



Проект Bioversity International/UNEP-GEF «*In Situ*/On farm сохранение и использование агробιοразнообразия (плодовые культуры и их дикорастущие сородичи) в Центральной Азии»



## УЧЕБНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

### ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВАХ



ДУСМУРАДОВ Р.



Ташкент 2010



Проект Bioversity International/UNEP-GEF  
«*In Situ*/On farm сохранение и использование  
агробиоразнообразия (плодовые культуры и их  
дикорастущие сородичи) в Центральной Азии»

## **У Ч Е Б Н Ы Е   М А Т Е Р И А Л Ы**

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
В ФЕРМЕРСКИХ ХОЗЯЙСТВАХ**

ДУСМУРАДОВ Р.

Ташкент 2010

*В данной публикации изложены результаты регионального проекта «In situ/On farm сохранение и использование агробиоразнообразия (плодовые культуры и их дикие сородичи) в Центральной Азии». Проект осуществляется в пяти странах – Казахстан, Кыргызстан, Таджикистан, Туркменистан, Узбекистан и координируется Bioversity International при финансовой поддержке Глобального Экологического Фонда (GEF) и технической поддержке Программы Организации Объединенных Наций по Окружающей Среде (UNEP).*

Настоящие учебные материалы составлены д.э.н. Р.Дустмуратовым под редакцией доктора с/х наук, профессора А.К.Кайимова в качестве теоретического и практического пособия для использования фермерами и арендаторами при ведении домохозяйств.

**Контакты для замечаний и предложений:**

Национальный отдел реализации проекта  
Bioversity International/UNEP–GEF  
«In situ/On farm сохранение и использование  
агробиоразнообразия (плодовые культуры и  
их дикие сородичи) в Центральной Азии»  
(компонент Узбекистана)

Институт генетики и  
экспериментальной биологии растений  
Академии Наук Республики Узбекистан

Адрес: 111226, Ташкентская область,

Кибрайский район, пос. Юкори-Юз

Тел./Факс: (+99871) 2647801

Эл. почта: [abd\\_uzbek@mail.ru](mailto:abd_uzbek@mail.ru)

## ОГЛАВЛЕНИЕ:

ВВЕДЕНИЕ.....	6
Тема 1. Цель тренинга. Общая характеристика бухгалтерского учета .....	7
1.1. Сущность и виды бухгалтерского учета .....	8
1.2. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами.....	8
1.3. Цель, задачи и функции бухгалтерского учета.....	15
1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета.....	18
1.5. Принципы бухгалтерского учета и предъявляемые к нему основные требования.....	22
1.6. Пользователи бухгалтерской информации.....	28
<i>Вопросы для самопроверки .....</i>	<i>31</i>
Тема 2. Концептуальные основы бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах.....	33
2.1. Определение предмета бухгалтерского учета.....	34
2.2. Классификация имущества по составу и функциональной роли в процессе производства.....	35
2.3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению .....	36
2.4. Характеристика хозяйственной операции.....	39
2.5. Понятие и состав метода бухгалтерского учета .....	40
<i>Вопросы для самопроверки .....</i>	<i>48</i>
Тема 3. Методология учета основных хозяйственных процессов в фермерских хозяйствах.....	50
3.1. Сущность основных хозяйственных процессов .....	51
3.2. Учет процесса снабжения.....	51
3.3. Учет процесса производства.....	60
3.4. Учет процесса реализации и формирование финансового результата.....	71
<i>Вопросы для самопроверки .....</i>	<i>75</i>
Тема 4. Упрощенная система бухучета в фермерских хозяйствах .....	76

4.1. Определение организации бухгалтерского учета и задачи бухгалтерии ..	77
4.2. Требования к организации бухгалтерского учета .....	79
4.3. Права и обязанности руководителя в области организации бухгалтерского учета .....	80
4.9. Система планирования организации бухгалтерского учета .....	81
4.5. Организационные структуры бухгалтерии .....	84
4.6. Содержание документооборота .....	86
Должностная инструкция Главного бухгалтера .....	88
<i>Обязанности</i> .....	89
<i>Права</i> .....	89
<i>Ответственность</i> .....	90
4.7. Порядок приема-передачи дел Главного бухгалтера .....	91
Состояние организации работы бухгалтерии.....	91
Общая характеристика состояния бухгалтерского учета .....	91
Состояние кассы и учета денежных средств .....	92
Состояние учета расчетных операций .....	92
Состояние учета основных средств.....	93
Состояние материального учета .....	93
Состояние отчетности.....	93
Состояние сохранности документов .....	93
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	94
Тема 5. Бухгалтерские и статистические отчетности.....	96
5.1. Сущность и значение отчетности .....	97
5.2. Виды бухгалтерской отчетности. Состав и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности .....	101
5.3. Места и сроки представления бухгалтерской отчетности.....	106
5.5. Пояснительная записка .....	112
<i>Вопросы для самопроверки</i> .....	113
Тема 6. Учетная политика предприятия .....	115

6.1. Сущность и задачи учетной политики .....	116
6.2. Процесс формирования учетной политики .....	117
6.3. Принципы формирования учетной политики .....	119
6.4. Методологическое обеспечение бухгалтерского учета .....	122
6.5. Организационное обеспечение бухгалтерского учета .....	128
6.6. Техническое обеспечение бухгалтерского учета .....	130
6.7. Изменение учетной политики .....	132
<i>Вопросы для самопроверки:</i> .....	134
Теория бухгалтерского учета .....	135
Заключительная проверочная работа .....	135

## ВВЕДЕНИЕ

Требования рынка к бухгалтерскому учету более жесткие и перечень их гораздо шире, чем это имело место в условиях планово-распределительной экономики. Прежде всего это связано с переориентацией целей управления на конечный результат деятельности организации – получение прибыли.

Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

В соответствии с общей концепцией международных стандартов бухгалтерского учета пользователями учетной информации являются: служащие, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность.

Предметом бухгалтерского учета являются наличие и движение активов, источники их формирования и использования в виде собственного капитала и кредиторской задолженности, а также полученные результаты деятельности экономического субъекта. Соответственно, бухгалтерский учет, будучи одной из экономических наук, общим предметом которых является познание производственных отношений, определяет границы своего применения содержанием его предмета.

На сегодняшний день организация бухгалтерского учёта в фермерских хозяйствах приобретает важное значение. Необходимость получения навыков ведения хозяйства с применением теоретических и практических навыков бухгалтерского учёта обусловлена интенсивно развивающимся обществом и возросшей потребностью сельскохозяйственной продукции.

## Тема 1. Цель тренинга. Общая характеристика бухгалтерского учета

*Бухгалтерский учет – это зеркало прошедшего, руководитель будущего, порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия.*

*В.Джитти*

### План

- 1.1. Сущность и виды бухгалтерского учета
- 1.2. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами
- 1.3. Цель, задачи и основные принципы бухгалтерского учета
- 1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета
- 1.5. Функции бухгалтерского учета в системе управления
- 1.6. Пользователи бухгалтерской информации



### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете”, 30 августа 1996 г.
2. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан” Серии “Библиотека НТВ”, Т.:- 2004.
3. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д; Издательский центр “МарТ”, 2002.
4. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.: ФиС. 1993.
5. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
6. Дусмуратов Р.Д. Теория бухгалтерского учета, курс лекции, Т.:2006. -342с.
7. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. (под ред. В.Соколова). – М.:ФиС, 1994
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.
9. <http://www.iasc.org.uk> – (International Accounting Standards Committee)
10. <http://www.aicpa.org/index.htm> – (American Institute of Certified Public Accountants)



Ключевые слова: *бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, налоговый учет, функции бухгалтерского учета, принципы, двойная запись, непрерывность, достоверность, начисления, предусмотрительность, сопоставимость, нейтральность, соответствие.*

## 1.1. Сущность и виды бухгалтерского учета

Требования рынка к бухгалтерскому учету более жесткие и перечень их гораздо шире, чем это имело место в условиях планово-распределительной экономики. Прежде всего это связано с переориентацией целей управления на конечный результат деятельности организации – получение прибыли.

В современных условиях бухгалтерский учет по сути представлен тремя видами учета (рис.1.1).



*Рис.1.1 .Виды бухгалтерского учета*

Финансовый учет ориентирован на удовлетворение информацией внешних пользователей. Управленческий учет обслуживает аппарат управления фирмы и направлен на решение как ее текущих задач (производственный учет), так и стратегических целей (стратегический учет),

Налоговый учет призван правильно рассчитывать налогооблагаемую базу по отдельным видам налогов, их сумму и своевременно производить расчеты по ним с бюджетом.

Таким образом, содержание отмеченных функций управления в виде планирования, контроля и оценки эффективности принимаемых решений реализуется благодаря бухгалтерскому учету, информационная система которого дает ее внутренним и внешним пользователям полную картину финансово-хозяйственной деятельности фирмы.

## 1.2. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами

Бухгалтерский учет представляет собой сложную систему отражения многообразных хозяйственных процессов. Эти процессы являются частью окружающего нас материального мира. Соответственно, динамика и сущность этих процессов подчиняется общим законам, действующим в материальном мире, но, безусловно, проявления этих законов в сфере экономики обладают специфическими особенностями.

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

Содержание философии составляет рассмотрение всеобщих проблем в системе “мир—человек”.

Данная наука дает людям *общий язык*, формируя у них единые, общезначимые представления о главных ценностях жизни. Следовательно, философия выступает в качестве одного из определяющих факторов, способствующих устранению “барьеров коммуникации”, порождаемых узостью специализации, и проявляется в ее функциях: гуманистической, социально-аксеологической, культурно-воспитательной и отражательно-информационной. Каждая из них в той или иной степени оказывает влияние на формирование теории и практики бухгалтерского учета, ибо раскрывает смысл общечеловеческих ценностей и место в нем человека. Наиболее тесное взаимодействие указанных дисциплин проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узкоспециализированных наук, в том числе бухгалтерского учета; адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные элементы, структурные связи, как результат двойственности окружающего нас материального мира; обосновывать закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации. Последнее обстоятельство в наибольшей степени присуще бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет широко использует аппарат философии.

Онтологические (содержательные) аспекты бухгалтерского учета - это часть философий, ее онтология учение о познаваемости тех хозяйственных процессов, содержание которых специфическими приемами изучает данная дисциплина.

В учёте применяются гносеологические\* (формальные) аспекты философии, позволяющие определить истинность (достоверность) информации.

