средства (включая иностранную валюту), целевые банковские вклады, пай, доли, акции, облигации, векселя и иные ценные бумаги;

движимое и недвижимое имущество (здания, сооружения, оборудование, машины и другие материальные ценности);

имущественные права интеллектуальной собственности, в том числе запатентованные или незапатентованные (ноу-хау) технические, технологические, коммерческие и другие знания, оформленные в виде технической документации, навыков и производственного опыта,

³ Бочаров В.В. Инвестиции. -4-е изд. – М.: Липер, 2013 г., 83 с.

необходимые для организации того или иного вида производства, а также другие ценности, не запрещенные законодательством Республики Узбекистан.⁴

Следующее понятие «инвестиции», которое в широком смысле трактуется как вложения в будущее, происходит от латинского слова «investre» - облачать. Инвестиции - это любые имеющиеся средства, обремененные, призванные служить удовлетворению будущих потребностей, для чего они отвлекаются от текущего использования и для чего вкладываются в определенное дело, приносящее выгоду.

Характерные особенности инвестиций заключается в следующем (см. рисунок 18). Также встречается такая трактовка, что инвестиции – это вложения капитала с целью последующего его увеличения. Прирост капитала должен быть достаточным, чтобы компенсировать инвестору отказ от использования имеющихся средств на потребление в текущем периоде, вознаградить его за риск, возместить потери от инфляции в предстоящем периоде⁵.

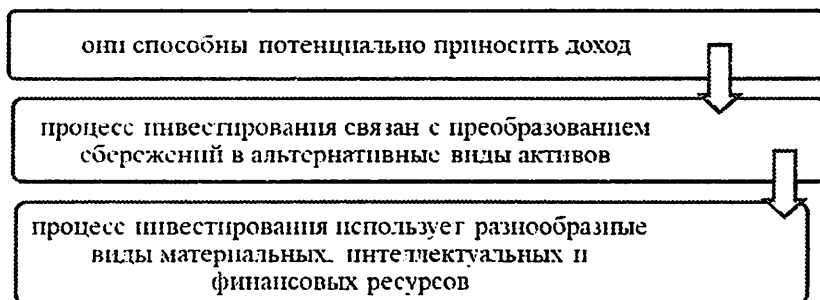


Рисунок 18. Характерные особенности инвестиций⁶

Однако, не всякое вложение капитала является инвестициями. Его приращение может осуществляться двумя способами:

- 1) коммерческим способом
- 2) посредством инвестиционной деятельности.

Инвестиции предполагают вложение капитала на долгосрочный период, использование основных средств и получение прибыли.

В мировой экономической науке сложились несколько подходов к определению категории «инвестиции». В развитых странах, таких как США, Канада, страны Западной Европы, под инвестициями в основном понимается вложение капитала в ценные бумаги. Второй, отождествляет

⁴ Закон Республики Узбекистан «Об инвестициях и инвестиционной деятельности» от 25.12.2019 г. №598, ст.3.

⁵ Каюмов Р. И. Организация и финансирование инвестиций. Т. 2012. стр. 7

⁶ Сотировиднева Д. и др. Финансовый и управленческий учет. Учебное пособие. Т.: Молия-иктисод, 2-е переизд., 2016 г., 312 с.

инвестиции и капиталовложения.

Конкретизируется данное понятие в целях учета в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета № 12 «Учет финансовых инвестиций»: финансовые инвестиции – это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода, прироста стоимости инвестированного капитала или для получения инвестирующим хозяйствующим субъектом других выгод.

Образование и учет денежных ресурсов, потенциально доступных для финансирования долгосрочных инвестиций, связаны с системой финансово-кредитных отношений, возникающих на микроуровне между участниками инвестиционного процесса. Источником финансирования долгосрочных капитальных вложений могут являться собственные средства предприятий в форме амортизационных отчислений и нераспределенной прибыли.

В инвестиционной деятельности, связанной с реальными проектами, как правило, объединяют собственные и внешние финансовые ресурсы.

Источники финансирования вложений разнообразны, и для инвестора их особое значение состоит в повышении эффективности и правильном выборе доступных источников финансирования для минимизации рисков.

В процессе реального инвестирования национальных проектов необходимо тщательно их классифицировать для последующего учета (см. рисунок 19).

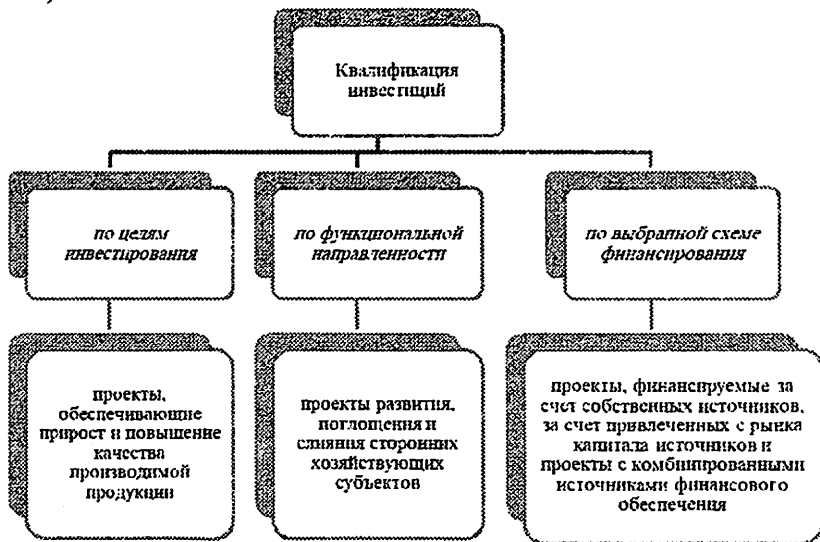


Рисунок 19. Классификация инвестиций для последующего учета
В последнее время в зарубежной практике финансирования

долгосрочных финансовых вложений сложилась устойчивая тенденция снижения доли собственных средств и рост использования доходов от реализации ценных бумаг и кредитов различных финансовых институтов. Чтобы поддержать свою кредитоспособность и финансовый рейтинг, многие корпорации стали ориентироваться не на рост производства, а на получение чисто финансовой прибыли. Финансовые операции с ценными бумагами получили широкий размах на международных фондовых рынках.

Однако, данная классификация не отражает полной сущности инвестиций, т.к. на практике их можно классифицировать по следующим признакам, предлагаемых в отечественной экономической литературе:

1. Реальные.
2. Финансовые.
3. Интеллектуальные.⁷

Вначале предложенная классификация отражает более экономический аспект, а следующий – финансовый, с последующим прогнозом развития целей инвестирования.

Классификационные признаки инвестиций можно дополнить бухгалтерским учетным аспектом, к которым можно отнести:

1. Метод долевого участия и метод стоимости
2. В качестве оборотных средств и в качестве долгосрочных активов.

Указанные выше предложения соответствуют принятым международным стандартам финансовой отчетности.

Для оценки эффективности реальных инвестиций применяются различные методы. Принципы же оценки заключаются в сравнении суммы инвестиционных затрат с объемами и сроками возврата вложенного капитала, сопоставлении прямых и возвратных денежных потоков. Прямой денежный поток включает объем капиталовложений в данный проект, а обратный денежный поток состоит из денежных поступлений от проекта в форме чистой прибыли и амортизационных отчислений. Принципом оценки является обязательное приведение к настоящей стоимости как суммы инвестиционных затрат – капиталовложений, так и величины обратного денежного потока.

Оценка эффективности каждого инвестиционного проекта заключается в установлении степени его финансовой реализуемости.

Итак, обобщив вышеприведенную информацию, приведем критерии классификации инвестиций на основании форм инвестиций.

Классификационные признаки и формы инвестиций

Классификационные признаки	Формы инвестиций
----------------------------	------------------

⁷ Каримов А. А. Исломов Ф. Р. Авлянкулов А. З. Бухгалтерия хисоби. Т.: Шарк, 2004 г., 209-211с.

