



ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

90 *yil*
TDIU

ХАШИМОВ Б.А., ЭШМАМАТОВА М.М.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ



IQTISODIYOT»

65+(0+)

X-284

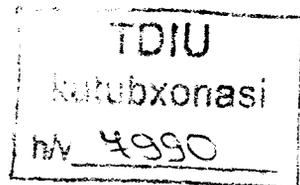
**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН
ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**



**ХАШИМОВ Б.А.
ЭШМАМАТОВА М.М.**

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ



ТАШКЕНТ – “ИQTISODIYOT” – 2022

УДК: 657.01(075.8)

ББК: 65.05.220

**ХАШИМОВ Б.А., ЭШМАМАТОВА М.М. «ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА» /
УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ. — Т.: «IQTISODIYOT», 2022. — 180 стр.**

В данном учебном пособии раскрываются базовые понятия, принципы, процедуры, приемы и модели бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах, формирующие теоретические, методологические и организационные представления о содержании бухгалтерского учета в системе знаний современной экономики. Отражены правовые, теоретико-методологические и организационные проблемы бухгалтерского учета. Система регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан изложена в соответствии с Республиканским законом № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете». Отдельное внимание уделено системе балансового обобщения информации бухгалтерского учета, ее отражения на бухгалтерских счетах и в бухгалтерской (финансовой) отчетности, оценке объектов бухгалтерского учета. Содержит вопросы для контроля знаний по каждой главе учебного пособия.

Учебное пособие посвящается юбилею 90 летию Ташкентского Государственного экономического университета.

*Рецензенты: А. У. Бурханов, д.э.н., профессор.;
Н. Б. Абдусаломова, д.э.н., профессор.*

*Рекомендовано Координационным советом при
Министерстве высшего и среднего специального образования
Республики Узбекистан в качестве учебного пособия для студентов
по направлению Бухгалтерский учет и аудит (по отраслям).*

ISBN 978-9943-7330-7-7

© «IQTISODIYOT», 2022.
© Хашимов Б.А., Эшмаматова М.М., 2022.

ОГЛАВЛЕНИЕ

<i>Предисловие</i>	6
--------------------------	---

ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПОНЯТИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

1.1. Бухгалтерский учет в системе информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом.....	8
<i>1.1.1. Хозяйственный учет и его виды</i>	8
<i>1.1.2. Отличительные черты бухгалтерского учета</i>	11
<i>1.1.3. Информация, формируемая в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности</i>	12
1.2. Регулирование бухгалтерского учета	15
<i>1.2.1. Мировой опыт регулирования бухгалтерского учета</i>	15
<i>1.2.2. Бухгалтерское законодательство в Республике Узбекистан</i>	17
<i>1.2.3. Субъекты бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан</i>	18
<i>1.2.4. Стандарт как документ регулирования бухгалтерского учета</i> ..	22
<i>1.2.5. Функции органов государственного регулирования и субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан</i>	25
<i>1.2.6. Порядок разработки и утверждения Республиканских стандартов по бухгалтерскому учету</i>	27
Контрольные вопросы	30

ГЛАВА 2. ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Принципы и объекты бухгалтерского учета.....	33
<i>2.1.1. Признание активов, критерии признания, отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности</i>	35

2.1.2. Обязательства: критерии признания, отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	40
2.1.3. Источники финансирования деятельности хозяйствующего субъекта.....	45
2.1.4. Доходы и расходы: критерии признания, отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	48
2.2. Элементы метода бухгалтерского учета	51
2.3. Бухгалтерский баланс.....	54
2.3.1 Понятие балансового обобщения и бухгалтерского баланса.....	54
2.3.2 Структура бухгалтерского баланса: актив и пассив баланс.....	55
2.4. Бухгалтерские счета и двойная запись	67
2.4.1. Счета бухгалтерского учета: понятие и структура	67
2.4.2. Двойная запись на счетах.....	69
2.4.3. План счетов бухгалтерского учета: назначение и структура.....	72
2.4.4. Счета синтетического и аналитического учета	75
2.4.5. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	79
2.5. Оценка объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	86
2.5.1. Виды оценок объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.....	86
2.5.2. Методы оценки объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.....	89
2.6. Документация и инвентаризация.....	92
2.6.1. Первичный учет и не первичные учетные документы	92
2.6.2. Инвентаризация активов и обязательств.....	98
Контрольные вопросы.....	104

ГЛАВА. 3. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. Бухгалтерская процедура, ее этапы и контрольные моменты	108
---	------------

3.2. Регистры бухгалтерского учета	115
3.3. Формы бухгалтерского учета	122
3.4. Модели учета бизнес-процессов организации.....	127
<i>3.4.1. Модель учета бизнес-процесса снабжения.....</i>	<i>127</i>
<i>3.4.2. Модель учета процесса производства</i>	<i>130</i>
<i>3.4.3. Модель учета бизнес-процесса продаж</i>	<i>133</i>
3.5. Учетная политика организации	134
3.6. Функции и структура бухгалтерского аппарата	139
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>142</i>

ГЛАВА 4. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

4.1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в оценке финансового состояния, финансовых результатов и изменения финансового состояния хозяйствующего субъекта.....	143
4.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности ...	144
4.3. Особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица.....	147
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>151</i>
<i>План счетов</i>	<i>152</i>
<i>Глоссарий</i>	<i>162</i>
<i>Литература.....</i>	<i>177</i>

ПРЕДИСЛОВИЕ

Теория бухгалтерского учета представляет собой фундаментальную часть знаний, обеспечивающих постижение основополагающих категорий, принципов, приемов и процедур бухгалтерского учета. В современной системе высшего образования включена в профессиональный цикл подготовки бакалавров направлений «Бухгалтерский учет и аудит», «Экономика» и «Менеджмент». Позволяет сформировать адекватные современному уровню развития экономики теоретические представления и практические навыки по организации и ведению бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах.

Основные задачи учебного пособия, определяющие востребованность знаний по дисциплине «Теория бухгалтерского учета» для студентов, обучающихся по направлениям «Бухгалтерский учет и аудит», «Экономика» и «Менеджмент» (степень «бакалавр»), состоят в формировании знаний:

— о бухгалтерском учете как источнике информационного обеспечения системы управления хозяйствующим субъектом, разработки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— содержании и основных элементах бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан;

— стандартах, в том числе международных, по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, как о документах, устанавливающих современные требования к ведению бухгалтерского учета, применяемые в обычаях международного делового оборота;

— содержании общепринятых принципов, объектов и методических приемов бухгалтерского учета;

— сущности балансового обобщения и назначении бухгалтерских счетов, их использовании в практике хозяйствующих субъектов;

— особенностях оценки, документального отражения и инвентаризации объектов бухгалтерского учета;

— содержании бухгалтерской процедуры, формах и моделях бухгалтерского учета;

— элементах учетной политики хозяйствующего субъекта;

— особенностях организации бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности на различных этапах жизненного цикла хозяйствующего субъекта.

Содержание теоретических положений и практических приемов бухгалтерского учета изложено с позиций его представления как

системы информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом и формирования его бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отдельное внимание уделено вопросам современного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан (Р.Уз.). Методологические основы бухгалтерского учета представлены раскрытием содержания общепринятых принципов бухгалтерского учета, характеристикой объектов бухгалтерского наблюдения, определенных действующим бухгалтерским законодательством, фактов хозяйственной жизни, активов, обязательств, источников финансирования деятельности хозяйствующих субъектов, доходов и расходов. Изложено содержание методических приемов бухгалтерского учета, бухгалтерского баланса и балансового обобщения, строения и классификации бухгалтерских счетов, сущности двойной записи, соотношение счетов синтетического и аналитического учета. Современные методы оценки объектов бухгалтерского учета отражены исходя из применяемых в мировой практике подходов и в соответствии с нормативными документами, регламентирующими ее в Р.Уз. Документальное содержание первичного учета раскрывает понятие первичных учетных документов, обязательность их реквизитов, последовательность проведения инвентаризации.

Отдельное место занимает раскрытие процедуры бухгалтерского учета, приемов регистрации фактов хозяйственной жизни и моделирования основных бизнес-процессов. Вопросы формирования раскрытия учетной политики и варианты ведения бухгалтерского учета в различных экономических субъектах отражают организационные основы современной учетной практики.

Характер изложения материала, определяющего основы бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее возможностей для оценки финансового состояния и финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта, позволяет раскрыть логику влияния фактов хозяйственной жизни и изменений в объектах бухгалтерского наблюдения на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Представленное учебное пособие позволяет решать важные дидактические задачи. Большинство вопросов для обсуждения и контроля знаний носит развернутый характер, предусматривающий возможность дискуссий по рассматриваемым проблемам, а также углубленную подготовку студентов при осуществлении ими самостоятельной работы.

ГЛАВА 1



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПОНЯТИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

Цель: сформировать понятие о бухгалтерском учете как об источнике информационного обеспечения системы управления хозяйствующим субъектом и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; усвоить особенности регулирования бухгалтерского учета в мировом опыте и в Узбекистане; изучить концептуальные основы бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан, отраженные в Республиканском законе «О бухгалтерском учете»; создать представление о стандартах и международных стандартах бухгалтерского учета как о документах, устанавливающих необходимые требования к ведению бухгалтерского учета, в том числе в обычаях международного делового оборота.

После изучения главы 1 следует знать:

- *место и роль бухгалтерского учета в системе хозяйственного учета, его отличительные свойства и особенности;*
- *структуру и основные элементы бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан;*
- *состав субъектов бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан;*
- *особенности системы регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.*

1.1. Бухгалтерский учет в системе информационного обеспечения управления хозяйствующим субъектом

1.1.1. Хозяйственный учет и его виды

В процессе ведения хозяйственной, экономической деятельности у хозяйствующего субъекта возникает объективная необходимость определить, какие факты, действия (сделки, события, операции) оказывают или способны оказать влияние на его финансовое положение, финансовые условия его деятельности и движение денежных средств. Поскольку такое влияние в ходе хозяйственной жизни оказывается постоянно, у субъекта хозяйствования возникает потребность ведения хозяйственного учета.

Хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения, регистрации, а также группировки и обобщения фактов хозяйст-

венной жизни. *Факт хозяйственной жизни* (его синонимы хозяйственный факт, экономический факт) является основным понятием, ключевой категорией и важнейшим объектом современного хозяйственного учета. В настоящее время в Республике Узбекистан он приобрел статус нормы бухгалтерского законодательства. Хозяйственный учет имеет две стороны: количественное отражение и качественную характеристику.

Количественное отражение составляет основное содержание хозяйственного учета. Оно заключается в наблюдении фактов хозяйственной жизни, их измерении в денежном выражении и регистрации в документах.

Наблюдение предполагает не игнорирование, распространение внимания на факты хозяйственной жизни.

Измерение предусматривает, что все факты хозяйственной жизни оцениваются и принимаются к учету (т.е. признаются в учете) только в денежном выражении.

Регистрация предполагает обязательное документальное фиксирование (отражение) всех без исключения фактов хозяйственной жизни.

Качественная характеристика заключается в изменении способов осуществления хозяйственного учета в зависимости от характера и уровня социально-экономического развития общества. Эти способы развиваются и совершенствуются вследствие усложнения общественного развития. Поэтому степень развития способов хозяйственного учета характеризует его состояние с качественной стороны.

Принято различать три вида хозяйственного учета:

- *статистический;*
- *оперативный;*
- *бухгалтерский.*

Эти виды хозяйственного учета находятся во взаимосвязи между собой, что не исключает развития и совершенствования каждого из них в отдельности.

Статистический учет предназначен для получения информации о массовых и типичных явлениях и процессах экономической и общественной жизни. Для статистического учета характерно абстрагирование от конкретного факта, обобщение показателей, отражающих совокупность объектов, осуществление на макроэкономическом уровне и отражение в макроэкономических показателях. Статистический учет имеет специфические объекты: численность, рождаемость, смертность, средние доходы населения по стране, региону и т.д., темпы инфляции и др. макроэкономические показатели. В статистическом учете используются специфические приемы: индексы, средние величины и т.д., на основе которых формируется система статистических показателей (эти методы отличаются от используемых в

бухгалтерском учете).

Оперативный учет осуществляется на микроэкономическом уровне, т.е. на уровне деятельности отдельного хозяйствующего субъекта. Оперативный учет предназначен для получения текущей оперативной информации о деятельности хозяйствующего субъекта, его структурных подразделений, используемой в оперативном управлении, а также для контроля за осуществлением производственно-хозяйственной и финансовой деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация оперативного учета обладает высокой точностью, подробностью отражения количественных и качественных сторон хозяйственной жизни. Информация оперативного учета может быть зафиксирована документально, представлена визуально в виде схем, графиков, диаграмм и т.п., передана вербально устно, в том числе по телефону, иным телекоммуникационным каналам связи. Специфическими объектами оперативного учета являются: динамика выполнения договоров поставки продукции, выполнение норм выработки, качество выпускаемой продукции, объем производства и продаж и т.д.

Однако оперативный учет имеет и недостатки, в частности:

- *полезность информации оперативного учета ограничена во времени;*
- *скорость ее получения исключает возможность комплексного анализа полученной информации;*
- *информация оперативного учета сильно зависима от специфики отражаемых фактов хозяйственной жизни, то есть цельной картины деятельности хозяйствующего субъекта оперативный учет не представляет.*

Бухгалтерский учет формирует документированную систематизированную информацию об объектах хозяйствующего субъекта в соответствии с требованиями, установленными нормами Республиканского законодательства по бухгалтерскому учету. Такая информация является основой составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и призвана достоверно отражать финансовое положение хозяйствующего субъекта, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств.

Бухгалтерский учет, в отличие от статистического и оперативного, является всеобъемлющим видом учета, осуществляемым непрерывно и своевременно, в хронологической последовательности посредством двойной записи и сплошного документального регистрирования фактов хозяйственной жизни.

Бухгалтерский учет отличается тем, что представляет только количественную информацию в денежном измерении. Качественная информация отражению в бухгалтерском учете не поддается.

Современное развитие экономики определяет дальнейшее совершенствование хозяйственного учета. В мировой практике это привело к появлению новых видов учета социального и экологического. В условиях современной интеграции, развития институциональной экономики эти виды хозяйственного учета получают все большее распространение в практике хозяйствующих субъектов.

1.1.2. Отличительные черты бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет есть процесс формирования документированной систематизированной информации об объектах, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, бухгалтерский учет представляет собой информационное обеспечение о предусмотренных бухгалтерским законодательством объектах только для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая должна давать достоверное представление о финансовом положении хозяйствующего субъекта на отчетную дату, финансовых результатах его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Для того чтобы формировать такую информацию, бухгалтерский учет должен быть сплошным по охвату; непрерывным по времени; документальным по характеру отражения информации. Эти характеристики отражают отличительные черты (особенности) бухгалтерского учета.

Сплошное отражение означает, что в бухгалтерском учете фиксируется информация обо всех без исключения объектах. Ни один факт хозяйственной жизни не может быть пропущен в учете, поскольку он оказывает или способен оказать влияние на финансовое стандарт хозяйствующего субъекта, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств.

Непрерывность во времени достигается постоянным наблюдением и своевременным отражением в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни, вызывающих или способных вызвать изменения в объектах хозяйствующего субъекта. Согласно Закону № ЗРУ-404 бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности хозяйствующего субъекта в результате реорганизации или ликвидации.

Документирование означает, что ни один факт хозяйственной жизни не может быть принят к бухгалтерскому учету, если он не получил отражения в учетном документе. Наличие документов на каждый факт хозяйственной жизни придает бухгалтерскому учету доказательную юридическую силу, обеспечивает правовую основу совершения сделки, операции.

1.1.3. Информация, формируемая в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерский учет является информационной системой и предназначен для формирования информации для внешних и внутренних заинтересованных пользователей. Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются юридические и физические лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

Среди пользователей учетной информации выделяются различные группы, чьи информационные потребности различны и достаточно противоречивы. Так, по характеру используемой информации среди заинтересованных пользователей учетной информации выделяются внешние и внутренние.

К *внешним* пользователям относятся реальные и потенциальные инвесторы, работники хозяйствующего субъекта, работодатели, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом. Их интересы различны, но все они заинтересованы в использовании информации бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- *инвесторы и их представители в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных или инвестиций, на основе которой возможно распорядиться инвестициями, о финансовой устойчивости хозяйствующего субъекта; о его способности выплачивать дивиденды;*
- *работники хозяйствующего субъекта и их представители (профсоюзы и др.) в информации о стабильности и прибыльности работодателей; их способности гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест, а также решение социальных задач;*
- *работодатели в информации о текущей и ожидаемой платежеспособности заемщика, включая выплату соответствующих процентов; о движении денежных средств, запасах готовой продукции, дебиторской задолженности, первоочередных обязательствах и т.д.;*
- *поставщики и подрядчики в информации о возможностях хозяйствующего субъекта выплатить в срок причитающиеся им суммы;*
- *покупатели и заказчиков информации о продолжении и перспективах деятельности хозяйствующего субъекта;*
- *органы власти и управления в информации для регулирования деятельности хозяйствующего субъекта, выработки налоговой политики, решения социальных вопросов и т.д.*
- *общественность в целом в информации о роли и вкладе хозяйствующего субъекта в развитие общества и региона, для обеспечения занятости населения.*

Цель бухгалтерского учета в отношении внешних пользователей состоит в формировании информации о финансовом положении, финан-

совых результатах деятельности и (или) движении денежных средств хозяйствующего субъекта, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. Информация, сформированная исходя из этой цели, должна отвечать общим потребностям большинства заинтересованных пользователей.

Категорию внутренних пользователей составляет руководство (администрация) хозяйствующего субъекта. Для принятия управленческих решений ему оказывается недостаточно информации только бухгалтерской (финансовой) отчетности. Администрация (совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты структурных подразделений) заинтересована в информации о себестоимости и рентабельности отдельных видов продукции, объемах производства и продаж, ценах, рынках сбыта, качестве продукции, работ, услуг, производственном и сбытовом потенциале хозяйствующего субъекта и т.д. Для решения таких задач необходима информация не только о фактах хозяйственной жизни, но и о факторах, которые оказывают и могут оказать влияние на эффективность хозяйственной деятельности в будущем.

Цель бухгалтерского учета в отношении внутренних пользователей состоит в формировании информации, полезной руководству хозяйствующего субъекта для принятия управленческих решений. Руководство хозяйствующего субъекта заинтересовано в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной дополнительной информации, необходимой для планирования, контроля и анализа.

Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики должен удовлетворить потребности заинтересованных пользователей информацией о финансовом положении хозяйствующего субъекта, финансовых результатах его деятельности. Финансовое положение хозяйствующего субъекта определяется существующими в его распоряжении активами, структурой источников финансирования его деятельности, а также его способностью адаптироваться в среде функционирования.

Информация о финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта требуется, чтобы оценить потенциальные изменения в экономических ресурсах, которые, вероятно, будет контролировать хозяйствующий субъект в будущем, при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов при обосновании эффективности, с которой хозяйствующий субъект может использовать экономические ресурсы.

Информация об изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта дает возможность оценить его инвестиционную, финансовую и текущую (операционную) деятельность в отчетном периоде.

Информация о финансовом положении формируется в виде бухгалтерского баланса.

Информация о финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта обеспечивается отчетом о финансовых результатах.

Информация об изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта обеспечивается отчетом о движении денежных средств.

Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежного потока в совокупности определяют состав современной бухгалтерской (финансовой) отчетности, составление которой, наряду с формированием систематизированной документированной информации об объектах, определяет главное содержание бухгалтерского учета.

Для отражения количественных данных в процессе учета хозяйственной деятельности применяются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежный.

Натуральные измерители позволяют получать информацию об однородных объектах бухгалтерского учета в натуральных единицах. Это единицы меры длины (м, см); массы (кг, т), объема (л, куб. м). Натуральные измерители широко используются для учета и контроля количества материальных ценностей, готовой продукции с отражением при необходимости их качественных характеристик (сортности, влажности и т.д.). Однако натуральные измерители не выполняют функции обобщающего измерителя, поскольку с их помощью могут быть измерены только однородные объекты учета.

Трудовые измерители применяются для установления количества затраченного труда в единицу времени (рабочий день, рабочий час). Поэтому используются такие измерители, как человек/день, человек/час и т.д. Трудовые измерители чаще всего применяются в сочетании с натуральными измерителями (например, для определения выработки рабочих в единицу времени, учета производительности труда). В отличие от натуральных трудовые измерители выполняют функцию обобщающих, что позволяет сравнивать разнородные величины, так как все объекты учета являются продуктом человеческого труда.

Денежный измеритель (сум) является обобщающим измерителем, так как применяется для отражения объектов учета в едином, однородном выражении, что позволяет получать обобщающие показатели разнородных объектов учета. Денежный измеритель тесно связан с натуральными и трудовыми, однако только он единственный выполняет роль всеобщего измерителя. Это позволяет измерять величину объектов учета как на макро- (например, величину ВВП), так и на микроуровне (себестоимость продукции, прибыль, стоимость имущества и т.д.). Особое значение денежный измеритель приобретает в связи с тем, что отдельные виды активов и обязательств (например, дебиторская и кредиторская задолженность, денежные средства, кредиты, займы) не могут быть выражены в натуральных и трудовых показателях.

1.2. Регулирование бухгалтерского учета

1.2.1. Мировой опыт регулирования бухгалтерского учета

Развитие предпринимательской деятельности, усложнение учетной процедуры и техники учетных записей на международном уровне потребовали разработки системы регулирующего воздействия на практику ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью обеспечения их достоверности.

Под регулированием бухгалтерского учета в Республике Узбекистан следует понимать реализацию уполномоченным органом организационно-правовых мер, направленных на поддержание оптимальных условий ведения бухгалтерского учета.

Цель регулирования бухгалтерского учета состоит в обеспечении доступа к сопоставимой информации, содержащей достоверные и объективные сведения о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств хозяйствующего субъекта. Значительная часть такой информации формируется в бухгалтерском учете. Поэтому важнейшей задачей регулирования бухгалтерского учета является представление такой информации в доступном виде, что достигается с помощью ее публикации. Эта задача предполагает заданность и однозначность правил и методик формирования такой информации (т.е. определение круга общественно признаваемых методов и форм ведения бухгалтерского учета). Такой подход исключает всеобщее регулирование всех вопросов бухгалтерского учета и сосредоточивается на бухгалтерской (финансовой) отчетности. Соответствующие органы определяют:

- *общую концепцию бухгалтерской (финансовой) отчетности;*
- *принципы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;*
- *методы оценки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;*
- *круг информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

За пределами регулирования бухгалтерского учета остаются вопросы технического, технологического и материального обеспечения учетного процесса.

В настоящее время в мировой практике существует два способа регулирования бухгалтерского учета:

- *профессиональное (осуществляемое саморегулируемыми организациями);*
- *регламентированное (осуществляемое органами государственного регулирования).*

Выбор одного из способов регулирования осуществляется по признаку доминирующей роли субъекта, который это регулирование осуществляет.

Профессиональное регулирование представляет собой мягкий вариант регламентирующего воздействия. Оно заключается в разработке и общественном признании определенных принципов и правил бухгалтерского учета, которые оказывают непосредственное влияние на фор-

мирование бухгалтерской отчетности. Выработанные правила носят рекомендательный характер и основываются на применении механизмов профессионального принуждения (т.е. профессиональной этики).

Профессиональное регулирование осуществляется не государственной, а независимой саморегулируемой профессиональной бухгалтерской организацией (одной или несколькими). Оно основывается на законах общего права, а также юридических прецедентах и сопряжено с минимальным регламентированием со стороны профессиональной бухгалтерской организации учетной процедуры и правил подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такое регулирование ориентировано не на интересы государства, а на приоритеты бизнеса и инвестора (собственника). Государственная регламентация существует отчасти, но проявляется минимально. Такое регулирование применяется в Великобритании, Ирландии, Нидерландах, США, Канаде, Австралии, ЮАР и др. странах англо-американской учетной модели.

Как правило, профессиональное регулирование координируется одной или несколькими объединенными саморегулируемыми авторитетными профессиональными организациями, такими как, например, Консультативный комитет бухгалтерских организаций, действующий в Великобритании. Отдельные его комиссии были созданы еще в XIX в.

Регламентированное (законодательное, нормативное) регулирование представляет собой жесткий вариант регламентирующего воздействия на систему бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Оно осуществляется в соответствии с законодательно установленными предписаниями, обязательными к исполнению экономическими субъектами в неизменном виде. Это государственные законодательные акты, инструкции, предписания и рекомендации по бухгалтерскому учету, которыми определяется учетная процедура. Они основываются на предписаниях гражданского и налогового законодательства, а также нормах бухгалтерского законодательства. В этой связи особое значение приобретают соподчиненность и соответствие норм бухгалтерского законодательства нормам хозяйственного и, прежде всего, налогового законодательства. Такое регулирование ориентировано на государственные интересы, в частности, модель формирования государственного бюджета. Профессиональные бухгалтерские организации при регламентированном регулировании бухгалтерского учета осуществляют свою деятельность по совершенствованию учетной методологии в координации с уполномоченными органами. Нормативное регулирование применяется в большинстве европейских стран, таких как Австрия, Бельгия, Германия, Греция, Италия, Испания, Португалия, Франция, Швейцария, Швеция, а также в Японии. Оно осуществляется, как правило, органами государственного регулирования бухгалтерского учета этих стран.

Узбекистан до настоящего времени традиционно находилась в сфере государственного регулирования бухгалтерского учета. Однако изменения

экономической модели, реализуемой в последние три десятилетия в стране, определили принципиально новые основы бухгалтерского законодательства в Р.Уз.

1.2.2. Бухгалтерское законодательство в Республике Узбекистан

Законодательство Р.Уз. о бухгалтерском учете устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Р.Уз..

Основными целями законодательства Р.Уз.о бухгалтерском учете являются:

—обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых хозяйствующими органами;

—составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Закон № 279-І о Бухгалтерском учете был принят 30 августа 1996 года. Следом в 2016 году 13 апреля внесли изменения на существующий закон. Закон № ЗРУ-404 был принят с целью устранения устаревших норм, положений и пробелов действующего ранее Республиканского закона Р.Уз. от 30.08.1996. №279-І «О бухгалтерском учете» (далее Закон № 279-І), выявленных в результате анализа соответствующей правоприменительной практики, и направлен на приведение законодательных норм, регулирующих систему бухгалтерского учета, в соответствие с изменившимися экономическими условиями деятельности хозяйствующих субъектов для формирования и раскрытия надежной и полезной информации о финансовом положении, изменениях в финансовом положении хозяйствующих субъектов, и финансовых результатах их деятельности. Закон № ЗРУ-404 также нацелен на дальнейшее приближение национальной практики бухгалтерского учета к международным стандартам его ведения и формирования на этой базе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Закон содержит основы, которые принципиально отличают его от ранее действовавшего, принятого впервые в Р.Уз, Закон № 279-І.

Так, целью настоящего Закона является регулирование отношений в области организации, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Таким образом, Законодательство о бухгалтерском учете состоит из настоящего Закона и иных актов законодательства.

Закон № ЗРУ-404 состоит из 32 статей, некоторые из них подразделяются на пронумерованные пункты.

Каждая статья раскрывает сущность закона по разным направлениям.

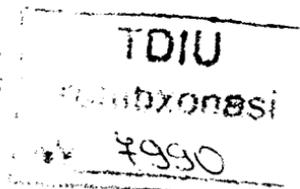
Следовательно:

Статья 1. Цель настоящего Закона;

Статья 2. Законодательство о бухгалтерском учете;

Статья 3. Основные принципы бухгалтерского учета;

Статья 4. Бухгалтерский учет;



- Статья 5. Бухгалтерская информация;*
Статья 6. Субъекты бухгалтерского учета;
Статья 7. Объекты бухгалтерского учета;
Статья 8. Синтетический и аналитический учет;
Статья 9. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности;
Статья 10. Стандарты бухгалтерского учета;
Статья 11. Организация бухгалтерского учета и отчетности;
Статья 12. Руководитель службы бухгалтерского учета;
Статья 13. Право подписи;
Статья 14. Первичные учетные документы;
Статья 15. Регистры бухгалтерского учета;
Статья 16. Инвентаризация активов и обязательств;
Статья 17. Оценка активов и обязательств;
Статья 18. Учет доходов и расходов;
Статья 19. Учет собственного капитала;
Статья 20. Учет залога;
Статья 21. Внутренний контроль;
Статья 22. Финансовая отчетность;
Статья 23. Консолидированная финансовая отчетность;
Статья 24. Отчетный период финансовой отчетности;
Статья 25. Предоставление финансовой отчетности;
Статья 26. Публикация финансовой отчетности;
Статья 27. Финансовая отчетность при ликвидации;
Статья 28. Конфиденциальность бухгалтерской информации;
Статья 29. Хранение бухгалтерских документов;
Статья 30. Общественные объединения бухгалтеров;
Статья 31. Разрешение споров;
Статья 32. Ответственность за нарушение законодательства о бухгалтерском учете.

Закон № ЗРУ-404 содержит новое определение понятия бухгалтерского учета: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций, а также составление на ее основе финансовой и иной отчетности.

1.2.3. Субъекты бухгалтерского законодательства в Республике Узбекистан

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.

В Законе № ЗРУ-404 детально и содержательно определен перечень лиц, на которых распространяется действие Закона № ЗРУ-404 и для которых обязательно соблюдение его требований.

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.

Хозяйствующий субъект является самостоятельным юридическим лицом, созданный для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Хозяйствующий субъект имеет право заниматься любой хозяйственной деятельностью, не запрещенной законодательством и отвечающей целям, предусмотренным Уставом предприятия. При этом задачи предприятия определяются интересами владельца, размером капитала, ситуацией внутри предприятия, состоянием рынка.

По форме собственности на используемые ими средства производства могут быть:

- *государственными;*
- *частными;*
- *смешанными, совместными с участием иностранного капитала.*

Хозяйствующий субъект также различаются по условиям, целям и характеру функционирования. Они классифицируются по виду и характеру хозяйственной деятельности, формам собственности, принадлежности капитала и контролю над ним, правовому положению и другим признакам. (схема 1.).

КЛАССИФИКАЦИЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

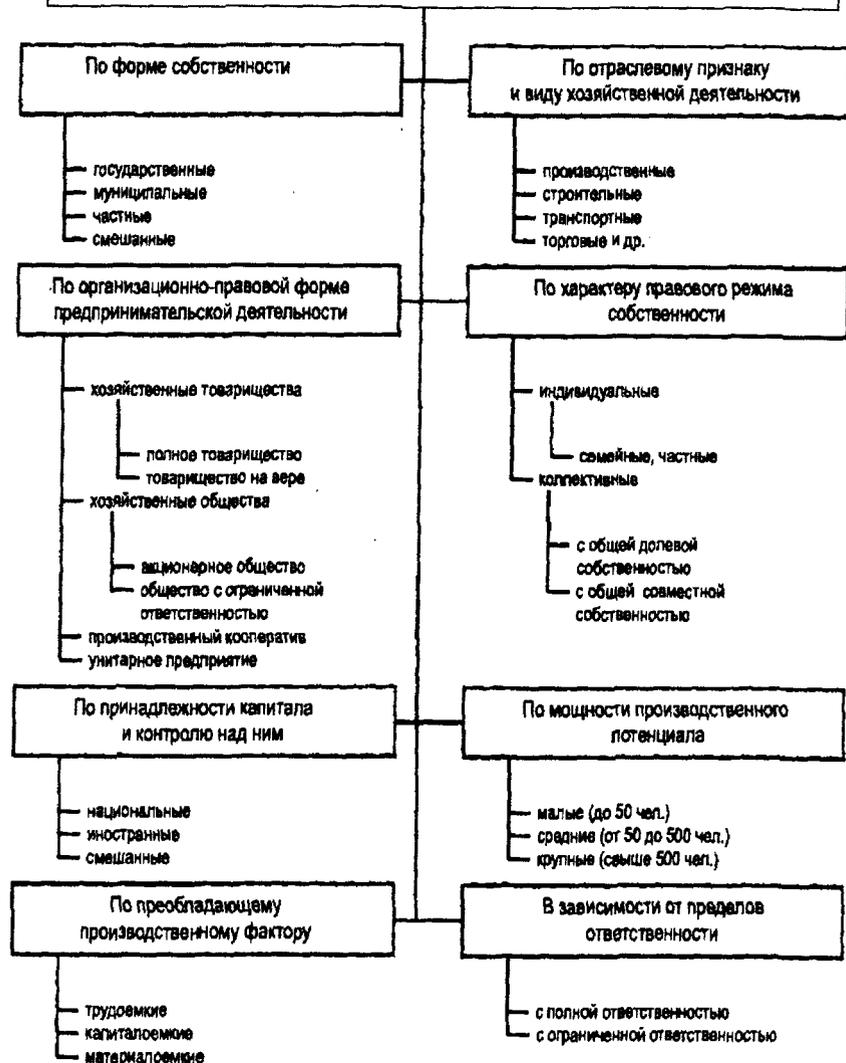


Схема 1. Классификация хозяйствующих субъектов.

Согласно Налогового кодекса Р.Уз. от 30.12.2019 г., № 03/20/652/158 “Налоговый кодекс Республики Узбекистан” индивидуальными предпринимателями являются физические лица, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, самостоятельно, на базе имущества, принадлежащего ему на праве собственности, а также в силу иного вещного права, допускающего владение и (или) пользование имуществом.