Экономическая сущность учитываемых объектов бухгалтерского учета изучается общеэкономическими дисциплинами. Базовой среди них является общая экономическая теория. Данная дисциплина выступает определяющей в познании экономической сущности хозяйственных процессов в той платформой, на основе которой бухгалтерский учет изучает наличие и движение имущества, и источники его формирования в процессе расширенного воспроизводства. Экономическая теория рассматривает сущность

---

\* Гносеология [гр. *gnosis* (*gnoseos*) — знание, познание + *logos* — понятие, учение] — теория познания, раздел философии, изучающий источники, средства и условия истинности научного познания

экономических категорий; предметы труда, основные средства, прибыль, рентабельность и др.

Она изучает экономическую систему в целом, важнейшие законы ее движения, в основе которых лежат отношения собственности. Составляющие собственности являются объектом изучения бухгалтерского учета. Развитие же основных положений экономической теории немислимо без обработки, систематизации и обобщения первичных данных учета, иначе теория превращается в пустую игру абстрактных гипотез.

Сущность экономических категорий дополняют социально-экономическая статистика, финансы, деньги и кредит, и другие науки, формирующие цикл общепрофессиональных дисциплин. Все они в той или иной мере обогащают бухгалтерский учет или заимствуют из него отдельные показатели и понятия, раскрывающие характеристику учитываемых объектов в процессе расширенного общественного воспроизводства. Например, с помощью науки о финансах и денежном обращении изучаются и регулируются денежные отношения, возникающие в процессе распределения и перераспределения стоимости валового общественного продукта, а также части национального богатства. Последнее обусловлено формированием денежных доходов и накоплений у хозяйствующих субъектов и государства.

Особое место занимает взаимосвязь бухгалтерского учета с научными правовыми дисциплинами и правовой практикой. Хозяйствующие субъекты и государство действуют в определенной правовой среде, фиксирующей и регулирующей, в частности, имущественные взаимоотношения субъектов в процессе заключения и выполнения договоров между ними. Взаимоотношения субъектов с государством определяются широким спектром законодательных и подзаконных актов, относящихся к различным областям права — налоговому, хозяйственному, таможенному, финансовому и т. д. Знание основ юриспруденции и конкретных правовых норм является неременным условием правильной работы каждого бухгалтера, помогает контролировать работу материально ответственных и иных лиц, определять законность осуществляемых ими хозяйственных операций. Отметим, что основополагающие принципы и организация бухгалтерского учета являются объектами правового регулирования со стороны высших органов законодательной и исполнительной власти.

В бухгалтерской работе огромную роль играют психологические моменты. Скажем, бухгалтер подвергается многообразному психологическому воздействию со стороны самых различных людей, движимых личными мотивами. Не бывают простыми его взаимоотношения, особенно в наши дни, с руководителями и собственниками организации, в которой он служит.

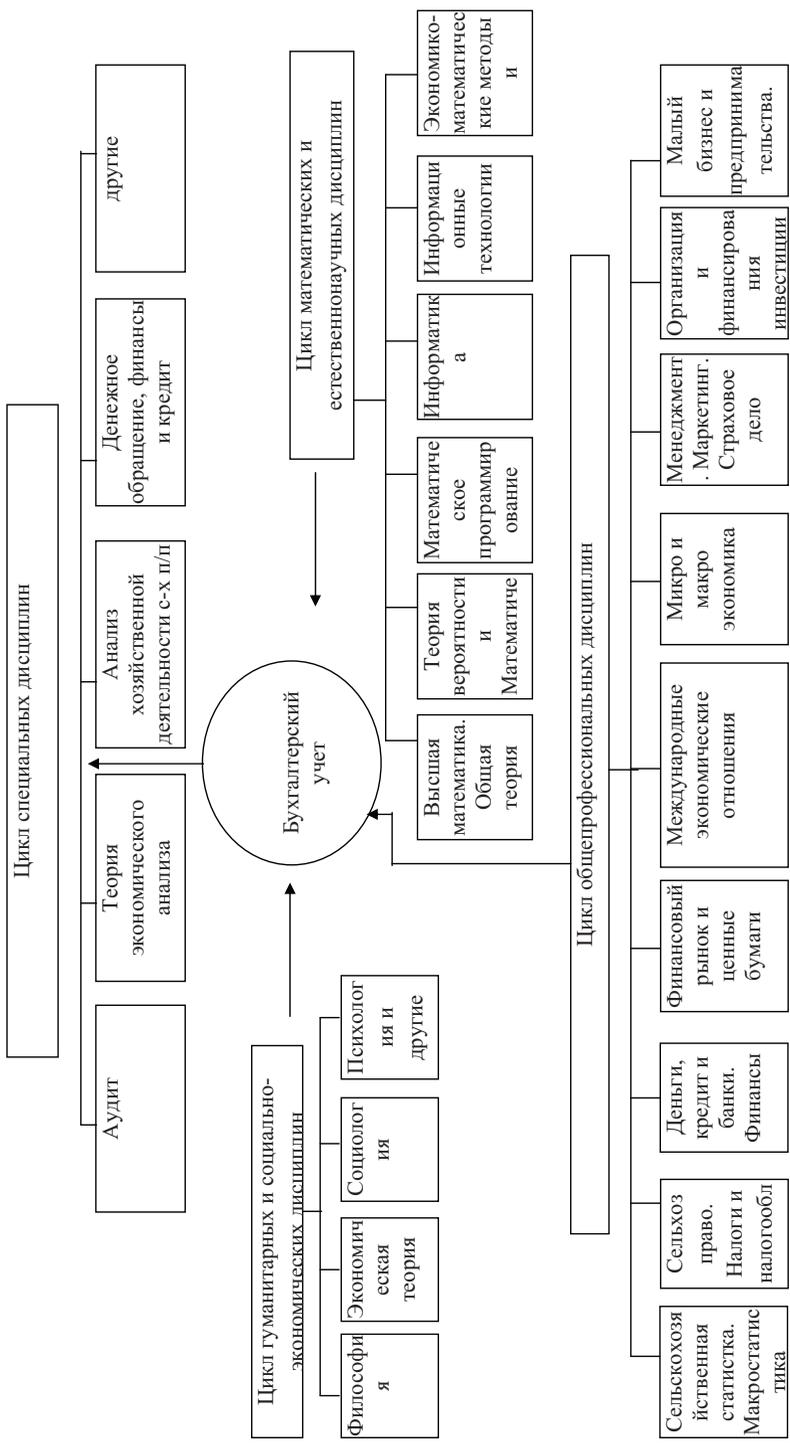


Рис. 1.2. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами

Нужна большая психологическая устойчивость для сохранения нормальной работоспособности, преодоления стрессовых нагрузок в период подготовки объемной периодической и годовой отчетности. Если существует, например, авиационная психология, управленческая психология, вполне законно ожидать повышения внимания к психологическим аспектам бухгалтерского труда.

Наряду с пониманием большого значения общих этических (нравственных) норм в работе бухгалтера, следует обратить внимание на формирование специфических профессиональных этических категорий, связанных с этим видом деятельности. Здесь не только повышается уровень этических требований, но они приобретают новую качественную значимость. Элементы субъективности, вполне безобидные в других сферах, могут обернуться бедой, если не трагедией, для сотен и тысяч человек, когда такая субъективность, стремление сформировать благоприятное мнение о положении предприятия, угодить начальству будут проявляться при организации и ведении бухгалтерского учета.

Многообразны связи бухгалтерской теории и практики с социологией. Например, введение каких-либо норм и требований в области бухгалтерской деятельности без учета образовательного уровня основных пользователей и исполнителей может вызвать и вызывает большие трудности в практической реализации и соблюдении таких норм. Seriously стоит вопрос о “бухгалтерской грамотности” населения. “Миллионы собственников – акционеров предприятий” “широкие слои предпринимателей” — такие понятия будут оставаться пустым звуком до тех пор, пока эти самые “собственники” и “предприниматели” не приобретут способность разобраться в годовом балансовом отчете “своей” организации, а ее руководитель не будет разговаривать на равных и одним языком с собственным бухгалтером.

Если говорить о других науках гуманитарного профиля, интересно взаимодействие бухгалтерского учета с науками о языке. Очевидно, что в силу своей сути учет требует четко определенного, взаимосогласованного и, главное, - однозначного понятийного и категорийного аппарата. Здесь недопустимы многозначные, метафорические термины. В процессе формирования очень специфического бухгалтерского языка происходил своеобразный исторический конкурс. Страна, создавшая наиболее развитую, отвечающую требованиям данного времени систему учета, одаривала другие страны не только элементами этой системы, но и терминами из своего языка. Не случайно в русской бухгалтерской терминологии существуют слова итальянского (латинского) происхождения. Само название дисциплины происходит от немецкого Buchhalter –

дословно “держатель (учетных) книг”. Заметим, что в английском языке используется дословный перевод этого немецкого термина – bookkeeper, хотя параллельно, но с некоторыми оттенками существует и собственное выражение – accountant, которое точнее всего можно передать почти, к сожалению, забытым русским словом “счетовод”.

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

Взаимосвязь бухгалтерского учета и *кредита* раскрывается в функциях последнего. Отличительные функции кредита – перераспределительная и контрольная – предполагают аккумуляцию временно свободных денежных средств и предоставление их на определенных условиях предприятию по мере возникновения потребности. Контрольная функция реализуется через контроль сумм при предоставлении кредита. Бухгалтерский учет в этой связи должен на систематической основе обеспечить своевременный контроль за целевым использованием кредитных ресурсов, своевременностью их погашения.

Через четкое понимание природы *ценообразования*, природы цен бухгалтерский учет отражает и контролирует процесс заготовления производственных запасов и реализации готовой продукции. Учетная информация о формировании текущих издержек как исходная база используется в *планировании* себестоимости продукции, установлении экономически обоснованного размера отпускных цен.

Заимствуя у *социально-экономической статистики* общие методологические приемы изучения массовых общественных явлений, прежде всего с помощью количественных показателей, бухгалтерский учет осуществляет группировку этих показателей, отвечающих потребностям управления. В то же время органы статистики, помимо применения своих специфических приемов изучения этих явлений – обследования, переписи и т. п., - широко привлекают данные текущего бухгалтерского учета и отчетности: о ходе выполнения государственных программ в сфере экономики, росте национального богатства, темпах и пропорциях развития отдельных отраслей и пр.