По объектам вложений	Реальные инвестиции Финансовые инвестиции
По срокам вложений	Краткосрочные инвестиции Среднесрочные инвестиции Долгосрочные инвестиции
По цели инвестирования	Прямые инвестиции Портфельные инвестиции
По сфере вложений	Производственные инвестиции Непроизводственные инвестиции
По формам собственности на инвестиционные ресурсы	Частные инвестиции Государственные инвестиции Иностранные инвестиции Смешанные инвестиции
По регионам	Инвестиции внутри страны Инвестиции за рубежом
По рискам	Агрессивные инвестиции Умеренные инвестиции Консервативные инвестиции

Что же касается критерии классификации инвестиций, следующие:

1) объект вложения капитала: реальные (прямые) инвестиции - вложения, направленные на увеличение основных фондов фирмы как производственного, так и непроизводственного назначения; осуществляются путем нового строительства основных фондов, расширения, технического перевооружения или реконструкции действующих предприятий; финансовые (портфельные) инвестиции - приобретение активов в форме ценных бумаг для извлечения прибыли; формирование портфеля ценных бумаг;

2) периодичность инвестирования: краткосрочные инвестиции - вложения денежных средств на период до одного года (финансовые инвестиции фирмы); долгосрочные инвестиции - вложения денежных средств в реализацию проектов, которые обеспечивают получение предприятием выгод в течение периода, превышающего один год (преобладающая форма долгосрочных инвестиций предприятия - капитальные вложения в воспроизводство основных средств);

3) характер участия фирмы в инвестиционном процессе: прямые инвестиции, которые подразумевают непосредственное участие фирмы-инвестора в выборе объектов вложения капитала; непрямые инвестиции, которые подразумевают участие в процессе выбора объекта инвестирования посредника, инвестиционного фонда или финансового посредника (чаще всего это инвестиции в ценные бумаги);

4) форма собственности инвестируемых средств: частные инвестиции, которые характеризуют вложения средств физических лиц и предпринимательских организаций негосударственных форм собственности; государственные инвестиции - вложения средств

государственных предприятий, государственных предприятий, государственного бюджета разных его уровней и государственных внебюджетных фондов.

Посредством стратегических инвестиций реализуются структурные изменения в экономике, развиваются импортозамещающие производства или экспортно-ориентированные отрасли.

Наименее рисковыми из всех видов инвестиций считаются инвестиции в модернизацию техники и технологий. Повышенной степенью риска характеризуются инвестиции в расширение производства и стратегические инвестиции. Зависимость между видами инвестиций и уровнем риска обусловлена опасностью изменения реакции рынка на результаты деятельности предприятий после осуществления того или иного вида инвестиций. Итого можно заключить, что накопления и сбережения всех субъектов экономики тем или иным путем переходят в инвестиции.

Итогом массовой приватизации стало создание новых экономико-правовых механизмов и институциональных структур: корпоративного сектора экономики, биржевого и внебиржевого рынков ценных бумаг и т.п. Все больше отечественных предприятий используют в своей деятельности ценные бумаги – в целях получения дохода, привлечения дополнительных, в том числе заемных, средств осуществления расчетов.

С другой стороны, ценные бумаги – это особая форма существования капитала, отличная от его товарной, производительной, и денежной форм, которая может передаваться вместо него самого. Суть ее состоит в том, что у владельца сам капитал отсутствует, но имеются все права на него, которые и зафиксированы в форме ценной бумаги. То есть, ценные бумаги являются разновидностью т.н. фиктивного капитала, и в условиях быстротечности, высокой степени риска хозяйственных операций, сложности финансового положения большинства субъектов хозяйствования существует объективная необходимость в получении достоверной информации об их наличии у предприятия, их стоимости и движении, законности ведения операций с ними. Ошибки и искажения при учете операций с ценными бумагами в случае их существенности могут значительно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности и нанести значительный материальный ущерб экономическому субъекту.

Осуществляемое в Республике Узбекистан преобразование экономики, основывается на глубоких и широких процессах создания хозяйствующих субъектов с системой корпоративного управления, а также особо следует отметить наличие в Узбекистане фондовых бирж, созданных с целью развития рынка капитала с использованием обращения на рынке ценных бумаг.

Инструментами фондового рынка являются ценные бумаги – денежные документы, удостоверяющие имущественные права или

отношения займа между выпустившим их лицом и их владельцем, предусматривающие выплату дохода в виде дивидендов или процентов и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов другим лицам. Основными свойствами ценных бумаг являются обращаемость и ликвидность.

В Республике Узбекистан движение ценных бумаг регулируется соответствующими законодательными актами и нормативными документами:

- Закон «О бухгалтерском учете» Республики Узбекистан от 13 апреля 2016 г.

- Гражданский кодекс Республики Узбекистан.

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению.

- Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, от 5 февраля 1999г. №54 (с последующими исправлениями и дополнениями).

- Порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами.

- Положение о порядке формировании годовой финансовой отчетности.

- Положение о порядке регистрации и выпуска в обращение акций акционерных обществ.

- Дополнение №1 к Положению о порядке выпуска и регистрации ценных бумаг на территории Узбекистана.

- НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» и др.

На основании этих нормативных актов ценные бумаги являются денежными документами и одновременно они подтверждают права собственности или долговых обязательств субъектов, выпускающих эти ценные бумаги. Ценные бумаги движутся вследствие приобретения или передачи права собственности другим субъектам. Субъекты, расположенные и действующие на территории Узбекистана, имеют право выпускать ценные бумаги.

В современных условиях хозяйствующие субъекты должны эффективно использовать свои денежные средства, т.е. вложить в деятельность других субъектов в целях получения доходов, одним из способов получения доходов является инвестирование временных излишков денежных средств, для участия в распределении доходов, полученных другими субъектами.

Согласно НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций», финансовые инвестиции - это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда

и т.п.), прироста стоимости инвестированного капитала или получения инвестирующей компанией других выгод.

Предприятия осуществляют инвестиции по разным причинам. Для некоторых предприятий инвестиционная деятельность является значительной составной частью их деятельности, и оценки результатов деятельности предприятия может в большей степени, или полностью зависеть от их результатов, инвестиционной деятельности. Некоторые предприятия имеют ценные бумаги в качестве запаса сверхнормативных средств, а другие – держат торговые инвестиции для того, чтобы укрепить коммерческие взаимоотношения или создать коммерческое преимущество.

Вопросы учета инвестиций в уставные капиталы других предприятий рассматриваются в НСБУ 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества», а также в НСБУ 6 «Учет аренды».

Инвестиции подразделяются на текущие и долгосрочные.

Долгосрочные инвестиции — это в основном ценные бумаги, приобретаемые на длительное время (более одного года). В новом Плане счетов они учитываются на счетах 0610-0690.

Текущие (краткосрочные) инвестиции — это в основном ценные бумаги, которые предполагается превратить в денежные средства в течение одного года. Они относятся к оборотным средствам предприятия и учитываются на счетах 5810-5890.

Долгосрочные инвестиции первоначально признаются в учете по стоимости приобретения и в дальнейшем могут учитываться в балансе:

- по стоимости приобретения;
- по стоимости переоценки;
- ценные бумаги, имеющие рыночную стоимость, сложившуюся на действующем рынке могут учитываться по наименьшему из значений, стоимости приобретения или рыночной стоимости, определяемой на основе всего инвестиционного портфеля.

14.2. Ценные бумаги

Ценными бумагами признаются документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпустившим эти документы юридическим лицом и их владельцем, предусматривающие выплату дохода в виде дивидендов или процентов и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов, другим лицам. Стоимость ценных бумаг выражается в сумах.