Индивидуальный предприниматель вправе осуществлять найм работников в порядке, установленном Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Индивидуальный предприниматель вправе выбрать упрощенный порядок исчисления налоговой базы. Налоговая база в упрощенном порядке определяется в размере 25 процентов от совокупного дохода. При выборе упрощенного порядка исчисления налоговой базы индивидуальный предприниматель в целях исчисления налога освобождается от обязанностей ведения учета расходов, за исключением индивидуальных предпринимателей.

Для применения упрощенного порядка исчисления налоговой базы индивидуальные предприниматели представляют в налоговый орган по месту налогового учета уведомление по форме, установленной Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан, в следующие сроки:

- вновь зарегистрированные – до начала осуществления предпринимательской деятельности;
- перешедшие на уплату налога на прибыль, в том числе добровольно, – одновременно с направлением уведомления в налоговый орган по месту налогового учета о переходе на уплату налога на прибыль;
- остальные – не позднее 25 января текущего года.

Полученная налоговыми органами информация о временном приостановлении деятельности индивидуального предпринимателя является основанием для приостановления начисления налога на тот период, в котором индивидуальный предприниматель не будет осуществлять свою деятельность.

Полученные налоговыми органами карточки учета на каждого наемного работника, выданные в установленном порядке, являются основанием для приостановления начисления налога за каждого работника индивидуального предпринимателя за тот период, в котором индивидуальный предприниматель не будет осуществлять свою деятельность. В случае если индивидуальный предприниматель,

приостановивший свою деятельность, не сдает в налоговый орган карточки учета на каждого работника индивидуального предпринимателя в установленные сроки, начисление налога по обязательствам индивидуального предпринимателя не приостанавливается.

1.2.4. Стандарт как документ регулирования бухгалтерского учета

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.

Основными принципами регулирования бухгалтерского учета являются:

- Непрерывность;
- Достоверность;
- сопоставимость показателей;

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.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработанная Министерством финансов Р.Уз., состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных.

К *первой группе* относятся законодательные документы: законы, указы Президента Р.Уз. и постановления Правительства.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета сформулированы в законе «О бухгалтерском учете». Закон устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности и для всех организаций, являющихся юридическими лицами, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, основные понятия, используемые в учете, порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

Ко *второй группе* относятся нормативные документы, устанавливающие по отдельным разделам базовые правила ведения бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов Р.Уз. На основе Закона «О бухгалтерском учете» Министерство финансов Р.Уз разрабатывает национальные стандарты бухгалтерского учета.

Основная цель стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, достижении единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. Стандарты по бухгалтерскому учету (документы второго уровня), так же как и документы первого уровня, носят строго обязательный характер.

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

Рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия, а также основы и инструкции, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации, составляют *четвертую группу*.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организации и содержат: выбранные организацией способы бухгалтерского учета в соответствии с документами по регулированию бухгалтерского учета первого и второго уровней нормативных документов; способы бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней; особенности применения выбранных организацией способов бухгалтерского учета в соответствии со спецификой условий хозяйствования (отраслевой принадлежности, структуры, размеров и т. п.). Названия документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно.

На 1 января 2021 г. действуют 23 национальных стандартов бухгалтерского учета. В стадии разработки находящейся НСБУ13 и НСБУ18.

ТАБЛИЦА 1.

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

№НСБУ	НАЗВАНИЕ НСБУ	УТВЕРЖДЕНИЕ МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ Р.УЗ.	
		ДАТА	№
НСБУ 0	КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ ОСНОВА ДЛЯ ПОДГОТОВКИ И ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	26.07.1998	17-07/86
НСБУ 1	УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	26.07.1998	17-07/86
НСБУ 2	ДОХОДЫ ОТ ОСНОВНОЙ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	20.08.1998	41
НСБУ 3	ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	25.08.1998	43
НСБУ 4	ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ	15.06.2006	1595
НСБУ 5	ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА	09.10.2003	114
НСБУ 6	УЧЕТ АРЕНДЫ	06.04.2009	41
НСБУ 7	НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ	25.11.1998	
НСБУ 8	КОНСОЛИДИРОВАННЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ И УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ В ДОЧЕРНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОБЩЕСТВА	14.10.1998	50
НСБУ 9	ОТЧЕТ О ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКАХ	16.10.1998	51
НСБУ 10	УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СУБСИДИЙ И РАСКРЫТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ	19.10.1998	52
НСБУ 11	ЗАТРАТЫ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ РАЗРАБОТКИ	03.12.1998	64
НСБУ 12	УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	23.12.1998	65
НСБУ 14	ОТЧЕТ О СОБСТВЕННОМ КАПИТАЛЕ	01.03.2004	36
НСБУ 15	БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	16.10.2000	
НСБУ 16	НЕПРЕДВИДЕННЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА И ПРОИСХОДЯЩИЕ СОБЫТИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОСЛЕ ДАТЫ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА	30.10.1998	57
НСБУ 17	ДОГОВОРЫ ПОДРЯДА И КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО	02.11.1998	58
НСБУ 19	ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ	19.10.1999	833
НСБУ 20	О ПОРЯДКЕ УПРОЩЕННОГО ВЕДЕНИЯ УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТАМИ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА	23.11.1999	87
НСБУ 21	ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ И ИНСТРУКЦИЯ ПО ЕГО ПРИМЕНЕНИЮ	90.09.2002	103
НСБУ 22	УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, ВЫРАЖЕННЫХ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ	23.03.2014	51
НСБУ 23	ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ РЕОРГАНИЗАЦИИ	12.04.2006	37
НСБУ 24	УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЗАЙМАМ	05.08.2009	79

“Стандарт бухгалтерского учета документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета”.

Ключевыми основами этого определения являются «минимально необходимые требования», предъявляемые к бухгалтерскому учету, и «допустимые способы его ведения». Таким образом, стандарт бухгалтерского учета устанавливает минимальные правила осуществления учетной процедуры, без выполнения которых бухгалтерский учет становится невозможно осуществлять и, следовательно, невозможно формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Определяющее значение в разработке стандартов бухгалтерского учета в Р.Уз имеют международные стандарты, поскольку они задают перспективу развития бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в Узбекистане. В Законе № ЗРУ-404 также содержится определение этого понятия.

Международный стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта.

В мировом опыте к международным стандартам относятся:

- *Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)*;
- *Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)*;
- *Общепринятые принципы бухгалтерского учета Великобритании (UKGAAP)*.

1.2.5. *Функции органов государственного регулирования и субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан*

В соответствии со ст. 6 Закона № ЗРУ-404 Субъектами бухучета являются:

- *органы государственной власти и управления;*
- *юридические лица, зарегистрированные в Узбекистане, их дочерние предприятия;*
- *представительства;*
- *филиалы и другие структурные подразделения, расположенные как на территории республики, так и за ее пределами.*

1. Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Р.Уз. являются:

- *уполномоченный Республиканский орган;*
- *Центральный банк Р.Уз. (Закона № ЗРУ-404).*

Уполномоченный Республиканский орган (это новое понятие в бухгалтерском законодательстве Р.Уз.) — Республиканский орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Р.Уз осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и

бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Законом Республики Узбекистан «О Центральном банке Республики Узбекистан» Центральный банк как государственный регулированный орган выполняет следующие функции:

- *разрабатывает и реализует денежно-кредитную, в том числе валютную политику;*
- *проводит мониторинг, анализ и прогнозирование уровня инфляции в Республике Узбекистан, публикует соответствующие информационные материалы и статистические данные;*
- *осуществляет формирование и публикацию банковской, денежно-кредитной статистики, статистики внешнего сектора, включающей платежный баланс, международную инвестиционную позицию, внешний долг и резервные активы Республики Узбекистан;*
- *ежегодно представляет Правительству Республики Узбекистан информацию по хозяйствующим финансовым вопросам, содержащим рекомендации по подготовке проекта Государственного бюджета;*
- *организует наличное денежное обращение;*
- *осуществляет валютное регулирование и валютный контроль;*
- *регулярно устанавливает валютный курс для целей бухгалтерского учета, статистической и иной отчетности по валютным операциям, а также для исчисления таможенных и других обязательных платежей на территории Республики Узбекистан;*
- *осуществляет государственную регистрацию банков и кредитных бюро;*
- *лицензирует деятельность банков, микрокредитных организаций, ломбардов, платежных организаций, операторов платежных систем, валютных бирж, кредитных бюро и производство бланков ценных бумаг, а также регулирует и осуществляет надзор за деятельностью кредитных организаций, платежных организаций, операторов платежных систем, валютных бирж, кредитных бюро и банковских групп;*
- *осуществляет самостоятельно или по поручению Правительства Республики Узбекистан банковские операции и иные сделки, необходимые для выполнения функций фискального агента правительства;*
- *принимает меры по обеспечению стабильности функционирования платежных систем в Республике Узбекистан;*
- *осуществляет мониторинг и контроль за соблюдением лицензируемыми Центральным банком организациями правил внутреннего контроля и порядка предоставления информации, связанной с противодействием легализации доходов, полученных от преступной деятельности, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения, в специально уполномоченный государственный орган;*
- *является депозитарием средств Международного валютного фонда в валюте Республики Узбекистан, осуществляет операции и сделки, в том числе предусмотренные международными договорами Республики Узбекистан;*
- *принимает меры по обеспечению защиты прав и законных интересов*

потребителей услуг кредитных организаций, повышению доступности финансовых услуг и уровня финансовой грамотности населения и субъектов предпринимательства;

- осуществляет управление, учет и хранение международных резервов Республики Узбекистан, включая резервы Правительства Республики Узбекистан по соглашению

Субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета в Р.Уз являются саморегулируемые организации:

- предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности,

- аудиторов, заинтересованных принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации, союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета.

Не являются субъектами бухгалтерского учета лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юр. лица, органы самоуправления граждан, представительства, филиалы и иные структурные подразделения иностранных юр. лиц, находящихся на территории Узбекистана. Они ведут учет и представляют отчетность в порядке, установленном в законодательстве.

1.2.6. Порядок разработки и утверждения Республиканских стандартов по бухгалтерскому учету

Порядок разработки и утверждения Республиканских стандартов по бухгалтерскому учету представлен в 5 статье, Закона № ЗРУ-404 (Регулирование бухгалтерского учета и отчетности).

Регулирование бухгалтерского учета и 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 и частного предпринимательства.

Регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных организаций осуществляется на основе стандартов бюджетного учета, утверждаемых Министерством финансов Республики Узбекистан.

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности банков осуществляется Центральным банком в соответствии с законодательством.

Более обширная информация даётся в дорожной карте Основы 1 Республики Узбекистан от 24.02.2020, №ПП-4611.

Поэтапное внедрение международных стандартов финансовой отчетности и современных методов подготовки кадров в данной области с учетом передовой международной практики.

ТАБЛИЦА 2.

ВНЕДРЕНИЕ В ПРАКТИКУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ (МСФО)

№	НАИМЕНОВАНИЕ МЕРОПРИЯТИЙ	МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ	СРОК ИСПОЛНЕНИЯ	ОТВЕТСТВЕННЫЕ ИСПОЛНИТЕЛИ
I. СИСТЕМАТИЗАЦИЯ И ПОВЫШЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРОЦЕССА ВНЕДРЕНИЯ МСФО				
1.	Перевод текстов МСФО и разъяснений к ним на государственный язык.	1. Разработка и внесение на утверждение в Кабинет Министров Основы о порядке признания текстов международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений к ним.	1 июля 2020 года	Минфин (Султанов Д.), республиканские общественные объединения бухгалтеров и аудиторов (Тулаходжаева М., Каримов Н.)
		2. Заключение соглашения с Фондом МСФО об уступке прав требования документов МСФО на государственном языке.	1 июля 2020 года	
		3. Перевод текстов МСФО и разъяснений к ним на государственный язык, а также их опубликование на официальном веб-сайте Министерства финансов.	Согласно соглашению	
		4. Принятие мер по актуализации документов МСФО на государственном языке с учетом ежегодных обновлений МСФО.	На постоянной основе	
2.	Совершенствование национальных стандартов бухгалтерского учета с учетом гармонизации с МСФО.	1. Подготовка обзорной информации существенных различий между национальными стандартами бухгалтерского учета и МСФО с привлечением международных экспертов.	1 марта 2020 года	Минфин (Султанов Д.), республиканские общественные объединения бухгалтеров и аудиторов (Тулаходжаева М., Каримов Н.)
		Разработка новых национальных стандартов бухгалтерского учета и внесение изменений в действующие национальные стандарты.	На постоянной основе	
3.	Пересмотр нормативно-правовых актов с учетом внедрения МСФО.	1. Внесение в Кабинет Министров Республики Узбекистан предложения по усилению мер административной ответственности за нарушение законодательства о бухгалтерском учете, в том числе: несвоевременную публикацию финансовой отчетности согласно МСФО; несоответствие минимальной численности сертифицированных специалистов по МСФО.	1 июля 2020 года	Минфин (Султанов Д.), заинтересованные министерства и ведомства
		2. Пересмотр и адаптация форм налоговой отчетности к финансовой отчетности, составленной по МСФО.	1 октября 2020 года	

28

№	НАИМЕНОВАНИЕ МЕРОПРИЯТИЙ	МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ	СРОК ИСПОЛНЕНИЯ	ОТВЕТСТВЕННЫЕ ИСПОЛНИТЕЛИ
4.	Переход хозяйственных обществ с государственной долей и государственных предприятий на ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности на основе МСФО.	1. Публикация на веб-сайте Агентства по управлению государственными активами графика перехода хозяйственных обществ с государственной долей и государственных предприятий на ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности на основе МСФО.	Ежегодно 1 июля	Агентство по управлению гос. Активами (Бекматов С.), хозяйственные общества с государственной долей и государственные предприятия
		2. Организация ведения бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности согласно МСФО хозяйственными обществами с государственной долей и государственными предприятиями.	Согласно графику	
		3. Принятие мер по повышению прозрачности и качества публикуемой на основе МСФО финансовой отчетности хозяйственных обществ с государственной долей и государственных предприятий, а также предоставление в Министерство финансов информации о проделанной работе в данной сфере.	Ежегодно до 1 апреля	
5.	Ежегодное проведение контроля качества соответствия публикуемой финансовой отчетности акционерных обществ МСФО.	1. Принятие мер по обеспечению публикации финансовой отчетности акционерных обществ на основе МСФО.	Ежегодно	АРРК (Назирев А.), акционерные общества
		2. Предоставление в Министерство финансов информации о внедрении МСФО в акционерных обществах.	Ежегодно до 1 апреля	
6.	Проработка вопроса привлечения технической помощи международных финансовых институтов для успешной реализации мероприятий по поэтапному переходу на МСФО.	1. Направление запроса в международные финансовые институты по вопросам содействия в проведении диагностики и оценки национальной системы бухгалтерского учета, а также создания инфраструктуры применения МСФО, включающей: <ul style="list-style-type: none"> ◆ методологическую поддержку субъектов предпринимательства в процессе перехода на МСФО; ◆ повышение информативности финансовой отчетности участников рынка ценных бумаг; ◆ повышение кадрового потенциала по МСФО государственного сектора. 	Март 2020 года	Минфин (Султанов Д.)
		2. Обсуждение с экспертами вышеуказанных вопросов сотрудничества и подписания грантового соглашения.		
		3. Внесение предложений по внедрению национальной системы сертификации бухгалтеров.	В течение 2021 года	

29

Контрольные вопросы

1. В чем состоит сущность понятия «хозяйственный учет»? Каковы его отличия от понятий «учет» и «бухгалтерский учет»?
2. Каковы виды хозяйственного учета, какими свойствами они характеризуются?
3. В чем заключаются особенности количественного отражения и качественной характеристики хозяйственного учета?
4. Каковы особенности бухгалтерского учета? Отражаются ли они законодательно?
5. Какие отличительные черты свойственны бухгалтерскому учету?
6. Каковы цели и категории пользователей информации бухгалтерского учета?
7. В чем особенности информации бухгалтерского учета, представляемой заинтересованным пользователям?
8. Какие измерители применяются в бухгалтерском учете?
9. Каковы особенности регулирования бухгалтерского учета в мировой и национальной практике?
10. В чем состоит значение профессионального и регламентированного регулирования бухгалтерского учета?
11. Чем определяется значение Закона № ЗРУ-404 в части правового регулирования бухгалтерского учета?
12. Каковы структура и содержание элементов Закона № ЗРУ-404?
13. На какие субъекты распространяется действие Закона № ЗРУ-404?
14. Является ли бухгалтерский учет информационной системой, Какими законодательными актами это подтверждается?
15. В чем заключается обязанность ведения бухгалтерского учета и на какие субъекты она распространяется?
16. На какие иностранные организации распространяется действие Закона № ЗРУ-404?
17. Каковы принципы регулирования бухгалтерского учета?
18. В соответствии с какими документами осуществляется регулирование бухгалтерского учета?
19. Какие характеристики свойственны понятиям «стандарт бухгалтерского учета» и «международный стандарт бухгалтерского учета»?

20. *Какова структура стандартов бухгалтерского учета в Республике Узбекистан и что они устанавливают?*
21. *Какие организации рассматриваются органами государственного и субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета в Р.УЗ?*
22. *Каковы функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета в Р.УЗ?*
23. *Каковы функции субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета в Р.УЗ?*
24. *Какие функции призван выполнять Совет по стандартам бухгалтерского учета?*
25. *Каков порядок разработки и утверждения Республиканских стандартов по бухгалтерскому учету?*



ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Цель: усвоить содержание общепринятых учетных принципов как исходных положений бухгалтерского учета, определяющих учетные правила и процедуры; изучить состав и свойства объектов бухгалтерского учета, определенных бухгалтерским законодательством Р.УЗ; усвоить сущность и содержание элементов метода бухгалтерского учета; балансового обобщения, бухгалтерских счетов и двойной записи, стоимостного измерения (оценки) объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, документации и инвентаризации.

После изучения главы 2 следует знать:

- содержание общепринятых принципов бухгалтерского учета;
- элементы фактов хозяйственной жизни: понятия «сделка», «событие», «операция»;
- критерии признания в бухгалтерской (финансовой) отчетности активов, обязательств, доходов и расходов, их состав;
- структуру источников финансирования деятельности хозяйствующего субъекта;
- основные методические приемы бухгалтерского учета;
- строение бухгалтерского баланса и основное балансовое уравнение;
- особенности типов балансовых изменений;
- строение и содержание бухгалтерских счетов (активных, пассивных и активно-пассивных);
- экономический смысл понятий «дебет», «кредит», «обороты», «сальдо» счетов;
- сущность двойной записи на счетах, ее контрольное значение;
- правила и технику корреспонденции счетов;
- особенности синтетических и аналитических счетов;
- содержание оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам;
- сущность синтетического и аналитического учета;
- классификацию счетов по различным признакам;
- виды оценок объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обязательные реквизиты первичных учетных документов;
- понятие документооборота.

2.1. Принципы и объекты бухгалтерского учета

Основными принципами бухгалтерского учета являются непрерывность, достоверность, сопоставимость показателей.

Принцип непрерывности представляет собой деятельность финансовой отчетности который составляется исходя из допущения о том, что организация осуществляет непрерывно свою деятельность и будет продолжать осуществлять свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения составляется с применением принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать организацию, прекратить ее деятельность или когда у него отсутствует какая-либо иная реальная альтернатива, кроме ликвидации или прекращения деятельности. Если применение принципа непрерывности деятельности, используемого в бухгалтерском учете, является правомерным, активы и обязательства отражаются исходя из того, что организация сможет реализовать свои активы и выполнить свои обязательства в ходе обычной деятельности.

По принципу достоверности Учетная информация должна подаваться без предвзятости и не может содержать ошибок.

Принцип сопоставимость показателей в бухгалтерском учете определяет необходимость стандартизации отчетных форм различных отчетных периодов. Являясь одним из базовых принципов бухгалтерского учета, сопоставимость указывает на то, что полезными могут быть только те данные, которые можно сравнить за несколько отчетных периодов. Для этого необходимо организовать учетную политику на предприятии и ознакомить с ней всех пользователей.

Допущение непрерывности деятельности организации основывается на том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации, сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Если при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут вызвать существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация в пояснениях должна указать на такую неопределенность и на то, с чем она связана. Принципы бухгалтерского учета должно детально рассчитать в учетной политике:

- *полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни (требование полноты);*

- *своевременное отражение фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);*

- *большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, недопущение создания скрытых резервов (требование осмотрительности);*

- *отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);*

- *тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);*

- *рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).*

Информация о финансово-хозяйственной деятельности организации, отражаемая в бухгалтерском учете, составляет *предмет бухгалтерского учета*.

Составными частями предмета являются многочисленные и разнообразные объекты, которые можно объединить в две группы:

- *объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность предприятия:*

- *имущество организации - хозяйственные средства, функционирующий капитал;*

- *обязательства организации - источники формирования ее имущества;*

- *объекты, составляющие хозяйственную деятельность предприятия:*

- *хозяйственные операции, вызывающие изменение имущества и источники его формирования.*

Хозяйственные средства любого предприятия можно рассматривать с двух сторон: с одной стороны — состав имущества, из каких видов состоят средства (активный капитал), с другой — за счет каких источников это имущество приобреталось и сформировалось (пассивный капитал).

Понятие «операция» (или хозяйственная операция) также не определено гражданским законодательством. Однако оно широко используется в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету. Может рассматриваться составной частью сделки. В общеупотребительном значении операция «отдельное действие в ряду других подобных». В этом, а также гражданско-правовом смысле операция представляет собой действие,

например, исполнение трудового договора, возникновение обязательств, погашение обязательств и т.п.

Любые сделки, события, операции для целей бухгалтерского учета могут рассматриваться фактами хозяйственной жизни только тогда, когда они влияют или способны оказать влияние на финансовое стандарт хозяйствующего субъекта, финансовые результаты его деятельности, движения денежных средств, информация, о чем определяет содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности. Таким образом, понятие «факт хозяйственной жизни» отличается по смыслу и содержанию от широко употребляемого в учетной практике понятия «факт хозяйственной деятельности».

Впервые понятие «факт хозяйственной жизни» возникло в теории бухгалтерского учета благодаря трудам В.Ф. Палия и Я.В. Соколова. Так, Я.В. Соколов отмечал, что деятельность предполагает принятие целесообразных решений (о покупке, продаже и т.п.), но жизнь шире. Она включает в себя и непредвиденные факты (потери от стихийных бедствий, воровства и т.п.). В общесоциальном значении слово «жизнь» трактуется как «деятельность общества и человека в тех или иных проявлениях». Этой трактовкой обуславливается объективность использования понятия «факт хозяйственной жизни» в теоретическом и практическом бухгалтерском обороте, определяющем его терминологию.

2.1.1. Признание доходов и расходов, и их отражение в финансовой отчетности.

Определение понятия «активы» (от англ. assets) содержится в МСФО. Так, согласно принципам МСФО активы есть ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем. Из этого определения следует, что в соответствии с МСФО понятие «активы» ассоциируется с понятием «ресурсы» (от фр. Resource) (или «экономические ресурсы», «ресурсы хозяйствующего субъекта»).

Однако, если учитывать, что «ресурсы» — комплекс возможностей хозяйствующего субъекта по получению им доходов, то логично утверждать, что ресурсы хозяйствующего субъекта могут включать в себя элементы, не относящиеся к имуществу. Например, трудовые ресурсы, административные ресурсы и т.п. не являются имуществом хозяйствующего субъекта. Также не относятся ни к имуществу, ни к ресурсам хозяйствующего субъекта расходы будущих периодов, которые являются элементом его активов. Таким образом, с точки зрения формирования информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта, активы —

это те объекты, которые признаются в активе бухгалтерского баланса согласно действующим регулятивам.

Для признания (т.е. включения в актив бухгалтерского баланса в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности) в качестве актива объект бухгалтерского учета должен: во-первых, соответствовать определению актива; и во-вторых, отвечать следующим двум критериям:

- *на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности существует обоснованная вероятность того, что хозяйствующий субъект получит (или потеряет) какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные этим объектом;*

- *стоимость актива может быть измерена с достаточной степенью надежности.*

Если объект таким критериям не отвечает, то он должен быть отражен не в активе бухгалтерского баланса, а в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, где также должен быть и объяснен.

Признанием актива считается принесение им экономической выгоды экономическому субъекту, когда актив может быть:

- *использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;*
- *обменен на другой актив;*
- *использован для погашения обязательства;*
- *распределен между собственниками организации.*

В Узбекистане в организации учета всех активов хозяйствующих субъектов делят на долгосрочные и текущие активы.

Долгосрочным активам относятся:

Нематериальные активы — объекты интеллектуальной собственности (патенты, свидетельства, а также иные имущественные права на результаты интеллектуальной и промышленной деятельности), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями.

Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа (амортизации) по установленным нормам;

- *Основные средства* — здания, машины, оборудование, транспортные средства, инструмент и др.

Они действуют и используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются постепенно. Это позволяет предприятию стоимость основных средств включать в себестоимость продукции, работ, услуг частями в течение

нормативного срока их службы путем начисления амортизации (износа) по установленным нормам;

• незавершенное строительство — совокупность незаконченных и не введенных в действие объектов, строек: затраты на строительные работы и реконструкцию, проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, строительные-монтажные работы, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; прочие затраты по капитальным вложениям.

Эти затраты на приобретение и строительство основных средств уже изъяты из оборотного капитала, но еще не превратились в основные средства, поэтому не могут подвергаться амортизации и учитываются на обособленных счетах бухгалтерского учета «Вложения в долгосрочные активы» и «Оборудование к установке»;

• доходные вложения в материальные ценности — вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие

• ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

• долгосрочные финансовые вложения — финансовые вложения на срок более одного года: долевое участие в уставном капитале других организаций; предоставление займов другим организациям под долговые обязательства; приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.) на долговременной основе.

К текущим активам относятся:

• материальные оборотные средства:

— производственные запасы: сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и т. п. — участвуют только в одном производственном цикле, изменяя свою форму, вид и полностью перенося свою стоимость на изготовленную продукцию;

— незавершенное производство: продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки;

— готовая продукция, товары и прочие запасы;

• денежные средства — сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, а также ценные бумаги (акции,

облигации, сберегательные сертификаты, векселя) и прочие денежные средства предприятия;

- *средства в расчетах* — дебиторская задолженность за товары и услуги, продукцию по выданным авансам, по полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и др.;

- *краткосрочные финансовые вложения* — краткосрочные (на срок не более одного года) финансовые вложения предприятия в доходные активы (акции, облигации и другие ценные бумаги) других предприятий, объединений и организаций, денежные средства на срочных депозитных счетах банков, процентные облигации государственных и местных займов и др., являющиеся наиболее легко реализуемыми активами. Зная примерный состав хозяйственных средств предприятия, рассмотрим, за счет каких источников они могут быть образованы.

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности организация, функционирующая обособленно от других, должна располагать финансовыми ресурсами. Источники финансирования предприятия делятся на внутренние (собственный капитал) и внешние (заемный, привлеченный капитал)

В качестве товарно материальные запасы (ТМЗ) - принимаются активы:

- *используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг);*
- *предназначенные для продажи;*
- *используемые для управленческих нужд организации.*

Материалы по назначению и способу использования в производственной и хозяйственной деятельности подразделяются на сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, тару, запасные части и прочие материалы. В состав сырья входят продукты добывающей промышленности и сельского хозяйства, т.е. те, которые не подвергались предварительной обработке (нефть, руда, хлопок-сырец, сахарная свекла и т.д.). Основные материалы составляют вещественную основу выпускаемой продукции; в отличие от сырья они уже подверглись предварительной обработке (прокат, стальные листы, семена подсолнечника и т.д.). Вспомогательные материалы используются для обслуживания процесса производства; в отличие от основных материалов они не составляют вещественной основы изготавливаемой продукции, а лишь содействуют ее созданию (лаки, краски и т.д.). Топливо представляет собой разновидность вспомогательных материалов, но в силу особой значимости и роли в производственно-хозяйственной деятельности организации

выделяются особо (бензин, керосин, уголь, дрова). Покупные полуфабрикаты включают в себя предметы, уже прошедшие некоторые стадии обработки на стороне, но еще не ставшие готовой продукцией (есть еще полуфабрикаты собственного производства). Тара включает все виды деревянной, стеклянной, металлической и прочей упаковки, используемой для хранения и перевозки готовой продукции и товаров (ящики, бочки, коробки, бутылки и т.д.). Запасные части представляют собой готовые детали и узлы, прошедшие все стадии обработки, способные целиком заменить износившиеся конструкции (детали и узлы).

Незавершенное производство (НЗП) включает продукцию (работы), не прошедшую всех стадий технологического процесса, не укомплектованную, не прошедшую испытаний и технической приемки.

Готовая продукция является частью ТМЗ, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией)), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Товары являются частью ТМЗ, приобретаемых или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи. Товарами, отгруженными считаются готовая продукция или товары, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), а также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на условиях договоров комиссии и мены.

Расходы будущих периодов расходы, произведенные хозяйствующим субъектом в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, в которых они будут приниматься к учету.

Дебиторская задолженность включает обязательства покупателей и заказчиков за проданные им продукцию, работы, услуги; учредителей по вкладам в уставный (складочный) капитал; прочих дебиторов (переплату налогов в бюджет, государственные внебюджетные фонды; подотчетных лиц; работников организации по предоставленным займам; по возмещению материального ущерба).

В состав денежных средств входят наличные деньги в кассе, свободные денежные средства на расчетном, валютном, специальных счетах в банках. Помимо денежных средств учитываются денежные эквиваленты, под которыми понимаются финансовые вложения, легко обращающиеся в заранее известную сумму денежных средств и подверженные незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам относятся:

- депозиты до востребования, открытые в кредитных организациях;
- привилегированные акции крупных компаний.

Финансовые вложения включают вложения (инвестиции) свободных денежных средств в активы других организаций (долговые ценные бумаги, акции, облигации) с целью получения экономических выгод (дохода) и вложения (инвестиции) в уставные (складочные) капиталы других организаций с целью оказания влияния на соучредителей для получения определенных выгод (и не только материального характера — например, завоевание рынков сбыта, переориентация в выпуске продукции и т.д.), а также предоставленные другим организациям займы.

Учетно-практическое значение категории «активы» и их отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Активы играют определяющую роль в характеристике финансового основы хозяйствующего субъекта. Под финансовым стандартом хозяйствующего субъекта понимается наличие у него активов, являющихся стоимостным выражением источников финансирования его деятельности (в частности, собственного и привлеченного капитала). Финансовое стандарт хозяйствующего субъекта характеризует его бухгалтерский баланс, в котором актив отражает активы хозяйствующего субъекта на определенную отчетную дату.

Увеличения или уменьшения активов проявляются через движение потоков денежных средств и денежных эквивалентов, которые отражаются в отчете о движении денежных средств. Поэтому остатки отчета о движении денежных средств прямо соответствуют данным бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты».

Таким образом, определяя активы в качестве объекта бухгалтерского учета, законодательно предоставляется право формировать информацию о финансовом положении хозяйствующего субъекта, основывающееся исключительно на бухгалтерской методологии, в определенных случаях совершенно самостоятельной от правовой либо общеэкономической трактовки хозяйственных фактов, в чем проявляются значительные возможности перспективного развития методологии бухгалтерского учета.

2.1.2. Обязательства: критерии признания, отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Собственный капитал показывает составную часть финансовых ресурсов, сумму экономических обязательств организации перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ей ценностей как на этапе образования организации, так и в результате

реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода ее деятельности с момента учреждения.

Собственный капитал зависит от организационно-правовой формы организации и представляет собой разницу между его имуществом и долгами. Собственный капитал состоит из уставного, добавленного и резервного капитала, резервов, фондов специального назначения, нераспределенная прибыль, целевого финансирования и поступлений.

• *уставный капитал* — совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников) в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал является стартовым капиталом организации, необходимым для обеспечения его основной деятельности и получения в дальнейшем прибыли. Это один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние организации;

• *добавленный капитал* — образуется за счет прироста стоимости долгосрочных активов: при переоценке основных фондов в сторону увеличения; при поступлении различных активов от юридических и физических лиц (не подлежащих возврату), а также за счет эмиссионного дохода;

• *резервный капитал* — создается за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Величина резервного капитала и размер обязательных отчислений в него определяются уставом или учредительными документами.

Резервный капитал создается у хозяйствующих субъектов, как гарантия повышения ответственности по их обязательствам;

• *резервы* — создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения. Организация может создавать резервы на: предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; ремонт основных средств; покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Р.Уз., нормативными правовыми актами Минфина Р.Уз.;

• *фонды специального назначения*. Перечень и порядок образования фондов специального назначения регулируются учредительными документами и принятой учетной политикой. К специальным фондам относятся: фонд накопления, фонд потребления, фонд социальной сферы,

формируемые организацией из прибыли, остающейся в распоряжении организации после налогообложения, а также за счет безвозмездных взносов учредителей и других предприятий;

- *нераспределенная прибыль* — чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами (учредителями), а направленная на накопление имущества организации или пополнение ее оборотных средств в виде свободных денежных сумм, которые в любой момент могут быть использованы для нового оборота;

- *целевые финансирование и поступления* — средства, поступившие от других предприятий, государственных и муниципальных органов и предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения. Особенностью такого вида финансирования может быть то, что капитальные вложения могут осуществляться в рамках совместной деятельности.