В понимании содержания предмета таких наук, *менеджмент и маркетинг*, существенная роль принадлежит бухгалтерскому учету, ибо только используя учетную информацию, администрация может принимать обоснованные решения по управлению на всех участках хозяйственной деятельности предприятия. В то же время обратная связь, исходящая от органов управления, является исходной базой на пути дальнейшей

обработки и группировки учетной информации, адекватной принимаемым решениям по управлению производством и сбытом продукции.

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

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

В условиях использования ЭВМ эта возможность бухгалтерского учета реализуется путем разработки алгоритмов учетного процесса. Поэтому учет должен опираться на методологические приемы и способы, используемые в компьютерных системах, а бухгалтер должен знать основы вычислительной математики, теории алгоритмов и наиболее распространенных языков машинного программирования. При этом не следует забывать, что взаимопроникновение отдельных черт, присущих бухгалтерскому учету и другим дисциплинам, лишь изменяет технологию обработки учетной информации, приближая ее ко времени возникновения хозяйственных операции. Методологические же принципы бухгалтерского учета при этом не затрагиваются.

Вобрав в себя ряд качеств, присущих другим дисциплинам, бухгалтерский учет в свою очередь не только передал некоторым из них свои характерные признаки, но и заложил предпосылки, которые затем явились основой возникновения новых, производных от него, специальных дисциплин: судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита, теории анализа хозяйственной деятельности, экономического анализа хозяйственной деятельности, экономико-математические методы и модели в учете.

Предметом этих дисциплин являются различные аспекты хозяйственных процессов во всех организационно-правовых формах предприятий, социально-экономическая

эффективность и конечные финансовые результаты их деятельности, а в равной мере и соответствующая методика и техника проведения необходимого анализа и исследования реальной действительности.

*Аудит* — независимая профессиональная проверка подтверждения достоверности текущего бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соблюдения фирмой действующего хозяйственного и налогового законодательства.

Аналитические дисциплины — *теория экономического анализа*, а также *экономический анализ* — представляют собой промежуточный этап процесса управления между сбором информации и принятием решений по оперативному регулированию производства и планированию хозяйственной деятельности экономических субъектов. Дальнейшая дифференциация аналитических дисциплин привела к возникновению управленческого и финансового анализа.

### 1.3. Цель, задачи и функции бухгалтерского учета.

Согласно ст. 2 Закона “О бухгалтерском учете” *целью* бухгалтерского учета является обеспечение пользователей полной, достоверной, своевременной финансовой и другой бухгалтерской информацией.

*Задачами* бухгалтерского учета являются:

- формирование на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных о состоянии и движении активов, состоянии имущественных прав и обязательств;
- обобщение данных бухгалтерского учета в целях эффективного управления;
- составление финансовой, налоговой и иной отчетности.

В системе управления хозяйственной деятельности предприятия бухгалтерский учет выполняет следующие функции (рис. 1.3.):

- 1) *Информационная функция* является главной в системе управления, так как на долю бухгалтерской информации приходится около 70% общего объема экономической информации предприятия. На основе бухгалтерской информации менеджерами и руководителями предприятия принимается большинство управленческих решений.

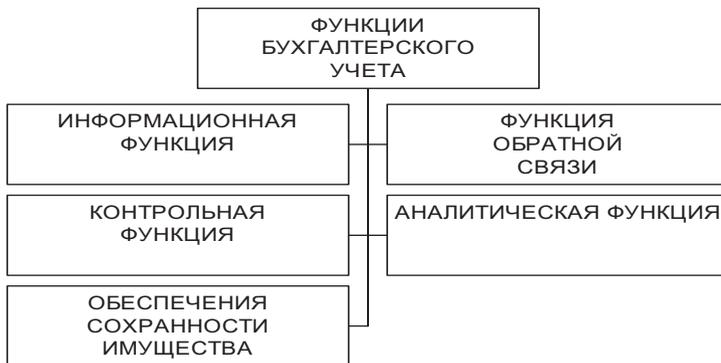


Рис. 1.3. Основные функции бухгалтерского учета

В качестве задач информационной функции бухгалтерского учета можно определить следующие:

- ✓ удовлетворение в полном объеме потребностей системы управления в информации о фактически совершившихся фактах хозяйственной деятельности;
- ✓ отражение этой информации таким образом, чтобы на основе количественных данных можно было бы получить достоверно качественную характеристику хозяйственной деятельности.

К бухгалтерской информации предъявляются строгие требования: она должна быть достоверной и своевременной. По этому бухгалтерский учет осуществляет не только сбор, регистрацию, но и текущий контроль информации при представлении ее соответствующим пользователям.

- 2) **Контрольная функция** бухгалтерского учета также очень важна. Эта функция обеспечивает контроль за целесообразностью выполняемых хозяйственных операций, их правовой обоснованностью, например, осуществляется контроль за:

- ✓ выполнением программ по объемам производства, отгруженной и проданной продукции;
- ✓ формированием фактических затрат на производство продукции (выполненных работ и оказанных услуг);
- ✓ выполнением различных смет расходов (сметы представительских расходов; затрат, связанных с рекламой и т.д.);

- ✓ формированием прибыли, подлежащей налогообложению, и прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, ее использование и др.

Контрольная функция включает следующие виды контроля: предварительный (до свершения хозяйственной операции), текущий (во время осуществления хозяйственной операции) и последующий (после свершения хозяйственной операции).

- 3) **Функция обеспечения сохранности имущества** является продолжением контрольной. Ее задача – обеспечение сохранности имеющихся на предприятии основных средств, материальных запасов, финансовых ресурсов. Инструментом для этой функции является инвентаризация предприятия, которая позволяет определить изменения, происшедшее в составе собственности, выявить виды хищений, порчи и потерь, и их виновников.
- 4) **Функция обратной связи** заключается в том, бухгалтерский учет принимает информацию о хозяйственных операциях с мест их возникновения, проверяет, обрабатывает и передает ее управляющей системе предприятия, затем управленческая информация передается бухгалтерской службе, которая направляет эту информацию в производственные подразделения и использует в своей работе. Благодаря функции обратной связи на предприятии создается информационная система, которая обеспечивает необходимыми данными все уровни управления. Никакая другая система не в состоянии выполнит эту задачу. Функцию обратной связи, как правило, выполняет находящаяся на разных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичных документации. Например, информация, имеющаяся в рабочих нарядах на оплату труда, используется как для учета фактического объема выполненных работ, так и для определения отклонений от плана по каждой планируемой позиции за определенный период.  
Бухгалтерский учет служит связующим звеном между хозяйственной деятельностью и руководителями всех уровней управления, принимающими решения. Учет, во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования; во-вторых, обрабатывает данные, сохраняя их до нужного момента, а затем перерабатывает таким образом, чтобы они стали полезной информацией; в-третьих, передает посредством отчетов информацию тем, кто использует ее для

принятия решения. Можно сказать, что данные о хозяйственной деятельностью являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для руководителей, принимающих управленческие решения, выходом из нее (рис. 1.4):

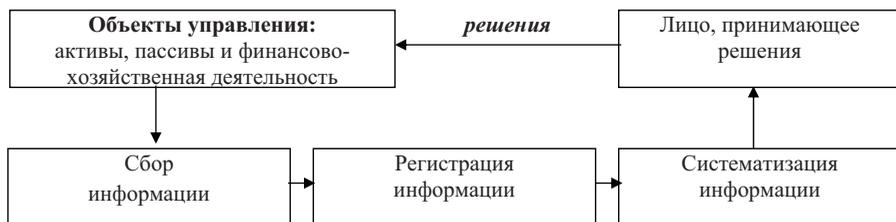


Рис.1.4. Процесс формирования функции бухгалтерского учета “Обратная связь”

Таким образом, бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонений от заданных параметров.

- 5) **Аналитическая функция** заключается в текущем анализе использования, ресурсов, осуществления затрат, применения цен и т.д. достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственной деятельности предприятия и его подразделений. Усиление аналитических функций бухгалтерского учета вызвало развитие рыночных отношений и конкурентоспособности, что предполагает углубление проведения финансового анализа.

#### 1.4.Основные требования к ведению бухгалтерского учета

К ведению бухгалтерского учета предъявляются следующие основные требования:

- документальное оформление экономических событий;
- сопоставимость учетных показателей с плановыми;
- полноту;
- своевременность;
- точность;
- существенность;

- непротиворечивость;
- ясность и доступность;
- экономичность и рациональность.

*Требование документального оформления экономических событий декларировано в п. 1 ст. 9 Закона РФз “О бухгалтерском учете” означает, что каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в первичном документе. Отсутствие первичного документа означает, что экономическое событие не имело места. И только если будет установлено, что какое-либо событие не нашло отражения в учете, то это следует рассматривать как результат преднамеренного или непреднамеренного искажения учетных данных или невозможности учета влиять на отдельные события (например, возникновение потерь товарно-материальных ценностей в силу естественной убыли).*

Сам факт хозяйственной жизни (экономического события) признается в учете как моментный (временной) признак хозяйственного процесса в управлении организацией, в результате которого происходит подтверждение состава ее активов, их изменения, равно источников формирования или тех и других одновременно. Временной фактор дает возможность раскрыть сущность конкретного экономического события на четко фиксированный момент одновременно на выходе и входе информации. Параллельно решается и другая задача, вытекающая непосредственно из сущности двойной записи: дата регистрации такого события осуществляется в одном режиме с выполнением функции предварительного контроля — неотъемлемым элементом, присущим бухгалтерскому учету.

*Сопоставимость учетных показателей с плановыми* реализует одну из важных функций бухгалтерского учета – функцию контроля.

Учетные показатели должны быть сопоставимы с показателями бизнес-плана, поскольку, с одной стороны, последние на стадии прогнозирования хозяйственной деятельности предприятия разрабатывались на основе показателей учета, а, с другой стороны, получение информации о ходе выполнения плановых показателей невозможно без данных бухгалтерского учета.

При несоблюдении данного принципа составление бизнес-плана не имеет смысла.

*Полнота* предполагает формирование учетной информации в объеме, отвечающем нуждам управления в пределах тех границ, которые определяются денежным измерителем.

Гарантией полноты учетной информации является безусловное отражение в учете всех хозяйственных операций за отчетный период, подтвержденное материалами инвентаризации активов и обязательств организации.

Избыточная информация удорожает ее получение, усложняет ведение бухгалтерского учета, делает менее прозрачной при принятии конкретных решений и в конечном итоге снижает эффективность контроля. Последний фактор имеет место и в случае, когда учетные данные подготовлены не в полном объеме.