К ценным бумагам (согласно Закону N ЗРУ-163) относятся акции, облигации, казначейские обязательства, депозитные сертификаты, производные ценных бумаг и векселя.

Акция - именная эмиссионная ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая право ее владельца на получение части

прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Облигация - эмиссионная ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента, фиксированного процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Казначейские обязательства Республики Узбекистан - эмиссионные ценные бумаги, удостоверяющие внесение их владельцами денежных средств в Государственный бюджет Республики Узбекистан и дающие право на получение фиксированного дохода в течение всего срока владения этими ценными бумагами. Казначейские обязательства Республики Узбекистан и облигации, выпущенные уполномоченным Кабинетом Министров Республики Узбекистан органом, а также облигации Центрального банка Республики Узбекистан являются государственными ценными бумагами.

Депозитный сертификат - неэмиссионная ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат, или любом филиале этого банка.

Производные ценных бумаг - ценные бумаги, удостоверяющие права или обязательства их владельцев по отношению к другим ценным бумагам и выпускаемые юридическими лицами в виде опционов эмитента, фьючерсов на ценные бумаги и иных финансовых инструментов.

Вексель - неэмиссионная ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя.

Ценные бумаги в зависимости от решения об их выпуске могут быть документарными, в виде бланков, и бездокументарными, в виде записей в учетных регистрах депозитария.

Акции выпускаются в бездокументарной форме.

Выделяются эмиссионные и неэмиссионные ценные бумаги. Эмиссионными признаются ценные бумаги, обладающие в пределах одного выпуска однородными признаками и реквизитами, размещаемые и обращаемые на основании единых для данного выпуска условий. Ценные бумаги, не подпадающие под понятие эмиссионных ценных бумаг, называются неэмиссионными.

Ценные бумаги могут быть только именными, т.е. требуют регистрации их владельцев при реализации имущественных прав.

Размещение и обращение ценных бумаг на территории Узбекистана

разрешается только после их государственной регистрации. При этом Кабинетом Министров Республики Узбекистан устанавливаются квоты и порядок допуска к обращению:

- ценных бумаг, выпущенных нерезидентами Узбекистана, - на территории республики;
- ценных бумаг, выпущенных резидентами Узбекистана, - вне территории республики.

Учет прав на ценные бумаги осуществляют депозитарии, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Депозитарии ведут учет прав на бездокументарные ценные бумаги на счетах своих депонентов, суммарно учитываемых на их корреспондентских счетах в Центральном депозитарии ценных бумаг, а также осуществляют хранение документарных ценных бумаг и учет прав на них.

Права на бездокументарную ценную бумагу переходят к приобретателю с момента внесения в соответствующей приходной записи по его счету депо и подтверждаются выпиской со счета депо, выдаваемой депозитарием. Выписка со счета депо является документом, удостоверяющим права депонента на ценные бумаги.

Право собственности на документарную именную ценную бумагу переходит к приобретателю с момента внесения соответствующей записи в бланк ценной бумаги.

Права, удостоверяемые ценной бумагой, переходят к приобретателю с момента перехода прав на эту ценную бумагу.

Ценные бумаги могут быть предметом купли-продажи, дарения, наследования, передачи в качестве вклада в уставный фонд, а также других операций, влекущих за собой смену владельца ценных бумаг. Сделки с ценными бумагами совершаются в письменной форме и подлежат регистрации.

Эмитировать (выпускать по проспекту эмиссии и размещать) ценные бумаги могут только юридические лица. При этом под размещением ценных бумаг понимается отчуждение ценных бумаг их первым владельцам путем заключения сделок. Последующие операции с ценными бумагами (после отчуждения первым владельцем) считаются обращением ценных бумаг.

Таким образом, все ценные бумаги могут быть разделены на долевые и долговые.

Долевая ценная бумага (чаще всего это акция) подтверждает право владения долей собственности в уставном капитале другого предприятия.

Долговая ценная бумага (облигация, вексель) — это финансовый инструмент, представляющий собой форму задолженности эмитента, размещенный среди инвесторов.

Совокупность ценных бумаг, которыми владеет предприятие.

называется инвестиционным портфелем.

Классификация инвестиций, согласно МСФО

Инвестиции могут быть представлены долевыми и долговыми ценными бумагами.

Долевой ценной бумагой, помимо акций, может служить любой финансовый инструмент, подтверждающий право владения и прав приобретения или продажи доли собственности (капитала), кроме конвертируемых облигаций, акций, выпущенных и затем вновь выкупленных корпорацией-эмитентом, а также привилегированных акций, которые могут быть предъявлены к погашению. Долевые ценные бумаги обычно представлены простыми и привилегированными акциями.

Долговые ценные бумаги обычно представлены облигациями, казначейскими векселями, депозитными сертификатами и т.п. Облигация - финансовый инструмент, представляющий собой форму задолженности эмитента, размещенной среди инвесторов. Облигации должны быть погашены к определенному сроку и требуют периодической выплаты процентов. Держатель облигации получает сертификат как доказательство того, что компания-эмитент находится у него в долгу.

14.3. Характерные свойства покупки акций, облигаций

При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели.

Номинальная стоимость - сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Эмиссионная стоимость - цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации.

Курсовая стоимость - цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

Ликвидационная стоимость акций и облигаций - стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию и облигацию.

Выкупная стоимость - сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций.

Балансовая стоимость акций, которая определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость - сумма, по которой ценные бумаги отражают в балансе организации в данный момент времени.

В бухгалтерском учете и отчетности финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, с участием которых приобретены ценные бумаги;
- расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

14.4. Составление учета номинальной стоимости и покупной цены акций

В собственность предприятия ценные бумаги могут поступать следующим образом:

- приобретены за плату напрямую у предприятий-эмитентов или с участием посредников,
- приобретены в обмен на другие ценности или объекты имущества,
- получены в качестве вклада в уставный капитал,
- получены безвозмездно,
- получены в счет погашения дебиторской задолженности.

Оценки инвестиций производятся согласно МСФО 25 и НСБУ 12, в соответствии с которыми они могут оцениваться:

№	МСФО 25	НСБУ 12
1.	<i>Краткосрочные инвестиции оцениваются:</i>	
	- по стоимости приобретения - по рыночной стоимости	- по стоимости приобретения - по рыночной стоимости
2	<i>Долгосрочной инвестиции оцениваются:</i>	
	- оцениваются на индивидуальной основе; - ценные бумаги, приобретенные в качестве краткосрочных и долгосрочных инвестиций, представляют собой два отдельных портфеля ценных бумаг и метод оценки по наименьшей из стоимости приобретения и справедливой (рыночной) стоимости применяются отдельно для каждого портфеля.	- по стоимости приобретения; - по стоимости с учетом переоценки; - по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенным по методу портфеля инвестиций.

Акции могут быть приобретены за плату напрямую у предприятий-эмитентов или с участием посредников. Все расходы по приобретению акций включаются в их покупную стоимость.

Отражение покупки акций		
	Дебет	Кредит
Приобретены ценные бумаги на основании первичных документов, подтверждающих переход прав на ценные бумаги к предприятию	0610 «Ценные бумаги»	5110 «Расчетный счет»
Отражены расходы, связанные с покупкой ценных бумаг, включаемые в их стоимость	0610 «Ценные бумаги»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»; 6990 «Прочие обязательства» и др.
Отражены акции (доли, паи), приобретенные с условием принятия инвестиционных обязательств	0610 «Ценные бумаги»	7991 «Долгосрочные инвестиционные обязательства»

При этом если покупная стоимость приобретенных акций выше их номинальной стоимости, то в течение периода с момента приобретения до момента погашения (продажи) производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью:

Дебет счета 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»

Кредит счета 0610 «Ценные бумаги».

К моменту погашения акций оценка, в которой они учитываются на счете 0610 «Ценные бумаги», должна соответствовать номинальной стоимости.