Финансирование государственных централизованных капитальных вложений за счет средств государственного бюджета, предоставляемых на безвозвратной основе, осуществляется в соответствии с утвержденным перечнем строек и объектов для государственных нужд при отсутствии других источников или в порядке государственной поддержки строительства приоритетных объектов производственного назначения при максимальном привлечении собственных, заемных и других средств.

Заемный капитал представляет собой часть привлеченных организацией финансовых ресурсов в связи с вовлечением в хозяйственный оборот организации ценностей, которые принадлежат третьим лицам.

Источники заемных средств:

- *кредиты банка* — суммы кредитов банков;
- *заемные средства* — суммы, займов, полученных от небанковских организаций.

Задолженность организации заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев. Долгосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

Период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации или служит для выполнения целей деятельности организации, называется сроком полезного использования. Срок полезного использования определяется организацией самостоятельно при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету исходя из

ожидаемого срока его использования в соответствии с ожидаемой производительностью и мощностью, ожидаемого физического износа, нормативно-правовых и иных ограничений (например, срок аренды).

Краткосрочная и долгосрочная задолженность может быть срочной и просроченной. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке, а просроченной задолженностью считается задолженность по полученным

займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения;

**кредиторская задолженность* — суммы задолженности:

— перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы и оказанные услуги);

— перед поставщиками и подрядчиками, которым организация выдала собственные (товарные) векселя;

— перед предприятиями, в уставных капиталах которых доля организации составляет более 50% (дочерние общества) или более 20% (зависимые общества);

— перед работниками организации по оплате труда;

— по начисленному социальному налогу и взносу на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний;

— по всем видам платежей в бюджет;

— по авансам, полученным организацией под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), за вычетом НДС, начисленного с этих авансов, и др.

Определение понятия «обязательства» (от англ. liabilities) содержится в МСФО. Так, принципы МСФО определяют обязательства как имеющуюся обязанность компании, возникшую из прошлых событий, исполнение которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономические выгоды. В этом определении присутствует понимание обязательств в качестве кредиторской задолженности и противопоставление обязательств активам хозяйствующего субъекта.

Погашение обязательств предполагает, что для удовлетворения требований другой стороной организация лишается соответствующих активов. Это может происходить путем выплаты денежных средств или передачи других активов. Кроме того, погашение обязательств может происходить в форме замены обязательства одного вида другим; преобразования обязательства в капитал; снятия требований со стороны кредитора».

Обязательства организации включают: кредиты банков; займы, полученные от других организаций; кредиторскую задолженность. Кредиты и займы представляют собой суммы, полученные, но еще не погашенные в виде ссуды на условиях срочности, возвратности и платности. В зависимости от сроков предоставления различают долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы. Порядок и условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре или договоре займа, который заключается между сторонами (заемщиком и займодавцем).

Кредиторская задолженность включает в себя:

- долги поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги;
- начисленные, но не выплаченные суммы оплаты труда, дивидендов, процентов по облигациям;
- задолженность перед государственными внебюджетными социальными фондами;
- задолженность перед бюджетом по налогам — на доходы, на прибыль, по НДС, акцизам, сборам и др.

Учетно-практическое значение категории «обязательства» и их отражение в бухгалтерской отчетности Поскольку обязательства отражают величину предполагаемых изъятий, уменьшения активов, постольку их величина оказывает определяющее влияние на финансовое стандарт хозяйствующего субъекта. Поэтому с точки зрения формирования информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта обязательства отражаются в пассиве бухгалтерского баланса как противоположность активам.

Для признания (т.е. включения в пассив бухгалтерского баланса в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности) в качестве обязательств объект должен: во-первых, соответствовать определению понятия «обязательства»; и во-вторых, отвечать следующим двум критериям:

- на дату составления бухгалтерской (финансовой) отчетности существует обоснованная вероятность того, что хозяйствующий субъект получит (или потеряет) какие-либо будущие выгоды, обусловленные обязательством;
- обязательства могут быть измерены с достаточной степенью надежности.

Если объект бухгалтерского учета таким критериям не отвечает, то он должен быть отражен не в пассиве бухгалтерского баланса, а в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, где также должен быть и объяснен.

Однако понятие «обязательства» не совпадает с понятием «пассив». Кроме того, понятие «обязательства» значительно шире бухгалтерского

понятия «кредиторская задолженность» и не совпадает с ним.

В частности, значительная часть обязательств хозяйствующего субъекта не находит отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности (в пассиве бухгалтерского баланса), что происходит по обязательствам, вытекающим из договоров, которые на момент составления бухгалтерского баланса еще не начали исполняться. Кроме того, обязательства, отражаемые в бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируют не только пассив бухгалтерского баланса (кредиторская задолженность), но и актив бухгалтерского баланса (дебиторская задолженность).

Наконец, представляемые в бухгалтерском балансе в качестве кредиторской задолженности обязательства — это лишь часть его пассивов, та часть, которая отражает источники финансирования деятельности хозяйствующего субъекта. Это так называемые привлеченные источники финансирования деятельности хозяйствующего субъекта. Другую часть источников финансирования представляют собственные источники финансирования деятельности хозяйствующего субъекта, которые находятся за рамками обязательств перед какими-либо лицами. Таким образом, Закон № ЗРУ-404 относит обязательства не только к перечню объектов бухгалтерского учета, но и к источникам финансирования деятельности хозяйствующего субъекта.

2.1.3. Источники финансирования деятельности хозяйствующего субъекта

Возникновение данной категории обусловлено необходимостью оценки структуры источников финансирования деятельности хозяйствующего субъекта с новых позиций. Категория «источники финансирования деятельности» на много шире понятия «кредиторская задолженность» и включает в себя не только кредиторскую задолженность (привлеченные источники финансирования деятельности), но и собственные источники финансирования - капитал и резервы.

Определение понятия «капитал» содержится в МСФО. Так, принципы МСФО определяют капитал как чистые активы, как остаточную долю участия в активах организации после вычета всех ее обязательств. В этом определении присутствует понимание капитала как доли собственников (от англ. equity) в совокупных источниках финансирования деятельности хозяйствующих субъектов. В большинстве источников на русском языке этот термин переведен как капитал. Такое трактование означает, что наряду с обязательствами, капитал и резервы (образованные за счет результата эффективного использования капитала) противопоставляются активам хозяйствующего субъекта, в которых они воплощаются, и поэтому

отражаются в пассиве бухгалтерского баланса.

Данное определение соответствует уравнению баланса (балансовому уравнению):

$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства},$

из которого выводится уравнение капитала (капитальное уравнение):

$\text{Капитал} = \text{Активы} - \text{Обязательства}.$

Исходя из этого уравнения, в наиболее общем виде, величина капитала определяется как разность между суммами бухгалтерских оценок активов и обязательств.

В соответствии с таким пониманием капитала, представленного в МСФО, содержится определение понятия «капитал».

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового основы организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Капитал организации включает уставный (складочный), резервный, добавочный капитал.

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации в ее имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами (Уставом организации). Порядок формирования уставного капитала зависит от организационно-правовой формы организации.

В акционерных обществах (АО) уставный капитал формируется исходя из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами; в обществах с ограниченной ответственностью (ООО) — исходя из стоимости вкладов его учредителей.

Для унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, характерно создание уставного фонда, формируемого за счет собственника (государственного органа или органа местного самоуправления), а для унитарного предприятия, основанного на праве оперативного управления, уставный фонд создается за счет закрепления за ним имущества, находящегося в государственной собственности.

Резервный капитал предназначен для покрытия убытков и погашения облигаций, выкупа акций АО. Формируется из нераспределенной прибыли. Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер. Обязательным является формирование резервного капитала акционерными обществами (для них минимальный размер резервного капитала составляет 12% от уставного капитала) и совместными

предприятиями (для них размер резервного капитала должен быть равен 15% от уставного капитала).

Добавленный капитал формируется в процессе производственно-хозяйственной деятельности организации и включает в себя прирост стоимости долгосрочных активов в результате их переоценки, эмиссионный доход (т.е. суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций), курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации.

Накопленная за время деятельности организации прибыль, остающаяся после уплаты налога, называется нераспределенной прибылью и представляет собой наращение капитала. Нераспределенная прибыль есть величина чистой прибыли, которая может быть использована на выплату дивидендов учредителям организации, формирование резервного капитала и другие цели. Убытки в отдельный элемент бухгалтерской (финансовой) отчетности не выделяются, поскольку по сути своей являются расходами организации.

Учетно-практическое значение категории «капитал» и ее отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При формировании информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта капитал есть результат измерения элементов финансового основы хозяйствующего субъекта (активов и обязательств) на отчетную дату, в первую очередь, результатов оценок, представляющих текущее состояние активов и обязательств хозяйствующего субъекта. Такое понимание капитала обуславливает применение оценок элементов бухгалтерского баланса, в том числе, по справедливой стоимости и по дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, присутствие которых в бухгалтерской (финансовой) отчетности в наибольшей степени соответствует моменту составления отчетности.

Кроме того, в юридическом смысле капитал есть своеобразная заявка собственника на активы хозяйствующего субъекта. Такая трактовка капитала обуславливает то обстоятельство, что по законодательству в случае ликвидации хозяйствующего субъекта кредиторы имеют преимущество, приоритет перед собственниками в удовлетворении своих требований за счет активов этого хозяйствующего субъекта. Поэтому капитал, наряду с обязательствами, отражается в пассиве бухгалтерского баланса как противоположность активам.

Подход, определяемый МСФО в отношении капитала и предусматриваемый в государственной учетной практике предполагает возможность оценки бухгалтерского баланса не как исключительно следствия записей фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах в течение отчетного

периода, но, прежде всего, как результат измерений элементов бухгалтерского баланса. В связи с этим важен методологический вывод: величина капитала хозяйствующего субъекта, с одной стороны, формируется вследствие отражения фактов хозяйственной жизни в течение отчетного периода, с другой стороны, является результатом измерения (оценок) статей бухгалтерского баланса как элементов финансового основы хозяйствующего субъекта на отчетную дату.

2.2.4. Доходы и расходы, критерии признания, бухгалтерской (финансовой) деятельности

Понятия «доходы» и «расходы» в Законе (о бухгалтерском учете) Республики Узбекистан названы в числе объектов бухгалтерского учета. Доходы и расходы отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты и даты поступления денег в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Доходы и расходы отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты и даты поступления денег в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Доходы и расходы по исполнению Государственного бюджета Республики Узбекистан и бюджетов государственных целевых фондов отражаются в соответствии с бюджетным законодательством.

Определения понятий «доходы» и «расходы» содержатся в принципах международного стандарта финансовой отчетности (МСФО), согласно которым:

доход - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала;

расход - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала».

Таким образом, современная методология бухгалтерского учета, определяемая МСФО, исходит из того, что каждый факт хозяйственной жизни трактуется как доход и (или) расход, оказывая влияние на активы и(или) пассивы хозяйствующего субъекта.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников).

К доходам относятся:

- выручка от продажи продукции (работ, услуг);
- проценты и дивиденды полученные;
- арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности;
- прочие доходы (поступления от продажи основных средств и др.)

Доходы представляют собой поступление за определенный период либо денег, либо обязательств их уплатить, что образует доход организации, увеличивая ее активы.

Однако не все увеличения активов являются доходами. В частности, не признаются доходами, хотя и увеличивают активы организации такие поступления, как:

- *суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;*
- *по договорам комиссии; агентским и иным аналогичным договорам;*
- *в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;*
- *авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;*
- *здатка;*
- *в залог;*
- *в погашение кредита, займа и т. д.*

Доходы в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

К расходам относятся:

- *затраты на производство продукции (работ, услуг);*
- *оплату труда управленческого персонала;*
- *амортизационные отчисления и др.;*
- *потери (убытки) от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др., понесенные в ходе получения доходов.*

Однако не любое выбытие активов является расходом. В частности, не признаются расходами, но уменьшают активы организации выбытие активов:

- *в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);*
- *при внесении в качестве вклада в уставные капиталы других организаций;*
- *в связи с приобретением акций акционерного общества и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);*
- *по договорам комиссии, агентским и иным договорам;*
- *в порядке предварительной оплаты ТМЗ и иных ценностей, работ, услуг;*
- *в виде авансов, задатка в счет оплаты ТМЗ и иных ценностей, работ, услуг;*
- *в погашение кредита, займа, полученных организацией.*

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Учетно-практическое значение категорий «доходы» и «расходы» и их отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Доходы и расходы признаются в отчете о финансовых результатах.

Для признания в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности (т.е. отражения в отчете о финансовых результатах в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности) доходов необходимо одновременное наличие следующих условий:

- *организация имеет право на получение выручки (дохода);*
- *сумма его может быть определена;*
- *имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод, что происходит, когда отсутствует неопределенность в получении актива;*
- *право собственности на продукцию (работу, услуги) перешло от организации к покупателю;*
- *расходы, связанные с этой операцией, могут быть определены.*

Если в отношении денежных средств и иных активов не выполнено хотя бы одно из этих условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка (доход).

Доходы признаются в отчете о финансовых результатах, когда возникшее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим активом, или уменьшение в обязательствах может быть в

течение отчетного периода измерено с достаточной степенью надежности.

Для признания в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности (т.е. отражения в отчете о финансовых результатах в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности) расходов необходимо одновременное наличие следующих условий:

- *расход производится в соответствии с конкретным договором;*
- *сумма расхода может быть определена;*
- *имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод, что происходит, когда отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.*

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не выполнено хотя бы одно из этих условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность, а не расход.

Расходы противоположны доходам, поскольку они приводят к сокращению капитала; они уменьшают активы и увеличивают обязательства.

Таким образом, доходы и расходы признаются в отчете о финансовых результатах, в котором определяется финансовый результат деятельности организации. При определении финансового результата прибыль/убыток рассчитываются как разница между доходами и расходами отчетного периода. Признание в учете доходов и расходов осуществляется на основе принципа начисления и принципа соответствия доходов и расходов.

2.2. Элементы метода бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет осуществляется посредством использования разнообразных приемов и способов, основными из которых являются: *наблюдение, измерение, регистрация, группировка, обобщение.*

Все наблюдаемые факты хозяйственной жизни в учете необходимо измерить, то есть выразить в цифровых показателях на основе использования соответствующих измерителей, а затем зарегистрировать, т.е. отразить (зафиксировать) в первичных учетных документах. Наблюдение, измерение и регистрация фактов хозяйственной жизни представляют собой количественное отражение хозяйственных фактов.

Однако, прежде чем зафиксировать в первичных учетных документах факты хозяйственной жизни, их необходимо сгруппировать по определенным признакам. После фиксации в первичных документах учетная информация должна быть обобщена в учетных регистрах и формах бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому группировка и обобщение фактов хозяйственной жизни представляет собой качественное отражение хозяйственных фактов.

Совокупность способов и приемов, обеспечивающая сплошное, не-

прерывное и взаимосвязанное отражение и экономическое обобщение в денежном выражении фактов хозяйственной жизни с целью формирования информации бухгалтерского учета, называется методом ведения бухгалтерского учета. Существуют четыре слагаемых элемента метода бухгалтерского учета: документация и инвентаризация; оценка и калькуляция; счета и двойная запись; бухгалтерский баланс (балансовое обобщение) и бухгалтерская (финансовая) отчетность. Кратко охарактеризуем элементы метода бухгалтерского учета от частного к общему.

Документация и инвентаризация — способы первичного наблюдения за объектами учета. Документация — способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных фактов, а значит способ первичного наблюдения и контроля за хозяйственными фактами. Первичный учетный документ является основой для отражения в учете любого хозяйственного факта. Ни один факт хозяйственной жизни не может быть принят к учету, если он не получит соответствующего оформления в первичном учетном документе.

Последующее отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни на основе документов может привести к расхождению учетных данных с действительным наличием активов и состоянием обязательств. Для выявления этого расхождения и установления реальности учетных показателей периодически проводятся инвентаризации, т.е. сверки соответствия фактического наличия активов и обязательств их учетным данным.

Оценка и калькуляция - способы стоимостного измерения объектов учета. Несмотря на разнообразие объектов бухгалтерского учета, все они должны быть оценены и выражены в едином денежном измерителе. Основные методы оценки объектов бухгалтерского учета отражены в нормативных бухгалтерских документах. Существенное влияние, в том числе искажающее, способны оказать различные факторы, например, колебание цен на мировых рынках, инфляция и т.п. В этих условиях достаточно трудно достичь адекватной оценки объектов бухгалтерского учета.

Наряду с оценкой бухгалтерских объектов осуществляется измерение их стоимостей (так называемое стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета). Оно производится посредством калькулирования, рассматриваемого процессом суммирования затрат. Сумма измеряемых затрат составляет себестоимость продукции (работ, услуг). Метод, используемый для измерения стоимости объектов бухгалтерского учета, наряду с расчетом, который для этого производится, называется калькуляцией.

Счета и двойная запись - это способы текущей группировки данных

об объектах бухгалтерского учета. Чтобы отражать факты хозяйственной жизни, контролировать движение активов, обязательств в учете используется система счетов, на каждом из которых отражаются экономически однородные объекты. Каждый хозяйственный факт вызывает два хозяйственных явления — изменение в активах, изменения в пассивах, либо изменения в активах и пассивах хозяйствующего субъекта. Чтобы отразить эти явления, каждый хозяйственный факт фиксируется на двух бухгалтерских счетах в одинаковых суммах (метод двойной записи).

Метод двойной записи представляет собой способ двойного (двойственного) отражения хозяйственных фактов системными средствами бухгалтерского учета.

Бухгалтерский баланс и бухгалтерская (финансовая) отчетность способы итогового обобщения данных бухгалтерского учета. Информация о фактах хозяйственной жизни, активах, обязательствах, источниках финансирования деятельности хозяйствующего субъекта, его доходах и расходах обобщается в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах, составляющих основу бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти инструменты обобщения информации бухгалтерского учета позволяют осуществлять контроль структуры учетных объектов, проводить анализ и оценку финансового основы, финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта, изменения его финансового основы. Бухгалтерская (финансовая) отчетность является завершающим этапом учетной процедуры.

Все элементы метода бухгалтерского учета на практике используются не изолированно, а взаимосвязано между собой. Последовательность, объясняющая эту взаимозависимость, такова.

На основе документов все без исключения хозяйственные факты отражаются в бухгалтерском учете. Информация, содержащаяся в первичных учетных документах и учетных регистрах, имеет стоимостную оценку, посредством которой достигается объективность в измерении их стоимости.

Информация бухгалтерского учета, отраженная в бухгалтерских документах, подвергается экономической группировке. С этой целью используется метод двойной записи, посредством которого факты хозяйственной жизни фиксируются на счетах бухгалтерского учета дважды.

Достоверность информации об объектах бухгалтерского учета уточняется при инвентаризации. На основе учетной информации измеряется стоимость объектов учета, что обеспечивается калькуляцией. Таким образом осуществляется текущий бухгалтерский учет.

Текущее отражение объектов бухгалтерского учета контролируется

путем сопоставления активов и обязательств, и периодически завершается сводом отчетных данных при помощи балансового обобщения и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так осуществляется балансовое обобщение бухгалтерской информации.

2.3. Бухгалтерский баланс

2.3.1. Понятие балансового обобщения и бухгалтерского баланса

Для отражения финансового основы конкретного хозяйствующего субъекта и принятия на этой основе экономических решений необходимо обладать информацией о том, какими активами располагает, и какие обязательства имеет этот хозяйствующий субъект на определенный момент времени (обычно на определенную дату). Вся эта информация содержится в бухгалтерском балансе. В нем в обобщенном виде, в денежном выражении и на определенную дату отражается информация, характеризующая финансовый стандарт хозяйствующего субъекта.

Систематический характер информации, обобщенной в бухгалтерском балансе, позволяет рассматривать его в качестве информационной системы. С одной стороны, бухгалтерский баланс — это способ обобщенного отражения, экономической группировки и получения информации о составе, размещении и движении активов, обязательств и источниках финансирования деятельности хозяйствующего субъекта (в частности, капитала) по состоянию на определенную дату (обычно 1-е число месяца, квартала, года). С другой стороны, бухгалтерский баланс — это инструмент управления деятельностью хозяйствующего субъекта, которое осуществляется на базе оценки экономического содержания составных частей бухгалтерского баланса.

Термин «баланс» латинского происхождения. Состоит из двух слов: *bis* — дважды и *lanx* — чаша весов. Буквально *bislan* означает равенство, равновесие двух чаш весов. В переводе с франц. *Balance* — буквально «весы».

В основе бухгалтерского баланса находится равновесие двух противоположностей: активов — с одной стороны, обязательств и капитала — с другой. Это равновесие никогда не нарушается, поскольку определенной величине активов хозяйствующего субъекта всегда соответствует определенная величина капитала и обязательств этого хозяйствующего субъекта независимо от того, какие изменения в них происходят в результате различных хозяйственных фактов.

Информационное обеспечение управления предусматривает использование информации, обобщенной в бухгалтерском балансе, как наиболее достоверно и объективно отражающей финансовое стандарт

хозяйствующего субъекта. Для отражения процесса формирования финансового результата хозяйствующего субъекта используется другой баланс — Отчет о финансовых результатах, построенный в форме баланса доходов и расходов.

Бухгалтерский баланс играет определяющую роль в бухгалтерском учете, а метод (прием, способ) балансового обобщения приводит к возможности расширенного использования балансовых отчетов в управлении экономическими процессами. Значимость балансового обобщения подтверждается существованием в мировой практике самостоятельной науки о балансе — балансоведения.

2.3.2. Структура бухгалтерского баланса: актив и пассив баланса

Для визуального отражения содержания бухгалтерского баланса используется формальный подход, в соответствии с которым формой представления баланса является таблица. Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей (изначально — сторон: левой и правой), в одной из которых отражаются активы хозяйствующего субъекта, и она называется активом (А) баланса¹, в другой показываются капитал и обязательства хозяйствующего субъекта, она называется пассивом (П) баланса.

Термины, используемые для обозначения двух сторон бухгалтерского баланса, — «актив» и «пассив» — латинского происхождения. Актив (активный, деятельный, действовать, быть) отражает экономические ресурсы субъекта экономики, поскольку именно они непосредственно функционируют в организации. Пассив (пассивный, бездеятельный, воздерживаться, объяснять) — первоначально показывал, что собственник должен воздерживаться от произвольного обращения со ресурсами, получаемыми взаймы, т.е. распространялся только на обязательства хозяйствующего субъекта. Впоследствии стал распространяться и на собственный капитал тоже. Еще в начале XX века Н.С. Лунский ввел понятие «источник», а затем объединил в термине «пассив» и кредиторскую задолженность (О), и капитал (К). Таким образом, пассив баланса стал выражаться равенством:

$$\mathbf{П = К + О.}$$

Важнейшей особенностью бухгалтерского баланса является обязательное равенство итогов по активу и пассиву баланса, которое называется валютой баланса. Это равенство обусловлено тем, что в активе и пассиве баланса с юридической точки зрения отражается собственность хозяйствующего субъекта, но с различных сторон: в активе — по составу и размещению активов, в пассиве — по величине собственного и заемного

(привлеченного) капитала. На этом равенстве построено основное балансовое равновесие, получившее название балансового уравнения:

Актив (А) баланса = Пассив (П) баланса.

Если бы в распоряжении хозяйствующего субъекта находился бы только собственный капитал, то балансовое уравнение имело бы вид:

Актив (А) = Собственный капитал (К).

Однако ввиду того, что в деятельности хозяйствующего субъекта используется и привлеченный капитал, в связи с чем возникают обязательства (кредиторская задолженность), пассив баланса выражается равенством:

Пассив (П) = Собственный капитал (К) + Обязательства (О),
и балансовое равенство принимает вид:

Актив (А) = Капитал (К) + Обязательства (О).

Из этого уравнения выводится еще одно равенство, которое называется капитальным уравнением (или уравнением капитала):

Капитал (К) = Актив (А) - Обязательства (О).

Важнейшим элементом бухгалтерского баланса является статья. Статьей баланса называется строка баланса, характеризующая отдельные виды активов, обязательств и капитала. Балансовые статьи объединены в разделы, что обусловлено их различным хозяйствующим содержанием. Хозяйствующие субъекты вправе самостоятельно детализировать статьи баланса, объединяя их в группы при существенности отражаемых в них показателей. (табл. 3):

ТАБЛИЦА 3

СТРУКТУРА БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

АКТИВ	ПАССИВ
ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ
ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ	ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
БАЛАНС	БАЛАНС

Некоторые статьи бухгалтерского баланса отражают информацию о сальдо только одного счета, другие данные по нескольким счетам. В балансе и в активе, и в пассиве предусматриваются колонки с указанием числовых значений балансовых показателей по статьям на отчетную дату, за предыдущий год и за год, предшествующий предыдущему. Благодаря этому обеспечивается возможность контроля наличия, структуры и движения активов, обязательств и капитала, что используется при анализе

финансового состояния хозяйствующего субъекта и в оценке его платежеспособности. Рассмотрим разделы и статьи бухгалтерского баланса в отдельности.

Актив бухгалтерского баланса.

В разделе "Долгосрочные активы" должны быть раскрыты стоимость основных средств и нематериальных активов, суммы долгосрочных инвестиций, оборудования к установке, капитальных вложений, долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных отсроченных расходов.

Основные средства и нематериальные активы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) "Основные средства", утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 7 сентября 1998 года № 46 (№ 491 от 23.09.98 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан", 1999 г., № 6) и Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 7) "Нематериальные активы", утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 12 октября 1998 года № 49 (№ 506 от 20.10.98 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан", 1999 г., № 6), должны быть раскрыты по первоначальной (восстановительной) стоимости, сумме износа (амортизация), остаточной стоимости.

Долгосрочные инвестиции, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 12) "Учет финансовых инвестиций", утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 25 декабря 1998 года № 65 (№ 596 от 16.01.99 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан", 1999 г., № 6), должны быть раскрыты по стоимости ценных бумаг, сумме инвестиций в дочерние хозяйственные общества, инвестиций в зависимые хозяйственные общества, инвестиций в предприятия с иностранным капиталом и прочих долгосрочных инвестиций.

Текущие активы

В разделе "Текущие активы" должны быть раскрыты суммы товарно-материальных запасов, расходы будущих периодов, текущая часть отсроченных расходов, дебиторской задолженности, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и прочих текущих активов.

В товарно-материальные запасы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 4) "Товарно-материальные запасы", утвержденному Министерством финансов Республики Узбекистан 27 августа 1998 года № 44 (№ 486 от 28.08.98 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан", 1999 г., № 5), включаются следующие, которые должны быть раскрыты отдельно:

а) производственные запасы, которые включают запасы сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг, животных на выращивании и откорме, расходы по заготовке и приобретению материалов, отклонения в стоимости материалов;

б) незавершенное производство, которое включает незавершенное основное производство, полуфабрикаты собственного производства, незавершенные вспомогательные и прочие производства, брак в производстве;

в) готовая продукция;

д) товары.

По дебиторским задолженностям должны быть раскрыты суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженностей обособленных подразделений, задолженностей дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных персоналу, авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет, авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию, задолженностей учредителей по вкладам в уставный капитал, задолженностей персонала по прочим операциям и задолженностей прочих дебиторов.

По денежным средствам должны быть раскрыты суммы остатков наличных денежных средств в кассе, денежных средств на расчетном счете, денежных средств на валютном счете и прочих денежных средств (специальные счета в банке, денежные эквиваленты, денежные средства (переводы) в пути).

Пассив бухгалтерского баланса

Собственный капитал (источники собственных средств)

В разделе "Собственный капитал" должна быть раскрыта информация по уставному капиталу, добавленному капиталу, резервному капиталу, выкупленным собственным акциям, нераспределенной прибыли (непокрытому убытку), целевому поступлению и резерву предстоящих расходов и платежей.

Обязательства

В разделе "Обязательства" должна быть раскрыта отдельно информация по долгосрочным и текущим обязательствам.

По долгосрочным обязательствам должны быть раскрыты суммы долгосрочной задолженности поставщикам и подрядчикам, долгосрочной задолженности обособленным подразделениям, долгосрочной задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам, долгосрочных отсроченных доходов, долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих долгосрочных отсроченных обязательств, авансов, полученных от покупателей и заказчиков, долгосрочных

банковских кредитов, долгосрочных займов и прочих долгосрочных кредиторских задолженностей.

Обобщение процентных ставок, условия погашения договорных обязательств, очередность погашения, условия обращения и суммы премий и дисконтов должны быть указаны в пояснительной записке в части бухгалтерского баланса.

По текущим обязательствам должны быть раскрыты суммы задолженностей поставщикам и подрядчикам, задолженностей обособленным подразделениям, задолженностей дочерним и зависимым хозяйственным обществам, отсроченных доходов, отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих отсроченных обязательств, полученных авансов, задолженностей по платежам в бюджет, задолженностей по страхованию, задолженностей по платежам в государственные целевые фонды, задолженностей учредителям, задолженностей по оплате труда, краткосрочных банковских кредитов, краткосрочных займов, текущей части долгосрочных обязательств и прочих кредиторских задолженностей. Текущая доля долгосрочных обязательств может быть исключена из текущих обязательств, если пред

приятие намеревается рефинансировать обязательства на долгосрочной основе согласно кредитному соглашению. В этом случае должны быть раскрыты сумма обязательств и условия рефинансирования.

Пояснения в части бухгалтерского баланса

Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового основы предприятия, в том числе:

- а) ограничения в правах собственности на активы;*
- б) выданные гарантии по обязательствам;*
- в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;*
- г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.*

Пояснительная записка в части бухгалтерского баланса составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) "Учетная политика и финансовая отчетность", утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 26 июля 1998 года № 17-07/86 (№ 474 от 14.08.1998 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Рес. Узбекистан", 1999 г., №5).

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС форма № 1

на _____
20__ год

Коды

Предприятие, организация

по ОКПО

Вид деятельности

по ОКЭД

Организационно-правовая форма

по КОПФ

Форма собственности

о КФС

Министерства, ведомства и другие

по СООГУ

Идентификационный номер налогоплательщика

ИНН

Территория

СОАТО

Адрес _____

Дата высылки

Единица измерения, тыс. сѹм.