*Своевременность* предусматривает предоставление аппарату управления и внешним пользователям информации “тотчас, вовремя”. Отставание во времени получаемой информации от совершаемых хозяйственных операций не позволяет своевременно оказывать влияние на процесс управления и делает ее, по существу, ненужной.

В то же время своевременность не гарантирует полезность информации. В связи с этим данное требование должно быть неотъемлемым свойством публикуемой бухгалтерской отчетности. Только в таком случае ее потенциальные пользователи найдут полезное в такой информации при условии, что она снизит в их восприятии неопределенность в оценке представлений о конкретных событиях.

*Точность* изначально присуща бухгалтерскому учету, поскольку вытекает из его отличительных качеств – документального оформления и непрерывной регистрации экономических событий лицами, по статусу ответственными за их исполнение.

В прямой связи с требованием точности бухгалтерской информации находится требование ее *значимости*.

Данный подход до перехода к рыночной экономике не был декларирован в отечественном бухгалтерском учете. Теперь он признается и принимается во внимание, если размер значимости может оказаться в пределах границы, смазывающей существенное влияние на принятие решений соответствующими пользователями. При этом не имеет значения, имело ли место преднамеренное или непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности. Главное — какой ее размер, оказавший решающее влияние на квалифицированного пользователя, сделавшего на основе такой отчетности ошибочные выводы или принявшего ошибочные решения.

Исходной базой в принятии таких ошибочных выводов может быть как слишком большой, так и слишком малый объем учетных данных.

В первом случае полезность информации теряется из-за ее избыточности и невозможности оценить ее значимость из-за наличия неадекватных данных.

Во втором случае недостаток информации не позволяет соответствующему пользователю спланировать надежное прогнозирование на отдельных сегментах его предпринимательской деятельности.

Таким образом в обоих случаях результат будет один и тот же — принятие необоснованных решений.

Снизить порог погрешности при определении существенности возможно путем разработки различных вариантов с использованием средств вычислительной техники и последующим их сопоставлением в процессе принятия конкретных решений.

На наш взгляд, требования существенности бухгалтерской информации, ее значимости необходимо декларировать с внесением изменения в ст. 16 Закона РУз “О бухгалтерском учете” в следующей редакции: “Пояснительная записка к годовой финансовой отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетной и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях финансовой отчетности”. Также, существенность в отечественном учете в виде относительного показателя (не менее 5%) по отношению к общему итогу соответствующих данных, необходимо декларировать и в “Правиле по заполнению форм финансовой отчетности” (приложение 7 к приказу МФ РУз от 27.12.2002 г. №140). Требование существенности необходимо указывать и в НСБУ №1 “Учетная политика и финансовая отчетность”. Её раскрытие в финансовой отчетности должно быть произведено обособленно в виде указания показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях при условии, что без знания о них заинтересованными пользователями не возможно правильно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты её деятельности.

Не зависимо от размера значимости финансовой информации реализации данного требования возможна лишь в том случае, если её источник будет иметь обратную связь с соответствующими пользователями.

*Непротиворечивость* исходит из предположения, что данные текущего учета в разрезе отдельных видов имущества и источников формирования всегда должны соответствовать оборотам и остатку объединяющего их экономически однородного объекта учета на первое число каждого месяца,

*Ясность и доступность* предполагает возможность прямого использования учетной информации для целей управления, а при необходимости – и проведения определенной ее группировки.

*Экономичность и рациональность* - неременное требование при осуществлении функции управления. Содержание данного требования означает, что стоимость получения

информации всегда должна быть ниже стоимости результатов, ожидаемых от использования этой информации. В противном случае такую ситуацию следует рассматривать как признак того, что аппарат бухгалтерии не справляется с возложенными на него функциями. В то же время упрощение бухгалтерского учета, как одно из направлений его рациональности и экономичности, не должно осуществляться в ущерб соблюдению обязательных требований действующих нормативных документов.

Рассмотренные принципы, требования и способы ведения бухгалтерского учета формируют его методологическую базу, которая применяется по отношению к соответствующим объектам, в основе которой лежат разработанные Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), другие нормативные акты и методические указания.

### **1.5. Принципы бухгалтерского учета и предъявляемые к нему основные требования**

Отмеченные выше отличительные признаки учетной информации в сравнении с информацией, формируемой другими видами учета, в основе своей опираются на основные принципы бухгалтерского учета. На их основе каждым предприятием разрабатывается своя стратегия хозяйственной деятельности на определенном рынке продукции, работ и услуг.

Основным принципам бухгалтерского учета, согласно статье 6 Закона “О бухгалтерском учете”, относятся:

- ✓ ведение бухгалтерского учета методом двойной записи;
- ✓ непрерывность бухгалтерского учета;
- ✓ денежная оценка хозяйственных операций активов и пассивов;
- ✓ достоверность;
- ✓ начисление;
- ✓ предусмотрительность (осторожность);
- ✓ преобладание содержания над формой;
- ✓ сопоставимость показателей;
- ✓ нейтральность финансовой отчетности;
- ✓ соответствие доходов и расходов отчетного периода;
- ✓ фактическая оценка активов и обязательств.

Подробно рассмотрим эти принципы бухгалтерского учета.

В широком смысле сущность *двойственности* кроется в природе, в жизни. А двойственность в бухгалтерском учете предусматривается обязательное равенство активов организации с источниками их образования на любую дату функционирования организации.

Момент стоимости в условиях формирования рыночной экономики приобрел особое значение, поскольку принято считать, что ценность объекта в бухгалтерском учете формируется только под влиянием спроса и предложения. Поэтому первичным в учете признается стоимость приобретения, а вторичным – ожидаемый доход от использования приобретаемого имущества. Последний реализуется только исходя из действия принципа непрерывности деятельности организации, который не всегда соблюдается в условиях инфляционных процессов, что приводит к банкротству экономического субъекта.

Ведение бухгалтерского учета методом двойной записи означает, что все хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражаются дважды – по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме. Следовательно, при составлении корреспонденции счетов и использованием принципа двойной записи обязательно участвуют три составляющие: содержание – хозяйственной операции (ее описание); дебетуемый счет; кредитуемый счет. Этот принцип имеет большое контрольное значение: поскольку одна и та же хозяйственная операция равной сумме отражается дважды – по дебету одного счета и по кредиту другого счета, постольку в случае расхождения сумм по данной операции выявляется допущенная ошибка и устанавливается ответственный за нее.

*Непрерывность* деятельности, или принцип продолжающейся деятельности исходит из предположения, что предприятие, однажды зарегистрировавшись, не ставит своей целью самоликвидироваться в ближайшей или отдаленной перспективе. Образно говоря, данный принцип соответствует содержанию кривой Бернулли, изображенной на международном гербе бухгалтеров, - интернациональной эмблеме счетных работников. Кривая Бернулли есть символ того, что бухгалтерский учет, однажды возникнув, будет существовать вечно.

В реальной действительности данный принцип нередко нарушается учредителями путем создания условий фиктивного банкротства с целью ухода от налогообложения.

*Наличие денежного измерения.* Данный принцип по сути своей следует рассматривать как один из определяющих принципов, которые составляют основу функционирования бухгалтерского учета. Он декларируется в системе нормативного регулирования бухгалтерским учетом, так как считается само собой разумеющимся. Так, среди основных требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету, является то, что

бухгалтерский учет ведется в национальной валюте – сумах. (ст. 12 Закона РУз “О бухгалтерском учете”)

Вместе с тем, отмечая достоинства денежного измерителя, следует указать и недостатки, ему присущие. Основной из них нестабильность как результат инфляционных процессов. Принимая во внимание, что отдельные активы нередко продолжают использоваться в уставных и иных целях, основанные на оценке прошлых событий, периодически возникает необходимость приведения их в соответствие с текущей денежной оценкой. Реальности и правильность этой оценки имеют важнейшее значение для всей системы бухгалтерского учета.

Сфера применения денежного измерителя определяется границами хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, которая может быть выражена в денежной форме.

*Достоверность* информации является основополагающим принципом ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, начиная с первичных бухгалтерских документов, учетных записей в регистрах бухгалтерского баланса и других форм финансовой отчетности.

Принцип *начислений* предполагает, что доходы относятся к тому отчетному периоду, в котором соответствующая продукция отгружена (услуги оказаны) покупателю, даже если денежные средства еще не перечислены на счет продавца. Расходы также отражаются в том отчетном периоде, в котором они возникли, независимо от того, оплачены ли они предприятием в данном отчетном периоде. Значит, выручка от реализации определяется в момент отгрузки продукции или оказания услуг.

*Предусмотрительность* экономического субъекта — допущение не декларируемое, но тем не менее признаваемое в бухгалтерском учете. Иногда данное допущение рассматривается как консерватизм – осторожность, проявляющаяся в большей готовности предприятия к учету потенциальных убытков, а не потенциальных прибылей. Поэтому общепринятым принципом в рыночной экономике выступает оценка активов и доходов на наиболее низком из возможных уровней. Результатом такой осмотрительности является формирование различного рода резервов по сомнительным долгам или оценки отдельных видов имущества по наименьшей стоимости. Например, в учете признается оценка инвестиций в ценные бумаги по низшей из двух оценок: балансовой или рыночной. В то же время расходы и обязательства принимаются по наибольшей оценке.

Таким образом, данному допущению свойственна высокая степень неопределенности последствий принимаемых решений. Признание такого допущения в качестве принципа лишает сравнимости учетных данных – одной из отличительных черт,

присущих бухгалтерскому учету. Последствием этого является принятие необоснованных управленческих решений.

*Преобладание содержания над формой* означает, что соблюдение правовой нормы и экономической целесообразности совершенных фактов хозяйственной деятельности должно преобладать над формой, регламентированной соответствующими нормативными документами. Данное требование хотя и объявлено, однако в реальной жизни осуществление его представляется весьма проблематичным.

Принцип *сопоставимости показателей* требует, чтобы, во-первых, данные о деятельности предприятия были сопоставимы с аналогичной информацией о деятельности других предприятий, во-вторых, чтобы сохранялась последовательность в применяемых методах бухгалтерского учета на конкретном предприятии и тем самым обеспечивалась сопоставимость данных с его деятельности за несколько отчетных периодов.

Пользователям такой информации это поможет установить тенденцию развития финансового положения и эффективности предприятия. Пользователи должны также иметь возможность сравнивать финансовую отчетность различных предприятий. В то же время необходимость сопоставимости не может быть препятствием для ведения унифицированных стандартов учета. Для предприятия неприемлемо продолжать учет тем же образом для отражения операции или события, если утвержденная учетная политика соответствует качественным характеристикам уместности и достоверности.