Если покупная стоимость приобретенных предприятием акций ниже их номинальной стоимости, то в течение периода с момента приобретения до момента погашения производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи:

Дебет счета 0610 «Ценные бумаги»

Кредит счета 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

В этом случае также к моменту погашения (продажи) акций оценка, в которой они учитываются на счете 0610 «Ценные бумаги», должна соответствовать номинальной стоимости.

При покупке облигаций и иных аналогичных ценных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница (премия) между покупной и номинальной стоимостью списывается в расходы по финансовой деятельности (счет 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности») в течение периода с момента приобретения до момента погашения.

Учет операций по покупке облигаций с премией		
	Дебет	Кредит
Приобретены облигации с	0610 «Ценные бумаги» - на	5110 «Расчетный счет» -

премией	номинальную стоимость облигаций 3221 «Отсроченный расход по премиям» - на сумму премии	на сумму оплаты с учетом премии
Начислен расход (списана премия)	9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»	3221 «Отсроченный расход по премиям» - на сумму премии

При покупке облигаций и иных аналогичных ценных бумаг по цене ниже их номинальной стоимости разница (скидка, дисконт) между покупной и номинальной стоимостью облигаций списывается в доходы по финансовой деятельности (счет 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности») в течение периода с момента приобретения до момента их погашения.

Сумма скидки отражается в следующем порядке:

Учет операций по покупке облигаций со скидкой		
	Дебет	Кредит
Приобретены облигации со скидкой	0610 «Ценные бумаги» - на номинальную стоимость облигаций	5110 «Расчетный счет» - на сумму оплаты с учетом скидки; 6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» - на сумму скидки
Начислен доход (списана скидка)	6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)»	9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности»

Инвестиции, классифицированные как долгосрочные активы, после приобретения учитываются в балансе по одному из способов:

- по стоимости приобретения;
- по стоимости с учетом переоценки;
- по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенным по методу портфеля инвестиций.

Периодичность проведения переоценок долгосрочных инвестиций должна быть определена в учетной политике предприятия.

Следует отметить, что в целях налогообложения доходы и расходы по финансовой деятельности учитываются в составе прочих доходов и расходов.

В зависимости от вида ценных бумаг датой перехода права собственности, а, следовательно, и датой принятия их к бухгалтерскому учету может быть:

- дата, указанная в акте приема-передачи бланка ценной бумаги;
- дата, указанная в бланке ценной бумаги;
- дата, указанная в приходной записи по счету депо, открытому приобретателю в депозитарии.

Акции, облигации и другие ценные бумаги учитываются по

покупной стоимости.

В покупную стоимость включаются такие затраты, как:

- суммы, уплачиваемые (подлежащие уплате) в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые (подлежащие уплате) специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

- вознаграждения, уплачиваемые (подлежащие уплате) посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;

- расходы, связанные с банковскими услугами;

- пошлины и иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Финансовые инвестиции предприятия могут периодически переоцениваться. Периодичность переоценок определяется его учетной политикой.

Результаты переоценки, в частности, сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций зачисляется в собственный капитал – в кредит счета 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов».

Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций			
	Дебет		Кредит
Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций	0600	«Долгосрочные инвестиции»	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»

Снижение их стоимости (уценка) производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженных по кредиту счета 8510. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дооценок по счету 8510, разница признается расходом, учитываемым на счете 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности».

Уценка долгосрочных финансовых инвестиций			
	Дебет		Кредит
Уценка долгосрочных финансовых инвестиций за счет резерва (в пределах предыдущей дооценки)	8510	«Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	0600 «Долгосрочные инвестиции»
Уценка долгосрочных инвестиций	9430	«Прочие операционные расходы»	0600 «Долгосрочные инвестиции»

При выбытии ценных бумаг, которые дооценивались, сальдо дооценки учитывается при определении финансового результата от их выбытия.

Предприятие, учитывающее краткосрочные (текущие) инвестиции по их рыночной стоимости, отражает снижение или увеличение балансовой стоимости как расход или доход в том отчетном периоде, в котором они

имели место, следующим образом:

Дооценка/Уценка краткосрочных финансовых инвестиций					
		Дебет		Кредит	
Дооценка	краткосрочных финансовых инвестиций	5800	«Краткосрочные инвестиции»	9560	«Доходы от переоценки ценных бумаг»
Уценка	краткосрочных инвестиций	9690	«Прочие расходы по финансовой деятельности»	5800	«Краткосрочные инвестиции»

Выбытие ценных бумаг может быть связано с:

- реализацией за плату,
- передачей в счет вклада в уставный капитал,
- безвозмездной передачей,
- передачей в счет погашения кредиторской задолженности.

Ценные бумаги могут быть реализованы за плату. При реализации ценных бумаг разница между полученной выручкой и балансовой стоимостью за вычетом понесенных затрат (плата за услуги брокера или дилера) признается в качестве дохода или расхода.

Продажа ценных бумаг		
	Дебет	Кредит
Списана стоимость ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги»
Отражена задолженность покупателей при продаже им ценных бумаг	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списаны расходы при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Отражен доход от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражен убыток от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Доходы от реализации ценных бумаг включаются в совокупный доход (прочие доходы) предприятия и облагаются налогом на прибыль в общеустановленном порядке. Убытки, возникшие при реализации ценных бумаг, не подлежат вычету из совокупного дохода.

Предприятия - плательщики единого налогового платежа при реализации ценных бумаг должны включать полученный доход в налогооблагаемую базу.

Реализация ценных бумаг освобождена от уплаты налога на добавленную стоимость.

Освобождены от НДС операции с ценными бумагами (акциями, облигациями и др.), а также открытие и ведение депо-счетов ценных бумаг юридических и физических лиц, включая депозитариев-корреспондентов.

К операциям с ценными бумагами относятся операции по хранению ценных бумаг, учету прав на ценные бумаги, переводам ценных бумаг и ведению их реестров, по организации торгов с ценными бумагами, за исключением услуг по их изготовлению.

14.5. Учет доходов от долгосрочных финансовых вложений

«Инвестиции в дочерние хозяйственные общества». Средства, вложенные в акции, облигации и другие инвестиции дочерних хозяйственных обществ, учитываемые на счете 0620 «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества». При этом инвестиции в дочерние хозяйственные общества могут осуществляться как в виде материальных, так и нематериальных активов.

Учет акций, облигаций и других ценных бумаг осуществляется в порядке аналогичном учету ценных бумаг.

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом вследствие (в соответствии с ГК РУз):

- преобладающего участия в его уставном фонде;
- заключения между ними договора (например, об управлении делами такого общества, когда другое общество или товарищество выступает в качестве управляющей компании);
- иной возможности (например, вследствие фактической возможности оказывать такое воздействие на органы управления данным обществом).

НСБУ № 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» в качестве основного условия признания общества дочерним признает контроль со стороны головного общества. Контроль предполагает наличие права определять финансовую и хозяйственную политику хозяйствующих субъектов с целью получения выгоды от их деятельности.

Дочернее хозяйственное общество не отвечает по долгам своего основного общества (товарищества). Основное общество (товарищество) в некоторых случаях отвечает по обязательствам дочернего общества. Так, если дочернее общество заключило сделку по указанию основного общества (товарищества), последнее отвечает по этой сделке солидарно с дочерним обществом.

Солидарная ответственность означает, что кредитор вправе потребовать исполнения обязательства как от дочернего общества и основного общества (товарищества) совместно, так и от любой из этих организаций в отдельности, пригом как полностью, так и в части долга. Если требование кредитора не было удовлетворено полностью, он может потребовать недополученное от лобого из солидарных должников.

Последние остаются обязанными до тех пор, пока обязательство кредитора не исполнено полностью.

Помимо ответственности в указанных выше случаях по обязательствам дочернего общества основное общество (товарищество) обязано по требованию участников (акционеров) дочернего общества возместить причиненные ему убытки.