Дата получения

Срок
представления

Наименование показателя	Код стр.	на начало	на конец
		отчетного периода	отчетного периода
1	2	3	4
Актив			
I. Долгосрочные активы			
Основные средства:			
Первоначальная (восстановительная) стоимость (0100, 0300)	010		
Сумма износа (0200)	011		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 010 – 011)	012		
Нематериальные активы:			
Первоначальная стоимость (0400)	020		
Сумма амортизации (0500)	021		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 020 – 021)	022		
Долгосрочные инвестиции, всего (стр. 040 + 050 + 060 + 070 + 080), в том числе:	030		
Ценные бумаги (0610)	040		
Инвестиции в дочерние хозяйственные общества (0620)	050		
Инвестиции в зависимые хозяйственные общества (0630)	060		
Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом (0640)	070		
Прочие долгосрочные инвестиции (0690)	080		
Оборудование к установке (0700)	090		
Капитальные вложения (0800)	100		

Долгосрочная дебиторская задолженность (0910, 0920, 0930, 0940)	110		
Долгосрочные отсроченные расходы (0950, 0960, 0990)	120		
Итого по разделу I (стр. 012 + 022 + 030 + 090 + 100 + 110 + 120)	130		
II. Текущие активы			
Товарно-материальные запасы, всего (стр. 150 + 160 + 170 + 180), в том числе:	140		
Производственные запасы (1000, 1100, 1500, 1600)	150		
Незавершенное производство (2000, 2100, 2300, 2700)	160		
Готовая продукция (2800)	170		
Товары (2900 за минусом 2980)	180		
Расходы будущих периодов (3100)	190		
Отсроченные расходы (3200)	200		
Дебиторлар, жами (стр. 220 + 240 + 250 + 260 + 270 + 280 + 290 + 300 + 310)	210		
Дебиторы, всего (стр. 220 + 240 + 250 + 260 + 270 + 280 + 290 + 300 + 310)			
из нее: просроченная*	211		
Задолженность покупателей и заказчиков (4000 за минусом 4900)	220		
Задолженность обособленных подразделений (4110)	230		
Задолженность дочерних и зависимых хозяйственных обществ (4120)	240		
Авансы, выданные персоналу (4200)	250		
Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам (4300)	260		
Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (4400)	270		
Авансовые платежи в государственные целевые фонды и по страхованию (4500)	280		

Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (4600)	290		
Задолженность персонала по прочим операциям (4700)	300		
Прочие дебиторские задолженности (4800)	310		
Денежные средства, всего (стр. 330 + 340 + 350 + 360), в том числе:	320		
Денежные средства в кассе (5000)	330		
Денежные средства на расчетном счете (5100)	340		
Денежные средства в иностранной валюте (5200)	350		
Прочие денежные средства и эквиваленты (5500, 5600, 5700)	360		
Краткосрочные инвестиции (5800)	370		
Прочие текущие активы (5900)	380		
Итого по разделу II (стр. 140 + 190 + 200 + 210 + 320 + 370 + 380)	390		
Всего по активу баланса (стр. 130 + стр. 390)	400		
Пассив			
I. Источники собственных средств			
Уставный капитал (8300)	410		
Добавленный капитал (8400)	420		
Резервный капитал (8500)	430		
Выкупленные собственные акции (8600)	440		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (8700)	450		
Целевые поступления (8800)	460		
Резервы предстоящих расходов и платежей (8900)	470		
Итого по разделу I (стр. 410 + 420 + 430 – 440 + 450 + 460 + 470)	480		

II. Обязательства			
Долгосрочные обязательства, всего (стр. 500+ 520 + 530 + 540 + 550 + 560 + 570 + 580 + 590)	490		
в том числе: долгосрочная кредиторская задолженность (стр. 500 + 520 + 540 + 560 + 590)	491		
Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам (7000)	500		
Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям (7110)	510		
Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (7120)	520		
Долгосрочные отсроченные доходы (7210, 7220, 7230)	520		
Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам (7240)	540		
Прочие долгосрочные отсроченные обязательства (7250, 7290)	550		
Авансы, полученные от покупателей и заказчиков (7300)	560		
Долгосрочные банковские кредиты (7810)	570		
Долгосрочные займы (7820, 7830, 7840)	580		
Прочие долгосрочные кредиторские задолженности (7900)	590		
Текущие обязательства, всего (стр. 610+ 630 + 640 + 650 + 660 + 670 + 680 + 690 + 700 + + 710 + 720 + 730 + 740 + 750 + 760)	600		
в том числе: текущая кредиторская задолженность (стр. 610 + 630 + 650 + 670 + 680 + 690 + 700 + 710 + 720 + 760)	601		
из нее: просроченная текущая кредиторская задолженность*	602		
Задолженность поставщикам и подрядчикам (6000)	610		

Задолженность обособленным подразделениям (6110)	620		
Задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (6120)	630		
Отсроченные доходы (6210, 6220, 6230)	640		
Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам (6240)	650		
Прочие отсроченные обязательства (6250, 6290)	660		
Полученные авансы (6300)	670		
Задолженность по платежам в бюджет (6400)	680		
Задолженность по страхованию (6510)	690		
Задолженность по платежам в государственные целевые фонды (6520)	700		
Задолженность учредителям (6600)	710		
Задолженность по оплате труда (6700)	720		
Краткосрочные банковские кредиты (6810)	730		
Краткосрочные займы (6820, 6830, 6840)	740		
Текущая часть долгосрочных обязательств (6950)	750		
Прочие кредиторские задолженности (6900 кроме 6950)	760		
Итого по разделу II (стр. 490 + 600)	770		
Всего по пассиву баланса (стр. 480 + 770)	780		

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Наименование показателя	Код стр.	на начало отчетного периода	на конец отчетного периода
Основные средства, полученные по оперативной аренде (001)	790		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (002)	800		
Материалы, принятые в переработку (003)	810		
Товары, принятые на комиссию (004)	820		
Оборудование, принятое для монтажа (005)	830		
Бланки строгой отчетности (006)	840		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов (007)	850		
Обеспечение обязательств и платежей — полученные (008)	860		
Обеспечение обязательств и платежей — выданные (009)	870		
Основные средства, сданные по договору финансовой аренды (010)	880		
Имущество, полученное по договору ссуды (011)	890		
Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов (012)	900		
Временные налоговые льготы (по видам) (013)	910		
Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации (014)	920		
Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности) (015)	930		
Нематериальные активы, полученные по праву пользования (016)	940		

Руководитель _____

Главный бухгалтер _____

2.4. Бухгалтерские счета и двойная запись

2.4.1. Счета бухгалтерского учета: понятие и строение

Одним из основных элементов метода бухгалтерского учета являются баланс и балансовое обобщение данных текущего бухгалтерского учета. Именно в бухгалтерском балансе отражаются состояние и размещение активов, капитала и обязательств. Однако в практике хозяйственной деятельности баланс строится периодически, обычно на 1-е число месяца (квартала, года). Вместе с тем, в периоды от одной отчетной даты до другой, в результате различных хозяйственных фактов происходят многочисленные изменения в активах и обязательствах. Для отражения этих изменений в текущем учете используется система счетов бухгалтерского учета. Все факты хозяйственной жизни, прежде чем отразиться в балансе, должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета представляет собой способ экономической группировки, оперативного контроля и текущего отражения фактов хозяйственной жизни, совершаемых с активами, обязательствами и хозяйственными операциями. Бухгалтерский счет является основной единицей хранения учетной информации. На отдельных счетах в бухгалтерском учете отражаются экономически однородные объекты бухгалтерского учета. Записи на счетах производятся в денежном измерителе.

Для каждого вида активов, обязательств и других объектов бухгалтерского учета существует отдельный счет. В нем указывается название (наименование) и цифровое обозначение (номер, шифр, код) счета. Они используются для того, чтобы указать, какой именно объект бухгалтерского учета отражается на данном счете. По внешнему виду счет представляет собой двухстороннюю таблицу, верху которой указывается шифр счета, то есть указывается, что именно, какой объект бухгалтерского учета учитывается на этом счете (рис. 1).

Дт	Кт

Дт Шифр (название) счета Кт

Рис. 1 «Т»-образная форма счета бухгалтерского учета

Левая сторона счета всегда называется «дебет» (Дт), правая — всегда «кредит» (Кт). Каждый счет имеет следующие показатели:

1. *начальное сальдо (начальный остаток)* — показывает сумму остатка по счету на начало совершения операций;
2. *обороты* — сумма изменений, проходящая по дебетовой либо кредитовой стороне счета;
3. *конечное сальдо (конечный остаток)* — показывает остаток
4. *по счету на конец совершения операций.*

Сальдо представляет собой разность между суммами, проставленными на одной стороне счета и указанными на другой его стороне. Сальдо может быть дебетовым (если оно превышает кредитовое и отражается по левой, дебетовой стороне) или кредитовым (если оно превышает дебетовое и стоит по правой, кредитовой стороне).

Оборотом называется итоговая сумма, прошедшая по дебетовой либо кредитовой стороне счета за отчетный период (обычно за месяц).

Каждый счет построен таким образом, чтобы увеличение объектов бухгалтерского учета показывалось отдельно от их уменьшения. Поэтому сумма, увеличивающая начальный остаток, записывается на той же стороне, что и начальный остаток, а суммы, уменьшающие остаток на противоположной стороне.

Бухгалтерские счета тесно связаны с балансом. В конце отчетного периода (месяца, квартала) информация о движении и изменении активов и обязательств обобщается в бухгалтерском балансе. Однако в течение периода эта информация отражается в текущем учете на бухгалтерских счетах.

В зависимости от того, в какую часть баланса (актив или пассив) входят счета, они разделяются на активные и пассивные. Счета, отражающие виды, наличие, состав и размещение активов хозяйствующего субъекта, называются активными (А) (рис. 2). Счета, отражающие капитал и обязательства, их наличие, состав, движение, называются пассивными (П) (рис. 3).

А	
Дт	Кт
Сальдо нач.	
Об Дт	
Сальдо кон.	

Для них действуют следующие правила:

- начальное сальдо всегда дебетовое;
- суммы, увеличивающие счет, записываются по дебету;
- суммы, уменьшающие счет, записываются по кредиту;
- конечное сальдо всегда дебетовое.

Рис. 2 Схема активного счета

$$\text{Сальдо кон.} = \text{Сальдо нач.} + \text{Об Дт} - \text{Об Кт}$$

- начальное сальдо всегда кредитовое;
- суммы, увеличивающие счет, записываются по кредиту;
- суммы, уменьшающие счет, записываются по дебиту;
- конечное сальдо всегда кредитовое.

$$\text{Сальдо кон.} = \text{Сальдо нач.} + \text{Об Кт} - \text{Об Дт}$$

Рис. 3 Схема пассивного счета

2.4.2. Двойная запись на счетах

Указание счетов, на которых должен быть дважды отражен факт хозяйственной жизни и сумма по нему, называется двойной записью. Сущность двойной записи на счетах заключается в том, что каждый факт хозяйственной жизни фиксируется в учете дважды, т.е. отражается (записывается) по двум счетам: один раз — по дебету, другой раз — по кредиту счета, но в одной и той же сумме. Такой порядок записи возникает из-за того, что каждый факт хозяйственной жизни затрагивает две статьи баланса, а значит, два бухгалтерских счета. Общая схема двойной записи имеет вид

Дт — Кт — Е (сумма).

При двойной записи каждый факт хозяйственной жизни выражается в одинаковой сумме как в дебетуемом, так и в кредитуемом счете. Поэтому контрольное значение двойной записи на счетах заключается в том, что итог оборотов по дебету всех счетов равен итогу оборотов по кредиту всех счетов. Отсутствие такого равенства сигнализирует об ошибках в записях хозяйственных фактов на счетах.

При применении двойной записи между двумя счетами возникает определенная взаимосвязь, которая называется корреспонденцией счетов. Два счета, на которых отражается один и тот же хозяйственный факт, называются корреспондирующими счетами.

Для отражения корреспонденции счетов существуют несколько способов:

1) с помощью бухгалтерских (учетных) записей, которые строятся по схеме двойной записи;

2) при помощи стрелок, которые применяются при использовании Т-образной формы счета (графический метод). При этом направления стрелок фиксируются по принципу «из Кт в Дт» бухгалтерского счета.

Прежде чем принять факт хозяйственной жизни к бухгалтерскому учету, его необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета, то есть

составить бухгалтерскую запись. Бухгалтерской записью (или учетной записью) в учете называется указание о том, на каких корреспондирующих счетах будет записан тот или иной факт хозяйственной жизни с обязательным указанием суммы по этому факту по формуле

Дт — Кт — сумма — содержание операции.

Для того чтобы правильно составить бухгалтерскую запись, следует:

- 1) *определить, какие счета будут корреспондировать между собой в результате данного факта хозяйственной жизни;*
- 2) *определить, какие изменения произойдут на этих счетах (то есть уменьшение или увеличение) в результате данного факта хозяйственной жизни;*
- 3) *определить, какими являются корреспондирующие счета по отношению к балансу (активные или пассивные);*
- 4) *применить правила, действующие при составлении бухгалтерских записей, в отношении активных и пассивных счетов.*

Пример. Составим несколько бухгалтерских записей по фактам хозяйственной жизни.

1. На склад организации поступили материалы от поставщиков на сумму 7500 сум. Учетная запись: Дт 1010 «Материалы» — Кт 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 7500 сум. — отражена задолженность за поставленные материалы.

2. Начислена оплата труда рабочим основного производства на сумму 83 000 сум.

Учетная запись: Дт 2010 «Основное производство» — Кт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 83 000 сум. — начислена к выплате оплата труда рабочим основного производства.

3. На расчетный счет организации возвращены не выданные в срок суммы оплаты труда в размере 12 600 сум.

Учетная запись: Дт 5110 «Расчетный счет» — Кт 5000 «Счета учета денежных средств в кассе» — 12 600 сум — депонированы не выданные суммы оплаты труда.

Различают три вида бухгалтерских записей: простые, сложные, сторнировочные.

Простые бухгалтерские записи отражают корреспонденцию только двух счетов: по дебету одного и кредиту другого счета.

Пример. Отразим в учете факт перечисления с расчетного счета в погашение кредиторской задолженности перед поставщиками суммы 18 300 сум. простой бухгалтерской записью:

Дт 6010 — Кт 5110 — 18 300 сум.

Сложные бухгалтерские записи означают, что в них несколько счетов дебетуется и один кредитуется или, наоборот, один счет дебетуется и

несколько счетов кредитуется.

Пример. С расчетного счета организации произведены следующие перечисления денежных средств:

1) поставщикам в погашение кредиторской задолженности за поставленные материальные ценности — 33 500 сум.;

2) погашен краткосрочный кредит банка в сумме 80 000 сум.;

3) получено в кассу на выдачу оплаты труда 125 000 сум.

Итого операций на сумму: 238 500 сум.

Отразим в учете эти факты хозяйственной жизни сложной бухгалтерской записью:

Дт 6010 — 33 500 сум.

Дт 6810 — 80 000 сум.

Дт 5010 — 125 000 сум.

Кт 5110 — 238 500 сум.

Сторнировочными бухгалтерскими записями (от понятия «красное сторно») называются бухгалтерские записи с использованием отрицательных чисел. Метод «красного сторно» означает, что сумма, указанная красным цветом (или взятая в круглые скобки) вычитается.

Пример. В учетном периоде имели место следующие факты хозяйственной жизни:

Фактическая производственная себестоимость выполненных работ и услуг составила 50 000 сум.

Учетная запись: Дт 2810 — Кт 2010 — 50 000 сум.;

По этим фактам хозяйственной жизни определяется и списывается отклонение фактической производственной себестоимости от ее нормативной величины. Это экономия, т.е. превышение нормативной производственной себестоимости над фактической. Полученное отклонение сторнируется, что отражается сторнированной бухгалтерской записью вида:

Дт 9010 — Кт 4010 — 10 000 сум.

Кроме того, сторнировочные записи используются для исправления ошибочных бухгалтерских записей.

Пример. Начисление оплаты труда управленческому персоналу организации было ошибочно отражено в учете записью:

Д 2010 — К 6710.

При исправлении такой ошибки необходимо:

методом «красного сторно» аннулировать ошибочную запись

Дт 2010 — Кт 6710 — 53 000 сум.;

выполнить правильную бухгалтерскую запись:

Дт 9410 — Кт 6710.

Счета бухгалтерского учета тесно связаны с бухгалтерским балансом. В активе баланса показываются активы хозяйствующего субъекта, для текущего учета которых по каждой балансовой статье отражается информация об активных счетах. В пассиве баланса отражаются капитал и обязательства хозяйствующего субъекта, по которым текущий учет осуществляется в пассивных счетах, содержащих информацию для каждой пассивной статьи баланса. Информация бухгалтерских счетов об остатках активов, обязательств и капитала отражается по активным и пассивным статьям бухгалтерского баланса.

Сущность взаимосвязи между бухгалтерскими счетами и бухгалтерским балансом заключается в том, что в процессе текущего учета осуществляется балансовое обобщение результатов фактов хозяйственной жизни, отражаемых на счетах. Внешне эта взаимосвязь проявляется следующим образом. В начале каждого отчетного периода поданным балансом открываются счета, по которым записываются остатки (сальдо): по активным счетам — в дебет счета, по пассивным — в кредит счета. В течение отчетного периода на счетах методом двойной записи фиксируются (отражаются) факты хозяйственной жизни с указанием их номеров. По окончании записей за отчетный период подсчитываются итоги оборотов и выводятся новые остатки по счетам, которые показываются в соответствующих статьях баланса.

2.4.3. План счетов бухгалтерского учета: назначение и структура

Система счетов бухгалтерского учета способна обеспечить любой информацией, необходимой для целей планирования, нормирования, управления и контроля за выполнением заданий, но для единообразия содержания экономической информации о хозяйственных средствах, источниках, хозяйственных процессах, а также для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходимы четкий перечень и конкретная характеристика каждого счета. Таким документом является План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

План счетов разработан на основе экономической классификации счетов, и счета в нем сгруппированы по признаку экономического содержания отражаемых хозяйственных процессов и расположены в определенной, экономически обоснованной последовательности. В Плане приведены наименования и коды синтетических счетов (счета первого порядка) и субсчетов (счета второго порядка).

По плану счетов бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Министерством финансов Р.Уз. (или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные Планом счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий:

— регламентирует вопросы, имеющие отношение к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета;

— приводит краткую характеристику синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов;

— раскрывает структуру и назначение счетов, экономическое содержание обобщаемых на них фактов;

— раскрывает порядок учета наиболее распространенных операций.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается предприятием исходя из положений Инструкции и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, производственных запасов и т. д.).

В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, предприятия могут дополнять ее, соблюдая основные методологические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные положением.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов Р.Уз. от 01.06.2000г.

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки, устанавливаются основными и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета. Этим определено место Плана счетов бухгалтерского учета в системе нормативного регулирования

бухгалтерского учета в Р.Уз. как документа, не носящего нормативно-правовой характер.

Рациональная организация бухгалтерского учета, основанная на единых методах и методологии учета, возможна только в условиях использования системы счетов, при помощи которых обеспечивается получение информации о важнейших показателях деятельности хозяйствующего субъекта. Счета содержат информацию о состоянии, наличии и движении активов и обязательств хозяйствующего субъекта, о ходе и результатах его деятельности. С целью получения такой информации в национальной практике бухгалтерского учета разработан План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее — План счетов) и Инструкция по его применению.

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной жизни и других объектов бухгалтерского учета. Это систематизированный перечень счетов, определяющий построение всей системы бухгалтерского учета. Ныне действующий План счетов в наибольшей степени ориентирован на международные стандарты ведения бухгалтерского учета. Он включает в себя наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). Наличие субсчетов имеет важное организующее значение, так как определяет основные направления детализации учета. Хозяйствующие субъекты для отражения специфики своей деятельности могут самостоятельно уточнять содержание субсчетов, исключать их, объединять или вводить дополнительные субсчета. Использование аналитических счетов хозяйствующие субъекты могут осуществлять самостоятельно, на основе применения действующей Инструкции к Плану счетов, положений по бухгалтерскому учету, других нормативных актов и методических указаний по бухгалтерскому учету.

В Плане счетов предусмотрено количество их позиций (9900), номера (коды, шифры) и наименования синтетических счетов и субсчетов. Использование номеров счетов вместо их наименований ускоряет и облегчает учетные записи. В Плане счетов по его структуре используется так называемый порядковый способ шифровки с пропусками. При нем каждому счету присваивается порядковый номер — обязательно двузначный (с 0100 по 9900) для балансовых и трехзначный (с 001 по 016) для забалансовых счетов. В каждом разделе имеются пропуски (свободные шифры без наименований), оставленные в резерве. В настоящее время в общей номенклатуре Плана счетов из 9900 позиций только около 6000 предусмотрены для синтетических счетов, остальные в резерве.

Счета располагаются в последовательности, позволяющей отражать в

бухгалтерском учете активы, обязательства, капитал, факты хозяйственной жизни, в результате чего счета сгруппированы по следующим девяти разделам.

Раздел I. Основные средства (счета 0100-0900).

Раздел II. Товарно материальные запасы (счета 1000-1900).

Раздел III. Расходы будущих периодов (счета 3000-3900).

Раздел IV. Счета к получению-текущая часть (счета 4000-4900).

Раздел V. Денежные средства, краткосрочные инвестиции и прочие текущие активы (счета 5000-5900).

Раздел VI. Текущие обязательства (счета 6000-7900).

Раздел VII. Долгосрочные обязательства (счета 7000-7900).

Раздел VIII. Капитал, нераспределенная прибыль и резервы (счета 8000-8900).

Раздел IX. Доходы и расходы (9000-9900)

Забалансовые счета (без указания раздела) (счета 001-016).

Составной частью Плана счетов является Инструкция по его применению. В ней дается краткая характеристика экономического содержания объектов учета по каждому счету, раскрывается структура и назначение счетов, приводится типовая схема корреспонденции счетов с другими синтетическими счетами, характеризуются типичные бухгалтерские записи по счетам. В случае возникновения у хозяйствующего субъекта фактов хозяйственной жизни, типовая корреспонденция по которым не предусмотрена в инструкции к Плану счетов, хозяйствующий субъект может ввести дополнительную корреспонденцию счетов, соблюдая единые подходы, установленные действующей инструкцией.

На основе единого Плана счетов хозяйствующие субъекты разрабатывают рабочие планы счетов, отражающие особенности их деятельности. Рабочие планы счетов включают в себя только те счета из единого Плана счетов, которые необходимы для отражения деятельности данного хозяйствующего субъекта. В рабочих планах счетов конкретизируются также и аналитические счета, что открывает возможности для выработки и принятия необходимых экономических решений, отвечающих поставленным целям деятельности субъектов хозяйствования.

2.4.4. Счета синтетического и аналитического учета

На бухгалтерских счетах учет можно вести с различной степенью детализации и получать, таким образом, укрупненные и дробные показатели. В зависимости от степени детализации счета бухгалтерского учета подразделяются на синтетические и аналитические.

Синтетические счета содержат обобщающие показатели об объектах

бухгалтерского учета и ведутся в денежном выражении. Это главные счета, на которых учитываются экономически однородные группы активов и обязательств без подразделения на отдельные элементы, т.е. в обобщенном виде. Они обеспечивают получение укрупненных показателей. Пример синтетических счетов — счета 4200 «Расчеты с подотчетными лицами», 4300 и т.д. Синтетические счета подразделяются на субсчета, а субсчета в свою очередь — на счета аналитического учета.

Аналитические счета служат для подробной характеристики объектов бухгалтерского учета и содержат натуральные, трудовые и денежные измерители. С их помощью данные синтетических счетов и субсчетов раскладываются на отдельные составные элементы.

Субсчета составляют промежуточное звено между синтетическими и аналитическими счетами. С их помощью осуществляется дополнительная группировка аналитических счетов. Поэтому синтетические счета называют главными счетами, или счетами первого порядка, а субсчета — счетами второго порядка.

Отражение объектов бухгалтерского учета на синтетических счетах называется синтетическим учетом, а отражение их в детализированных показателях на аналитических счетах — аналитическим учетом. Между синтетическими и аналитическими счетами существует взаимосвязь, которая заключается в следующем:

1) сумма начальных остатков по всем аналитическим счетам к данному синтетическому счету равна начальному остатку соответствующего синтетического счета;

2) сумма дебетовых оборотов по всем аналитическим счетам к данному синтетическому счету равна дебетовому обороту соответствующего синтетического счета;

3) сумма кредитовых оборотов по всем аналитическим счетам к данному синтетическому счету равна кредитовому обороту соответствующего синтетического счета;

4) сумма конечных остатков по всем аналитическим счетам к данному синтетическому счету равна конечному остатку соответствующего синтетического счета;

Ежедневно на счетах бухгалтерского учета отражается значительное количество самых различных фактов хозяйственной жизни. Для проверки правильности записей на счетах, а также для составления нового баланса все записи — данные текущего бухгалтерского учета — необходимо обобщить. Для этой цели в бухгалтерском учете применяются специальные регистры — оборотные ведомости.

В оборотных ведомостях содержатся все те же показатели, что и в счетах бухгалтерского учета: сальдо начальное и конечное, обороты.

Начальные и конечные сальдо и обороты переносятся в оборотную ведомость, а затем в ней подсчитываются итоги по всем счетам. И если запись по счетам сделана правильно, то в оборотной ведомости по синтетическим счетам должно наблюдаться три равенства:

- 1) начальное сальдо дебетовое должно быть равно начальному сальдо кредитовому;
- 2) дебетовый оборот по всем счетам должен быть равен кредитовому обороту по всем счетам;
- 3) конечное сальдо дебетовое должно быть равно конечному сальдо кредитовому.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет вид (табл. 4).

ТАБЛИЦА 4

ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО СИНТЕТИЧЕСКИМ СЧЕТАМ (ТЫС. СУМ.)

Наименование счетов	Остаток на 1.02.20хх г.		Обороты за февраль		Остаток на 1.03.20хх г.	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Основные средства	253000				253000	
Материалы	5400	—	4000	—	9400	—
Основное производство	32000		3350		35350	—
Касса	500	—	4010	4 360	150	—
Расчетный счет	9500	—	18000	21960	5540	—
Уставный капитал	—	250000	—	—	—	250000
Нераспределенная прибыль		8400	—	—	—	8400
Расчеты с персоналом по оплате труда		12400	800	10500	—	11100
Расчеты с поставщиками и подрядчиками		29600	45200	49540		33940
Итого:	300400	300400	86360	86360	303440	303440

В учете применяются также и оборотные ведомости по аналитическим счетам. Они бывают двух видов:

- 1) оборотная ведомость по материальным счетам;
- 2) оборотная ведомость по счетам расчетов.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам заполняется на основании данных аналитического учета, а затем подсчитываются итоги по всей ведомости. И если записи по счетам были сделаны правильно, то итог оборотной ведомости по аналитическим счетам должен быть равен данным синтетического счета, к которому были открыты соответствующие аналитические счета. Оборотная ведомость по аналитическим счетам имеет вид (табл. 5).

ТАБЛИЦА 5

**ОБОРОТНАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО АНАЛИТИЧЕСКИМ СЧЕТАМ
(К СЧ. «СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ»)**

Наименование аналитических счетов	Ед. изм.	Цена Заед. сум.	Сальдо на 1.02		Обороты за месяц				Сальдо на 1.03	
			Кол-во	Сумма, сум.	Приход		Расход		Кол-во	Сумма, сум.
					Кол-во	Сумма, сум.	Кол-во	Сумма, сум.		
Мат. А	Т	000	4	4 000	3	3 000	—	—	7	7 000
Мат. Б	кг	350	0	28 000	25	8 750	60	21 000	45	750 750
Итого			—	32 000	—	11 750	—	21 000	—	750

Помимо оборотных ведомостей в практике бухгалтерского учета применяются так называемые сальдовые ведомости.

Сальдовые ведомости применяются, если имеется значительная номенклатура различных видов материалов, готовой продукции, др. В таких случаях заполнение оборотных ведомостей требует значительного (длительного) времени. Поэтому целесообразно в течение года применять сальдовые ведомости, которые содержат записи только остатков по видам активов.

Сальдовая ведомость, например, по материалам, имеет вид (табл. 6)

ТАБЛИЦА 6

САЛЬДОВАЯ ВЕДОМОСТЬ ПО МАТЕРИАЛАМ

Наименование материалов	Ед. изм.	Цена, сум.	Остаток на 1.02		Остаток на 1.03		И т.д.
			Кол-во	Сумма, сум.	Кол-во	Сумма, сум.	
А	Кг	3	3 000	9 000	2 500	7 500	
Б	шт	7	500	3 500	2 000	14 000	
В	М	20	10	200	10	200	И т.д.
Итого	—	—	—	12 700	—	21 700	И т.д.

Сальдовые ведомости используют те хозяйствующие субъекты, в которых организован подробный складской учет материалов, товаров и готовой продукции по их количеству. В таких случаях отпадает необходимость ежемесячно контролировать правильность оборотов по отдельным видам материалов, товаров и готовой продукции, так как их количественный учет организован и осуществляется в текущем порядке на складе.

2.4.5 Классификация счетов бухгалтерского учета

Принцип классификации счетов по экономическому содержанию показывает, какой экономический объект учета должен быть отражен на счете.

Совокупность объектов бухгалтерского учета определяется содержанием финансово-хозяйственной деятельности предприятия — это позволяет установить виды и количество счетов, необходимых для всесторонней характеристики учитываемых объектов.

По экономическому содержанию выделяется три группы счетов:

- I. Хозяйственных средств;
- II. Хозяйственных процессов;
- III. Источников хозяйственных средств.

Каждая группа объединяет различные по характеру и функциональной роли счета.

I. Счета учета хозяйственных средств — эта группа счетов предназначена для учета состава и движения хозяйственных средств, из которой можно выделить четыре подгруппы:

- счета для учета средств труда;
- счета для учета предметов труда;

- счета денежных средств;
- счета средств в расчетах.

Объектом учета счетов *первой подгруппы* являются все виды основных средств: здания, сооружения, машины, механизмы, транспортные средства и др. При помощи этой группы счетов устанавливаются наличие, движение и выбытие: основных средств — на счете 0100 «Основные средства», нематериальных активов — на счете 0400 «Нематериальные активы».

Счета *второй подгруппы* предназначены для учета производственных запасов, их наличия и использования. К ним относятся такие счета, как: 1000 «Материалы», 1100 «Животные на выращивании и откорме».

Счета *третьей подгруппы* предназначены для отражения операций, связанных с использованием денежных средств, находящихся в кассе, а также на расчетном и других счетах в банке. Это счета 5000 «Касса», 5100 «Расчетные счета», 5200 «Валютные счета» и др.

Четвертая подгруппа счетов используется для получения показателей о средствах, находящихся в незаконченных расчетах с заказчиками за выполненные и сданные работы или услуги, с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами.

Все счета, входящие в первую классификационную группу, являются активными, поэтому начальное и конечное сальдо у них может быть только дебетовое, т.е. по дебету всех счетов данной группы всегда показывается увеличение, а по кредиту — уменьшение.

II. Счета хозяйственных процессов, составляющие вторую группу в системе классификации счетов по экономическому содержанию, предназначены для наблюдения за движением средств в хозяйственных процессах (снабжение, производство, реализация).

Сами хозяйственные процессы в счетах бухгалтерского учета не могут отражаться, но затраты средств на осуществление этих процессов и их результаты являются объектами бухгалтерского учета.

Объектами учета в процессе хозяйственной деятельности являются расходы, связанные с организацией и выполнением объема производства, эксплуатацией машин и механизмов, содержанием и обслуживанием вспомогательных производств и хозяйств, а также затраты, связанные с созданием социально-бытовой базы для обслуживания работников организации, и др.

Для учета указанных объектов ведутся такие счета, как: 2000 «Основное производство», 2300 «Вспомогательные производства», 2900 «Обслуживающие производства и хозяйства».

III. Счета источников хозяйственных средств, объединяемые в третью группу, делятся на две подгруппы в зависимости от характера объектов учета:

- счета источников собственных средств;
- счета источников привлеченных средств.

Объектами учета счетов *первой подгруппы* являются: уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Вторая подгруппа счетов используется для учета источников привлеченных (заемных) средств. Объектами учета в этой ситуации являются: ссуды банка, кредиторская задолженность, расчеты с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом, с внебюджетными фондами, с рабочими и служащими предприятия и др.

В результате хозяйственной деятельности происходит постоянное изменение источников (уменьшение или увеличение задолженности или обязательств).

В экономической классификации счетов группы и подгруппы образуются исходя из однородности экономического содержания объектов учета. Поэтому в классификационные группы включаются счета, которые имеют разное назначение и структуру.

Экономическая классификация счетов необходима для определения требуемого перечня счетов и получения полной и достоверной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Дополнительные регулирующие счета (активно-пассивные) используются при доведении текущей оценки объекта бухгалтерского учета до суммы его балансовой стоимости путем прибавления суммы регулятива регулирующего счета к учетной цене объекта основного бухгалтерского счета, т.е. это счета, которые регулируют оценку стоимости на основных счетах в сторону увеличения.

Контрарные регулирующие счета используются для доведения текущей оценки объекта бухгалтерского учета до суммы его балансовой стоимости путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета, т.е. это счета, которые регулируют оценку на основных счетах в сторону уменьшения. Различают контрактивные и контрпассивные регулирующие счета.

Контрактивные счета (пассивные) противопоставляются основным активным счетам и регулируют таким образом их оценку, сами при этом являются пассивными счетами: 0200, 0500, 1400, 4200, 5900, 6300.

Пример:

Основной(активный) счет	
Дт0100	Кт
950 000 сум.	

Регулирующий контрактный (пассивный) счет		
Дт	0200	Кт
		50 000 сум.

Остаточная (балансовая) стоимость основных средств составляет:
950 000 сум. - 50 000 сум. = 900 000 сум.

Контрпассивные счета (активные) противопоставляются основным пассивным счетам и регулируют их оценку, сами при этом являются активными счетами.

Контрарно-дополнительные счета (активно-пассивные) — в них в зависимости от содержания регулятив либо прибавляется к текущей оценке объекта основного счета, либо вычитается из нее. В качестве контрарно-дополнительного в настоящее время выступает счет 1600 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Он используется, если материальные ценности в организации учитываются по учетным ценам. Однако в балансе оценка ТМЗ должна производиться по фактическим затратам (покупной стоимости приобретения). В этом случае на счете 1600 отражается разница в стоимости материальных ценностей, по которой стоимость приобретения материалов может быть доведена до величины фактических затрат.

Пример:

Регулируемый (основной)			Дополнительный		
Дт	счет 1000	Кт	Дт	1600	Кт
	20 500 сум.			500 сум. отклонение	
	учетная цена			от учетной цены	

Таким образом, фактические затраты равны: 20 500 сум. + 500 сум.
= 21 000 сум.

Если разница отрицательная, то она отражается по Кт счета 1600.

Пример:

Регулируемый (основной) счет			Дополнительный регулирующий (пассивный) счет		
Дт	1000	Кт	Дт	1600	Кт
	21 500 сум.			500 сум.	
	учетная цена			от учетной цены	

Таким образом, фактические затраты равны: 21 500 сум. - 500 сум. = 21 000 сум.

В целом, алгебраически суммируя стоимость материальных ценностей по учетным ценам с размером отклонений от учетной цены, получаем величину фактических затрат приобретаемых материальных ценностей, которая и отражается в бухгалтерском балансе. В конце отчетного периода накопленные на счете 16 разницы списываются (при отрицательной разнице — сторнируются) в Дт. счетов 2000, 2300, 2500, 2600, 2800, 4400, 9100, 9700.

Операционные счета предназначены для отражения затрат, связанных с осуществлением снабженческо-заготовительных, производственных и сбытовых процессов. Группу операционных счетов составляют распределительные, калькуляционные и отражающие счета.

Распределительные счета используются для накопления затрат и контроля за правильностью их распределения по видам продукции, структурным подразделениям (т.н. центрам ответственности) и отчетным периодам. Различают собирательно-распределительные (или контрольно-распределительные) счета и бюджетно-распределительные (или отчетно-распределительные) счета.

Собирательно-распределительные счета (активные) — это счета 2500, 2600 и 9100. Они служат для собирания расходов по отдельному процессу с целью их дальнейшего распределения и отнесения на соответствующие объекты (виды продукции и стадии производства).

Дт	Счета 2500, 2600	Кт
Оборот — сумма затрат, собранная за месяц и подлежащая соответствующему распределению		Оборот — сумма затрат, распределяемых на счета производства по принадлежности
Сальдо нет		Сальдо нет

Рис. Схема собирательно-распределительного счета

Как видно, сальдо счета 2500 и 2600 не имеют, после распределения всех расходов в конце отчетного периода они закрываются, в бухгалтерском балансе не отражаются.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разграничения расходов и доходов между смежными календарными периодами и включаются в показатели деятельности хозяйствующего субъекта того периода, к которому они относятся, а не тогда, когда возникли. Это счета 9600, 9700, 9800.