В связи с тем, что пользователи заинтересованы сравнивать финансовое положение предприятие через определенное время, важно, чтобы финансовая отчетность показывала соответствующую информацию за предыдущие периоды.

*Нейтральность финансовой отчетности* означает, что она должна быть свободной от отклонений. Финансовая отчетность не является нейтральной, если она воздействует на принятие решения или суждения заблаговременно предусмотренного результата.

Принцип нейтральности тоже означает, что предприятие должно периодически отчитываться перед заинтересованными органами о результатах своей деятельности за соответствующие периоды в виде финансовой отчетности.

*Принцип соответствия* означает, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете не в том отчетном периоде, в котором они имеют место, а когда заработаны эти доходы, и соответственно в данном отчетном периоде регистрируются только те расходы, которые способствовали получению доходов данного периода. Например, получение арендной платы от арендатора за квартал вперед не дает оснований владельцу арендованного помещения – арендодателю (собственнику) рассматривать полученную сумму как доход отчетного периода. Этот доход будет признаваться таковым

только в размере 1/3 части, по наступлении каждого отчетного месяца. В момент же зачисления указанных средств — это только доходы будущих периодов. В то же время для арендатора перечисленные средства должны рассматриваться им как расходы будущих периодов с ежемесячным включением в текущие издержки также в размере 1/3 части относящейся к очередному отчетному сроку.

Допущение временной определенности отражения в учете хозяйственных операций соответствует принципу начислений, применяемому в международных стандартах по бухгалтерскому учету. В обоих случаях изначально природа формирования конкретного финансового результата по той или иной хозяйственной операции: смена собственника обычно не совпадает по времени между движением денежных потоков в наличной форме с юридическими обязательствами, имеющих отношение к указанным выше событиям. Не исключая совпадение их, тем не менее более распространенным является определение того или иного события по отношению к другому. Нельзя исключать также возможные ошибки в трактовке этих событий с точки зрения отражения их в учете. Такие ситуации могут иметь место как по операциям доходов, так и расходов.

Рыночные отношения делают больший акцент на соблюдение принципа начисления, так как от этого зависит не только правильное исчисление финансового результата организации, но и формирование обязательств, прежде всего перед бюджетом, по налогам и различным сборам.

Когда по времени совпадает формирование доходов и расходов, наступает *момент соответствия доходов и расходов*. Для бухгалтерского учета такая ситуация представляется идеальной, ибо позволяет не только соизмерить, но и сопоставить полученные доходы с произведенными расходами, имеющими отношение к данному отчетному периоду.

Однако для организаций малого бизнеса, определяющих выручку от продажи продукции для целей бухгалтерского учета по мере оплаты покупателями, в разрешенных случаях предусмотрена иная методология отражения расходов, а именно: расходы признаются после осуществления погашения задолженности, возникшей в результате передачи или прав собственности на свои услуги, выполнение работы или продукцию заказчиком и покупателям.

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

*Периодичность обобщения экономических событий* предусматривает предоставление периодических отчетов о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ее администрации, собственникам, т. е. акционерам. Тем самым считается

вполне естественным, что такая информация должна предоставляться в определенные сроки, устанавливаемые законодательством. Так, п. 1 ст. 18 Закона РУз “О бухгалтерском учете” гласит, отчетным годом является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно. В то время как другие положения данной статьи признают необходимым первым отчетным годом для вновь созданных организаций считать период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для юридических лиц, зарегистрированных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года.

Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) 1 “Представление финансовой отчетности” также признает обычным постоянным периодом составления данной отчетности один год. В то же время предельным сроком, в течение которого отчетность будет полезна соответствующим ее пользователям после отчетной даты, определен в шесть месяцев. Однако стандарт признает и национальные положения стран, которыми установлены более конкретные предельные сроки.

Соблюдение данного допущения является одним из приоритетных в организации бухгалтерского учета, так как регламентирует обязательность периодического отчета директоров предприятия перед собственниками, а следовательно, повышает ответственность за эффективное использование их имущества.

Таким образом, содержание принципа периодичности обобщения экономических событий в основе своей зиждется на принципе учетного периода, предусматривающего представление соответствующей учетной информации в виде отдельных показателей в соответствующих формах отчетности за определенные периоды времени – месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев и за год.

Рассмотренные основные принципы бухгалтерского учета дают основание сделать вывод о том, что только полное их соблюдение позволяет реализовать те задачи по управлению имуществом и обязательствами, которые предъявляются к учетной информации.

Вместе с тем следует отметить, что среди изложенных принципов отсутствует принцип первоначальной (исторической) записи, получивший широкое применение в странах с развитыми рыночными отношениями. Содержание данного принципа означает, что первоначальная запись признается достоверной в учете, если она оформлена документально и правильно и иное не оговорено участниками сторон или не доказано в судебном порядке. В этом юридическая доказательность совершенной хозяйственной операции. Инфляционные процессы в экономике последнего времени поколебали принцип денежного измерения в связи с падением покупательной способности денег и обусловленной этим неточностью отражения стоимости имущества.

## 1.6. Пользователи бухгалтерской информации

В силу достоинств, присущих бухгалтерскому учету, что было отмечено ранее, его нередко называют “языком бизнеса”, всеобщим языком делового общения участников развитого рынка. На языке бухгалтерского учета соответствующая информация доводится до его пользователей. Пользователем бухгалтерской отчетности признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации. В связи с этим представляет интерес круг пользователей учетной информации. Несмотря на то, что данный круг пользователей достаточно стабилен, их требования к этой информации различны. Различие вызвано в первую очередь характером их интересов. Одних интересует доход на вложенный в данную фирму капитал, других – обложение налогом этого дохода, третьих – полнота и своевременность оплаты затраченного труда и т. д. На содержание различий оказывает влияние также состав пользователей (рис.1.5).

В соответствии с общей концепцией международных стандартов бухгалтерского учета пользователями учетной информации являются: служащие, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность.

Первую группу составляют *внутренние пользователи*. В широком контексте к ним относятся администрация фирмы, ее менеджеры, наконец, персонал фирмы. Администрация пользуется учетной информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле и оценке эффективности самой функции управления. Все действия администрации направлены на обеспечение финансовой устойчивости фирмы. Поэтому содержание вопросов, на которые должна дать ответ бухгалтерия, подготавливая необходимые данные, показывает степень обеспеченности материалами для загрузки производственных мощностей, состояние расчетов с поставщиками по приобретению оборудования, отдельных наименований материалов, а также того, как формируется фабрично-заводская себестоимость изготовленной продукции, какова тенденция изменения дебиторской задолженности в связи с неплатежами покупателей, и т. п. Персонал фирмы нуждается в учетной информации в той мере, в какой она раскрывает ему положение о финансовой устойчивости предприятия, прежде всего в части полноты и своевременности выплаты заработной платы, социальных пособий, перспективы дальнейшей занятости на производстве.

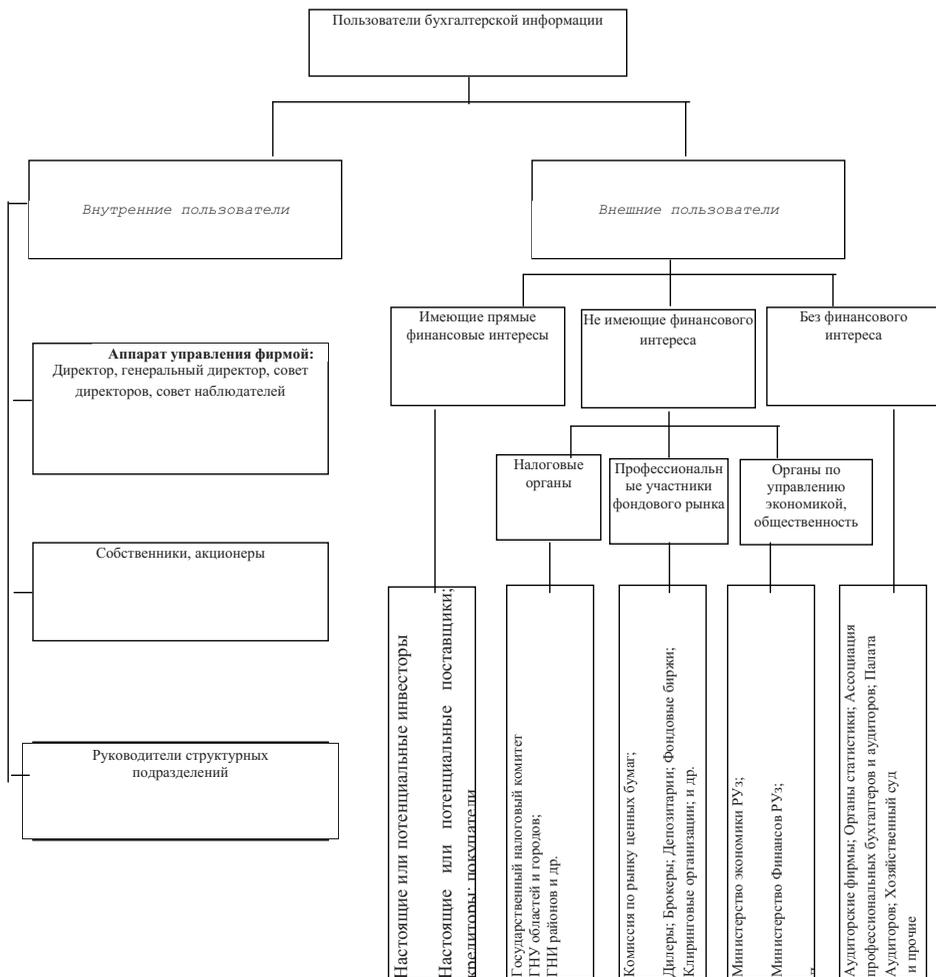


Рис.1.5.Классификация пользователей бухгалтерской информации

Внешних пользователей можно разделить на три большие группы:

1. Имеющих прямой финансовый интерес;
2. Не имеющих прямого финансового интереса.
3. Без финансового интереса.

Внешние пользователи, имеющие прямой финансовый интерес к данному предприятию, — это заимодавцы, кредиторы, поставщики и покупатели, будущие

акционеры, их консультанты. Внешних пользователей прежде всего интересуют вопросы компенсаций на вложенный капитал: возврат займов, включая проценты; возмещение договорной (отпускной) цены товара; получение дивидендов; экономическая целесообразность налаживания деловых связей и т. п.