Кроме того, основное общество - плательщик единого налогового платежа при определении среднегодовой численности должно учитывать также численность работающих на унитарных (дочерних) предприятиях, в филиалах и представительствах (в соответствии с Налоговым кодексом).

Согласно п. 14 НСБУ № 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. МЮ №580 от 28.12.1998 г.) учет инвестиций в дочерние предприятия в финансовой отчетности головного общества может отражаться двумя способами:

- Методом стоимости;
- Методом долевого участия.

Метод учета инвестиций в дочерние общества должен определяться учетной политикой предприятия.

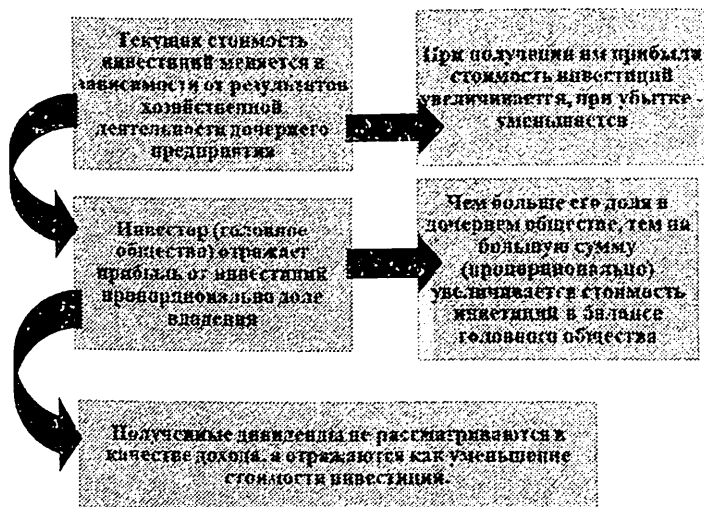
Метод стоимости. По данному методу стоимость инвестиций не меняется в зависимости от финансового положения дочерних структур, а получаемые от них дивиденды учитываются как доход головного общества.

Метод стоимости используется при незначительном влиянии и контроле головного предприятия над дочерним.

Метод стоимости рекомендуется применять в случаях, когда:

1. Дочернее общество приобретено исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем и контроль над ним будет временным
2. Дочернее общество функционирует в рамках установленных долгосрочных особых условий, существенно снижающих его способность переводить средства головному обществу (ограничения на выплату дивидендов в период действия кредитного договора о займе и т.п.).

Этапы учета осуществляются в следующей последовательности:



Например. Предприятие А владеет долей 10% в предприятии Б. Значительного влияния на деятельность Б у него нет. В течение отчетного периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В данном случае прибыль предприятия Б не имеет значения для учета инвестиций предприятия А. Имеет значение только сумма начисленных дивидендов:

$$100 \times 60\% \times 10\% = 6 \text{ млн. сумов.}$$

Эта сумма будет признана бухгалтерией предприятия А как доход в виде дивидендов:

Дт 4840 «Дивиденды к получению»;

Кт 9520 «Доходы в виде дивидендов».

Метод долевого участия.

Метод долевого участия рекомендуется применять при значительном влиянии (при более 20% владении доли) и контроле головного предприятия над дочерним.

Например. Предприятие А владеет долей 40% в предприятии Б, что дает ему значительное влияние на деятельность Б. В течение периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов. В отличие от предыдущего примера прибыль предприятия Б должна учитываться в составе доходов предприятия А в соответствующей доле ($100 \times 40\% = 40$ млн. сумов):

Дт 0620 «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества»

Кт 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

Сумма начисленных дивидендов ($100 \times 60\% \times 40\% = 24$ млн. сумов) будет уменьшать сумму инвестиций:

Дт 4840 «Дивиденды к получению»

Кт 0620 «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества».

Таким образом, в совокупности стоимость инвестиций вырастет на 16 млн. сумов, которые представляют собой долю предприятия А в прибыли предприятия Б, которая не была распределена в качестве дивидендов.

Показатели	Объявление прибыли	Объявление дивидендов	Выплата дивидендов
Доля до 20% (метод стоимости)	-	Дт 4840 «Дивиденды к получению» Кт 9520 «Доходы в виде дивидендов»	Дт 5110 «Расчетный счет» Кт 4840 «Дивиденды к получению»
От 20% до 50% (метод долевого участия)	Дт 0600 «Ценные бумаги» Кт 9520 «Доходы в виде дивидендов»	Дт 4840 «Дивиденды к получению» Кт 0600 «Ценные бумаги»	Дт 5110 «Расчетный счет» Кт 4840 «Дивиденды к получению»
Свыше 50% (консолидированный метод)	Дт 9910 «Конечный финансовый результат» Кт 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»	Дт 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода» Кт 6610 «Дивиденды к оплате»	Дт 6610 «Дивиденды к оплате» Кт 5110 «Расчетный счет»

«Инвестиции в зависимые хозяйственные общества». Сумма вложенных средств в акции, облигации и другие инвестиции в зависимые хозяйственные общества ведется на счете 0630 «Инвестиции в зависимые хозяйственные общества» в порядке аналогичном учету ценных бумаг. Хозяйственное общество признается зависимым, если другое участвующее общество имеет более 20% голосующих акций (уставного капитала) такого общества (в соответствии с ГК РУз).

Преобладающее общество не располагает теми правами, которые имеет основное общество по отношению к дочернему. Его возможности определяются тем, что оно, являясь владельцем значительного пакета акций и обладая соответствующим числом голосов, может влиять на принятие решений зависимого общества, но не вправе давать ему обязательные указания. Поэтому ГК РУз установлено, что такие отношения не порождают взаимной или дополнительной ответственности по долгам, как в случае с дочерним и основным обществами (товариществами). По хозяйственное общество, которое приобрело более 20% голосующих акций акционерного общества или более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, обязано

незамедлительно опубликовать сведения об этом в установленном порядке.

«Инвестиции в предприятия с иностранным капиталом». Сумма вложенных средств в акции, облигации, вклады в уставный капитал и другие инвестиции в предприятия с иностранным капиталом. Учет инвестиций ведется на счете 0640 «Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом» в порядке, аналогичном учету ценных бумаг.

Под предприятиями с иностранными инвестициями на территории Республики Узбекистан понимаются предприятия, в которых иностранные инвестиции составляют не менее тридцати процентов акций (долей, паев) или уставного фонда. Они действуют в любых организационно-правовых формах, не противоречащих законодательству Республики Узбекистан. Одним из участников предприятия с иностранными инвестициями обязательно является иностранный инвестор.

К предприятиям с иностранными инвестициями, подлежащим государственной регистрации в Министерстве юстиции РУз и его территориальных органах, относятся вновь создаваемые предприятия, отвечающие следующим условиям:

- размер уставного фонда предприятия не может быть менее 400 млн. сум;

- доля иностранных инвестиций составляет не менее 15 процентов уставного фонда предприятия.

Для признания предприятия с иностранными инвестициями производственным (в целях применения льгот) продукция собственного производства и/или сервисного обслуживания выпускаемой продукции должна составлять более 60 % от общего объема выручки от хозяйственной деятельности.

Указанные критерии являются определяющими при их регистрации и применении налоговых льгот.

«Прочие долгосрочные инвестиции». Сумма средств, вложенных в долгосрочные инвестиции в благотворительные, экологические общества с целью получения финансовых выгод в будущем, не учтенная в вышеперечисленных статьях и учитываемая на счете 0690 «Прочие долгосрочные инвестиции».

Вопросы для самопроверки:

1. Каковы основные задачи учета инвестиций?
2. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с инвестициями?
3. Какая информация формируется на счете 0600 «Счета учета долгосрочных инвестиций»?
4. Какие виды оценки используются при принятии объектов к учету на

счет 0600 «Счета учета долгосрочных инвестиций»?