Дт	Счет 9700	Кт	Дт	Счет 2000	Кт
90 000 сум.	Затраты на освоение производства (произведены в январе)			Списываются в январе	30000.
				Списываются в феврале	30 000
				Списываются в марте	30 000

Рис. Схема бюджетно (нормативно)-распределительного счета

Калькуляционные счета (активные) используются для обобщения затрат по формированию производственных запасов, производству продукции, товаров, работ, услуг, издержек обращения. Это счета 1500, 2000, 2300, 2800, 2900, 4400. В дебете этих счетов отражаются все фактические затраты, а с кредита списывается фактическая себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Сальдо — всегда дебетовое, отражает величину незавершенного производства.

Отражающие счета используются для взаимосвязи финансового и управленческого учета; открываются в разрезе экономических элементов затрат. Номенклатура и подходы относительно способов использования таких счетов в настоящее время в государственной учетной теории и практике уточняются

Результатные счета используются для выявления финансового результата (прибыли/убытка) деятельности хозяйствующего субъекта путем сопоставления доходов и расходов. Различают сопоставляющие и финансово-результатные счета.

Сопоставляющие счета используются для определения финансового результата, а также для контроля и оценки хозяйственных фактов, влияющих на его величину. Выделяются контрольно-сопоставляющие (активные) и операционно-результатные (активно-пассивные) счета.

Контрольно-сопоставляющие счета (активные) применяются для контроля степени влияния отклонений между фактической и нормативной себестоимостью продукции (работ, услуг) на финансовые результаты

деятельности хозяйствующего субъекта. Это счет 4000 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Его схема как контрольно-сопоставляющего счета представлена на рис. 2.

2000, 2300, 2900, 9000

7000 сум.	Фактическая Производственная себестоимость	Нормативная себестоимость Вариант 1: 8000 сум. (экономия)	
		Вариант 2: 7000 сум. (перерасход)	
		1000 сум. ----->	

Рис. Схема контрольно-сопоставляющего счета 40

Таким образом, счет 40 в конце отчетного периода закрывается, остатков начальных и конечных не имеет и в бухгалтерском балансе не отражается.

Дт	9000 (сум)	Кт
Себестоимость проданной продукции. Работ услуг – 15500. Расходы на продажу – 1500 НДС – 3400 Прибыль – 4600		Выручка от продаж – 25000
Оборот – 25000		Оборот – 25000

Операционно-результатные счета (активно-пассивные) — это счета 9800, 9100. На них отражаются доходы и расходы хозяйствующего субъекта от обычных видов деятельности и определяется чистый финансовый результат. Особенностью таких счетов является отсутствие у них начального и конечного сальдо, вследствие чего обороты по ним отражаются в отчете о финансовых результатах.

Если оборот по дебету > оборота по кредиту, то имеет место убыток:

Дт 9800

Кт 9900.

Если оборот по кредиту > оборота по дебету, то получена прибыль:

Дт 9900

Кт 9800.

Финансово-результатный счет (активно-пассивный) — счет 9800 «Прибыли и убытки». Он работает по схеме сопоставляющего счета, отражается в отчете о финансовых результатах. В конце отчетного года закрывается. При этом проводится реформация баланса и делается заключительная запись декабря:

Дт 9900 }
Кт 8700 } отражена нераспределенная прибыль:

Дт 8700 }
Кт 9900 } отражен непокрытый убыток.

Забалансовые счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении хозяйствующего субъекта, а также для контроля за отдельными хозяйственными фактами. К забалансовым счетам относятся счета с 001 по 016. На них отражаются арендованные основные средства, материальные ценности, принятые на комиссию и т.п.

Отличительной особенностью забалансовых счетов является то, что бухгалтерский учет на них ведется по простой системе, т.е. забалансовые счета не корреспондируют с другими счетами, и двойная запись для них не применяется. В них делаются только односторонние записи по приходу или расходу, т.е. по дебету отражается увеличение, а по кредиту — уменьшение по счету.

2.5. Оценка объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.5.1. Виды оценок объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности

Оценка объектов бухгалтерского учета и элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности производится в денежном выражении в валюте Республики Узбекистан, т.е. в суммах. Избранные организацией методы оценки оказывают влияние на формирование доходов, расходов, финансовых результатов деятельности организации и составляют основу учетной политики.

Основным методом оценки активов является первоначальная стоимость (фактическая себестоимость), рассчитываемая при их поступлении и совпадающая с текущей рыночной стоимостью. Фактическая себестоимость приобретаемых активов включает цену покупки, расходы, связанные с транспортировкой, установкой, оплатой посреднических услуг и другие расходы, предусматриваемые национальными и международными стандартами учета и отчетности. Определение фактической себестоимости

зависит от вида активов и их участия в процессе производства. Влияние инфляционного фактора вызывает увеличение текущей рыночной стоимости активов и ее отклонения от фактической себестоимости их приобретения. Стоимость капитала организации характеризуется оценкой его активов, следовательно, использование фактической себестоимости в инфляционной экономике искажает оценку капитала. Оценка расходов по фактической себестоимости занижает величину оборотного капитала, возмещаемого из выручки, завышает величину прибыли (в том числе налогооблагаемой) и не позволяет организациям полностью воспроизвести затраты даже на простое производство. Занижение стоимости активов и завышение прибыли влияет на показатели нормы прибыли и рентабельности, увеличивает налогооблагаемую базу и способствует изъятию из организации части собственного капитала. Необходимость вложения в каждом производственном цикле большей суммы денежных средств по сравнению с предыдущим вызывает необходимость наличия внешнего источника финансирования, в частности привлечения заемных средств, что реально не для всех организаций, может вызвать несвоевременность осуществления расчетов и другие негативные явления.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная без учета инфляционного фактора, не обеспечивает адекватного отражения бизнес-процессов и возможности принятия обоснованных экономических решений пользователями. Инфляционная экономика, характеризующаяся продолжительным ростом среднего уровня цен, обесценением национальной денежной единицы, способствует утрате оборотного капитала, занижает расходы организаций, завышает прибыль и деформирует структуру капитала. Информацию бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной на основе традиционных бухгалтерских оценок, искажает даже умеренная инфляция, дезориентируя руководство организаций при оценке ресурсов и производственного потенциала.

Инфляционные процессы вызывают необходимость перехода от оценки по фактической себестоимости (первоначальной стоимости) к оценке по восстановительной стоимости, обеспечивающей наиболее адекватное отражение элементов финансовой отчетности. Международная практика предусматривает несколько методик определения восстановительной стоимости: текущая рыночная стоимость, возможная стоимость продаж, справедливая стоимость, дисконтированная стоимость.

Текущая рыночная стоимость предполагает сумму денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в случае приобретения аналогичных активов в настоящее время. Основой данной оценки являются договорные цены, доступные покупателю.

Возможную стоимость продаж составляет сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже на рынке в настоящий момент времени определенного актива. Используется для оценки активов, предназначенных для продажи, а также определения восстановительной

стоимости активов, не имеющих аналогов рынке.

Справедливая стоимость — сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Наилучшим показателем справедливой стоимости является текущая рыночная цена.

Наиболее достоверным подтверждением (показателем) справедливой стоимости являются цены аналогичных активов, на активном региональном рынке. Активным считается рынок, если в любой момент времени на нем можно найти продавцов или покупателей указанного имущества. Возможно использование других источников информации при отсутствии активного регионального рынка, в частности цен на других территориально расположенных рынках. При наличии различных оценок справедливой стоимости, полученных из нескольких источников, необходимо выяснить причины расхождений с целью обеспечения достоверности избранной оценки. Сложности в определении справедливой стоимости возникают при отсутствии активного рынка, однако можно использовать цену последних сделок (при неизменности условий), цены на аналогичные товары, имеющиеся на рынке (при наличии различий проводится корректировка), а также применить иные надежные методики. Концепция справедливой стоимости является одним из основополагающих принципов формирования корпоративной отчетности и предусматривает обязательность ежегодной проверки активов на обесценение.

Дисконтированная стоимость (приведенная стоимость) предусматривает отражение активов в текущей оценке, дисконтированной стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, в ходе нормальной деятельности. Обязательства оцениваются по дисконтированной сумме ожидаемого оттока денежных средств, которые потребуются для их погашения при нормальной хозяйственной деятельности. Дисконтированная стоимость определяется по формуле сложных процентов в зависимости от принятой нормы процента и числа временных периодов.

Порядок проведения переоценки активов устанавливается организацией в учетной политике, с использованием методов, содержащихся в отечественных нормативных актах и Международных стандартах финансовой отчетности.

Группы однородных объектов основных средств могут переоцениваться по текущей (восстановительной) стоимости не чаще одного раза в год на конец отчетного года. Переоценка может осуществляться путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Группы однородных объектов нематериальных активов не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) могут переоцениваться по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно на основании сведений активного рынка. В последующем, для поддержания в

бухгалтерской отчетности текущей рыночной стоимости, данные группы активов подлежат регулярной переоценке.

При снижении цен или моральном старении сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, товаров, готовой продукции они отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по ценам возможной продажи, если они ниже первоначальной стоимости заготовления, приобретения. Разницу в ценах организации относят на прочие расходы.

Одним из объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности являются финансовые вложения, принимаемые к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая впоследствии может быть изменена. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности по первоначальной стоимости.

Отразить обесценение активов и сформировать в бухгалтерской (финансовой) отчетности текущую рыночную стоимость компании позволяют оценочные резервы — под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам.

Проведение расчетов оценочных резервов предполагает выработку учетными работниками таких способов обработки информации как дисконтирование, вероятностные расчеты и др. В то же время, формирование оценочных резервов является обязательным, обеспечивает достоверность объектов учета и элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности, и позволяет принимать пользователям обоснованные экономические решения.

2.5.2. Методы оценки объектов бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности

Значительную часть активов составляют внеоборотные активы, включающие нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые вложения, незавершенное капитальное строительство.

Организация учета нематериальных активов регламентируется «Учет нематериальных активов». Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по со исполнительскими договорами, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях

переоценки и обесценения нематериальных активов.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Организация учета основных средств регламентируется «Учет основных средств». Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, изменение которой допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации составляет остаточную стоимость основных средств.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая включает сумму фактических затрат организации на их приобретение. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы: по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и по которым их текущая рыночная стоимость не определяется. Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений включается в состав прочих доходов или расходов в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений. Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, могут обесцениваться. Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности. Организация расчетным путем определяет стоимость финансовых вложений, равную разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью) и суммой такого снижения.

При снижении стоимости финансовых вложений организация формирует резерв под обесценение, на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью, с отнесением его суммы на прочие доходы или расходы.

Оборотные активы включают: материалы, готовую продукцию, дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения,

денежные средства. Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости приобретения, изготовления. При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих методов:

- 1) по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости;
- 2) по себестоимости первых по времени приобретения Материально-производственных запасов (метод ФИФО).

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв образуется на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости, и включается в состав прочих расходов организации.

Незавершенное производство в бухгалтерском учете и бухгалтерском балансе может оцениваться по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

Кредиты и займы, полученные организацией, оцениваются с учетом причитающихся к уплате процентов по кредитным договорам и договорам займа.

Согласно принципу соответствия в отчетном периоде должны быть показаны расходы, способствующие получению доходов данного периода. «Расходы организации» отмечается, что в отчете о прибылях и убытках расходы признаются с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов). В настоящее время, в составе расходов будущих периодов учитываются в соответствии «Учет договоров строительного подряда» расходы, осуществленные в связи с предстоящими работами, а в соответствии «Учет нематериальных активов»

— фиксированные разовые платежи пользователя (лицензиата) за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности.

В состав доходов будущих периодов включаются арендная и квартирная плата, оплата коммунальных услуг, абонементная плата за пользование средствами связи, стоимость активов, полученных безвозмездно, государственная помощь, представленная в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (при освобождении организации от возврата полученных ресурсов). При выявлении недостатков организация может взыскать с виновника текущую рыночную стоимость недостающего имущества. При этом разница между взыскиваемой стоимостью и учетной стоимостью включается в состав доходов будущих периодов. Выявленные в отчетном периоде суммы недостатков прошлых лет, признанные виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами также включаются в доходы будущих периодов.

2.6. Документация и инвентаризация

2.6.1. Первичный учет и не первичные учетные документы

Отличительной особенностью бухгалтерского учета является сплошное и непрерывное документальное оформление всех без исключения фактов хозяйственной жизни. Поэтому уже на самой начальной стадии учетного процесса все первоначальные сведения о свершившихся фактах хозяйственной жизни отражаются в первичных учетных документах, что характеризует систему первичного учета.

Первичный учет представляет собой единый, повторяющийся во времени, организованный процесс сбора, измерения, регистрации, накопления и хранения учетной информации в целях ее использования для принятия обоснованных экономических решений.

Основу ведения первичного учета составляет учетная информация, подтверждаемая первичными учетными документами.

Система первичного учета предполагает документальное оформление хозяйственных фактов, происходящих при осуществлении деятельности хозяйствующего субъекта. Информация, содержащаяся в первичных учетных документах, служит единственным основанием для отражения хозяйственных фактов в текущем бухгалтерском учете.

Бухгалтерский документ (от лат. Documentum— доказательство) представляет собой письменное свидетельство действительного совершения хозяйственных фактов, а также права на их совершение. Первичный учетный документ подтверждает юридическую силу хозяйственного факта и придает законность его совершению. Он устанавливает ответственность отдельных лиц за осуществление хозяйственных фактов.

Согласно с Законом № ЗРУ-404 каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель хозяйствующего субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Р.Уз..

К первичным учетным документам Законом № ЗРУ-404 предъявляются следующие требования:

1) *первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а, если это не представляется возможным, — непосредственно после его окончания;*

2) *первичные учетные документы должны содержать обязательные реквизиты. Реквизиты (в перев.с лат. — нужное, требуемое) — это показатели, приводимые в первичных учетных документах, которые необходимо заполнить данными свершившихся фактов хозяйственной жизни.*

Обязательными реквизитами регистра являются:

- *наименование регистра;*
- *наименование хозяйствующего субъекта, составившего регистр;*
- *дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;*
- *хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;*
- *величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;*
- *наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;*
- *подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.*

Все показатели первичного учетного документа должны быть заполнены, свободные строки и графы обязательно прочеркиваются;

3) *первичные учетные документы оформляются четко, ясно, без помарок и подчисток. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено Республиканскими законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц». При осуществлении исправлений исправляемая запись зачеркивается одной чертой, сверху надписывается верная, делается надпись «Исправлено», ставятся подписи внесших исправления лиц и дата исправления. В денежных документах исправления не допускаются;*

4) прошедшие обработку первичные учетные документы должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр, при обработке с использованием электронной техники — оттиск штампа контролера, ответственного за их обработку;

5) записи в первичных учетных документах производятся шариковой ручкой, чернилами, при помощи компьютерной техники. Запрещается использование для записей простого карандаша. Красный цвет применяется для сторнировочных записей;

6) для того, чтобы первичные учетные документы не использовались дважды, некоторые из них (кассовые и банковские) подвергаются гашению специальным штампом. Кассовые документы (кассовые ордера, ведомости на выдачу заработной платы) гасятся штампом «Получено» или «Оплачено», проставляется дата и подпись с указанием фамилии и инициалов. На банковских документах проставляется отметка обслуживающего банка и дата.

Для систематизации и обеспечения правильности применения учетных документов используются их классификации по следующим однородным признакам:

- 1) назначению;
- 2) порядку составления;
- 3) способу отражения хозяйственных фактов;
- 4) месту составления;
- 5) порядку заполнения.

По назначению учетные документы подразделяются на распорядительно-исполнительные), бухгалтерского оформления.

Распорядительными считаются документы, которые содержат указание (приказ) на совершение хозяйственного факта, но не удостоверяют его совершение. Подписываются такие документы лицами, имеющими права давать указания на совершение отражаемых в документах хозяйственных фактов. К распорядительным документам относятся приказы, доверенности, накладные, наряды на работу, чеки на получение наличных денег с расчетного или валютного счетов, платежные поручения и др.

Оправдательными (исполнительными) документами подтверждается совершение хозяйственного факта; они заполняются непосредственно в момент ее проведения или непосредственно по окончании. К оправдательным документам относятся активного приема передачи основных средств, квитанции, счета и счета-фактуры, приходные и расходные кассовые ордерами др.

Документы бухгалтерского оформления составляются непосредственно работниками бухгалтерии для подготовки распорядительных и оправдательных документов к отражению в бухгалтерском учете и составления бухгалтерских записей. К ним относятся ведомости начисления амортизации, ведомости распределения общепроизводственных и

общехозяйственных расходов, расчеты (отклонений, калькуляции), бухгалтерские справки и др.

Комбинированные документы одновременно содержат признаки нескольких видов документов, например, распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления. Они являются основанием и оправданием совершения факта хозяйственной жизни. Комбинированными документами являются накладная (требование) на отпуск материалов, расходный кассовый ордер.

По порядку составления учетные документы подразделяются на первичные и сводные.

В первичных учетных документах впервые регистрируются хозяйственные факты в момент их совершения. Они являются формальным доказательством их осуществления. Это приходные и расходные кассовые ордера, материальные требования и накладные, приемо-сдаточные акты и др. Сводные учетные документы составляются на основании ранее оформленных первичных документов. К ним относятся авансовые и кассовые отчеты, банковские выписки из счетов, группировочные ведомости. Сводные учетные документы систематизируют и группируют информацию первичных документов, что позволяет уменьшать количество учетных записей на счетах. Сводные учетные документы составляются для обеспечения контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных фактах на основе первичных учетных документов.

По способу отражения хозяйственных фактов учетные документы группируются на разовые накопительные.

Разовые учетные документы используются для отражения одного или нескольких одновременно совершаемых хозяйственных фактов, после документального оформления которых однократно используются в бухгалтерском учете. Это приходные и расходные кассовые ордера, счета-фактуры, платежные поручения и др. Накопительные документы применяются для оформления однородных хозяйственных фактов, многократно совершаемых хозяйствующим субъектом в течение определенного периода (недели, декады, месяца). Они составляются с целью уменьшения числа разовых документов по однородным операциям. Это лимитно-заборные карты, табели учета рабочего времени и др.

По месту составления учетные документы подразделяются на внешними внутренними

Внешние документы составляются за пределами данного хозяйствующего субъекта и поступают в него уже в оформленном виде (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, выписки банка).

Внутренние документы составляются внутри хозяйствующего субъекта его персоналом (накладные на перемещение материальных ценностей и готовой продукции, наряды на выполнение работ, расчетно-платежные ведомости и др.).

По порядку заполнения различаются учетные документы ручного и

машинного оформления.

Учетные документы ручного оформления заполняются вручную, либо на пишущей машинке. Документы, сформированные при помощи компьютерной техники, автоматически отражают информацию о хозяйственных фактах в момент их совершения.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях, информация на которых должна быть соответствующим образом защищена, что обеспечивает юридическую силу производимых хозяйственных фактов, а также устанавливается ответственность за их осуществление.

Первичные учетные документы имеют особое значение в бухгалтерском учете. Они являются средством обоснования учетных записей, имеют оперативное значение первичные учетные документы принимаются во внимание при передаче распоряжений от руководителя к исполнителю и т.д., позволяют проконтролировать правильность и законность совершения хозяйственных фактов. Поэтому при организации учетного процесса большое внимание уделяется системе документации.

Документация представляет собой совокупность учетных документов, составляемых на все без исключения хозяйственные факты. Как элемент метода бухгалтерского учета документация — это способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных фактов с целью получения о них информации, необходимой для ведения текущего бухгалтерского учета.

Движение документов от момента их создания (составления) до сдачи в архив, называется документооборотом. Этот процесс регламентируется графиком документооборота.

График документооборота устанавливает рациональную систему прохождения первичным учетным документом всех стадий обработки, минимального срока нахождения на отдельных участках учетной работы. Графики документооборота оформляются в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемым каждым структурным подразделением и лицами организации с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ. Для каждого документа разрабатывается маршрут движения в процессе документооборота. В графике документооборота предусматриваются: наименование первичного документа и отчета; время их составления; лица, которые составляют, подписывают или ведут записи в документах; сроки и ответственность за представление документов в бухгалтерию; лица, которые принимают, проверяют и обрабатывают документ, контролируют его использование в бухгалтерии и хранение в архиве.

Разработку и контроль соблюдения графика документооборота, утверждаемого руководителем, осуществляет главный бухгалтер организации. Ответственность за его соблюдение, своевременное и добросовестное создание первичных учетных документов, передачу для отражения в

бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащейся в них учетной информации несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

Бухгалтерская обработка учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, осуществляется в несколько этапов.

Этап 1. Проверка документов по формен по содержанию. Проверка по форме устанавливает полноту и правильность оформления документов, заполнения обязательных реквизитов, наличие необходимых подписей и т.д. Проверка по содержанию выявляет законность и целесообразность совершения хозяйственного факта. В ходе ее проведения проверяется, соответствуют ли учетные документы заключенным договорам, сметам и т.д., обеспечивает ли документ логическую взаимосвязь отдельных показателей.

Этап 2. Группировка документов. Этап предполагает подборку по группам однородных документов в зависимости от характера совершения хозяйственных фактов (кассовые, банковские, документы для разности в накопительные ведомости и т.д.).

Этап 3. Таксировка (расценка). Он предусматривает арифметическую проверку правильности отражения количественных и стоимостных показателей документов, что позволяет проконтролировать арифметические подсчеты итогов. Таксировка заключается в обязательном пересчете данных по каждой позиции учетного документа и подсчете суммы общего итога.

Этап 4. Контировка документов (от итал. Conto - счет). Этап предполагает проставление корреспонденции счетов. С ее помощью оформленные в учетных документах хозяйственные факты отражаются по дебету и кредиту счетов.

После надлежащего документального оформления учетная информация переносится в соответствующие бухгалтерские регистры. По окончании бухгалтерской обработки учетные документы комплектуются в хронологическом порядке и передаются на хранение в архив с сопровождающей справкой. Для удобства хранения кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть хронологически подобраны и заключены в переплет. Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери и злоупотреблений. На обложке папки указываются наименование хозяйствующего субъекта, название и порядковый номер документа, год, месяц и число листов в папке.

Изъятие первичных учетных документов. Первичные учетные документы могут быть изъяты только в соответствии с законодательством Р.Уз органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами и налоговыми органами на основании их постановлений. В случае, если в соответствии с законодательством Р.Уз. первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых

документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Р.Уз, включаются в документы бухгалтерского учета.

Хранение первичных учетных документов. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению хозяйствующим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года».

Документы учетной политики, стандарты хозяйствующего субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению хозяйствующим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

Хозяйствующий субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений. Хозяйствующий субъект обязан хранить первичные учетные документы в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

2.6.2 Инвентаризация активов и обязательств

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются не только наличие имущества и обязательств, но и их состояние и оценка.

Инвентаризация — способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета в соответствии с Законом о бухгалтерском учете.

Основными целями инвентаризации являются:

- *выявление фактического наличия имущества;*
- *сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;*
- *проверка полноты отражения в учете обязательств.*

Инвентаризации подлежат все имущество организации (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы) независимо от его места нахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не

учтенное по каким-либо причинам. Инвентаризация имущества производится по его месту нахождения и материально ответственному лицу.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением следующих случаев, когда проведение инвентаризации обязательно:

- *при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;*
- *перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;*
- *при смене материально ответственных лиц;*
- *при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;*
- *в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;*
- *при реорганизации или ликвидации организации;*
- *в других случаях, предусмотренных законодательством Р.Уз.*

Инвентаризации при коллективной (бригадной) материальной ответственности проводятся: при смене руководителя коллектива (бригадиром), при выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств силами специально созданной в организации комиссии. Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

Натуральная (вещественная) проверка состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера. Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При *документальной проверке* наличие в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами.

В составе документальной проверки иногда выделяют бухгалтерскую или книжную проверку, которая представляет собой сопоставление записей непосредственно в регистрах бухгалтерского учета (например, при инвентаризации сумм начисленной амортизации, оценочных резервов).

Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации определен НСБУ 19 «Организация и проведение инвентаризации»

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии в виде приказа, постановления или распоряжения регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Приказ (постановление, распоряжение) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемого объекта, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ (постановление, распоряжение) подписывается руководителем организации и вручается председателю инвентаризационной комиссии.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием: «До инвентаризации на " " г. (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

	Форма по ОКУД по ОКПО	Код 0317018
Организация		
структурное подразделение		

Номер документа	Дата составления

**ПРИКАЗ
О ПРОВЕДЕНИИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ**

Для проведения инвентаризации _____
назначается рабочая инвентаризационная комиссия в составе:

Председатель комиссии _____
(должность) (фамилия, имя, отчество)

Члены комиссии: _____
(должность) (фамилия, имя, отчество)
_____ (должность) (фамилия, имя, отчество)
_____ (должность) (фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежат _____
(наименование имущества, обязательства)

К инвентаризации приступить « _____ » _____ г.
и окончить * « _____ » _____ г.

Причина инвентаризации _____
(контрольная проверка, смена материально ответственных лиц, переоценка и т. д.) Материалы
по инвентаризации сдать в бухгалтерию

не позднее « _____ » _____ г.

Руководитель _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках имущества, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Фактическое наличие материалов, товаров и тары при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. При этом руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Основной формой первичной документации для учета результатов натуральной инвентаризации является инвентаризационная опись, документальной — акт инвентаризации.

Методические рекомендации предусматривают специальный порядок заполнения актов инвентаризации:

— инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Причем описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток;

— наименования инвентаризируемых ценностей, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;

— на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и обций итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны;

— исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей (исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами);

— в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются;

— на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии в членах комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При проверке фактического наличия товаров и тары в случае смены материально ответственных лиц принявший товары и тару расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этих материальных ценностей.

На товары, находящиеся на ответственном хранении, или материалы, полученные для переработки, составляются отдельные описи.

Важно отметить, что если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом (форма № ИНВ-24) и регистрируются в Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма № ИНВ-25).

В меж инвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки. Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, проводимые меж инвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

Необходимо помнить, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Проверка фактического наличия материальных ценностей производится только при обязательном участии материально ответственных лиц.

Результаты инвентаризации сверяются с учетными данными. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности или допущенные потери, хищения, недостачи. При выявлении отклонений по проверяемому имуществу составляются сличительные ведомости

Сличительная ведомость составляется бухгалтером в двух экземплярах, один из которых хранится в бухгалтерии, второй — передается материально ответственному лицу.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение о зачете.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

Выявленный в результате инвентаризации излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации.

Недостача имущества в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения (расходы), а недостача сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Контрольные вопросы и задания

- 1. Прокомментируйте степень соответствия понятий «допущения» и «требования» общепринятым принципам бухгалтерского учета.*
- 2. К каким последствиям в бухгалтерском учете приводят соблюдение и несоблюдение принципа начисления?*
- 3. В чем состоит взаимосвязь принципов начисления, соответствия и оценки по стоимости в бухгалтерском учете?*
- 4. Каковы критерии признания активов и обязательств в бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 5. Каковы критерии признания доходов и расходов в бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 6. Каков состав и классификация внеоборотных и оборотных активов?*
- 7. Каким образом классифицируются обязательства и капитал хозяйствующего субъекта?*
- 8. В чем заключается взаимосвязь фактов хозяйственной жизни и принципов бухгалтерского учета?*
- 9. Что такое факты хозяйственной жизни?*
- 10. Каковы основные методические приемы бухгалтерского учета? Представьте их общую характеристику.*
- 11. Как взаимосвязаны между собой элементы метода бухгалтерского учета?*
- 12. Сформулируйте определения бухгалтерского баланса. Каковы его информационные и функциональные возможности?*
- 13. Как проявляется сущность балансового обобщения учетной информации?*

14. *Каково строение бухгалтерского баланса в вертикальном разрезе?*
15. *Что представляют собой актив и пассив бухгалтерского баланса?*
16. *Какие объекты бухгалтерского учета отражаются в активе и пассиве бухгалтерского баланса?*
17. *В чем состоит общеэкономическое и бухгалтерское содержание балансового равенства?*
18. *Что такое капитальное уравнение и почему оно называется основным?*
19. *Какова структура бухгалтерского баланса в горизонтальном разрезе?*
20. *Что такое счет бухгалтерского учета?*
21. *Каковы показатели и строение активных, пассивных и активно-пассивных бухгалтерских счетов?*
22. *Каковы правила записи и порядок расчета сальдо на активных и пассивных счетах?*
23. *Что собой представляют одностороннее, развернутое и свернутое сальдо по счетам?*
24. *В чем состоит сущность и контрольное значение двойной записи на счетах?*
25. *Что такое корреспонденция счетов и каковы способы ее отражения?*
26. *Каковы правила составления бухгалтерских записей?*
27. *Охарактеризуйте виды бухгалтерских записей по характеру их применения.*
28. *В чем состоит сущность взаимосвязи между счетами и бухгалтерским балансом?*
29. *В чем состоит сущность взаимосвязи между синтетическими, аналитическими счетами и субсчетами?*
30. *Для каких целей применяются оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам?*
31. *Какие группы и подгруппы счетов выделяются при их экономической классификации?*
32. *Какие группы и подгруппы счетов выделяются при их структурной классификации?*
33. *В чем сущность операционных счетов?*
34. *Каково содержание результатных счетов?*
35. *Охарактеризуйте сопоставляющие бухгалтерские счета.*

36. *Чем обуславливается применение различных видов активов и обязательств в бухгалтерском учете?*
37. *Какова сущность оценки по фактической и текущей восстановительной стоимости?*
38. *Каковы условия применения текущей рыночной и дисконтированной стоимости?*
39. *Как оцениваются в учете и отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности активы и обязательства?*
40. *Как оцениваются в учете и отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности доходы и расходы?*
41. *Что такое первичный учет?*
42. *С какой целью и по каким признакам классифицируются учетные документы?*
43. *Каковы требования, предъявляемые к первичным учетным документам, и правила их оформления.*
44. *В чем цель и порядок составления графика документооборота?*
45. *В чем состоит процедура инвентаризации активов и обязательств?*
46. *Каков порядок отражения в учете результатов инвентаризации?*



ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Цель: усвоить содержание процедуры бухгалтерского учета как последовательности действий в отношении фактов хозяйственной жизни; изучить этапы бухгалтерской процедуры на практическом примере; усвоить значение профессионального суждения бухгалтера при осуществлении учетной процедуры; уяснить состав и содержание регистров и форм бухгалтерского учета, особенности моделей учета по основным бизнес-процессам организации; усвоить содержание учетной политики как стандарта хозяйствующего субъекта по бухгалтерскому учету, а также особенности организации и ведения бухгалтерского учета в экономических субъектах различных типов.

После изучения главы 3 следует знать:

- *процедуру формирования вступительного и заключительного бухгалтерского баланса, журнала регистрации фактов хозяйственной жизни;*
- *формы составления оборотной ведомости по счетам Главной книги;*
- *содержание регистров бухгалтерского учета, их реквизиты и классификацию;*
- *способы исправления ошибок в первичных учетных документах и регистрах (корректируемый, сторнировочный и дополнительной записи);*
- *совокупность учетных регистров и процедуру ведения мемориальных ордеров, накопительных группировочных ведомостей, регистрационного журнала, Главной книги при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета;*
- *особенности ведения книги Журнал-Главная, ее достоинства, недостатки, сферу применения;*
- *сущность кредитового принципа журнально-ордерной формы бухгалтерского учета, порядок заполнения журналов-ордеров и ведомостей;*
- *схему автоматизированной формы бухгалтерского учета;*
- *особенности учета бизнес-процесса снабжения, схему корреспонденции счетов при разных способах оценки поступивших материалов;*
- *совокупность и корреспонденцию счетов при учете бизнес-процесса производства;*
- *процедуру выявления финансового результата в бизнес-процессе продаж;*
- *понятие, формирование, изменения и раскрытие учетной политики;*
- *права и обязанности субъектов бухгалтерского учета организации.*

3.1. Бухгалтерская процедура, ее этапы и контрольные моменты

Бухгалтерская процедура представляет собой последовательность действий по наблюдению, регистрации, группировке и обобщению фактов хозяйственной жизни организации для принятия экономических решений. В основе бухгалтерской процедуры лежит регистрация фактов хозяйственной жизни непрерывно с момента создания организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством. Этапы бухгалтерской процедуры включают:

- 1) *составление инвентаря, содержащего перечень активов, капитала и обязательств организации;*
- 2) *на основании сведений инвентаря составляется вступительный бухгалтерский баланс;*
- 3) *сведения вступительного бухгалтерского баланса используются для заполнения Главной книги;*
- 4) *факты хозяйственной жизни отчетного периода в хронологическом порядке регистрируются в Журнале;*
- 5) *сведения Журнала систематизируются на счетах Главной книги;*
- 6) *данные Главной книги обобщаются в оборотной ведомости;*
- 7) *на основании оборотной ведомости составляется заключительный бухгалтерский баланс;*
- 8) *сведения Главной книги используются для интерпретации (анализа) хозяйственной деятельности;*
- 9) *на основании анализа заключительного бухгалтерского баланса пользователями принимаются экономические решения.*

Пример. Составим бухгалтерскую процедуру для организации, начинающей хозяйственную деятельность. Инвентарь организации, включающий активы и капитал, которыми располагает организация, представлен в табл. 7.