Поставщики и другие коммерческие контрагенты заинтересованы в получении учетной информации, однозначно позволяющей прийти к выводу о своевременности получения денежных средств от продажи ими продукции (работ, услуг).

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, — это в первую очередь налоговые органы. Основная их задача— сбор налогов и иных платежей (таможенных пошлин, штрафов, пени, неустоек и пр.).

Профессиональных участников фондового рынка — инвесторов интересует доходность (котировка) ценных бумаг эмитента, и особенно — степень риска связанная с приобретением акций.

На разнице между продажной и покупной ценой акций и других ценных бумаг, оказании посреднических услуг его участники формируют свой финансовый результат. Спрос и предложение на ценные бумаги эмитента определяются в зависимости от его финансовой устойчивости. Определить ее степень профессиональные участники фондового рынка могут по данным периодически публикуемой финансовой отчетности собственников, зарегистрированных на фондовых биржах.

Правительственные структуры — это органы по управлению экономикой (Министерство экономики РУз, Министерство финансов РУз, Госкомстат РУз и др.), которые занимаются изучением учетной и финансовой информации в той мере, в какой это имеет отношение к прогнозированию развития отдельных производств и отраслей народного хозяйства, определению пропорций, темпов роста, расчету национального дохода и других аналогичных статистических показателей.

Без финансового интереса в составе прочих групп, являющихся пользователями бухгалтерской информации, выделяются профессиональные союзы, аудиторские и консалтинговые фирмы, наемные работники, государственные учреждения и т. п.

Профессиональные союзы изучают финансовые отчеты фирм на предмет обоснованности и целесообразности заключаемых коллективных договоров, их пролонгации.

Государственные учреждения на региональном уровне, население больше интересуются данной отчетностью с точки зрения финансового состояния предприятий и их способности решать социально-экономические проблемы в границах отдельных районов, поселков и пр.

Таким образом, для того чтобы учетная информация раскрывала в отчетности в указанном разрезе результаты финансово-хозяйственной деятельности конкретной фирмы, вся методология ее бухгалтерского учета должна быть направлена на реализацию тех целей, которые определены его пользователями. В то же время в условиях наличия конкурентной среды между отдельными пользователями бухгалтерской информации и объективной необходимостью обеспечения ее коммерческой тайны исходя из требований, предъявляемых внутренними и внешними пользователями к содержанию учетной информации, в рыночной экономике выделяются два вида бухгалтерского учета: управленческий и финансовый.

Управленческий учет подготавливает информацию для внутренних пользователей — менеджеров, осуществляющих управление предприятием.

Финансовый учет имеет целью представить информацию для внешних пользователей, не входящих в состав персонала предприятия. Поэтому формируемая на его основе финансовая отчетность не содержит коммерческой тайны и перед публикацией подвергается независимой аудиторской проверке на предмет ее достоверности.



#### **Вопросы для самопроверки**

1. *Какие способы и приемы применяются в статистическом учете для получения показателей?*
2. *Почему бухгалтерский учет занимает определяющее место среди отдельных видов хозяйственного учета?*
3. *Каковы базовые принципы бухгалтерского учета и их содержание?*
4. *Назовите состав пользователей бухгалтерской информации.*
5. *Назовите виды бухгалтерского учета.*
6. *Дайте определение финансовому учету.*
7. *Какое назначение имеет управленческий учет?*
8. *Что понимается под налоговым учетом?*
9. *В чем проявляется связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами?*
10. *Назовите нормативные акты, регулирующие организацию бухгалтерского учета в стране.*
11. *В чем состоят задачи бухгалтерского учета?*
12. *Дайте определение предмета бухгалтерского учета.*
13. *Назовите группы, классифицирующие имущество по составу и функциональной роли (характеру использования).*
14. *Что понимается под долгосрочными активами?*

15. *Что относится к текущим активам?*
16. *Назовите состав собственных средств?*
17. *Назовите состав привлеченных источников?*
18. *Как формируется уставный капитал?*
19. *За счет чего создается образуется добавленный капитал?*
20. *За счет чего создается резервный капитал?*
21. *На какие группы подразделяется заемные источники?*
22. *Что понимается под долгосрочными обязательствами?*
23. *Что понимается под краткосрочными обязательствами?*
24. *Дайте определение кредиторской задолженности.*
25. *Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?*
26. *Какие требования предъявляются к ведению бухгалтерского учета?*
27. *Какие Вы знаете принципы функционирования бухгалтерского учета?*
28. *Раскройте принцип осмотрительности экономического субъекта.*
29. *Назовите область применения принципа – денежное измерение.*
30. *Что предусматривает принцип «Полнота»?*
31. *Как Вы понимаете принцип – приоритет содержания над формой?*
32. *Что предусматривает принцип «Непротиворечивость»?*
33. *С чем связано соблюдение принципа «Рациональность»?*
34. *Какие функции выполняет бухгалтерский учет в системе управления?*
35. *Раскройте содержание информационной функции.*
36. *Что обеспечивает контрольная функция?*
37. *Какая задача функции обеспечения сохранности имущества?*
38. *В чем заключается выполнение функции обратной связи?*
39. *Что выполняет аналитическая функция?*
40. *Назовите этапы учетного процесса в последовательности их выполнения.*

## Тема 2. Концептуальные основы бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета в фермерских хозяйствах

*При рассмотрении любых важных предметов нет ничего более существенного, чем выявление основополагающих идей.*

*Ж.де Местр*

### План

- 2.1. Определение предмета бухгалтерского учета
- 2.2. Классификация имущества по составу и функциональной роли в процессе производства
- 2.3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению
- 2.4. Характеристика хозяйственной операции
- 2.5. Понятие и состав метода бухгалтерского учета



### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете”, 30 августа 1996 г.
2. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан” Серии “Библиотека НТВ”, Т.:- 2004.
3. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д: Издательский центр “МарТ”, 2002.
4. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.: ФиС. 1993.
5. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
6. Дусмуратов Р.Д. Теория бухгалтерского учета, курс лекции, Т.:2006. -342с.
7. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. (под ред. В.Соколова). – М.:ФиС, 1994
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.
9. <http://www.iasc.org.uk> – (International Accounting Standards Committee)
10. <http://www.aicpa.org/index.htm> – (American Institute of Certified Public Accountants)



Ключевые слова: *предмет, метод, элементы метода, активы, пассивы.*

## 2.1. Определение предмета бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета являются наличие и движение активов, источники их формирования и использования в виде собственного капитала и кредиторской задолженности, а также полученные результаты деятельности экономического субъекта. Соответственно, бухгалтерский учет, будучи одной из экономических наук, общим предметом которых является познание производственных отношений, определяет границы своего применения содержанием его предмета.

Для осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия располагают необходимым имуществом и источниками его образования, которые подвергаются изменениям под влиянием хозяйственных операций, совершаемых в сферах снабжения, производства и реализации продукции.

Таким образом, в более конкретном виде содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов (рис.2.1.).

Имущество составляет материальную основу деятельности предприятия.

Для понимания сущности бухгалтерского учета важно иметь в виду, что имущество как объект учета отражается им параллельно в двух формах: в форме состава, размещения и степени использования имущества; в форме источника его использования и целевого назначения. Двухсторонняя характеристика имущества обусловлена тем, что в условиях товарного производства оно выступает в процессе производства и в материально-вещественной, и в стоимостной форме.

Отражая эту объективную закономерность товарного производства, бухгалтерский учет обеспечивает в итоге возможность воспроизвести весь цикл индивидуального кругооборота имущества, все процессы хозяйственной деятельности: заготовительный, производственный, сбытовой, финансовый, кредитный, расчетный, распределительный, а также исчислить финансовый результат этой деятельности, т.е. определить величину прибыли или убытка.

Содержание предмета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов. Ниже по тексту рассматривается подробная характеристика каждого объекта бухгалтерского учета.

## 2.2. Классификация имущества по составу и функциональной роли в процессе производства

Объектами бухгалтерского учета выступают долгосрочные и текущие, активы, обязательства и собственный капитал, а также хозяйственные операции, характеризующие процесс их кругооборота.

Активом в бухгалтерском учете считаются хозяйственные средства, в какой бы форме они не были выражены, если они находятся под контролем организации в результате прошлых событий её деятельности с целью получения экономической выгоды в результате предполагаемого использования в будущем.

Долгосрочные и текущие активы в основе своей состоят из движимого и недвижимого имущества и различных видов дебиторской задолженности.

Текущая деятельность организаций возможна, если она располагает определенным размером собственных и заемных средств, соотношение которых зависит как от вида ее деятельности, так и финансовой устойчивости. Каждая из групп в составе указанных средств имеет достаточно сложную структуру. Это объясняется не только указанными выше причинами, но и степенью их использования.

Структура имущества хозяйствующего субъекта представлена в виде группировки на рисунке 2.2.

*Долгосрочные активы* состоят из материальных и нематериальных “неосязаемых” основных фондов, нематериальных активов (деловая репутация, организационные расходы и т. п.), затрат в незавершенном строительстве, долгосрочных финансовых вложений и пр.

*Текущие активы* включают производственные запасы, денежные средства, дебиторскую задолженность, краткосрочные финансовые вложения и т. д.

Перечень текущих активов в составе имущества экономического субъекта является наиболее широким. Это наиболее ликвидные активы, поскольку постоянно находятся в цикле превращения их в денежные средства. Ту часть текущих активов, которую легко преобразовать в наличные денежные средства, принято называть легко реализуемыми активами. Помимо денежных средств в кассе и на счетах в банках к ним относятся ценные бумаги и различные виды дебиторской задолженности. По сравнению с ними затраты в незавершенном производстве и запасы товарно-материальных ценностей представляют собой труднореализуемые текущие активы.

### 2.3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению

Источники образования имущества организации также имеют достаточно сложную структуру (рис. 2.3.).

В немалой степени такая структура связана с формированием права собственности соответствующих юридических лиц (полные хозяйственные товарищества, коммандитное товарищество, общества с ограниченной или с дополнительной ответственностью, акционерные общества, государственные и унитарные предприятия, производственные кооперативы или некоммерческие организации).

Капитал представляет собой разность между совокупными активами компании и совокупными обязательствами; другими словами он представляет собой стоимость активов, которые не будут направлены в будущем на погашение обязательств.

Если трансформировать основное балансовое уравнение:

$$\text{Активы} = \text{Собственный капитал} + \text{Обязательства},$$

то получим, что величина собственного капитала представляет собой разность между Активами и Обязательствами предприятия:

$$\text{Собственный капитал} = \text{Активы} - \text{Обязательства},$$

т.е. это нетто-активы (чистые активы) предприятия, или то, что принадлежит собственникам предприятия.