5. Какими бухгалтерскими записями отражают принятие объектов к учету на счет 0600 «Счета учета долгосрочных инвестиций»?

6. В чем заключается сущность способа оприходования инвестиций по номинальной стоимости?

7. В чем заключается сущность способа оприходования инвестиций по рыночной стоимости?

8. При выполнении, каких условий активы принимаются к учету в качестве инвестиций?

9. Как классифицируются инвестиции?

10. Что понимают под рыночной и текущей стоимостями инвестиций, в чем их отличие?

11. Когда и как производится переоценка инвестиций?

12. Каким образом определяют величину переоценки за каждый отчетный период?

13. В чем разница методов учета долевых ценных бумаг?

14. Какие особенности учета долговых ценных бумаг вы знаете?

15. Как отражают уценку инвестиций?

ГЛОССАРИЙ

Автоматизированная (таблично - автоматизированная) форма – форма учёта, основанная на использовании в учёте ЭВМ.

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, характеризующая на отчётную дату в денежном выражении активы организации, их состав и размещение.

Активно – пассивные счета – счета для учета расчётов. Сальдо (остаток) может быть либо дебетовым, либо кредитовым.

Активные счета – счета для учётов имущества (счета "Касса", "Расчётные счета", "Основные средства").

Активы – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

Амортизируемые активы – часть активов, стоимость которых погашается посредством начисления амортизации.

Аналитический учёт – это система сбора и группировки учётной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчётности.

Аналитические счета – это счета, детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

Арифметическая проверка – проверка правильности подсчёта данных.

Бухгалтерский учёт – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бухгалтерская запись (проводка) – наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы по ним.

Бухгалтерская отчётность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчётную дату, а также финансовые результаты её деятельности за отчётный период.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам образования и назначению в денежной оценке на определенную дату.

Бюджетно-распределительные счета – счета для распределения расходов по смежным отчетным периодам.

Вспомогательные материалы – материально-производственные запасы, не образующие материальной основы готового продукта, способствующие созданию нормальных условий работы основных средств, изменяющие качественные характеристики предметов труда и т. д.

Внеоборотные активы – часть активов организации, срок полезного использования которых свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (основные средства, нематериальные активы, незавершённое строительство и др.)

Внутренняя отчётность – это отчётность, применяемая организацией для нужд управления финансовой, производственной и технологической деятельностью.

Готовая продукция – составная часть материально – производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам

Двойная запись - отражение каждой хозяйственной операции в одинаковой сумме по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Дебиторы - юридические и физические лица - должники организации.

Денежные документы - почтовые марки, оплаченные авиабилеты, путевки в санатории и дома отдыха, марки государственной пошлины, вексельные марки, находящиеся в кассе организации.

Денежные средства – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

Добавочный капитал – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения средств сверх уставного капитала, изменения стоимости активов или их безвозмездного получения.

Документация - письменное разрешение на проведение операции и подтверждение ее совершения.

Документооборот - этапы движения документов от создания до передачи в архив.

Документы (первичные, сводные). Первичные документы предназначены для оформления хозяйственных операций. Сводные документы обобщают информацию однородных первичных документов.

Долгосрочные активы - часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные финансовые вложения - вложения денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года, для получения дохода или контроля за их деятельностью.

Долгосрочные обязательства - это задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

Дополнительная запись (проводка) – способ исправления ошибок в корреспонденции счетов, повторенных в разных учётных регистрах.

Дополнительные счета – счета, увеличивающие оценку объектов, отражённых на основных счетах.

Допущения – это базовые принципы бухгалтерского учёта.

Доходы будущих периодов – доходы, полученные в одном отчётном периоде, но относящиеся к следующим отчётным периодам.

Забалансовые счета - счета для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

Заем - это взятые в долг деньги или имущество у других органи-

заций (кроме банков) с обязательством их возврата.

Залог - имущественное обеспечение основными средствами, товарно-материальными ценностями, ценными бумагами выполнения обязательств должника (торговой организации).

Запасные части - часть материально-производственных запасов, предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Затраты на оплату труда - вид затрат, включаемый в издержки производства и обращения

Затраты на производство - расходы организации, связанные с производством продукции, работ и услуг.

Инвентаризация - проверка фактического наличия имущества в натуре.

Калькуляционные счета - счета для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ и услуг.

Капитал - это стоимость вложенных собственниками активов и прибыль, накопленная за время функционирования организации.

Капитальные вложения - затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Коммерческие расходы - затраты, связанные с продажей продукции.

Контрарные счета - счета, противоположные основным. Уменьшают оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Корректирующий способ - способ исправления ошибок в документах.

Косвенные затраты - затраты, относящиеся к двум и более видам выпускаемой продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида изделия включаются путем распределения.

Краткосрочные обязательства - это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

Краткосрочные финансовые вложения - вложения денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

Краткосрочный заемный капитал (привлеченный) - часть привлеченного капитала, выступающего в виде обязательств со сроком погашения до одного года.

Кредит - предоставление в долг товаров или денег.

Кредитор - физическое или юридическое лицо, в пользу которого организация должна осуществлять платеж либо выполнить определенные действия.

Кредиторская задолженность - обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги и по прочим операциям, т/е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

«Красное сторно» - способ исправления неправильной корреспонденции счетов, основанный на вычитании неправильной записи.

Лимит кассы - сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, размер которых устанавливается банком в зависимости от конкретных условий функционирования организации.

ЛИФО - способ оценки материалов при отпуске в производство: последняя партия на приход, первая в расход.

Материально-производственные запасы - часть имущества, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

Незавершённое производство - предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Не материальные активы - средства хозяйства, не обладающие материальными или физическими свойствами, обеспечивающие возможность получения дохода постоянно или в течение длительного времени.

Непокрытый убыток - это финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Не распределенная прибыль - это финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

Ноу-хау - накопленные предприятием научные и технические знания, производственный опыт.

Оборот по счёту – сумма по операциям за отчётный период.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам – ведомость для проверки правильности записей по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам - это способ отражения и проверки полноты записей на синтетических счетах.

Оборотные активы - материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастающей ликвидности.

Обратные записи (проводки) - способ исправления неправильной корреспонденции счетов.

Обязательства - задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой будущую передачу активов.

Операционные счета - счета для получения информации о затратах на производство продукции с целью подсчета ее себестоимости.

Оправдательный документ - документ, подтверждающий факт осуществления хозяйственной операции.

Основные материалы - часть материально-производственных запасов, образующих вещественную (материальную) основу готового продукта, например, металл, ткань, мука и т. п.

Основные средства - часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих

нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Основные счета - счета для учета имущества организации, его источников и расчетов.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость НМА за вычетом суммы начисленной амортизации. Определяется как разность между оборотом по дебету счета 04 «Не материальные активы» и оборотом по кредиту счета 05 «Амортизация не материальных активов».

Отвлечённые активы – часть средств, выбывших из кругооборота (инвестиции, убытки и др.).

Отклонение в стоимости в материальных ценностях – разница между фактической и учётной (нормативной, плановой) стоимостью заготовления материально - производственных запасов.

Отчетная дата - дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Оценка - способ выражения хозяйственных явлений в денежном измерении.

Пассив баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой представлены источники образования и назначения. активов.

Пассивные счета - счета, предназначенные для учета источников образования, имущества (счета «Уставный капитал»), «Добавочный капитал» и др.).

Первичный документ - письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

Первоначальная стоимость - это оценка, по которой к бухгалтерскому учету принимаются объекты основных средств, нематериальных и других активов.

План счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (синтетических и субсчетов).

Подотчётные лица - работники предприятий, получившие деньги под отчёт на командировочные расходы и хозяйственные нужды.

Положение (стандарты) по бухгалтерскому учёту – нормативный документ, обобщающий принципы и правила ведения бухгалтерского учета отдельных его объектов.