ТАБЛИЦА 7

ИНВЕНТАРЬ ОРГАНИЗАЦИИ

№	Наименование объектов	Сумма, сум.
1.	Основные средства	200 000
2.	Дебиторская задолженность	150 000
3.	Денежные средства	150 000
	Всего	500 000
4.	Уставный капитал	500 000

1. Составим вступительный бухгалтерский баланс на дату регистрации организации на основании Устава организации, в котором зафиксирована величина уставного капитала, а также сведений об активах организации, поступивших в качестве вклада учредителей и дебиторской задолженности по вкладам.

Активы, поступившие в качестве вкладов в уставный капитал, оцениваются по согласованной участниками стоимости на основании текущих рыночных цен. Дебиторская задолженность учредителей отражается в бухгалтерском балансе в течение срока, предусмотренного в учредительных документах.

Вступительный баланс организации (табл. 8) на момент регистрации устава имеет следующий вид:

Активы = Собственный капитал.

ТАБЛИЦА 8

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (ВСТУПИТЕЛЬНЫЙ)

Актив	Сумма, сум.	Пассив	Сумма, сум.
Основные средства	200 000	Уставный капитал	500 000
Расчёт с учредителями	150 000		
Денежные средства			
Касса	500		
Расчетный счет	149 500		
Баланс	500 000	Баланс	500 000

2. На основании сведений вступительного бухгалтерского баланса составим рабочий план счетов бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни и сформируем Журнал (табл. 9). Все факты хозяйственной жизни регистрируются в журнале по мере их возникновения в хронологическом порядке.

Проведению данного этапа учетной процедуры должна предшествовать значительная подготовительная работа, включающая разработку учетной политики, непосредственно влияющей на порядок отражения фактов хозяйственной жизни в практической деятельности организации. На основании профессионального суждения главного бухгалтера разрабатываются способы применения счетов бухгалтерского учета и система учетных регистров — рабочий план счетов и форма бухгалтерского учета.

3. Заполним Главную книгу согласно Журналу.

Главная книга — совокупность счетов бухгалтерского учета, является учетным регистром, систематизирующим факты хозяйственной жизни организации.

ТАБЛИЦА 9

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

П.н.	Содержание факта хозяйственной жизни	Бухгалтерская Запись		Сумма, сум.
		Дебет	Кредит	
1	Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков	1010	6010	50 000
2	Переданы со склада материалы в основное производство	2010	1010	40 000
3	Начислена заработная плата работникам основного производства	2010	6710	25 000
4	Начислен страховой налог	2010	6510	9 000
5	Удержан налог на доходы физических лиц (12%)	6710	6410	?
6	Оприходована на склад готовая продукция, поступившая из основного производства	2810	2010	70 000
7	Отражается задолженность покупателей	4010	9010	80 000
8	Списывается производственная себестоимость проданной готовой продукции	9110	2810	65 000
9	Поступили на расчетный счет: 1) платежи от покупателей за проданную продукцию; 2) взносы учредителей	5110 5110	4010 4610	?
10	Перечислено с расчетного счета: 1. поставщикам; 2. налог на доходы физических лиц; 3. страховые налоги; 4. денежные средства в кассу на выплату заработной платы	6010 6410 6510 5010	5110 5110 5110 5110	?
11.	Выплачена из кассы заработная плата	6710	5010	22 000
12.	Определен и списан финансовый результат от продажи продукции	9010	9910	15 000

0110 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

С. 200 000	
Об.-	Об.
Ск. 200 000	

1010 «СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ»

1) 50 000	2) 40 000
Об. 50 000	Об. 40 000
Ск. 10 000	

2010 «ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО»

2) 40 000	6) 70 000
3) 25 000	
4) 9 000	
Об. 74 000	Об. 70 000
Ск. 4 000	

2810 «ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ НА СКЛАДЕ»

6) 70 000	8) 65 000
Об. 70 000	Об. 65 000
Ск. 5 000	

5010 «ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА В НАЦИОНАЛЬНОЙ ВАЛЮТЕ»

С. 500	
10.4) 22 000	11) 22 000
Об. 22 000	Об. 22 000
Ск. 0	

5110 «РАСЧЕТНЫЙ СЧЕТ»

С. 149 500	
9.1) 80 000	10.1) 40 000
9.2) 10 000	10.2) 3 000
	10.3) 9 000
	10.4) 22 000
Об. 90 000	Об. 74 000
Ск. 165 500	

6010 «СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ»

10.1) 40 000	1) 50 000
Об. 40 000	Об. 50 000
	Ск. 10 000

4010 «РАСЧЕТЫ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ»

7) 80 000	9.1) 80 000
Об. 80 000	Об. 80 000
Ск.	

6410 «ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ»

10.2) 3 000	5) 3 000
Об. 3 000	Об. 3 000
	Ск .

9110 «СЕБЕСТОИМОСТЬ РЕАЛИЗОВАННОЙ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ»

	8) 65 000
Об.	Об. 65 000
	С. 65 000

6510 «ПЛАТЕЖИ ПО СТРАХОВАНИЮ»

10.2) 9 000	4) 9 000
Об. 9 000	Об. 9 000
	Ск.

8300 «УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ»

	С. 500 000
Об.	Об.
	Ск. 500 000

6710 «РАСЧЕТЫ С ПЕРСОНАЛОМ
ПО ОПЛАТЕ ТРУДА»

5) 3 000	3) 25 000
11) 22000	
Об. 25 000	Об. 25 000
	Ск.

9010 «ДОХОДЫ ОТ РЕАЛИЗОВАННОЙ
ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ»

8) 65 000	7) 80 000
12) 15 000	
Об. 80 000	Об. 80 000

4610 «РАСЧЕТЫ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ»

С. 150 000	9.2) 10 000
Об.	Об. 10 000
Ск. 140 000	

9910 «КОНЕЧНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ
РЕЗУЛЬТАТ»

	12) 15 000
Об. 15 000	Об.
Ск. 15 000	

Сведения главной книги обобщаются в оборотной ведомости, содержащей подробные данные о движении объектов бухгалтерского учета. Обычная оборотная ведомость содержит три графы: сальдо начальное; обороты; сальдо конечное. Каждая графа включает колонки, отражающие обороты по дебету и кредиту счета Главной книги и выведение конечного сальдо.

Оборотная ведомость может быть составлена в шахматной форме, и содержать не только обороты по счетам, но и их корреспонденцию, взаимосвязь. Основное назначение шахматной оборотной ведомости заключается в проверке правильности применяемой в течение месяца корреспонденции счетов по совершаемым фактам хозяйственной жизни и выявлении сумм с ошибочной корреспонденцией. Шахматные оборотные ведомости широко применяются при автоматизированной форме бухгалтерского учета, мемориально-ордерной форме.

Пример. (продолжение)

1) Составим оборотную ведомость (табл. 9).

Факты хозяйственной жизни организации, имевшие место в отчетном периоде, вызывают изменения в составе объектов учета. Уравнение двойственности приобретает вид:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}.$$

2) На основании сведений оборотной ведомости составляется заключительный бухгалтерский баланс (табл. 10).

ТАБЛИЦА 9.

МОДЕЛИ УЧЕТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА

№ счета	Сальдо на начало		Обороты за месяц		Сальдо на конец	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
0110	200000	-	-	-	20000	-
1010	-	-	50 000	40 000	10 000	1
2010			74 000	70 000	4 000	-
2810			70000	65 000	5 000	
5010	500		22 000	22 000	500	
5110	149 500		90 000	74 000	165 500	
6010			40 000	50 000		10 000
6210			80 000	80 000		
			3 000	3 000		
6510			9 000	9 000		
6710			25 000	25 000		
6610	150 000		10000	140 000		
		500 000				500 000
8610			80 000	80 000		
8710				15 000		15 000
Итого	500 000	500 000	543 000	543 000	525 000	525 000

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС (ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ)

Актив	Сумма, сум.	Пассив	Сумма, сум.
Долгосрочные активы		Источники собственных средств	
Основные средства	200 000	Уставный капитал	500 000
Текущие активы		Обязательства	
ТМЗ:		Нераспределенная Прибыль	15 000
Товары	10 000	Краткосрочные Займы	
незавершенное производство	4 000	Кредиторская задолженность:	
Готовая продукция	5 000	Задолженность Поставщиков и подрядчиков	10000
Денежные средства:			
Касса	500		
Расчетный счет	149 500		
Баланс	525 000	Баланс	525 000

Бухгалтерская процедура содержит перечень этапов обработки информации о фактах хозяйственной жизни организации, принципы обобщения информации и обеспечение внутреннего контроля правильности сведений. Процедура носит универсальный характер и представляет собой модель технологической обработки сведений, отраженных в первичных бухгалтерских документах.

В практической деятельности организаций порядок осуществления процедуры находится под влиянием профессионального суждения бухгалтера и содержит конкретные мероприятия. Особенности учетной процедуры проявляются при создании первичных документов, выборе

формы бухгалтерского учета, отражении фактов хозяйственной деятельности, формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Построение Журнала и Главной книги в основном зависит от установленной учетной политики формы бухгалтерского учета, однако при необходимости главный бухгалтер может внести в Главную книгу изменения и дополнения.

Составляя бухгалтерский баланс, организация, исходя из существенности информации, самостоятельно определяет необходимые расшифровки непосредственно в бухгалтерском балансе или способ раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3.2. Регистры бухгалтерского учета

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, и отражения на счетах фактов хозяйственной жизни предназначены регистры бухгалтерского учета. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются: наименование регистра; наименование хозяйствующего субъекта, составившего регистр; дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр; хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета; величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения; подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель хозяйствующего субъекта по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. Если законодательством Республикой Узбекистан или договором предусмотрено право представления регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, хозяйствующий субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

Исправления в регистре бухгалтерского учета, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра, не допускаются. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов.

При изъятии регистров бухгалтерского учета, в том числе электрон-

ных, в соответствии с законодательством копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Республикой Узбекистан, включаются в документы бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета могут вестись в зависимости от принятой организацией формы учета в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках.

Факты хозяйственной жизни должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Учетные регистры, применяемые в практике бухгалтерского учета, подразделяются по ряду признаков: по внешнему виду, объему содержания, характеру записей.

По внешнему виду учетные регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы (ведомости). Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением. Все страницы книги нумеруются, указывается их общее количество, что подтверждается подписью бухгалтера. Длительное время бухгалтерские книги являлись единственным видом учетных регистров. Их ведение имеет существенные недостатки, и, прежде всего, невозможность обеспечить разделение труда учетных работников, так как запись в книге одновременно может производить только один работник. Бухгалтерские книги применяются в настоящее время для организации синтетического учета (Главная книга), учета кассовых операций (Кассовая книга) и других операций.

Карточки-регистры — таблицы определенных стандартных размеров, что позволяет хранить их в картотеке. Карточки рационально применяются на тех участках учетной работы, где ведется значительное количество аналитических счетов, например в учете материалов, готовой продукции, товаров. В картотеке карточки размещаются по группам. Так, в картотеке аналитического учета материалов карточки размещаются по видам материалов, а внутри их по сортам, размерам и другим признакам. Карточки по основным средствам располагаются по их местонахождению, а затем по видам и наименованиям. Картотеки учета расчетов с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами строятся, как правило, по алфавиту.

Карточки регистрируются в специальном реестре, где им присваиваются порядковые номера. Это дает возможность в любой момент проверить их наличие и тем самым осуществлять контроль за их сохранностью.

Переход от бухгалтерских книг к карточкам свидетельствует об усовершенствовании техники записей в бухгалтерском учете. Применение карточек позволяет осуществлять разделение труда счетных работников, повышать его производительность, широко использовать для учетных записей персональные компьютеры. Карточки удобны для разного рода группировок учетных данных.

Свободные листы разновидность карточек. Они хранятся в специ-

альных папках (регистраторах), откуда они могут изыматься для записей, подсчета. Эти учетные регистры используются для ведения журналов, ведомостей, особенно в условиях компьютеризации учета.

Применение в учете той или иной формы регистров (книг, карточек или свободных листов) зависит от используемой формы бухгалтерского учета.

По объему содержания, т.е. по степени обобщения производимых записей, учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комплексные.

В синтетических учетных регистрах запись производится в обобщенном виде, как правило, кратко, без пояснительного текста, с указанием даты и номера бухгалтерской записи. Натуральные и трудовые измерители в них не приводятся, а записывается только сумма. Примерами синтетических регистров являются Главная книга, в которой отражаются итоговые данные по всем синтетическим счетам, ведущимся в организации, журналы-ордера, ведомости.

В аналитических учетных регистрах записи делаются по отдельным аналитическим счетам, детализирующим содержание записей того или иного синтетического счета. С помощью записей в этих учетных регистрах осуществляется контроль за наличием и движением каждого вида материальных ценностей, состояние расчетов с каждым поставщиком, покупателем, другими дебиторами и кредиторами. Записи в аналитические регистры делаются более подробно, чем в синтетические, приводится пояснительный текст записей, в необходимых случаях указываются натуральные и трудовые измерители. Пример регистров аналитического учета карточки учета основных средств, материалов, готовой продукции.

В организациях широко применяются учетные регистры, объединяющие в себе синтетический и аналитический учет, что позволяет их называть комплексными регистрами. Пользование комплексными регистрами сокращает объем учетных работ, позволяет вести учет отдельных объектов в аналитическом разрезе и одновременно получать обобщенные показатели синтетического учета. Таким образом, показатели синтетического и аналитического учетов формируются в один рабочий прием, и отпадает необходимость сверки итогов синтетических записей. Примером таких комплексных учетных регистров являются журналы-ордера по счетам 6000 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 6900 «Расчеты с подотчетными лицами», в которых содержатся не только обобщенные данные, но и детальные сведения о расчетах с каждым поставщиком, подотчетным лицом на основании первичных документов. При таком совмещении записей не требуется ведение отдельных карточек аналитического учета. Итог записей по всем аналитическим счетам выражается суммой, отражаемой одновременно по синтетическому счету.

По характеру записей, т.е. в зависимости оттого, разносятся ли факты хозяйственной деятельности по бухгалтерским счетам или только ре-

гистрируются в хронологическом порядке без группировки по счетам, различаются регистры хронологические, систематические и комбинированные.

В хронологические учетные регистры факты хозяйственной жизни заносятся по мере их совершения на основании первичных документов в хронологическом порядке, в последовательности их поступления без группировки и разности по счетам. Примером хронологических учетных регистров является специальный регистрационный журнал, в котором регистрируются хозяйственные операции по мере оформления их бухгалтерскими записями: указываются порядковый номер записи, ее дата, сумма. Посредством хронологической записи обеспечивается контроль за сохранностью документов, правильностью записей в них. Так, общий итог операций, зарегистрированных в журнале, позволяет проверить полноту записей по счетам.

Систематические учетные регистры предназначены для группировки однородных операций и записи их по определенной системе на бухгалтерских счетах. Такая группировка осуществляется как по аналитическим, так и по синтетическим счетам. К систематическим учетным регистрам относятся ведомости учета производственных затрат по объектам калькуляции, Главная книга, в которой обобщаются итоговые данные по всем синтетическим счетам. Показатели систематических учетных регистров характеризуют состояние и движение отдельных объектов бухгалтерского учета.

В настоящее время широко распространено сочетание хронологических и систематических записей в одном учетном регистре, называемом комбинированным. В таких регистрах записи более наглядны и обозримы, сокращаются затраты труда по учетной регистрации, уменьшается возможность ошибок, так как хронологические и систематические записи производятся в один рабочий прием в совмещенном учетном регистре. К комбинированным учетным регистрам относятся журналы-ордера и ведомости к журналам-ордерам.

Запись фактов хозяйственной деятельности в учетные регистры называется разноской. Она производится на основе котируемых документов (указания корреспондирующих счетов). Факты хозяйственной жизни могут быть сначала записаны в обобщенном виде в регистры синтетического учета (номер операции и суммы), а затем отражены в регистрах аналитического учета. Наиболее распространенным является внесение в течение месяца записей в комплексные регистры синтетического и аналитического учета, а затем, в конце месяца, составление итоговых записей в систематический регистр синтетического учета Главную книгу. На документах, подтверждающих факты хозяйственной жизни, записанные в учетные регистры, делается отметка или указывается страница регистра, где записана сумма.

В зависимости от вида и назначения учетного регистра используется и

разная техника его заполнения: линейная (позиционная) и шахматная. При линейной записи сумма операции по кредиту счета отражается на той же строке, где записана соответствующая ей сумма по дебету этого же счета. Линейная запись используется в учете расчетными операциями предприятия с поставщиками и покупателями, подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами. В этих регистрах, как правило, совмещаются аналитический и синтетический учет. Шахматная запись производится таким образом, что в один прием делается двойная запись одновременно по дебету и кредиту счетов. Регистры с шахматной формой записи характерны для журнально-ордерной формы учета. Применение таких записей значительно сокращает учетную регистрацию, учет делается более наглядным благодаря тому, что представлены корреспондирующие счета по каждой хозяйственной операции. В настоящее время шахматный принцип записи наиболее распространен.

По окончании месяца во всех учетных регистрах подводятся итоги записей всех операций. Затем сверяются результаты записей в синтетических и аналитических учетных регистрах. Для этого могут составляться оборотные ведомости по аналитическим счетам, итоги которых должны быть равны итогам по соответствующим синтетическим счетам. В комплексных регистрах совпадение итогов обеспечивается автоматически, так как одни и те же суммы операций записываются по аналитическим позициям и путем их постепенного суммирования и накопления получается итоговая запись по синтетическому счету. При необходимости, в регистрах выводится сальдо на 1-е число следующего месяца. В новом отчетном году учетные регистры открываются на основании данных бухгалтерского баланса на 1 января текущего года.

Совершенствование учетной регистрации выражается в ее сокращении и упрощении. Это достигается разными способами. Наиболее распространенным из них является совмещение синтетических и аналитических записей в одном учетном регистре, а также хронологических и систематических записей, т. е. применение комплексных и комбинированных учетных регистров. Сокращение числа записей в синтетическом учете обеспечивается предварительной группировкой однородных фактов хозяйственной жизни (с одинаковой корреспонденцией счетов) в отдельных ведомостях. При этом в синтетическом учетном регистре отражаются лишь общие итоги фактов хозяйственной жизни с одинаковой корреспонденцией. Большое значение для улучшения учетной регистрации, обеспечения точности и своевременности данных имеет использование персональных компьютеров. Классификация учетных регистров представлена в табл. 11.

УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Классификация учетных регистров		
По внешнему виду	По объему содержания	По характеру записи
Книги — Главная книга, кассовая книга и др.	Синтетические — журналы-ордера, главная книга.	Хронологические — регистрационный журнал, кассовая книга. Систематические —
Карточки — учета основных средств, материалов, готовой продукции.	Аналитические — карточки аналитического учета.	ведомость учета затрат на производство, Главная книга.
Ведомости, журналы-ордера.	Комплексные — отдельные журналы-ордера, ведомости	Комбинированные — Журналы-ордера, компьютерные распечатки
Компьютерные распечатки		

Правильность отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

В процессе учетной регистрации иногда встречаются ошибки, которые необходимо исправить. Для их нахождения применяют выборочный или сплошной способы проверки записей. В документах и учетных регистрах могут быть записаны неправильный текст или сумма, могут быть допущены ошибки в подсчете натуральных или стоимостных итогов, неправильно указаны корреспондирующие счета при отражении фактов хозяйственной жизни, записи сделаны не в те учетные регистры, как это предусмотрено корреспонденцией счетов, и другие. Исправление ошибок в учетном регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью и расшифровкой подписи лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

В зависимости от характера ошибок и времени их выявления применяются разные способы их исправления: способ корректуры, «красноесторно» (сторнировочные записи) и дополнительные записи.

При корректурном способе неправильный текст или сумма зачеркиваются тонкой чертой, так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, а рядом записывают правильный текст или сумму. Необходимо зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена в одной цифре. В документах, оформляющих денежные операции, — кассовых ордерах, чеках, платежных поручениях исправления, хотя бы и оговоренные, не допускаются. Эти документы при наличии в них ошибок подлежат замене.

Способом корректуры исправляют арифметические ошибки, описки, записи операций, сделанные не в том учетном регистре в момент их совершения и до составления бухгалтерского баланса. Корректурным способом нецелесообразно пользоваться для исправления ошибочно записанных сумм в тех учетных регистрах, в которых уже подсчитаны итоги. В этом случае пришлось бы сделать исправление нескольких сумм. Корректурный способ не применяется также в случаях, когда необходимо

исправить указанную корреспонденцию счетов (вместо одного дебетуемого или кредитуемого счета указан другой). Такие ошибки обнаруживаются иногда после выведения итогов в Главной книге и составления бухгалтерского баланса. Указанные ошибки исправляют посредством сторнировочных записей.

Сущность метода «красноесторно» заключается в том, что неправильная бухгалтерская запись аннулируется путем исправительной записи, в которой корреспонденция счетов и сумма считаются такими же, что и в ошибочной. Однако исправительная запись делается в учетном регистре красным цветом. При подсчетах оборотов и сальдо суммы, записанные красным, вычитаются из итогов. Так образом, запись «красным» (сторнировочная запись) уничтожает ранее составленную ошибочную запись. Одновременно должна быть внесена правильная запись обычным цветом. Тем самым ошибочные записи (в основном неправильной корреспонденции счетов) способом «красноесторно» исправляются в два приема. Способ «красноесторно» используется также в случаях, когда ошибка заключается в преувеличении суммы. Тогда делается сторнировочная запись на разницу между ошибочно записанной и правильной суммой, т.е. на сумму преувеличения.

Запись красными числами используется не только для исправления (сторнирования) ошибок, но и в случаях, когда применяется условная оценка фактов хозяйственной жизни. Так, сторнировочные записи применяются при учете продажи продукции, оцениваемой по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Способ дополнительной записи применяется в случае, если корреспонденция счетов указана правильно, но запись сделана в сумме меньшей, чем следовало. При этом на разницу в сумме делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов.

Дополнительная запись широко применяется в бухгалтерском учете. Кроме исправления ошибок, она используется и в случаях, когда плановые показатели необходимо довести до фактической величины. Например, если фактический расход материальных ценностей или фактическая себестоимость выпущенных из производства готовых изделий выше их нормативных (плановых) величин, то сумма перерасхода относится на соответствующие счета способом дополнительной записи.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Содержание регистров бухгалтерского учета является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Республикой Узбекистан Государственной тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Республикой Узбекистан.

3.3. Формы бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в организациях ведется путем использования разнообразных учетных регистров и в разных сочетаниях книги, карточки, ведомости, записи в которых производятся в различной последовательности. Регистрация осуществляется как ручным, так и автоматизированным способом. Различное сочетание учетных регистров, структура и взаимосвязь, способы записей определяют применяемую форму бухгалтерского учета.

Под формой бухгалтерского учета понимается сочетание различных учетных регистров, их взаимосвязь, последовательность и способы учетных записей. Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются: внешний вид, назначение и содержание учетных регистров, взаимосвязь и сочетание хронологических и систематических записей, регистров синтетического и аналитического учета, их количество, последовательность учетных записей.

В Узбекистана наибольшее распространение получили мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы бухгалтерского учета. На малых предприятиях, имеющих незначительное количество фактов хозяйственной жизни, учет может осуществляться по упрощенной форме.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета. В мемориально-ордерной форме учета сочетаются книжные и карточные регистры. Синтетический учет ведется в книгах, а для аналитического учета используются главным образом карточки. Бухгалтерские записи оформляются составлением мемориальных ордеров, которые выписываются на каждую отдельную операцию, либо на группу однородных операций, объединяемых одной накопительной или группировочной ведомостью. Например, вместо того чтобы каждую накладную на отпуск материалов со склада отражать в учете отдельной записью, несколько однородных накладных записывают в одну накопительную ведомость. На общий итог ведомости производится одна бухгалтерская запись, т. е. один мемориальный ордер.

Группировочные ведомости составляются на несколько однородных документов за короткий период времени (один или несколько дней). Накопительные ведомости ведутся на все однородные операции за месяц по мере поступления первичных документов, отражающих эти операции. Ордер оформляется на специальном бланке или на самом документе в виде типографского штампа. В нем кратко излагается содержание записи (или делается ссылка на документ), приводятся корреспонденция счетов и суммы. Мемориальные ордера подписываются главным (старшим) бухгалтером или его заместителем. К ордеру прилагаются документы, на основании которых сделаны записи. При мемориально-ордерной форме учета хронологическая запись операций отделена от систематической. Хронологическую запись производят в специальном регистре регистрационном журнале, куда

записывают все мемориальные ордера по мере их оформления, присваивая им текущие порядковые номера. В конце месяца в журнале подсчитывают итог записей. Это позволяет производить контроль за сохранностью мемориальных ордеров, документов и приложений к ним, а также за соответствием общей суммы записей месячным оборотам по синтетическим счетам. Для мемориальных ордеров по повторяющимся ежемесячно записям применяют постоянные номера.

После записи в регистрационном журнале мемориальные ордера записываются в Главную книгу систематический регистр синтетического учета. Здесь отражаются номера мемориальных ордеров, даты их оформления и суммы по операциям. В Главной книге записи группируются: обороты по каждому синтетическому (главному) счету как по дебету, так и кредиту записываются отдельно: в колонках по корреспондирующим счетам. В конце месяца на основании итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам по простой или шахматной форме.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме ведется в книгах, карточках и свободных листах. Записи в регистры аналитического учета делаются непосредственно с документов, приложенных к мемориальным ордерам. В конце отчетного месяца на основании записей в аналитических учетных регистрах составляются оборотные или сальдовые ведомости одна на группу аналитических счетов, объединяемых соответствующим синтетическим счетом. Данные этих ведомостей служат для сверки итогов оборотов и сальдо аналитических счетов с объединяющими их синтетическими счетами. Такая сверка обязательна, так как позволяет выявить и устранить многие ошибки. После сверки и исправления обнаруженных ошибок, составляется бухгалтерский баланс. Мемориально-ордерная форма отличается простотой, обеспечивает разделение учетного труда и имеет достаточно широкое распространение.

Мемориально-ордерная форма использовалась в отчетном учете в течение длительного времени и постепенно совершенствовалась. На смену книгам пришли свободные листы, на основании ведомостей были разработаны новые регистры журналы, что позволило создать более прогрессивную форму бухгалтерского учета журнально-ордерную.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета. Основным принципом учетной регистрации при журнально-ордерной форме является принцип накопления данных первичных документов путем широкого использования накопительных ведомостей. Основные регистры этой формы журналы-ордера. Учетная регистрация заключается в том, что однородные факты хозяйственной жизни записываются в хронологическом порядке в специальных накопительных ведомостях журналов

Эта запись производится непосредственно на основании самих первичных документов без оформления их отдельными мемориальными ордерами. При наличии большого количества однородных документов их

предварительно группируют во вспомогательных ведомостях, итоги которых переносят в конце месяца в соответствующий журнал. Сведения журналов являются месячными оборотами соответствующих синтетических счетов, сгруппированными по корреспондирующим счетам и служат основанием для бухгалтерских записей оборотов данного счета в Главной книге. Следовательно, журналы, применяемые при журнально-ордерной форме, одновременно служат также и ордерами, оформляющими бухгалтерские записи. Отсюда такое название этих регистров журналы-ордера и соответственно название формы учета журнально-ордерная.

По ряду синтетических счетов ведутся отдельные журналы-ордера. В групповых журналах-ордерах отражаются факты хозяйственной жизни по нескольким однородным по своему экономическому содержанию счетам. Особенностью записей в журналы-ордера является то, что они ведутся по кредитовому признаку. Это означает, что запись в журнал-ордер делается по кредиту счета, операции которого он отражает, с указанием корреспондирующих счетов по дебету. Дебетовые же обороты по данному счету показываются в тех журналах-ордерах, где будут записаны данные, корреспондирующие с дебетом этого счета. Шахматный принцип записи позволяет отражать суммы операции однократно по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Все кредитовые обороты по каждому синтетическому счету собираются в одном журнале-ордере.

Кредитовый принцип отражения оборотов по счетам в журналах-ордерах обеспечивает в большей степени, чем дебетовый, контроль за рациональным и эффективным использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов. Например, расходование денег из кассы или с расчетного счета, выбытие сырья, материалов и других материальных ценностей отражается по кредиту соответствующих счетов. Отражение кредитовых оборотов в одном учетном регистре позволяет осуществлять контроль за выбытием всех видов ресурсов. Дебетовый принцип построения журнала-ордера регистрирует поступление денежных средств и материальных ценностей в одном месте, а их расход записывается в разных учетных регистрах, что затрудняет наблюдение за направлениями использования ресурсов.

При журнально-ордерной форме учета характерно совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета. Это позволяет во многих случаях отказаться от ведения карточек аналитического учета, составления оборотных ведомостей по аналитическим счетам, необходимых для сверки с данными синтетического учета. Такое совмещение в одном учетном регистре журнале-ордере синтетического и аналитического учета обеспечивается путем применения линейной (позиционной) записи. Это особенно характерно для счетов, на которых учитываются расчеты с поставщиками, подотчетными лицами, покупателями, заказчиками и др.

В дополнение к журналам-ордерам по ряду синтетических счетов ведутся вспомогательные дебетовые ведомости, в которых регистрируются

дебетовые обороты с указанием корреспондирующих счетов по кредиту. Эти дебетовые ведомости используются как вспомогательные учетные регистры для усиления контроля за совершаемыми хозяйственными операциями и совмещения синтетического и аналитического учета. В ряде журналов-ордеров регистрируемые операции, кроме их отражения по корреспондирующим счетам, группируются в разрезе субсчетов, статей затрат и других признаков. По такому принципу строятся журналы-ордера, в которых сочетается синтетический и аналитический учет затрат на производство, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, готовой продукции и продаж.

Однако имеются такие синтетические счета, по которым из-за большого количества учитываемых объектов невозможно осуществлять записи в журналах-ордерах с необходимой детализацией, т.е. в аналитическом разрезе. Так, аналитический учет материально-производственных запасов (сырья и материалов, товаров, тары, запасных частей и др.) ведется в аналитических карточках с составлением оборотных ведомостей по аналитическим счетам.

Особенностью применяемых журналов-ордеров является то, что в них заранее указывается корреспонденция счетов, а в ряде журналов-ордеров и номенклатура статей аналитического учета. Для отражения операций, не предусмотренных типовой корреспонденцией счетов, выделяются запасные графы. Это обеспечивает правильную группировку записей из первичных документов или накопительных ведомостей и дисциплинирует счетных работников в производстве записей.

После подсчета записей за месяц журнал-ордер, по существу, представляет собой сложную журнальную запись, в которой один счет кредитуются, а несколько счетов дебетуются. В конце месяца итоги журналов-ордеров переносятся в Главную книгу, которая открывается на год. Строение Главной книги позволяет получать по каждому синтетическому счету развернутые итоги оборотов по дебету с общим итогом оборота по кредиту. Так как журналы-ордера построены по кредитовому признаку записей, то и в Главную книгу кредитовый оборот по каждому счету переносится из журнала-ордера одной строкой. Обороты по дебету счетов отражаются в различных журналах-ордерах. В связи с этим окончательный дебетовый оборот по каждому синтетическому счету определяется после того, как будут разнесены в Главной книге записи из всех журналов-ордеров.

Основные принципы журнально-ордерной формы учета согласуются с возможностями персональных компьютеров.

В связи с развитием малых предприятий Министерством финансов Р.Уз разработаны Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утв. приказом Минфина Узбекистана от 21.12.1998 № 64н, Типовые рекомендации). В указанном документе отмечается, что малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета из утвержденных соответствующими органами

исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников. Малые предприятия, занятые в материальной сфере производства, рекомендуется использовать регистры, предусмотренные в журнально-ордерной форме счетоводства. Малым предприятиям с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и имеющим незначительное количество фактов хозяйственной жизни (как правило, не более 100 в месяц) рекомендуется применять упрощенную форму бухгалтерского учета.

Для организации учета по упрощенной форме, малое предприятие на основе Плана счетов составляет рабочий план счетов бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, который позволит вести учет имущества, капитала и обязательств в регистрах бухгалтерского учета по счетам и тем самым обеспечивать контроль за наличием и сохранностью активов, выполнением обязательств и достоверностью данных бухгалтерского учета. Упрощенную форму можно вести по простой форме бухгалтерского учета без использования учетных регистров и с применением учетных регистров.

Малые предприятия, совершающие незначительной количество фактов хозяйственной жизни (как правило не более 30 в месяц), не осуществляющие производство продукции и работ, связанное с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной жизни (Книге), предусмотренной Типовыми рекомендациями. Книга (форма № К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие активов и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность. Книга комплексный регистр бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет фактов хозяйственной жизни на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть пронумерована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

В автоматизированной форме бухгалтерского учета широко используются ПЭВМ, так как они обладают большой емкостью памяти, обеспечивают быструю обработку учетной информации и выполняют значительное количество различных операций. Применение ПЭВМ позволяет создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера, основу работы которых составляют пакеты прикладных программ. Обычно

разработки по автоматизации бухгалтерского учета ведутся по следующим направлениям: автоматизация бухгалтерского учета малых предприятий; автоматизация бухгалтерского учета средних и крупных организаций; автоматизация отдельных участков учета.

Программные продукты, реализующие первое направление, являются наиболее популярными. Как правило, они обеспечивают ведение Книги учета хозяйственных операций, Главной книги, составление бухгалтерского баланса, формирование различных выходных документов, заполнение первичных учетных документов. Программные системы второго направления включают программное обеспечение АРМ, а по бухгалтерскому учету с многоуровневым аналитическим учетом. На крупных предприятиях возникает необходимость обеспечения одновременной работы различных специалистов с единой базой бухгалтерских данных, что требует сетевых версий программных комплексов по автоматизации бухгалтерского учета. В настоящее время программы, обеспечивающие автоматизацию отдельных участков учета, широко представлены на рынке и позволяют совершенствовать учет складских, расчетных и других операций.