Рис.2.2. Группировка активов хозяйствующего субъекта по видам

Таким образом, собственный капитал (СК) отражает объем прав, интересов собственника предприятия; т.е. это доля владения собственника активами хозяйствующего субъекта за вычетом его обязательств.

Статьи этого раздела предназначены для обобщения информации о состоянии и движении собственного капитала предприятия, включая фонды и резервы, создаваемые в соответствии с законодательством и (или) учредительными документами, и показывают, что получают собственники при ликвидации предприятия.

В бухгалтерском балансе элементы капитала разделены на составные части, представляющие интерес для пользователей финансовой отчетности. Собственные источники можно разделить на собственный капитал и приравненные к ним источники. Согласно статье 14 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»: собственный капитал состоит из: *уставного, добавленного, резервного капитала и нераспределенной прибыли*. К приравненным источникам собственному капиталу можно отнести: *целевые поступления; резервы предстоящих расходов и платежей*.

В общем, капитал предприятия можно разбить на капитал, полученный от своих собственников (акционеров, учредителей) и капитал, заработанный собственными усилиями, в результате капитализации нераспределенной прибыли и образования соответствующих резервов.

Капитал, внесенный акционерами, обычно подразделяется на две статьи – сумму номинальной стоимости акций и эмиссионный доход при первичной эмиссии акций.

*Обязательства* – это кредиторская и иная задолженность, возникшая в отчетном или предыдущих периодах, по которой имеется уверенность в том, что ее погашение (урегулирование) приведет к уменьшению экономической выгоды, т.е. уменьшению реальных активов. Обязательства возникают в результате совершения предприятием различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары, предоставленные услуги и выполненные работы.

В обязательстве воплощен конкретный долг, который необходимо погашать, либо обязанность действовать (выполнить что-либо) определенным образом, например, устранять неисправности в проданной продукции или выполнить предварительно оплаченную работу.

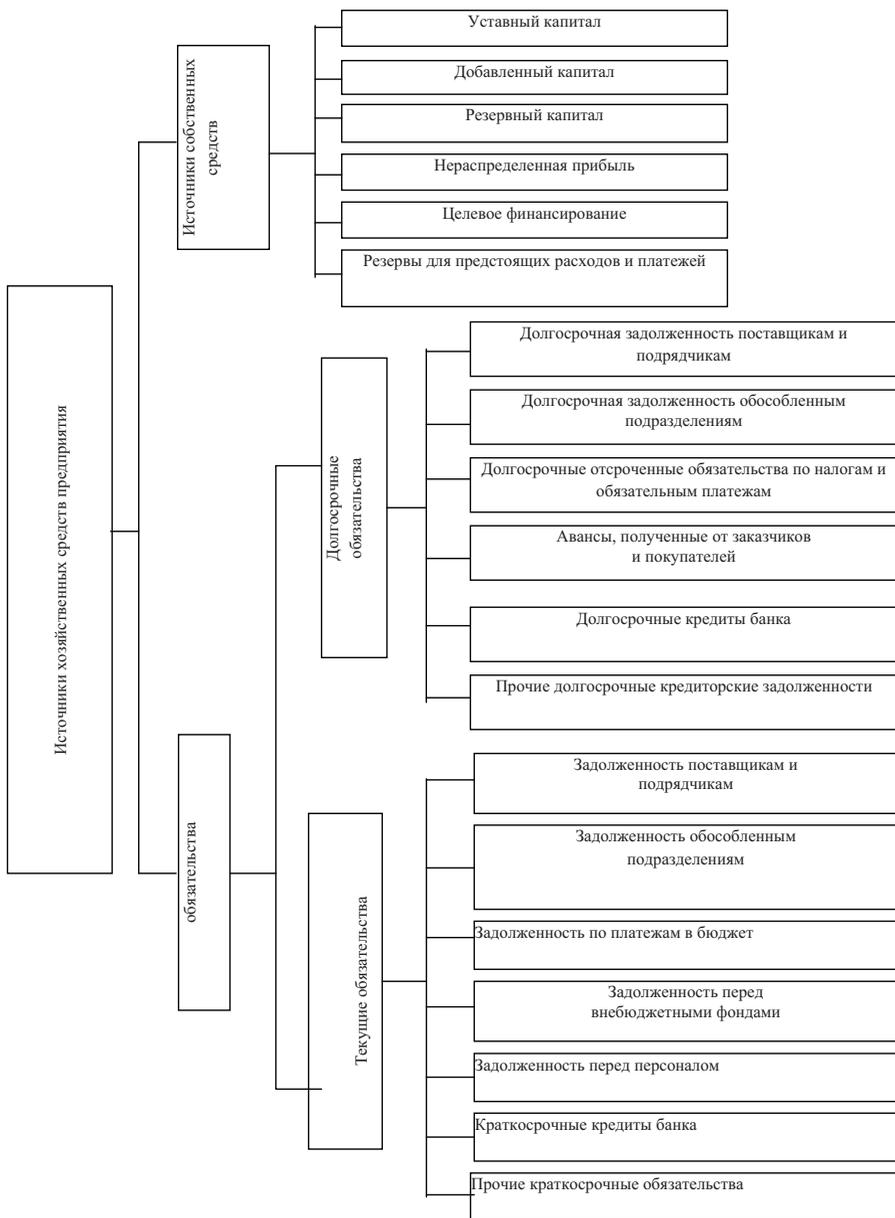


Рис.2.3. Группировка источников формирования активов хозяйствующего субъекта

Заклучение договора поставки или купли-продажи еще не означает возникновения обязательства. Оно возникнет после отгрузке товара или юридической передачи права собственности на него. Потребление услуги, прием выполненной работы ведут к возникновению обязательств по их оплате, если только они не были оплачены предварительно.

Обязательства принимаются к учету только тогда, когда имеются основания полагать, что их урегулирование потребует определенных затрат, уменьшающих активы, либо иным путем ведет к сокращению потенциальных экономических выгод. Основными характеристиками обязательства является следующие:

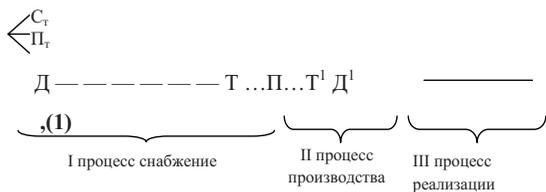
- наличие у предприятия обязательства, выполнить которое можно только путем передачи активов, или оказания услуги этой организации в будущем;
- хозяйственные событие, приведшее к возникновению данного обязательства, уже произошло;
- возникновение обязательств должно быть, по крайней мере вероятным.

Взаимосвязь между отдельными видами имущества и источниками его формирования осуществляется посредством хозяйственных операций оформленных документально с соблюдением определенных требований. Данная взаимосвязь может ограничиваться только имуществом хозяйствующего субъекта, или источниками его образования, или тем и другим одновременно.

#### **2.4. Характеристика хозяйственной операции**

Хозяйственные операции представляют собой факты хозяйственной жизни, экономические события, совершающиеся на предприятии и связанные с движением его имущества, собственного капитала и обязательств. Это движение происходит при осуществлении хозяйственных процессов, составляющих основу функционирования предприятия. Хозяйственный процесс в самом общем виде представляет взаимодействие трех слагаемых: средств труда (машин, оборудования), предметов труда (сырья, материалов) и живого труда (рабочей силы).

Сами же хозяйственные процессы — снабжение, производство и реализация — состоят из отдельных хозяйственных операций, в целом формируют кругооборот капитала:



где  $D$  – изначальная (стартовая) сумма капитала, выраженная в денежной оценке, на начало хозяйственной деятельности предприятия;

$\leftarrow \begin{matrix} C_T \\ \Pi_T \end{matrix}$

$T$  стоимость приобретенных средств труда ( $C_T$ ), предметов труда ( $\Pi_T$ ) и авансированного капитала на рабочую силу ( $P_c$ ) в форме выплаты заработной платы персоналу предприятия;

$\leftarrow \begin{matrix} C_T \\ \Pi_T \end{matrix}$

$D$  — — —  $T$  представляют собой первую стадию кругооборота хозяйственных средств, характеризующую процесс снабжения (заготовления).

На второй стадии осуществляется потребление средств труда, опосредованным выражением которого является сумма их износа (амортизация), предметов труда в форме производственных запасов, а также использование рабочей силы. На этой стадии — процессе производства ( $\Pi$ ) — изготавливается готовый продукт ( $T^1$ ), стоимость которого превышает его текущие издержки на величину вновь созданной стоимости, выраженной в форме прибавочного продукта.

На третьей стадии произведенный товар реализуется. Деньги от реализации поступают в кассу, на расчетный или валютный счет предприятия. Изначально вложенный капитал в производство компенсируется с приращением ( $D^1$ ) на величину созданного добавочного продукта, выражением которого является прибыль от продажи продукции (работ, услуг). Тем самым завершается процесс кругооборота капитала и создаются условия для расширенного воспроизводства. (Методологические вопросы учета хозяйственных процессов подробно рассмотрены в теме № 13 «Стоимостное измерение объектов учета и методология учета основных хозяйственных процессов»).

## 2.5. Понятие и состав метода бухгалтерского учета

Познание сущности предмета достигается через познание содержания его метода. Диалектический метод — определяющий метод познания экономических явлений и основа научного мышления во всех областях экономической науки.

Разработка на данной основе метода бухгалтерского учета получает конкретное выражение в совокупности его элементов (способов, приемов). Их применение дает возможность, опираясь на законы диалектики, регистрировать и обобщать факты хозяйственной жизни, представляет ее как результат единства противоположностей.

В процессе познания сущности предмета используются также *дедуктивный* и *индуктивный* методы исследования. Хотя в процессе отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта имеет место сочетание обоих методов, тем не менее в большей степени применяется индуктивный. Это связано с тем, что хозяйственные операции вначале раскрывают содержание микропроцессов, а уже затем происходят их группировка и обобщение.

Наряду с указанными общепринятыми методами в экономической науке бухгалтерский учет располагает своими специфическими приемами, обусловленными сущностью самого предмета, а также поставленными перед ними задачами и требованиями. Все это предопределяет необходимость глубокого осмысления и понимания системы приемов, способов, составляющих основу и содержание метода бухгалтерского учета.

Элементами метода бухгалтерского учета являются:

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- счета и двойная запись;
- балансовое обобщение и отчетность.