Полуфабрикаты - предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах предприятия, но нуждающиеся в дальнейшей доработке (на предприятии или за его пределами).

Предметы обращения - часть оборотных активов предприятия предназначенных для реализации.

Предметы труда - часть имущества, (оборотных активов) хозяйствующего субъекта, предназначенная для приготовлений продукции (работ, услуг).

Прибыль - сумма превышения доходов над расходами.

Привлечённый капитал - часть капитала организации, выступающего в виде обязательств (долгов) перед другими хозяйствующими субъектами и лицам

Принципы бухгалтерского учета - универсальные положения, используемые при решении практических задач.

Проверка документов по существу - определение законности совершения операции.

Проводка бухгалтерская (запись) - обозначение корреспонденции счетов с указанием суммы по операции.

Простая бухгалтерская запись (запись) – проводка, в которой корреспондируют только два счёта.

Простая форма – форма учёта, применяемая на предприятиях малого бизнеса.

Раздел бухгалтерского баланса - группа экономических однородных статей актива и пассива баланса.

Разницы инвентаризационные - различия между фактическими и учетными данными, выявленные в ходе проведения инвентаризации.

Распорядительный документ - документ, содержащий распоряжение на совершение хозяйственной операции.

Расходы будущих периодов - затраты, произведенные в отчетном периоде и подлежащие списанию в течение периода, к которому они относятся в порядке, устанавливаемом самой организацией.

Расчетно-платежная ведомость - регистр, применяемый для начисления и оплаты труда работников.

Расчетный счет - счет, открываемый организациям в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

Регистры систематического учета - документы, в которых группируются однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции.

Регистры учетные - это документы, в которых осуществляются группировка и систематизация информации, отраженной в первичных документах.

Регистры хронологические учета - документы, в которых отражаются хозяйственные операции в порядке их совершения.

Регулирующие счета - счета, с помощью которых уточняют оценку объектов бухгалтерского учета, отраженных на основных счетах.

Резерв на оплату отпусков – источник средств для оплаты отпусков работников организации.

Резервный капитал - часть собственного капитала, создаваемого за счет прибытия для покрытия потерь, выплаты дивидендов при недостаточности других источников.

Резервы предстоящих расходов - часть капитала организации, созданного для выравнивания затрат по отчетным периодам (резерв на

оплату отпусков работников)

Реквизит - показатель документа.

Сальдо - остаток на счету.

Сальдовая ведомость по счетам аналитического учета - ведомость остатков по аналитическим счетам.

Себестоимость продукции - затраты организации на производство продукции в размере стоимости используемых материальных, трудовых и иных ресурсов, а также стоимости потребленных работ и услуг, выполненных сторонними организациями, в целях осуществления своей уставной деятельности.

Синтетические счета - счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

Система счетов - способ группировки текущего отражения и оперативного контроля за имуществом и хозяйственными операциями

Систематическая запись - запись хозяйственных операций на счетах, сгруппированных по экономически однородным признакам (по определенной системе).

Сложная бухгалтерская запись (проводка) - проводка, в которой один счет по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или наоборот.

Структура документа - порядок расположения показателей в документе

Субсчет - способ группировки информации, содержащийся на аналитических счетах; занимает промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами.

Сырье - часть материально-производственных запасов организации, образующая материальную основу готового продукта (продукта сельского хозяйства и добывающей промышленности).

Уставной капитал - первоначально инвестированный капитал.

Учетная политика - собранная самой организацией совокупность методических способов ведения бухгалтерского учета.

Учетная политика - способ отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета.

Учетный цикл - последовательность осуществления учетных процедур от начала до завершения совокупности хозяйственных операций.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов - сумма фактических затрат на приобретение запасов, за исключением возмещаемых налогов.

Финансово-результатные счета - счета для выявления результата от хозяйственной деятельности организации.

Финансовые вложения - это инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и пре-

доставленные займы.

Финансовый учет - бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних пользователей.

ФИФО - способ оценки материалов при отпуске в производство: первая партия на приход, первая партия на расход.

Форма учета с использованием регистров имущества – форма учета, используемая на предприятиях малого бизнеса, имеющих собственные основные средства, осуществляющих расчеты с поставщиками и покупателями на основе предварительной или последующей оплаты счетов и т. д.

Формальная проверка документов - проверка полноты и правильности заполнения документов.

Хронологическая запись - регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

Хозяйствующий субъект - самостоятельная хозяйственная единица.

Хозяйственная операция – факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учёте.

Целевое финансирование – полученные из бюджета, других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения.

Шахматная оборотная деятельность – способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Республики Узбекистан. - Т.: Узбекистан, 2018 г.
2. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 13 апреля 2016 года.
3. Закон Республики Узбекистан “Об инвестициях и инвестиционной деятельности” от 25 декабря 2019 года ЗРУ № 598
4. Закон Республики Узбекистан “Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью” от 06.12.2001 года (N310-II).
5. Закон Республики Узбекистан “О рынке ценных бумаг” (новая редакция) от 03.06.2015 г. ЗРУ -387.
6. Закон Республики Узбекистан “Об акционерных обществах и защите прав акционеров” (новая редакция) от 6 мая 2014 года.
7. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан (новая редакция - утвержденной от 30 декабря 2019 года).
8. Трудовой Кодекс Республики Узбекистан 21.12.1995 г.
9. Гражданский кодекс Республики Узбекистан 21.12.1995 г.
10. Указ Президента Республики Узбекистан “О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах” № УП-4720 от 24 апреля 2015 г.
11. «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» Указ Президента № УП-4947 Республики Узбекистан от 07.02.2017. Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2017 г., № 6, ст. 70, № 20, ст. 354.
12. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формировании финансовых результатов». Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54. (с последующими изменениями и дополнениями за 2003 – 2011г.г.). Ташкент: 2012 г.
13. Мирзиёев Ш.М. Обеспечение верховенства закона и интересов человека – гарантия развития страны и благополучия народа. Доклад на торжествах посвященных 24 летию принятия Конституции Республики Узбекистан. 7 декабря 2016 года.- Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 48 с.
14. Мирзиёев Ш.М. Мы все вместе построим свободное, демократическое и процветающее государство Узбекистан. Доклад на расширенном заседании Кабинета Министров по итогам 2016 года. - Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 38 с.
15. Carl S.Warren, James M.Reeve, Jonathan E.Ducaе. Accounting. South-Western College Pub, USA,2014.
16. Harry I.Wolk, James L.Dodd, John J. Rozycki. Accounting Theory. 8th edition. SAGE Publications.USA, 2013.
17. An Introduction to Accounting Theory, 1st edition. Gabriel Donleavy, UWS, Australia, 2016 y.