3.4. Модели учета бизнес-процессов организации

3.4.1. Модель учета бизнес-процесса снабжения

Формируя учетную политику, бухгалтер осуществляет выбор учетной модели, наиболее адекватно отражающей происходящие бизнес-процессы. Моделирование позволяет произвести сравнительный анализ вариантов учета определенных объектов и выбрать отражающий, по мнению бухгалтера, наилучшим образом состояние экономической среды. Выражая профессиональное суждение при выборе учетной модели, бухгалтер, также приобретает обязанность защищать собственное мнение перед пользователями учетной информации и несет ответственность за ведение бухгалтерского учета и составление отчетности.

В процессе экономической деятельности объекты бухгалтерского учета находятся в непрерывном движении. Их величина и структура изменяются в связи с совершающимися фактами хозяйственной жизни. Совокупность однородных фактов хозяйственной жизни составляет бизнес-процессы: снабжение, производство, продажа.

В бизнес-процессе снабжения приобретаются материально-производственные запасы. В бухгалтерском учете определяется себестоимость приобретенных запасов, отражаются расчеты с поставщиками.

В бизнес-процессе производство выпускается продукция, выполняются работы, оказываются услуги. Затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости один из основных участков бухгалтерского учета.

В бизнес-процессе продаж в бухгалтерском учете определяются расходы, связанные с продажей, полная себестоимость проданной продукции,

рассчитывается финансовый результат от продаж, отражаются расчеты с покупателями, заказчиками.

Моделируя отражение в бухгалтерском учете бизнес-процессов, бухгалтер, на основании допущений последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной жизни, а также требований полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости прогнозирует определенный состав фактов хозяйственной жизни, формирующих, по его профессиональному суждению, документированную систематизированную информацию об объектах бухгалтерского учета.

«Учет материально-производственных запасов» предусматривает, что материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая включает стоимость материалов по договорным ценам, транспортно-заготовительные расходы и расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях. В состав транспортно-заготовительных входят расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору, наценки снабженческих организаций, таможенные платежи, оплата за хранение, также содержание заготовительно-складского аппарата организации и некоторые другие.

Значительную часть материально-производственных запасов организации составляют материалы сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части и прочие. В текущем бухгалтерском учете материалы отражаются по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Использование фактической себестоимости целесообразно малыми предприятиями, приобретающими материалы небольшими партиями у постоянных поставщиков, что позволяет сформировать расходы по приобретению при поступлении материалов.

Крупные и средние организации в текущем учете оценивают материалы по учетным ценам, в качестве которых используются плановая себестоимость, договорная цена или другие показатели. Это связано с неритмичной поставкой материалов, значительным количеством документов, поступающих в организацию в различные сроки.

Моделируя бизнес-процесс снабжения, бухгалтер определяет цель учета: отражение запасов при фактическом поступлении или отражение расходов, связанных с приобретением запасов. Применение первого варианта учета предусматривает регистрацию материально-производственных запасов на счете 1000 «Материалы» при их поступлении на склад организации. Транспортно-заготовительные расходы учитываются на отдельном субсчете к счету 1000 «Материалы». Аналитический учет ведется по видам или группам материально-производственных запасов, поэтому

определение фактической себестоимости каждого вида материалов является трудоемким способом.

При втором варианте, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков на дебете счета 1500 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отражаются расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов, независимо от того, когда материалы поступили в организацию — до или после получения расчетных документов. При поступлении материалов они отражаются по дебету счета 1000 и кредиту счета 1500 в учетных ценах. Остаток по счету 1500 на конец месяца показывает стоимость материалов, указанную в расчетных документах поставщика, на которые к покупателю перешли права владения, пользования и распоряжения, но сами материалы еще не поступили. Находящиеся на складе материально-производственные запасы оценивают в учетных ценах.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (производства, обслуживающих производств и хозяйств и другие). Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предусматриваются различные способы списания транспортно-заготовительных расходов или отклонений стоимости материально-производственных запасов по отдельным видам или группам материалов.

Списание может осуществляться пропорционально учетной стоимости материалов по расчетному проценту или с использованием одного из упрощенных вариантов:

1) полностью на счета 2000 «Основное производство», 2300 «Вспомогательное производство», на увеличение стоимости проданных материалов (при величине отклонений не более 10% учетной стоимости материалов);

2) распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учетной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца;

3) распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закреплению в плановых (нормативных) калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов;

4) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных в отчетном периоде материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учетной) стоимости материалов) не превышает пяти процентов.

Основными задачами моделирования учета бизнес-процесса снабжения, являются выбор методов оценки запасов, системы счетов, распределения транспортно-заготовительных расходов.

3.4.2. Модель учета процесса производства

Расходы по обычным видам деятельности производственных организаций, связаны с изготовлением продукции, выполнением работ, услуг и включают расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально- производственных запасов, а также возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

В бухгалтерском учете фактический выпуск продукции ведется в натуральном и денежном выражении, выявляются затраты на производство и рассчитывается фактическая себестоимость выпущенных изделий.

Для учета бизнес-процесса производства используются система счетов, основным из них является счет 2000, применяемый для отражения затрат на производство продукции и определения ее фактической себестоимости. На дебете этого счета собираются все затраты производство продукции, с кредита его списывается выпущенная в данном месяце продукция по фактической производственной себестоимости. По данным этого счета устанавливается общий объем производства. Счет 2000 активный и может иметь только дебетовое сальдо, показывающее себестоимость незавершенного производства.

Себестоимость отдельных видов продукции определяется по данным аналитических счетов, которые ведутся в развитие синтетического счета 20 по отдельным видам изделий или группам однородной продукции.

В течение месяца в дебет синтетического счета основного производства записывают затраты, которые включаются в себестоимость определенного вида изделий и отражаются на соответствующих аналитических счетах: основных материалов, заработной платы производственных рабочих, топлива на технологические цели, пара, электроэнергии и других.

Расходы на обслуживание и управление производством и некоторые другие затраты, которые не могут быть прямо записаны дебет того или иного аналитического счета учитываются отдельно на собирательно распределительных счетах 2500 «Общепроизводственные расходы», 2600 «Общехозяйственные расходы». Данный порядок учета обеспечивает контроль бюджетов общепроизводственных и общехозяйственных расходов и упрощает технику их включения в себестоимость различных видов продукции.

Организации в развитие счета 2500 могут открывать один субсчет: 2510 «Общепроизводственные расходы». В расходы на содержание и эксплуатацию производственного оборудования включаются амортизация оборудования, его текущий ремонт и эксплуатация и другие. К расходам на обслуживание и управление цехами относятся: заработная плата управленческого и обслуживающего персонала цехов с отчислением на

социальные нужды, расходы на освещение, отопление и водоснабжение, амортизацию и текущий ремонт цеховых зданий, на охрану труда и другие. В развитие синтетического счета 2500 ведутся аналитические счета по цехам.

Общехозяйственные расходы включают заработную плату административно-управленческого персонала организации с отчислениями на социальные нужды, расходы на служебные командировки, оплату услуг связи, и другие.

В течение месяца по дебету счета 2500 отражаются все соответствующие затраты. В конце месяца они списываются итоговыми суммами с кредита названных счетов в дебет счетов 2000, 2300 и некоторых других счетов для включения в общую сумму затрат на производство и расчета себестоимости продукции. Затем эти расходы распределяются по видам изделий пропорционально условной базе распределения: заработной плате производственных рабочих, отработанным машино-часам работы оборудования, или другим способом. Счета 2500 на конец месяца не имеет остатков.

Моделируя учет бизнес-процесса производства, бухгалтер может выбрать порядок учета неполной производственной себестоимости, при которой управленческие (общехозяйственные) расходы не распределяются между различными видами продукции, а ежемесячно относятся в дебет счета 8600.

В бизнес-процессе продаж определяется финансовый результат от обычных видов деятельности организации как разность между доходами и расходами. Для определения финансового результата от обычных видов деятельности используется счет 9900. По дебету счета отражаются расходы от обычных видов деятельности, а по кредиту доходы от обычных видов деятельности. Доходами от обычных видов деятельности производственных организаций является выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Выручка признается в бухгалтерском учете при выполнении следующих условий: организация имеет право на получение этой выручки; сумма выручки может быть определена; имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации; право собственности владения, пользования, распоряжения) продукцией перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком; расходы, связанные с операцией могут быть определены.

МОДЕЛИ УЧЕТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА.

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов			
	Оценка материально-производственных запасов по фактической себестоимости приобретения		Оценка материально-производственных запасов по учетным ценам	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Отражение задолженность поставщикам, транспортным, посредническим и другим организации на основании поступивших расчетных документов за услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов	-	-	?	?
2. Оприходованные материалы по учетным ценам			?	?
3. Отражение задолженность поставщикам, транспортным, посредническим и другим организации на основании поступивших расчетных документов за услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов (при поступлении материалов на склад)	?	?	-	-
4. Списаны отклонения фактической себестоимости фактической себестоимости материально-производственных запасов от учетных цен (обычная или сторнировочная запись)	?	?	-	-

3.4.3. Модель учета бизнес-процесса продаж

Продавая продукцию, выполняя работы, оказывая услуги, организация осуществляет расходы, связанные с продажей. В их состав входят расходы на тару и упаковку продукции на складе, расходы по доставке ее до пункта (станции, порта, пристани) отправления, включая расходы по погрузке в транспортные средства, комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям, расходы на рекламу, организацию выставок и иные аналогичные расходы. В бухгалтерском учете расходы на продажу, осуществляемые за счет поставщика, собираются на собирательно-распределительном счете. Некоторые из перечисленных расходов (расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных видов продукции прямым путем. При невозможности прямого списания, распределение этих расходов осуществляется косвенным путем: пропорционально весу, объему или другим соответствующим показателям. Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно могут относиться в дебет счета 9000. Расходы на продажу могут относиться на счет 9000 полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Финансовый результат от обычных видов деятельности ежемесячно переносится со счета 9910 на счет «Конечный финансовый результат». Моделируя учет бизнес-процесса продаж бухгалтеру, необходимо принять решение о порядке формирования оборота по дебету счета 9910 и об отражении доходов и расходов от обычных видов деятельности в текущем бухгалтерском учете. Например, списание управленческих расходов в дебет счета 9910, предусмотренное учетной политикой, производится независимо от наличия или отсутствия в отчетном периоде, выручки на кредите указанного счета. Модель учета бизнес-процесса продаж представлена в табл.13

ТАБЛИЦА 13.

МОДЕЛЬ УЧЕТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССА ПРОДАЖ

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция	
	Счетов	
	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация основных средств и нематериальных активов	2010 2310 9410	0200 0500
2. Израсходованы материалы, использованные на упаковку и транспортировку готовой продукции, товаров	?	?
3. Начислена заработная плата работникам, занятым продажей продукции, товаров	9410	6710
4. Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников, занятых продажей продукции, товаров	9410	6710
5. Списаны расходы на продажу	9430	4400
6. Отражена задолженность покупателей, заказчиков за проданную продукцию, работы, услуги	4000	9000
7. Списана производственная себестоимость проданной продукции, работ, услуг	9100	2800
8. Отражен финансовый результат от продажи продукции, работ, услуг.	?	?
— прибыль	9000	9900
— убыток	9900	9000

3.5. Учетная политика организации

Основы формирования и раскрытия учетной политики организаций установлены Стандартом по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации».

Под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров бухгалтерского учета, обработки информации и

иные соответствующие способы и приемы.

Представленные определения свидетельствуют о тесной связи учетной политики с методом бухгалтерского учета. Так, первичное наблюдение осуществляется с помощью документации и инвентаризации, стоимостное измерение предполагает оценку и калькуляцию, текущая группировка хозяйственных операций осуществляется посредством двойной записи на счетах, сведения которых являются основой для составления бухгалтерского баланса и отчетности. В практической деятельности конкретной организации каждый из представленных способов и приемов может быть реализован по-разному.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации, утверждается руководителем организации и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией. При формировании учетной политики организация стремится разработать вариант, наиболее адекватно отражающий ее капитал, происходящие хозяйственные процессы, состояние экономической среды и таким образом сформировать полную, объективную и достоверную информацию для принятия управленческих решений и удовлетворения всесторонних интересов различных пользователей. Формирование учетной политики предполагается выполнение следующих допущений: имущественной обособленности организации; непрерывности деятельности организации; последовательности применения учетной политики; временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также требований: полноты, своевременности отражения операций, осмотренности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

Распорядительный документ по учетной политике должен содержать следующие позиции:

- *рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;*

- *формы первичных учетных документов;*
- *порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;*
- *методы оценки активов и обязательств;*
- *правила документооборота и технология обработки учетной информации;*

- *порядок контроля за хозяйственными операциями;*
- *другие решения, необходимые для ведения бухгалтерского учета.*

Рабочий план счетов бухгалтерского учета формируется на основании Плана счетов. На основании Плана счетов организация также разрабатывает номенклатуру субсчетов, необходимых для организации учета, в которой субсчета могут объединяться, дополняться, исключаться. Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией самостоятельно, исходя из нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Первичные и сводные учетные документы в основном составляются в электронной версии и подлежат исполнению на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию контролирующих органов. Каждый бухгалтерский документ должен гарантировать юридическую доказательность и достоверность отражаемых данных.

Предусматриваются сроки плановых инвентаризаций материалов, готовой продукции, незавершенного производства и др., а также порядок и ориентировочные сроки проведения внезапных инвентаризаций.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Организация самостоятельно определяет состав и формы внутренней отчетности, периодичность их составления и представления, ответственных за составление.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом учреждения приказа или распоряжения всеми подразделениями организации, в том числе выделенными на отдельный баланс независимо от места их нахождения. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 9000 дней со дня приобретения права юридического лица (государственной регистрации).

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями финансовой отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового основы, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации. Сформированная исходя из рассмотренных допущений и требований учетная политика обеспечивает целостность системы бухгалтерского учета организации и охватывает все аспекты учетного процесса методический, технический, организационный. Методический аспект предусматривает способы оценки активов, обязательств, начисления амортизации, используемые организацией; технический обеспечивает адекватность отражения учетного процесса в регистрах отчетности, а организационный формирует порядок построения бухгалтерской службы организации, ее взаимосвязь с другими подразделениями. Содержание аспектов учетной политики представлено в табл. 14.

СОДЕРЖАНИЕ АСПЕКТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ.

Методический аспект	Технический аспект	Организационный аспект
Амортизация основных средств и нематериальных активов Оценка материально-производственных запасов Оценка незавершенного производства Формирование резервов Группировка расходов по обычным видам деятельности	Рабочий план счетов Форма бухгалтерского учета Инвентаризация активов и обязательств Технология обработки учетной информации Организация аналитического учета	Организационная форма бухгалтерской службы Централизация учета Структура бухгалтерии Выделение подразделений на самостоятельный баланс Организация внутреннего контроля

Аспекты учетной политики

Все изменения избранной учетной политики должны быть обоснованными и оформляться соответствующим приказом или распоряжением и вводиться с начала отчетного года. Изменение учетной политики организации может производиться в следующих случаях:

- *изменения законодательства Республикой Узбекистан или нормативных актов по бухгалтерскому учету;*
- *разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, предполагающих более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации;*
- *существенное изменение условий деятельности: реорганизации, изменением видов деятельности организации.*

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое стандарт, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении на основании сведений на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Р.Уз. или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом.

Если нормативным документом порядок отражения последствий

изменения учетной политики не предусматривается, то последствия изменений учетной политики отражаются в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики предполагает, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения данных хозяйственных операций и предусматривает корректировку входящего остатка по статье «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Корректировка осуществляется за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Если оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся только после введения измененного способа (перспективно).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое стандарт, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями финансовой отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых, заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового основы, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности, включают способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие способы. Состав и содержание информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, устанавливаются соответствующими стандартами по бухгалтерскому учету.

При публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме, информация об учетной политике раскрывается как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным. Если учетная политика сформирована исходя из допущений, отличных от предусмотренных НСБУ-1, такие допущения и причины их применения раскрываются в бухгалтерской отчетности.

При наличии при подготовке отчетности значительной неопределенности в отношении событий и условий, вызывающих сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и указать, с чем она связана.

При изменении учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- *причину изменений учетной политики;*
- *содержание изменения учетной политики;*
- *порядок отражения последствий изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности;*
- *суммы корректировок, связанных с изменениями учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;*
- *сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности в той степени, в которой это практически возможно.*

При изменении учетной политики, обусловленном применением правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию подлежит факт отражения последствий изменения в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Если организация не может раскрыть информацию по отдельному предшествующему отчетному периоду, либо по более ранним отчетным периодам, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

3.6. Функции и структура бухгалтерского аппарата

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем организации, который обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

В акционерных обществах и организациях, ценные бумаги которых

допущены к обращению на торгах фондовых бирж или иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должно отвечать следующим требованиям:

- *иметь высшее профессиональное образование;*
- *иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальности бухгалтерского учета и аудита не менее пяти лет из последних семи календарных лет;*
- *не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.*

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем организации и главным бухгалтером, либо иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

- *данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя хозяйствующего субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;*
- *объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя хозяйствующего субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового основы хозяйствующего субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.*

Руководитель обязан создать необходимые условия для выполнения всеми подразделениями и работниками организации требований главного бухгалтера по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни для формирования систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета.

При наличии в штате организации бухгалтерии ее структура и объем работы зависят объема деятельности конкретной организации, степени оперативной самостоятельности отдельных подразделений и уровня автоматизации учетной работы. В зависимости от конкретных условий деятельности организации учет может быть организован по централизованной, децентрализованной и смешанной форме.

При централизованном учете в отдельных подразделениях организации оформляются лишь первичные документы, которые в установленные сроки передаются в бухгалтерию организации, где осуществляется синтетический и аналитический учет всех операций, составляются бухгалтерский баланс и отчетность по организации в целом.

При децентрализации полный цикл учета от момента оформления хозяйственных операций документами через все стадии бухгалтерской обработки до составления бухгалтерского баланса и отчетности цехов, отделов осуществляются непосредственно в структурных подразделениях организации. Главная бухгалтерия производит сводку цеховых отчетов, составляет сводный баланс и отчетность по организации, осуществляет контроль за ведением учета в отдельных подразделениях организации. Децентрализация учета позволяет приблизить бухгалтерский аппарат к месту совершения хозяйственных операций, повышает его оперативность и аналогичность. Однако такая организация учета затрудняет разделение труда между учетными работниками, вызывает дополнительные расходы на содержание бухгалтерского аппарата.

При смешанной форме организации учета, отдельные (наиболее крупные) подразделения осуществляют законченный цикл учетных работ и составляют отдельный бухгалтерский баланс, либо осуществляют часть учетных работ (обработку первичных учетных документов, учет расчетов с работниками и др.).

Состав и численность отдельных бухгалтерских подразделений определяют исходя из масштабов экономической деятельности, объема и степени учетных работ, квалификации персонала. В крупных организациях формируются отделы (группы) по предметному, линейному и функциональному признакам.

По предметному признаку выделяются следующие отделы или группы: учета основных средств и нематериальных активов, учет материалов, учет денежных средств, учет расчетов с персоналом, учет производства, учет готовой продукции, учет денежных средств, учет расчетных операций. В небольших организациях функции ведения бухгалтерского учета распределяются между исполнителями, как правило, также по предметному признаку, когда каждый исполнитель осуществляет весь объем работ на определенном участке учета.

При функциональном признаке распределения бухгалтерских работ каждый отдел, или исполнитель выполняет определенную группу операций: проверка документов, заполнение регистров, составление отчетности и др.

По линейному признаку работы распределяются между производственными подразделениями, когда бухгалтерские работы по определенному цеху (участку) выполняются бухгалтерской группой или отдельным работником.

Для каждого работника бухгалтерии составляются должностные инструкции, определяющие их права и обязанности. Должностные инструкции разрабатываются главным бухгалтером и утверждаются руководителем организации и включают следующие разделы: общие основы; функции работника; права и обязанности работника; организация работы; взаимодействие с другими работниками организации; правила оценки результатов работы. Работнику инструкции выдаются на руки и (или) для ознакомления под расписку. Главный бухгалтер может вносить в инструкцию необходимые изменения и дополнения.

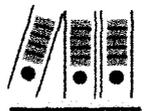
В штатном расписании организации должно быть указано количество

работников бухгалтерии, наименование должностей, обязанности работников, система оплаты труда и размер заработной платы.

Должностные лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, не выполняющие требования и нормы бухгалтерского учета, предусмотренные Законом № ЗРУ-404 и другими нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, в том числе связанные с искажением бухгалтерской отчетности, несоблюдением сроков ее представления и публикации, привлекаются к административной, дисциплинарной, уголовной ответственности в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

Контрольные вопросы и задания

1. Перечислите основные этапы учетной процедуры.
2. Какова классификация бухгалтерских регистров по внешнему виду?
3. Какие существуют способы исправления ошибок в бухгалтерском учете?
4. Расскажите, что представляет собой мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.
5. Расскажите, что представляет собой журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.
6. Расскажите, что представляет собой упрощенная форма бухгалтерского учета.
7. Расскажите о порядке применения и заполнения формы бухгалтерского учета Журнал-Главная.
8. Каковы понятие и порядок формирования учетной политики?
9. Расскажите о процессе оформления и раскрытия учетной политики.
10. Каковы обоснования для изменений учетной политики? Расскажите порядок раскрытия их последствий в отчетности.
11. Раскройте основные моменты моделирования учета процесса снабжения.
12. Раскройте основные моменты моделирования учета процесса производства.
13. Раскройте основные моменты моделирования учета процесса продаж.
14. Каковы полномочия и ответственность главного бухгалтера?
15. Каковы полномочия и ответственность руководителя организации за построение бухгалтерского учета?
16. Какие требования предъявляются к ведению бухгалтерского учета?
17. Расскажите об организации работы бухгалтерии при централизованной, децентрализованной и смешанной формах.



ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Цель: усвоить понятие и сущность бухгалтерской (финансовой) отчетности, уяснить ее значение в оценке финансового состояния, финансовых результатов и изменения финансового состояния хозяйствующего субъекта; понять содержание категории «отчетный период» и состав бухгалтерской (финансовой) отчетности; уяснить особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица.

После изучения главы 4 следует знать:

— *назначение и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством по бухгалтерскому учету Узбекистана;*

— *состав и информационное содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности;*

— *требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности;*

— *принципиальные отличия бухгалтерской (финансовой) отчетности функционирующего хозяйствующего субъекта от бухгалтерской (финансовой) отчетности реорганизованного и ликвидируемого юридического лица.*

4.1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в оценке финансового состояния, финансовых результатов и изменения финансового состояния хозяйствующего субъекта

Основными документами, регламентирующими состав, содержание, методические основы формирования, а также правила составления и представления бухгалтерской отчетности в Республике Узбекистан, являются:

1) *Республиканский закон от 13.04.2016 № ЗРУ-404*

«О бухгалтерском учете»;

2) *Приказ Минфина Узбекистана от 24 января 2003 г. № 1209*

«О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В соответствии с Законом № ЗРУ-404 бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовой положении хозяйствующего субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. В соответствии с бухгалтерской отчетности есть

единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Значение бухгалтерской (финансовой) отчетности в управленческой деятельности хозяйствующего субъекта состоит в том, что с помощью показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности производится оценка его общего экономического и социального развития, а также не только финансового состояния и финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта, но и тенденциям в их изменении. Кроме того, анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности позволяет, в том числе, сформировать стратегию деятельности организации на перспективу. Составление (формирование) бухгалтерской (финансовой) отчетности является заключительной стадией учетного процесса, но не его конечной целью. Вся совокупность бухгалтерской (финансовой) отчетности (как и весь бухгалтерский учет) является информационной базой экономического (финансового) анализа и принятия экономических решений.

Так, аналитические возможности бухгалтерской (финансовой) отчетности позволяют определить общую стоимость оборотных активов, внеоборотных активов, величину собственного и заемного капитала, обеспеченность собственным оборотным капиталом и т.п. Бухгалтерская (финансовая) отчетность позволяет оценить платежеспособность (ликвидность) хозяйствующего субъекта, его кредитоспособность, проанализировать скорость оборачиваемости оборотных активов, что позволяет оценить эффективность их использования и принять оптимальные будущие экономические решения.

Современная бухгалтерская (финансовая) отчетность в Узбекистане по своему составу и содержанию максимально приближена к международным стандартам финансовой отчетности, что позволяет применить в ее оценке как отечественные, так и зарубежные методики анализа отчетных показателей.

4.2. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Согласно Закону № ЗРУ-404 и приказу Минфина Узбекистана бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и промежуточную.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется хозяйствующим субъектом, если иное не установлено другими Республиканскими законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом (отчетным периодом) для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является календарный год с 1 января по 31 декабря

включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации хозяйствующего субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено Республиканским законом и (или) Республиканскими стандартами. В случае, если государственная регистрация хозяйствующего субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 31 сентября, то первым отчетным годом является, если иное не установлено хозяйствующим субъектом, период с даты государственной регистрации до 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации включительно.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется хозяйствующим субъектом в случаях, установленных законодательством Р.Уз, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации хозяйствующего субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности определен Законом № ЗРУ-404. Типовая годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением определенных случаев, установленных Законом, состоит из:

- 1) *Форма №1 (Бухгалтерский баланс);*
- 2) *Форма №2 (Отчет о финансовых результатах);*
- 3) *Форма №4 (отчет о денежных потоках);*
- 4) *Форма №5 (Отчет собственном капитале).*

Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Законом, устанавливается Республиканскими стандартами.

Для некоммерческих организаций годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных законодательством, состоит из:

- 1) *бухгалтерского баланса;*
- 2) *отчета о целевом использовании средств;*
- 3) *приложений к ним.*

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Р.Уз. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Р.Уз. устанавливается Республиканским законом от 21 декабря 1995г. №154-1, «О Центральном банке Республикой Узбекистан

(Банке Узбекистана)».

Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности также установлены Законом № ЗРУ-404:

1) бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений хозяйствующего субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения»;

2) бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Р.Уз. суммах;

3) в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны;

4) бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем хозяйствующего субъекта;

5) утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены Республиканскими законами;

6) в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением;

7) обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность хозяйствующие субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Банка Узбекистана, предоставляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации;

8) обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен. Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода;

9) порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правила пользования (включая плату за пользование, если иное не предусмотрено другими Республиканскими законами) государственным информационным ресурсом, утверждаются Республиканским органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере государственной статистической деятельности.

Начиная с 2013 г., обязательной стала только годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в случаях, установленных законодательством Р.Уз., нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета и оформляется за отчетный период менее отчетного года.

Обязательность предоставления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта в обязательном порядке сохраняется для него только в отношении налоговых органов, органов государственной статистики. За плату информация бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть предоставлена другим заинтересованным пользователям (собственникам, учредителям, др.)

4.3. Особенности составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица

В процессе своей деятельности хозяйствующие субъекты могут проходить стадию реорганизации. Она связана с трансформацией собственности, движением и перераспределением капитала, разделом имущества (собственности). Вопросы реорганизации и связанных с этим реорганизационных процедур регламентируются:

1. *Гражданский кодекс Республики Узбекистан. Части первая, вторая, третья и четвертая от 22.12.1995г;*
2. *Республиканским законом от 26 апреля 1996 года № 223-I «Об акционерных обществах»;*
3. *Республиканский закон № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете»;*

Реорганизацией юридического лица является прекращение или иное изменение его правового основы, влекущее отношения правопреемства юридических лиц. Гражданский кодекс Р.Уз устанавливает все возможные формы реорганизации юридических лиц, их пять:

- 1) *слияние;*
- 2) *присоединение;*
- 3) *разделение;*
- 4) *выделение;*
- 5) *преобразование.*

При слиянии одного юридического лица с другим (и) юридическим лицом они ликвидируются, все имущественные права и обязанности каждого из них переходят к вновь созданному (третьему) юридическому лицу, образованному в результате слияния (в соответствии с передаточным актом) (ГК Р.Уз).

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу первое юридическое лицо ликвидируется, а все его имущественные права и обязанности (как присоединенного юридического лица) переходят ко второму юридическому лицу (в соответствии с передаточным актом) (ГК Р.Уз).

При разделении юридического лица оно ликвидируется, а к возникшим в результате разделения новым юридическим лицам переходят в соответствующих частях имущественные права и обязанности реорганизованного юридического лица (по разделительному балансу) (ГК Р.Уз).

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких

юридических лиц (либо подразделений) и создании на их основе новых юридических лиц реорганизованное юридическое лицо сохраняет юридический статус, а к каждому из вновь образованных юридических лиц переходят имущественные права и обязанности в соответствующих частях (по разделительному балансу) (ГК Р.УЗ).

При преобразовании юридического лица (т.е. изменении его организационно-правовой формы) изменяется только его правовой статус, а все имущественные права и обязанности реорганизованного юридического лица переходят к вновь возникшему (преобразованному) юридическому лицу с новым правовым статусом (в соответствии с передаточным актом) (ГК Р.УЗ).

Таким образом, в соответствии с гражданским законодательством реорганизация организации означает прекращение его деятельности с переходом его имущественных прав и обязанностей к другим юридическим лицам на правах правопреемства (в отличие от ликвидации юридического лица, где правопреемство не возникает). Юридическое лицо считается реорганизованным (за исключением реорганизации в форме присоединения) с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц. При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое юридическое лицо считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности последнего из присоединенных юридических лиц (ГК Р.УЗ).

Обычно реорганизация вызывает дополнительные расходы, связанные с оценкой и переоценкой долей в капитале и акций, начислением и перечислением (уплатой) налогов. Безвозмездно реорганизацию могут проводить только государственные органы внутри своих государственных предприятий.

В соответствии с гражданским законодательством основным документом, который составляется при реорганизации в форме слияния, присоединения, преобразования является передаточный акт (так называемый объединительный баланс), при реорганизации в форме разделения и выделения — разделительный баланс. Необходимость их составления при проведении реорганизационных процедур содержится в ГК Р.УЗ и Методических указаниях, однако общей методики их формирования в настоящее время нет.

Согласно Закону № ЗРУ-404 последним отчетным годом для реорганизуемого юридического лица за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, является период с 1 января года, в котором произведена государственная регистрация последнего из возникших юридических лиц, до даты такой государственной регистрации. При реорганизации юридического лица в форме присоединения последним отчетным годом для юридического лица, которое присоединяется к другому юридическому лицу, является период с 1 января года, в котором внесена

запись в Единый государственный реестр юридических лиц о прекращении деятельности присоединенного юридического лица, до даты ее внесения.

Реорганизуемое юридическое лицо составляет последнюю бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату, предшествующую дате государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (дате внесения в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица). При этом последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать данные о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации последнего из возникших юридических лиц (даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

Соответственно, первым отчетным годом для возникшего в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций государственного сектора, является период с даты его государственной регистрации до 31 декабря года, в котором произошла реорганизация, включительно, если иное не установлено Республиканским законодательством». Первая бухгалтерская (финансовая) отчетность возникшего в результате реорганизации юридического лица, должна быть составлена на дату его государственной регистрации, если иное не установлено Республиканским законом. При этом первая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на основе утвержденного передаточного акта (разделительного баланса) и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения передаточного акта (разделительного баланса) до даты государственной регистрации возникших в результате реорганизации юридического лица, за исключением организаций государственного сектора (даты внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица).

Экономическая ситуация, при которой организация прекращает деятельность без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам, называется ликвидацией организации (в отличие от случаев реорганизации, когда правопреемство сохраняется). Согласно ГК Р.УЗ юридическое лицо может быть ликвидировано в связи с:

- 1) истечением срока, на который создано юридическое лицо;
- 2) достижением цели, ради которой создано юридическое лицо;
- 3) признанием судом недействительной регистрации юридического лица;
- 4) осуществлением деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо деятельности с неоднократными и государственными нарушениями закона, а также вследствие признания юридического лица несостоятельным (банкротом).

Несостоятельностью (банкротством) признается признанная арбитражным судом неспособность должника в полном объеме удовлетворить

требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей. Признаками банкротства юридического лица является неспособность удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в течение трех месяцев с даты, когда они должны быть исполнены. Признаки банкротства могут проявиться на любом этапе жизненного цикла организации (создание, рост, зрелость, упадок) и привести к процедуре ликвидации организации-банкрота и, следовательно, к отказу от одного из основополагающих допущений (принципов) бухгалтерского учета непрерывности деятельности.

В настоящее время процедура ликвидации организации-банкрота (конкурсное производство) регламентируется ГК Р.Уз и Республиканским законом от 28 августа 1998 года № 668-1 «О несостоятельности (банкротстве)». Разбирательство дел о банкротстве производится в арбитражном суде. При рассмотрении дела о банкротстве юридического лица- должника применяются следующие процедуры банкротства¹.

- 1) *наблюдение;*
- 2) *финансовое оздоровление;*
- 3) *внешнее управление;*
- 4) *конкурсное производство;*
- 5) *мировое соглашение.*

Принятие арбитражным судом решения о признании должника банкротом влечет за собой открытие конкурсного производства (т.е. ликвидации организации-банкрота). Процесс ликвидации организации сопряжен с составлением ликвидационного баланса. В ликвидационном балансе должна быть отражена исчерпывающая информация об имуществе организации и источниках его формирования на момент ликвидации. Поэтому составление ликвидационного баланса представляет собой конечную цель процесса ликвидации организации-банкрота (конкурсного производства).

В соответствии с Законом № ЗРУ-404 отчетным годом для ликвидируемого юридического лица является период с 1 января года, в котором в ЕГРЮЛ внесена запись о ликвидации, до даты внесения такой записи. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется ликвидационной комиссией либо арбитражным управляющим, если юридическое лицо ликвидируется вследствие признания его банкротом. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется на дату, предшествующую дате внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации юридического лица. Последняя бухгалтерская (финансовая) отчетность ликвидируемого юридического лица составляется на основе утвержденного ликвидационного баланса и данных о фактах хозяйственной жизни, имевших место в период с даты утверждения ликвидационного баланса до даты внесения в ЕГРЮЛ записи о ликвидации юридического лица.

Контрольные вопросы и задания

- 1. В чем состоит значение бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 2. Каковы функциональные и аналитические возможности бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 3. Каковы требования, предъявляемые к бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 4. Охарактеризуйте состав годовой и промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности.*
- 5. Каковы структура и содержание бухгалтерского баланса в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности?*
- 6. Каковы особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности реорганизуемого юридического лица?*
- 7. Прокомментируйте особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности ликвидируемого юридического лица.*
- 8. В какой форме отчетности отражаются причины изменений капитала?*
- 9. Каким образом структура и содержание отчета о движении денежных средств отражают направления денежных потоков?*
- 10. Каким образом в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть представлены дополнительные сведения о деятельности организации?*

ПЛАН СЧЕТОВ

бухгалтерского учета финансово-хозяйственной
деятельности хозяйствующих субъектов

№ счетов	Наименование счетов
ЧАСТЬ I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	
РАЗДЕЛ I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ	
0100	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
0110	Земля
0111	Благоустройство земли
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства
0130	Машины и оборудование
0140	Мебель и офисное оборудование
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника
0160	Транспортные средства
0170	Рабочий и продуктивный скот
0180	Многолетние насаждения
0190	Прочие основные средства
0199	Законсервированные основные средства
0200	СЧЕТА УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
0211	Износ благоустройства земли
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств
0230	Износ машин и оборудования
0240	Износ мебели и офисного оборудования
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники
0260	Износ транспортных средств
0270	Износ рабочего скота
0280	Износ многолетних насаждений
0290	Износ прочих основных средств
0299	Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды
0300	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРУ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ
0310	Основные средства, полученные по договору финансовой аренды
0400	СЧЕТА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы
0430	Программное обеспечение
0440	Права пользования землей и природными ресурсами
0460	Франчайз

0470	Авторские права
0480	Гудвилл
0490	Прочие нематериальные активы
0500	СЧЕТА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов
0530	Амортизация программного обеспечения
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами
0560	Амортизация франчайза
0570	Амортизация авторских прав
0590	Амортизация прочих нематериальных активов
0600	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ
0610	Ценные бумаги
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом
0690	Прочие долгосрочные инвестиции
0700	СЧЕТА УЧЕТА ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ
0710	Оборудование к установке — отечественное
0720	Оборудование к установке — импортное
0800	СЧЕТА УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ
0810	Незавершенное строительство
0820	Приобретение основных средств
0830	Приобретение нематериальных активов
0840	Формирование основного стада
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды
0890	Прочие капитальные вложения
0900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ
0910	Векселя полученные
0920	Платежи к получению по финансовой аренде
0930	Долгосрочная задолженность персонала
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность
0950	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы
ЧАСТЬ II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ	
РАЗДЕЛ II. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ	
1000	СЧЕТА УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ
1010	Сырье и материалы

1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия
1030	Топливо
1040	Запасные части
1050	Строительные материалы
1060	Тара и тарные материалы
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
1090	Прочие материалы
1100	СЧЕТА УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ
1110	Животные на выращивании
1120	Животные на откорме
1200	
1300	
1400	
1500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ
1510	Заготовление и приобретение материалов
1600	СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ
1610	Отклонения в стоимости материалов
1700	
1800	
1900	
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА
2010	Основное производство
2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА
2110	Полуфабрикаты собственного производства
2200	
2300	СЧЕТА УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ
2310	Вспомогательное производство
2400	
2500	СЧЕТА УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ
2510	Общепроизводственные расходы
2600	СЧЕТА УЧЕТА БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ
2610	Брак в производстве
2700	СЧЕТА УЧЕТА ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ХОЗЯЙСТВ
2710	Обслуживающие хозяйства
2800	СЧЕТА УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ
2810	Готовая продукция на складе
2820	Готовая продукция на выставке
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ
2810	Готовая продукция на складе

2820	Готовая продукция на выставке
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ
2910	Товары на складах
2920	Товары в розничной торговле
2930	Товары на выставке
2940	Предметы проката
2950	Тара под товаром и порожняк
2960	Товары, переданные на комиссию
2970	Товары в пути
2980	Торговая наценка
2990	Прочие товары
РАЗДЕЛ III. РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ И ОТСРОЧЕННЫЕ РАСХОДЫ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ	
3000	
3100	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ
3110	Предоплаченная оперативная аренда
3120	Предоплаченные услуги
3190	Прочие расходы будущих периодов
3200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ
3210	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам
3220	Отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)
3290	Прочие отсроченные расходы
3300	
3400	
3500	
3600	
3700	
3800	
3900	
РАЗДЕЛ IV. СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ	
4000	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков
4020	Векселя полученные
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ
4110	Счета к получению от обособленных подразделений
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ
4210	Авансы, выданные по оплате труда
4220	Авансы, выданные на служебные командировки
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы

4290	Прочие авансы, выданные Персоналу
4300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ
4310	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ
4320	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы
4330	Прочие авансы выданные
4400	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ
4410	Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)
4500	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ И ПО СТРАХОВАНИЮ
4510	Авансовые платежи по страхованию
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба
4790	Прочая задолженность персонала
4800	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫХ ДЕБИТОРОВ
4810	Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть
4820	Платежи к получению по оперативной аренде
4830	Проценты к получению
4840	Дивиденды к получению
4850	Роялти к получению
4860	Счета к получению по претензиям
4890	Задолженность прочих дебиторов
4900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ
4910	Резерв по сомнительным долгам

РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, КРАТКОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ И ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ

5000	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ
5010	Денежные средства в национальной валюте
5020	Денежные средства в иностранной валюте
5100	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ
5110	Расчетный счет
5200	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ
5210	Валютные счета внутри страны
5220	Валютные счета за рубежом
5300	
5400	
5500	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ
5510	Аккредитивы

5520	Чековые книжки
5530	Прочие специальные счета
5600	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ
5610	Денежные эквиваленты (по видам)
5700	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПЕРЕВОДОВ) В ПУТИ
5710	Денежные средства (переводы) в пути
5800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ
5810	Ценные бумаги
5830	Краткосрочные займы выданные
5890	Прочие текущие инвестиции
5900	СЧЕТА УЧЕТА НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей
5920	Прочие текущие активы
ЧАСТЬ III. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
РАЗДЕЛ VI. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
6000	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам
6020	Векселя выданные
6100	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ
6110	Счета к оплате обособленным подразделениям
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам
6200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)
6230	Прочие отсроченные доходы
6240	Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам
6250	Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам
6290	Прочие отсроченные обязательства
6300	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции
6390	Прочие полученные авансы
6400	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)
6500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СТРАХОВАНИЮ И ПО ПЛАТЕЖАМ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ
6510	Платежи по страхованию
6520	Платежи в государственные целевые фонды
6600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЯМ
6610	Дивиденды к оплате

6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле
6630	Вклады учредителей по увеличению уставного капитала
6700	СЧЕТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда
6720	Депонированная заработная плата
6800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ
6810	Краткосрочные банковские кредиты
6820	Краткосрочные займы
6830	Облигации к оплате
6840	Векселя к оплате
6900	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ
6910	Оперативная аренда к оплате
6920	Начисленные проценты
6930	Задолженность по роялти
6940	Задолженность по гарантиям
6950	Долгосрочные обязательства — текущая часть
6960	Счета к оплате по претензиям
6970	Задолженность подотчетным лицам
6990	Прочие обязательства
РАЗДЕЛ VII. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
7000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам
7020	Векселя выданные
7100	ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам
7200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы
7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства
7300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков
7400	
7500	
7600	
7700	

7800	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ
7810	Долгосрочные банковские кредиты
7820	Долгосрочные займы
7830	Облигации к оплате
7840	Векселя к оплате
7900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ
7910	Финансовая аренда к оплате
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам
ЧАСТЬ IV. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ	
РАЗДЕЛ VIII. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ	
8000	
8100	
8200	
8300	СЧЕТА УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА
8310	Простые акции
8320	Привилегированные акции
8330	Паи и вклады
8400	СЧЕТА УЧЕТА ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА
8410	Эмиссионный доход
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала
8500	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА
8510	Корректировки по переоценке долгосрочных активов
8520	Резервный капитал (фонд)
8530	Безвозмездно полученное имущество
8600	СЧЕТА УЧЕТА ВЫКУПЛЕННЫХ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ
8610	Выкупленные собственные акции — простые
8620	Выкупленные собственные акции — привилегированные
8700	СЧЕТА УЧЕТА НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)
8800	СЧЕТА УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ
8810	Гранты
8820	Субсидии
8830	Членские взносы
8840	Налоговые льготы с целевым использованием
8890	Прочие целевые поступления
8900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей
ЧАСТЬ V. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	
РАЗДЕЛ IX. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ	
9000	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ (ОПЕРАЦИОННОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

9010	Доходы от реализации готовой продукции
9020	Доходы от реализации товаров
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг
9040	Возврат проданных товаров
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам
9100	СЧЕТА УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции
9120	Себестоимость реализованных товаров
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете
9200	СЧЕТА УЧЕТА ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ
9210	Выбытие основных средств
9220	Выбытие прочих активов
9300	СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
9310	Прибыль от выбытия основных средств
9320	Прибыль от выбытия прочих активов
9330	Взысканные пени, штрафы, неустойки
9340	Прибыли прошлых лет
9350	Доходы от оперативной аренды
9360	Доходы от списания кредиторской и дебиторской задолженности
9370	Доходы обслуживающих хозяйств
9380	Безвозмездная финансовая помощь
9390	Прочие операционные доходы
9400	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПЕРИОДА
9410	Расходы по реализации
9420	Административные расходы
9430	Прочие операционные расходы
9500	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
9510	Доходы в виде роялти
9520	Доходы в виде дивидендов
9530	Доходы в виде процентов
9540	Доходы от валютных курсовых разниц
9550	Доходы от финансовой аренды
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности
9600	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
9610	Расходы в виде процентов
9620	Убытки от валютных курсовых разниц
9630	Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности

9700	СЧЕТА УЧЕТА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ПРИБЫЛЕЙ (УБЫТКОВ)
9710	Чрезвычайные прибыли
9720	Чрезвычайные убытки
9800	СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ
9810	Расходы по налогу на прибыль
9820	Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли
9900	СЧЕТА УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА
9910	Конечный финансовый результат
ЧАСТЬ VI. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА	
001	Основные средства, полученные по оперативной аренде
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение
003	Материалы, принятые в переработку
004	Товары, принятые на комиссию
005	Оборудование, принятое для монтажа
006	Бланки строгой отчетности
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов
008	Обеспечения обязательств и платежей — полученные
009	Обеспечения обязательств и платежей — выданные
010	Основные средства, сданные по договору финансовой 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

ГЛОССАРИЙ

- Аванс** — средства, выдаваемые заранее в счет покрытия предстоящих расходов или платежей.
- Автоматизированная (таблично-автоматизированная) форма** — форма учета, основанная на использовании в учете ЭВМ.
- Аккредитив** — поручение банка покупателя банку поставщика осуществить оплату продукции, отгруженной в адрес покупателя.
- Аккредитивная форма расчетов** — форма безналичных иногородних расчетов за продукцию (услуги) посредством аккредитивов.
- Актив баланса** — часть бухгалтерского баланса, характеризующая на отчетную дату в денежном выражении активы организации, их состав и размещение.
- Активно-пассивные счета** — счета для учета расчетов. Сальдо (остаток) может быть либо дебетовым, либо кредитовым.
- Активные счета** — счета для учета имущества (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства»).
- Активы** — экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.
- Акцепт** — согласие.
- Акцепт счета** — согласие плательщика оплатить счет.
- Акцептная форма расчетов** — форма безналичных расчетов между организациями за продукцию, работы и услуги.
- Акциз** — косвенный налог на товары массового потребления. Включается в цену товара.
- Акционер** — юридическое или физическое лицо, владеющее акциями.
- Акционерное общество** — добровольное объединение физических и (или) юридических лиц, капитал которых сформирован путем выпуска и продажи акций.
- Акционерный капитал** — капитал, размер которого определяется уставом. Акционерный капитал формируется в результате эмиссии акций.
- Акция** — ценная бумага, выпускаемая акционерным обществом. Удостоверяет внесение средств в АО и дает право владельцам на получение дохода (дивиденда).
- Акция привилегированная** — ценная бумага, дающая право владельцу в первоочередном порядке получить дивиденд в установленном размере независимо от прибыли АО.

- Акция простая** — ценная бумага, дающая право владельцу на получение дивидендов, на участие в управлении АО.
- Амортизируемые активы** — часть активов, стоимость которых погашается посредством начисления амортизации.
- Аналитические счета** — счета, детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.
- Аналитический учет** — система сбора и группировки учетной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.
- Аренда** — срочное возмездное владение и пользование имуществом другой организации.
- Арендатор** — лицо, взявшее имущество в аренду.
- Арендная плата** — плата за пользование взятым в аренду имуществом.
- Арендодатель** — собственник переданного в аренду имущества.
- Арифметическая проверка** — проверка правильности подсчета данных.
- Аффилированное лицо** — инвестор, оказывающий прямое влияние на деятельность компании.
- Брак в производстве** — узлы, детали, полуфабрикаты и изделия, не отвечающие стандартам или техническим условиям. Они не могут быть использованы по прямому назначению.
- Брак внешний** — брак, выявленный у потребителя в процессе монтажа или эксплуатации.
- Брак внутренний** — брак, выявленный на предприятии до отправки продукции покупателю.
- Брутто:** а) вес товара с упаковкой; б) валовой доход (без вычета расходов).
- Бухгалтерская запись (проводка)** — наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы по ним.
- Бухгалтерская отчетность** — система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный 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.
- Бухгалтерский учет** — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бюджетно распределительные счета — счета для распределения расходов по смежным отчетным периодам.

Валовая продукция — показатель объема производства организации в денежном выражении.

Валюта: а) денежная единица, лежащая в основе денежной системы страны;

б) иностранные деньги, используемые в системе международных расчетов.

Валюта иностранная — денежные знаки иностранных государств, кредитные средства обращения и платежа, используемые в международных расчетах.

Валюта конвертируемая — денежные единицы, свободно обмениваемые на национальные валюты и международные платежные средства.

Валюта неконвертируемая — денежная единица, функционирующая в пределах одной страны.

Валютное регулирование — государственное регламентирование порядка осуществления расчетов с иностранными партнерами, операций с валютой и золотом.

Валютный контроль — регулирование размера наличности в иностранной валюте, ее обменного курса на другие валюты.

Валютный курс — цена денежной единицы одной страны, выраженная в денежной единице другой страны.

Варрант — письменное свидетельство, выдаваемое товарными складами о приемке грузов на хранение.

Векселедатель — лицо, выдавшее вексель.

Векселедержатель — лицо, получившее вексель от векселедателя.

Вексель — вид ценной бумаги, представляет собой письменное долговое обязательство, составленное в соответствии с законом в форме, дающее право его владельцу требовать по наступлении срока с векселедателя или акцептанта(ов) уплаты оговоренной денежной суммы.

Вексель переводной (тратта) — выписывает векселедатель. Является приказом дебитору уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу или его представителю.

Вексель простой — письменное обязательство векселедателя заплатить сумму денег по наступлении срока платежа векселедержателю за совершенные торговые операции или работы и услуги.

Внеоборотные активы — часть активов организации, срок полезного использования которых свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство и др.).

Внутренняя отчетность — отчетность, применяемая организацией для нужд управления финансовой, производственной и технологической деятельностью.

Восстановительная стоимость основных средств — применяется для оценки объектов основных средств с учетом изменения цен, тарифов и расценок.

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.

Гласность учетной политики — доступность для внешних пользователей.

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.

Дебиторская задолженность — см. «Средства в расчетах».

Дебиторы — юридические и физические лица — должники организации.

Декларация налоговая — заявление юридического (физического) лица, являющегося плательщиком налога, о размерах дохода, имущества и т. п.

Декларация таможенная — заявление, направляемое в таможенную при транспортировке товаров и других ценностей, направляемых через границу. 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.

Депозитный сертификат — ценная бумага, выдаваемая вносителю денег и удостоверяющая его право на их возврат в оговоренный срок вместе с процентами.

Дивиденд — доход, получаемый владельцем акций. Является частью прибыли акционерного общества.

Дисконт: а) учет векселя;

б) процент, взимаемый банками при учете векселя;

в) скидка с цены товара или валюты в валютных сделках.

Дисконтирование — покупка банком векселя у векселедержателя до истечения их срока.

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.

Долговые финансовые вложения — обязательства, размещенные на фондовом рынке для заимствования денежных средств.

Долгосрочные активы — часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные обязательства — задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

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.

Долевые финансовые вложения — вклады в уставные капиталы других организаций.

Дополнительная запись (проводка) — способ исправления ошибок в корреспонденции счетов, повторенных в разных учетных регистрах.

Дополнительные счета — счета, увеличивающие оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Допущения — базовые принципы бухгалтерского учета.

Доход по стоимости объекта строительства — способ определения финансового результата у подрядчика при полном завершении работ по договору. Доход рассчитывается как разница между договорной стоимостью законченного объекта и затратами по его возведению.

Доход по стоимости работ по мере их готовности — способ определения финансового результата у подрядчика. Выявляется за определенный отчетный период после завершения работ по конструктивным элементам или этапам, предусмотренным проектом. Рассчитывается как разница между объемом выполненных работ и суммой приходящихся на них затрат.

Доходы будущих периодов — доходы, полученные в одном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Забалансовые счета — счета для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

Заем — взятые в долг деньги или имущество у других организаций (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 машин, оборудования и др.

Затраты внепроизводственные — расходы по продаже продукции.

Затраты на оплату труда — вид затрат, включаемый в издержки производства и обращения.

Затраты на производство — расходы организации, связанные с производством продукции, работ и услуг.

Импорт.

а) ввоз в страну из-за границы товаров;

б) приток в страну из-за границы капитала.

Импортер — юридическое или физическое лицо, занимающееся ввозом товаров.

Инвентаризация — проверка фактического наличия имущества в натуре.

Инвестиция — долгосрочное вложение средств в организацию с целью получения дохода или ее расширения.

Инвестор — лицо, организация или государство, осуществляющие инвестиции.

Индоссамент — передаточная запись на векселе.

Калькуляционные счета — счета для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ и услуг.

Калькуляция — расчет себестоимости единицы продукции, работ, услуг.

Капитал — стоимость вложенных собственниками активов и прибыль, накопленная за время функционирования организации.

Капитальные вложения — затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Кассовый метод. Доходы признаются в день поступления средств на счета в банках или в кассу или нового имущества. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Кассовый ордер — документ, оформляющий операции по поступлению и выдаче наличных денег из кассы

Коммерческие расходы — затраты, связанные с продажей продукции.

Комитент — лицо, дающее поручение другому лицу заключать сделку (сделки) от имени последнего, но за счет комитента.

Консигнант — владелец товара, продаваемого за границу через посредника.

Консигнатор — посредник, получающий от экспортера товар с целью его продажи за вознаграждение.

Консигнация — вид комиссионной продажи товаров. Владелец передает консигнатору товар для продажи со склада комиссионера.

Консомент — документ, выдаваемый перевозчикам грузов. Удостоверяет принятие груза к перевозке с обязательством доставки его в порт назначения и передачи законному владельцу.

Контрарные счета — счета, противоположные основным. Уменьшают оценку объектов, отраженную на основных счетах.

Косвенные затраты — затраты, относящиеся к двум и более видам выпускаемой продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида изделия включаются путем распределения.

Корректирующий способ — способ исправления ошибок в документах.

Котировка:

а) фиксирование цен на товарных биржах в течение рабочего дня;

б) регистрация курса иностранной валюты или ценных бумаг.

Красноосторно — способ исправления неправильной корреспонденции счетов, основанный на вычитании неправильной записи.

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.

Кредит — предоставление в долг товаров или денег.

Кредит банковский — денежные ссуды и платежные средства, выданные банками и другими кредитно-финансовыми организациями при уплате долгов.

Кредит коммерческий — предоставляется одной организацией другой в виде продажи товаров с отсрочкой платежа.

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.

Лизинг — долгосрочная аренда основных средств.

Ликвидационная стоимость основных средств — состоит из двух слагаемых:

а) стоимость материальных ценностей, оставшихся после ликвидации основных средств;

б) стоимость работ по демонтажу объектов.

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 к поступлению, первая в расход.

Материально-производственные запасы — часть имущества, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

Метод начисления. Доходы признаются в том отчетном периоде, в котором имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором возникли исходя из условий сделки.

Методический аспект учетной политики — выбор альтернативных вариантов ведения учета.

Наличные расчеты — форма денежных расчетов. Широко используется в обслуживании денежных доходов и расходов населения.

Налог на добавленную стоимость — форма изъятия в бюджет части прироста стоимости, созданной в процессе производства товаров, работ, услуг.

Налогообложение льготное — полное или частичное освобождение налогоплательщиков от налогов.

Незавершенное производство — предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Нематериальные активы — средства хозяйства, не обладающие материальными или физическими свойствами, обеспечивающие возможность получения дохода постоянно или в течение длительного времени.

Непокрытый убыток — финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Нераспределенная прибыль — финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

- Нетто:** а) чистый вес товара (без упаковки);
б) чистый доход за минусом расходов.
- Норма естественной убыли** — величина допустимых естественных потерь товаров от усушки, утруски при перевозке, перевалке, хранении.
- Ноухау** — накопленные предприятием научные и технические знания, производственный опыт.
- Облигация** — долговая ценная бумага. Ее владелец получает доход в форме определенного процента.
- Оборот по счету** — сумма по операциям за отчетный период.
- Оборотная ведомость по аналитическим счетам** — ведомость для проверки правильности записей по аналитическим счетам.
- Оборотная ведомость по синтетическим счетам** — 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 возрастания 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 разница между оборотом по дебету счета 0400 «Нематериальные активы» и оборотом по кредиту счета 0500 «Амортизация нематериальных активов».

- Остаточная стоимость основных средств** — первоначальная (восстановительная) стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации. Определяется в виде разницы между дебетовым оборотом по счету 0100 «Основные средства» и кредитовым оборотом по счету 0200 «Амортизация основных средств».
- Отклонение в стоимости материальных ценностей** — разница между фактической и учетной (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** — оценка, по которой к бухгалтерскому учету принимаются объекты основных средств, нематериальных и других активов.
- Переоценка основных средств** — изменение оценки основных средств, позволяющее первоначальную стоимость объемов привести к сопоставимым ценам, отражающим современные условия воспроизводства.
- План счетов бухгалтерского учета** — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета (синтетических и субсчетов).
- Платежное поручение** — письменное распоряжение плательщика обслуживающему его банку осуществить платеж.
- Платежное требование** — документ, представляемый в банк получателя с требованием к плательщику об уплате указанной суммы.
- Подотчетные лица** — работники организации, получившие деньги под отчет на командировочные расходы и хозяйственные нужды.
- Положение (стандарты) по бухгалтерскому учету** — 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).

- Пользователи бухгалтерской информации** — администрация организации, сторонние пользователи с прямым и непрямым финансовым интересом.
- Поставщик** — юридическое (физическое) лицо, снабжающее организацию материальными ресурсами, необходимыми для производства продукции, работ и услуг.
- Пошлина** — денежный сбор, взимаемый рядом учреждений за выполнение их функций: судом, арбитражем, нотариатом, таможей.
- Предметы обращения** — часть оборотных активов организации, предназначенных для продажи.
- Предметы труда** — часть имущества (оборотных активов) хозяйствующего субъекта, предназначенная для изготовления продукции (работ, услуг).
- Прибыль** — сумма превышения доходов над расходами.
- Привлеченный капитал** — часть капитала организации, выступающего в виде обязательств (долгов) перед другими хозяйствующими субъектами и лицами.
- Принципы бухгалтерского учета** — универсальные основы, 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 проводка (запись)** — проводка, в которой корреспондируют только два счета.
- Простая форма** — форма учета, применяемая на предприятиях малого бизнеса с определенными условиями хозяйствования (отсутствие собственных основных средств).
- Прямые затраты** — затраты, непосредственно отнесенные на себестоимость конкретных видов продукции.
- 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 — 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.

Ремитент — держатель переводного векселя.

Резерв на оплату отпусков — источник средств для оплаты отпусков работников организации.

Резервный капитал — часть собственного капитала, создаваемого за счет прибыли 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 и т. д.).

Реквизит — показатель документа.

Сальдировать — подсчитывать итоги, выводить остаток.

Сальдо — остаток на счету.

Сальдовая ведомость по счетам аналитического учета — ведомость остатков по аналитическим счетам.

Себестоимость полная — затраты на производство и продажу продукции.

Себестоимость продукции — затраты организации на производство продукции в размере стоимости используемых материальных, трудовых и иных ресурсов, а также стоимости потреблённых работ и услуг, выполненных сторонними организациями, в целях осуществления своей уставной деятельности.

Себестоимость производственная — затраты организации на производство продукции.

Себестоимость цеховая — затраты цехов на изготовление продукции.

Сертификат — вид ценных бумаг.

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.

Собирательно-распределительные счета — счета для учета затрат с целью их распределения по объектам учета.

Собственный капитал — часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Соло-вексель — см. Простой вексель.

Средняя себестоимость — способ оценки материалов при отпуске в производство, исчисляемый делением стоимости всех материалов на количество единиц данного вида ценностей.

Средства в расчетах — долги предприятий и лиц данному хозяйственному органу.

Средства производства — совокупность средств труда и предметов труда, необходимых для осуществления процесса производства.

Ссуда — денежные средства (имущество), предоставляемые во временное пользование. Оформляется договором займа.

Стандарт (нормы) — комплекс документально оформленных правил ведения бухгалтерского учета.

Статья бухгалтерского баланса — элемент актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества или источников его образования.

Структура документа — порядок рас основы показателей в документе.

Субаренда — сдача в аренду всего или части арендуемого имущества.

Субсчет — способ группировки информации, содержащейся на аналитических счетах; занимает промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами.

Сырье — часть материально-производственных запасов организации, образующая материальную основу готового продукта (продукты сельского хозяйства и добывающей промышленности).

- Таксировка** — расценка документов.
- Тара** — часть материально-производственных запасов организации, предназначенных для упаковки, хранения материалов и готовой продукции.
- Текущие активы** — часть экономических ресурсов, используемых в пределах установленного лимита времени (до одного года).
- Твердая цена** — цена на объект строительства, определенная в соответствии с проектом.
- Товарная продукция** — объем произведенной организацией продукции для продажи.
- Товары** — часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без доработки.
- Топливо** — часть материально-производственных запасов организации, используемых для осуществления технологических процессов, хозяйственных целей в качестве горючего.
- Трассант** — векселедатель, выписавший переводный вексель (тратту).
- Трассат** — должник (дебитор) по переводному векселю.
- Требования** — основные принципы бухгалтерского учета, означающие соблюдение принятых правил организации и ведения бухгалтерского учета.
- Убытки** — потеря активов по разным причинам (нерациональное хозяйствование, стихийные бедствия и др.).
- Управленческий учет** — бухгалтерский учет внутри организации, необходимый для управления ее экономическими ресурсами.
- Уставный капитал** — первоначально инвестированный капитал.
- Учетная политика** — выбранная самой организацией совокупность методических способов ведения бухгалтерского учета.
- Учетная процедура** — 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** — инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

- Финансовый учет** — бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних пользователей.
- ФИФО** — способ оценки материалов при отпуске в производство: первая партия к поступлению, первая партия в 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.
- Хозяйственная операция** — факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учете.
- Хозяйствующий субъект** — самостоятельная хозяйственная единица.
- Хронологическая запись** — регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.
- Шахматная оборотная ведомость** — способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.
- Целевое финансирование** — полученные из бюджета, от других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения.
- Эмиссия** — выпуск в обращение денег и ценных бумаг.
- Эмитент** — юридическое лицо, производящее эмиссию (выпуск) ценных бумаг.
- Юридическое лицо** — организация, имеющая в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении собственное имущество и отвечающая этим имуществом по своим обязательствам. Юридическое лицо приобретает и осуществляет от своего имени имущественные и личные неимущественные права, несет обязанности истца и ответчика в суде.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетный кодекс Республики Узбекистан от 26.12.2013г.
2. Гражданский кодекс Республики Узбекистан. Части первая, вторая, третья и четвертая от 22.12.1995г.
3. Налоговый кодекс Республики Узбекистан 30.12.2019г.
4. Республиканский закон от 11 декабря 2003 г. № 561-II «Об информатизации».
5. Республиканский закон КМР. Уз. № 279-I от 30.08.1996 г. «О бухгалтерском учете» (утратил силу).
6. Республиканский закон от 13.04.2016 № ЗРУ-404 «О бухгалтерском учете».
7. Республиканский закон от 28.08.1995г. № 344«О государственной поддержке малого предпринимательства в Республике Узбекистан».
8. Республиканский закон от 28 декабря 1998 г № 580 «О консолидированной финансовой отчетности».
9. Республиканский закон от 27.05.1998г. № 232 «О совершенствовании механизма стимулирования развития малого и среднего предпринимательства».
10. Республиканский закон 07.12.2001г., № 312-II «О соглашениях о разделе продукции».
11. Республиканский закон от 21.12.1995г., № 154-I «О Центральном банке Республики Узбекистан (Банке Узбекистана)».
12. Республиканский закон от 06.05.2014г. № 223-I «Об акционерных обществах».
13. Республиканский закон от 24.04.2003г. № 474-I «О несостоятельности (банкротстве)».
14. Республиканский закон от 15.08.2017г. № 631 «Об инновационном центре «MirzoUlugbekInnovationCenter».
15. Республиканский закон от 06.12.2001 г. N 310-II «Об обществах с ограниченной ответственностью».
16. Республиканский закон от 11.12.2003 г. N 562-II «Об электронной подписи». Республиканский закон от 28.12.2007г., № ЗРУ-138 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Республики Узбекистан и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Республики Узбекистан».

17. Постановление Правительства Р.Уз от 23.11.1992г., № 553 «О Министерстве финансов Республикой Узбекистан».
18. Приказ Минфина Узбекистана от 24 февраля 2020 года № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности».
19. Приказ Минфина Узбекистана № 103 от 09.09.2003 года «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
20. Приказ Минфина Узбекистана от 26 марта 1994 г. № 164 «Об утверждении основы о бухгалтерском учете и отчетности в республике Узбекистан и совершенствовании системы счетов бухгалтерского учета».
21. Приказ Минфина Узбекистана 25 октября 2004 г. № 1419 «Об утверждении основы о требованиях центрального банка республики Узбекистан к публикуемой годовой финансовой отчетности коммерческих банков».
22. Приказ Минфина Узбекистана от 19 ноября 2004 г. № 1424 «Об утверждении Основы по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности».
23. Приказ Минфина Узбекистана от 24 января 2003 г. № 1209 «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
24. Приказ Минфина Узбекистана от 26.03.1994 г. N 164 «Об утверждении Основы о бухгалтерском учете и отчетности в Республике Узбекистан» (утратил силу)».
25. Приказ Минфина Узбекистана № 86н, МНС Узбекистана в январе 2002 года. Регистрационный № 1197 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей».
26. Приказ Минфина Узбекистана от 13 февраля 2001 г. № 1005 «Об утверждении Основы по бухгалтерскому учету «Расходы организации».
27. Постановление Госкомстата Узбекистана 30 июля 1999 г. № 788 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».
28. Указание Банка Узбекистана № 376 от 24.01.1998г. «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».
29. Лунский Н. С. Пособие для изучения торговой практики.

АВТОРЫ



**Хашимов Бахадир
Абдуганиевич.**

**Доцент, кандидат экономических наук, доцент
кафедры "Бухгалтерский учет и аудит"
Ташкентского Государственного экономического университета**



**Эшмаматова Мадина
Мансур кизи**

**Студентка Ташкентского Государственного
экономического университета**

**ХАШИМОВ Б.А.
ЭШМАМАТОВА М.М.**

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

“IQTISODIYOT” – 2022

**Редактор:
Яхшиев Х.Т.**

**Корректор и дизайнер:
Матхўжаев А.О.**

Лицензия: №10-4286 14.02.2019г. Подписано в печать 15.01.2022.
Размер бумаги 60x84¹/₁₆. Гарнитура “Times”, “Vebas”. Печать цифровая.
Бумага офисная. Условный печатный лист 11,25. Заказ №074.
Тираж 30 экз. Цена договорная.

Отпечатано в ЧП “ZARAFSHON FOTO”.
100066. г. Ташкент, ул. Исмола Каримова, дом 49.