18. Barry Elliot, Jamie Elliot. Financial accounting and reporting. London, 2015. 17th Edition.
19. Colin Drury Management and Cost Accounting, eighth edition. 2012.
20. Financial and managerial accounting, 12e. Carl S.Warren, James M.Reeve, Jonathan E.Duchac.2014.
21. Wan Madznah Wan Ibrahim, Mohd Rizal Palil "Fundamentals of business accounting" Oxford university Press, 2014 y.
22. B.Nidiz. H.Anderson. D.Kolduyell "Principles of Accounting". M.: Финансы и экономика. 2 ое изд. 2004 г.
23. Bakieva X., Rizaev N. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. O'quv qo'llanma. -T.: Iqtisod-moliya, 2008 y.
24. Bakieva X., Rizaev N. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Masalalar to'plami. -T.: TMI, 2007 y.
25. Гадоев Э. И другие Годовой отчёт-2008. -Т.: "Norma", 2009 год.
26. Gadoev E. va boshqalar. Buxgalter uchun amaliy qo'llanma: ikki jildlik. Toshkent NORMA. 2010.
27. Dusmuratov R.D. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. -T.: "Fan va texnologiya", 2013 y.
28. Джамбакиева Г. Финансовый учет. Учебное пособие. -Т.: "Iqtisod-moliya", 2012 г.
29. Karimov A. va boshqalar. Buxgalteriya hisobi. Darslik. -Т.: "Sharq" NMAK, 2004 y.
30. Karimov A., Kurbanbayev J., Jumanazarov S., Xalilov Sh. Moliyaviy hisob va hisobot. O'quv qo'llanma. - T.: "Iqtisod-moliya", 2018 y.
31. Karimov A., Kurbanbayev J., Jumanazarov S. Buxgalteriya hisobi. Darslik. - T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2018 y.
32. Kuljanov O., Xusinov I. Jumanazarov S. Buxgalteriya hisobi nazariyasi: O'quv qo'llanma.- T.: "Iqtisod-Moliya", 2018.
33. Артыков Х.А. и другие. Сборник комментариев к Национальным стандартам бухгалтерского учета Республики Узбекистан. Т.: "NORMA", 2010 г.
34. Ortikov X.A. va boshqalar. Buxgalteriya hisobi bo'yicha uslubiy qo'llanmalar to'plami. T.: "NORMA". 2010 y.
35. Xoshimov B. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Darslik. - T.: Yangi asr avlodi, 2004 y.
36. Sotivoldiev A.S. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. O'quv qo'llanma. - T.: "IQTISOD-MOLIYA", 2007 y.
37. Сотволдиев А.С. Финансовый и управленческий учет. Учебник. -Т.: "Iqtisod-moliya", 2012 г.
38. Сотиволдиев А., Болибеков Б. Сборник задач по предмету "Теория бухгалтерского учета" Т.: 2013 г.
39. Sotivoldiev A.S. Buxgalterning izohli lug'ati. -Т.: "Norma", 2010 y.
40. Xolbekov R.O. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Darslik. - T.:

Cho'lon nomidagi nashriyot-matbaa ijodiy uyi, 2011y.

41. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. -Т.: Norma, 2010 г.

42. Завалишина И.А. Современный бухгалтерский учет. - Г.: издательский дом "Мир экономики и права", 2003 г.

Интернет сайты:

www.gov.uz. (портал правительства Республики Узбекистан)

www.mf.uz (сайт министерства Финансов Республики Узбекистан)

www.ziyounet.uz (Информационно-образовательная база)

www.lex.uz (национальная законодательная база РУ)

СОДЕРЖАНИЕ:

	ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1.	ВВЕДЕНИЕ В ДИСЦИПЛИНУ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ»	5
1.1.	История возникновения и развития бухгалтерского учета	5
1.2.	Понятие о хозяйственном учете и предъявляемые ему требования	39
1.3.	Виды измерителей хозяйственного учета	40
ГЛАВА 2.	ПРЕДМЕТ И МЕТОДЫ ДИСЦИПЛИНЫ	43
2.1.	Предмет и методы дисциплины «Бухгалтерский учет»	43
2.2.	Субъекты и объекты бухгалтерского учета.	53
2.3.	Классификация хозяйственных средств по составу и функциональной роли в процессе производства.	54
2.4.	Классификация источников хозяйственных средств по их месту и цели возникновения.	56
2.5.	Концептуальные основы бухгалтерского учета.	57
ГЛАВА 3.	БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	62
3.1.	Понятие баланса и его экономическое значение	62
3.2.	Классификация бухгалтерских балансов.	64
3.3.	Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций	68
ГЛАВА 4.	ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	72
4.1.	Счета бухгалтерского учета, их строение и классификация	72
4.2.	Двойная запись и ее обоснование	81
4.3.	Понятие о синтетическом и аналитическом учете.	82
4.4.	Обобщение текущей информации бухгалтерского учета	85
4.5.	План счетов бухгалтерского учета	86
ГЛАВА 5.	БИЗНЕС ПРОЦЕССЫ И ИХ УЧЕТ	88
5.1.	Понятие и значение бизнес процессов	88
5.2.	Сущность и значение оценки	93
5.3.	Учет процесса снабжения.	95
5.4.	Учет процесса производства.	99
5.5.	Учет процесса реализации.	110
ГЛАВА 6.	ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	113
6.1.	Понятие о документах и документации	113
6.2.	Виды документов, реквизиты и их оформление	113
6.3.	Документооборот	120
6.4.	Понятие об инвентаризации, её значение и виды	123
6.5.	Порядок оформления результатов инвентаризации в	124

	бухгалтерии	
ГЛАВА 7.	РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	128
7.1.	Понятие о регистрах бухгалтерского учета и их значение	128
7.2.	Порядок исправления ошибок в бухгалтерских регистрах	129
7.3.	Формы ведения бухгалтерского учета	130
7.4.	Автоматизированные формы ведения учета	136
ГЛАВА 8.	БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	138
8.1.	Цель и задачи бухгалтерской отчетности	138
8.2.	Порядок составления бухгалтерской отчетности	139
8.3.	Предоставление бухгалтерской отчетности	146
ГЛАВА 9.	ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА	152
9.1.	Общественные организации бухгалтерского учета, их роль и значение.	152
9.2.	Национальная система сертификации бухгалтеров	157
9.3.	Международная система сертифицирования бухгалтеров	159
ГЛАВА 10.	ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	163
10.1.	Основы и значение организации бухгалтерского учета	163
10.2.	Руководство службы бухгалтерского учета	168
10.3.	Организация и регулирование бухгалтерского учета	170
10.4.	Учетная политика предприятия	177
ГЛАВА 11.	УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	180
11.1.	Основные принципы организации учета денежных средств и расчетных операций.	180
11.2.	Учет денежных средств на расчетном счете в банках	181
11.3.	Учет денежных средств на валютном счете в банках	191
11.4.	Учет наличности в кассах предприятия	200
11.5.	Учет подотчетных сумм	207
11.6.	Учет расчетов по специальным счетам в банках	209
ГЛАВА 12.	УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	215
12.1.	Задачи учета труда и заработной платы	215
12.2.	Состав и структура фонда оплаты труда	217
12.3.	Формы оплаты труда	221
12.4.	Доходы в виде оплаты труда	228
12.5.	Виды удержаний из заработной платы и их учет	242
ГЛАВА 13.	УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	250
13.1.	Задачи учета материалов и их классификация	250

13.2.	Учет материалов и оценка в текущем учете	255
13.3.	Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками	257
13.4.	Учет материалов на складе и в бухгалтерии	261
13.5.	Учет расхода материалов по методам: FIFO, AVESCO, LIFO	265
13.6.	Контроль использования материалов	271
ГЛАВА 14.	УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ	276
14.1.	Роль финансовых вложений при условиях рыночной экономики, задачи учета финансовых вложений	276
14.2.	Ценные бумаги	283
14.3.	Характерные свойства покупки акций, облигаций	286
14.4.	Составление учета номинальной стоимости и покупной цены акций.	287
14.5.	Учет доходов от долгосрочных финансовых вложений	292
	ГЛОССАРИЙ	298
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	306

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

**КАРИМОВ АКРОМ АББАСОВИЧ
МУХАММЕДОВА ДИЛФУЗА АНВАРОВНА
ЖУМАНАЗАРОВ САРДОРБЕК АБДУЛЛАЕВИЧ**

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

УЧЕБНИК

1-ЧАСТЬ

*Редактор: Х. Умаров
Корректор: Х. Умаров
Компьютерная верстка: Х. Умаров*

Лиц. изд. № 6578-3160-98с5-739с-4d73-8486-3262. 10.05.2021г.

Подписано в печать 07.01.2021.

Формат 60x84 1/16. Усл.печ.л. 34,1.

Уч.-изд.л. 35,5. Тираж 100 экз.

Издательство ХК «NUR DURDONALARI».
100194, Ташкент, ул. Янгишахар 15-9
+998 90 989-75-07