Если рассматривать технологию формирования и обобщения учетной информации как последовательность четко регламентированных этапов в виде первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщений фактов хозяйственной деятельности организации, то вполне логично предположить, что каждому из этих этапов должны быть присущи свои специфические способы.

Так, на этапе *первичного наблюдения* на первый план выступает документация, поскольку в учете такое наблюдение может быть зафиксировано только в виде документа, заполненного с соблюдением определенных требований, придающих подобному документу юридическую силу. Даже если хозяйственная операция зафиксирована средствами вычислительной техники на машинном носителе, она в дальнейшем должна быть оформлена в другой форме, удобной для восприятия человеком, и соответствовать “Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете”, (утверждено приказом МФ РУз от 23.XII.2003 г. №131, рег. МЮ РУз от 14.01.2004 г. №1297).

Требования к порядку изготовления, предъявляемые к электронному документу, определены законом Республики Узбекистан “Об электронном документообороте” (29.04.2004г. №611-11). Принимая во внимание, что бухгалтерский учет осуществляет сплошную и непрерывную регистрацию всех хозяйственных операций только с помощью документов, составленных с учетом определенных требований, можно вести систематический контроль за состоянием и изменением имущества и источников его формирования и использования.

Однако хозяйственная деятельность экономических субъектов показывает, что и в условиях четко налаженного контроля за регистрацией хозяйственных операций не представляется возможным в полном объеме решить эту задачу. Ряд хозяйственных операций нельзя документально оформить в момент их совершения. Например, некоторые товарно-материальные ценности в силу своих физико-химических свойств имеют тенденцию к усушке, распылу, улетучиванию, бою. Это неизбежная естественная убыль. На такие ценности в установленном порядке утверждаются нормы потерь. В других случаях потери, недостачи возникают из-за небрежности в работе материально ответственных и иных лиц, халатности, наличия преднамеренных и непреднамеренных ошибок, обмана, а иногда и прямого мошенничества. Выявить и оформить такие факты, установить размер отклонений относительно информации, зафиксированной в первичных документах и отраженной в учете, становится возможным только при обнаружении этих фактов в процессе проведения *инвентаризации* путем проверки средств в натуре, а также состояния расчетов с другими организациями. Одновременно решается задача проверки и документального подтверждения фактического наличия имущества. Следовательно, инвентаризация является продолжением документации. Она дополняет и уточняет достоверность данных текущего бухгалтерского учета и годовой бухгалтерской отчетности. С ее помощью обеспечивается организация более четкого контроля за наличием и движением имущества и источников его формирования, работой материально ответственных лиц.

Хозяйственные операции затрагивают объекты учета, имеющие разные единицы измерения.

Одни из них имеют весовые измерители (кг, т), другие объемные ( $m^3$ ), третьи — меры длины и площади (см, м,  $m^2$ , погонные метры), четвертые — меры счета (штуки). Все они представляют собой натуральные измерители и распространяются на товарно-материальные ценности. Причем каждый из измерителей используется только для отражения в учете характеристики однородных предметов.

Затраты труда имеют трудовые измерители (минуты, часы, дни) и характеризуют количество затраченного рабочего времени.

Трудовые измерители применяются как самостоятельно, так и чаще всего в сочетании с натуральными измерителями. Например, сколько времени затрачено на изготовление единицы продукции. В то же время трудовые измерители применяются при расчете тех показателей, содержание которых связано с использованием рабочего времени (производительность труда, нормы выработки и т. п.).

Нередко возникает необходимость в исчислении эффективности проводимых мероприятий, результатов работы, когда наряду с натуральными и трудовыми измерителями требуется применить сводные (обобщающие) показатели. С этой целью в бухгалтерском учете применяется способ, называемый *оценкой*. С его помощью осуществляется перевод натуральных и трудовых измерителей в денежный (стоимостный) измеритель.

Оценка имущества, приобретенного за плату, производится путем сложения фактически понесенных затрат на его покупку. Имущество полученное на безвозмездной основе, принимается к учету по рыночной стоимости на дату оприходования. Имущество, произведенное самим экономическим субъектом оценивается в сумме фактических затрат на его изготовление. Фактические затраты на изготовление конкретного объекта включают:

- расходы на его приобретение (рыночная цена или цена, установленная экспертным путем);
- проценты, уплаченные за предоставленный коммерческий кредит;
- наценки (надбавки);
- комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям;
- таможенные пошлины, таможенные сборы и иные платежи;
- расходы на транспортировку;
- расходы на хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Текущая рыночная стоимость объекта формируется на основе цены, действующей на дату его оприходования, подтвержденной документально или экспертным путем.

Причем величина цены не находится под влиянием каких-либо чрезвычайных обстоятельств, могущих оказать влияние на ее формирование. Имеется в виду, что объем оценки представлен на рынке в форме публичной оферты, между участниками сделки не имело принуждения к совершению сделки с чьей-либо стороны и т. п.

Определение цены экспертным путем должно осуществляться в рамках Закона Республики Узбекистан “Об оценочной деятельности”.

В случаях, предусмотренных действующим законодательством, оценка объекта, в том числе повторная, может быть проведена оценщиком по постановлению суда или по решению уполномоченного органа. При отпуске товарно-материальных запасов на производственные и иные цели их оценка может осуществляться по одному из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы, сложившейся на момент приобретения;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения таких запасов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени их приобретения (метод ЛИФО).
- Оценка товаров на предприятиях розничной торговли может быть принята в учете по одному на двух вариантов:
  - по розничным продажным ценам с использованием в текущем учете обособленного счета “Торговая наценка”;
  - по покупной стоимости без использования данного счета в текущем учете.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается, если это предусмотрено действующим законодательством и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. Таким образом, основным правилом оценки, кстати, прямо вытекающим из базового принципа бухгалтерского учета — принципа непрерывности функционирующего предприятия, является правило оценки приобретаемого соответствующего вида имущества в сумме фактических затрат на покупку.

Валютные счета организаций и операции в иностранной валюте показываются в бухгалтерском учете в суммах путем пересчета этой валюты по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату совершения операции.

Исходя из этого можно сделать вывод о том, что оценка является определяющим фактором в рыночной экономике. При всем многообразии оценок все они могут быть поставлены в зависимость от следующих признаков:

- места формирования цены — на уровне организаций (внутренний аспект) или в условиях сделки на рынке (внешний аспект);
- характера формирования цены — в порядке отчуждения соответствующего актива путем продажи, безвозмездной передачи или путем приобретения;

- временного фактора — на основе прошлых событий, настоящего периода или будущего момента.

В рамках временного фактора в отечественном учете наибольшее применение получили первые два. Метод оценки на основе прошлых событий, рассматриваемый как метод первоначальной (исторической) стоимости, широкое применение имел в недалеком прошлом в условиях стабильных цен. Изменение их имело место только на государственном уровне.

Признание оценки по времени настоящего периода рассматривается как рыночная стоимость, отражение ее в текущем учете показывается исходя из соблюдения принципа осмотрительности, нередко называемого “принципом осторожности”, предусматривающего при наличии нескольких оценок в отношении стоимости одного и того же актива выбор более низкой оценки. Такой вариант предполагает, что более низкий порог оценки стоимости конкретного объекта организация определяет сама, а более высокий установит рынок.

Признак будущего момента в определении оценки в отечественном учете, в отличие от постановки учета в странах с развитой рыночной экономикой, не получил должного применения. Его признание связывают с постановкой управленческого учета, представляющего наиболее важную информацию для всей системы управления организацией.

Независимо от сущности рассмотренных выше признаков, обуславливающих разнообразие применяемых оценок отдельных активов, в основе каждого из них должны лежать принципы реальности и единства.

Использование принципа реальности обеспечивает объективное соответствие денежного выражения определенного актива величине заключенного в нем живого и овеществленного труда, составляющего его себестоимость. Последняя является ориентиром при формировании рыночной стоимости.

Принцип единства предусматривает единообразный подход в установлении оценки отдельных объектов учета разными организациями и отражение ими в своих учетных политиках при общем соблюдении принципа осторожности. Поэтому соблюдение принципа реальности и единства оценки имеет важное значение. В основе ее лежит фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета, верхний предел которой зависит от общественно необходимых издержек, определяемых спросом и предложением.

Фактическая себестоимость объектов бухгалтерского учета исчисляется путем соизмерения и обобщения прошлого овеществленного и живого труда.

Этот прием получил название *калькуляции*<sup>1</sup>. Сопоставление текущих издержек и конечных результатов достигается через оценку их в стоимостном измерении, базирующейся на данных калькуляции фактической себестоимости.

Общие правила калькуляции устанавливаются постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года №54 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» в новой редакции с учетом произошедших изменений в законодательстве.

Независимо от этого оценка и калькуляция выступают в качестве определяющего критерия для целей стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета.

Процесс управления только тогда достигает цели, когда в текущем учете контроль за наличием и движением имущества, формированием и погашением обязательств осуществляется по отдельным их группам, видам, наименованиям в разрезе каждой позиции по местам нахождения или возникновения. Такая необходимость обусловлена различием в составе и функциональной роли отдельных объектов бухгалтерского учета в процессе расширенного общественного воспроизводства. Поэтому в учете объекты должны быть сгруппированы по экономической однородности. Решается эта задача при помощи *системы счетов* бухгалтерского учета.

*Счет* — локальная информационная система, определяющая группировку экономически однородного объекта учета, его сущность и изменение. С его помощью реализуется контрольная функция бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции на счетах отражаются методом *двойной записи*. Двойная запись есть продукт кругооборота хозяйственных средств, отражающего двойственность самих хозяйственных процессов, проявляющуюся в тесной взаимозависимости и взаимообусловленности как результат осуществления хозяйственной операции. Например, в хозяйственной операции поступления денежных средств, полученных из банка в организацию, одновременно следует отразить в учете оприходование их в кассу и списание с расчетного счета. Этим подтверждается факт совершения хозяйственной операции и раскрывается экономическая сущность хозяйственной операции.

Через счета и двойную запись лежит путь к систематическому обобщению итогов хозяйственной деятельности, выбору дальнейшей стратегии организации. Достигается эта цель путем составления *бухгалтерского баланса*. Он не только раскрывает состав

---

<sup>1</sup> Калькуляция (лат. calculatio, счисление) — исчисление всех элементов себестоимости и продажной цены продукции, товаров, работ, услуг; область хозяйственного учета, занимающаяся определением издержек, относящихся к производству, управлению и обращению на предприятии.

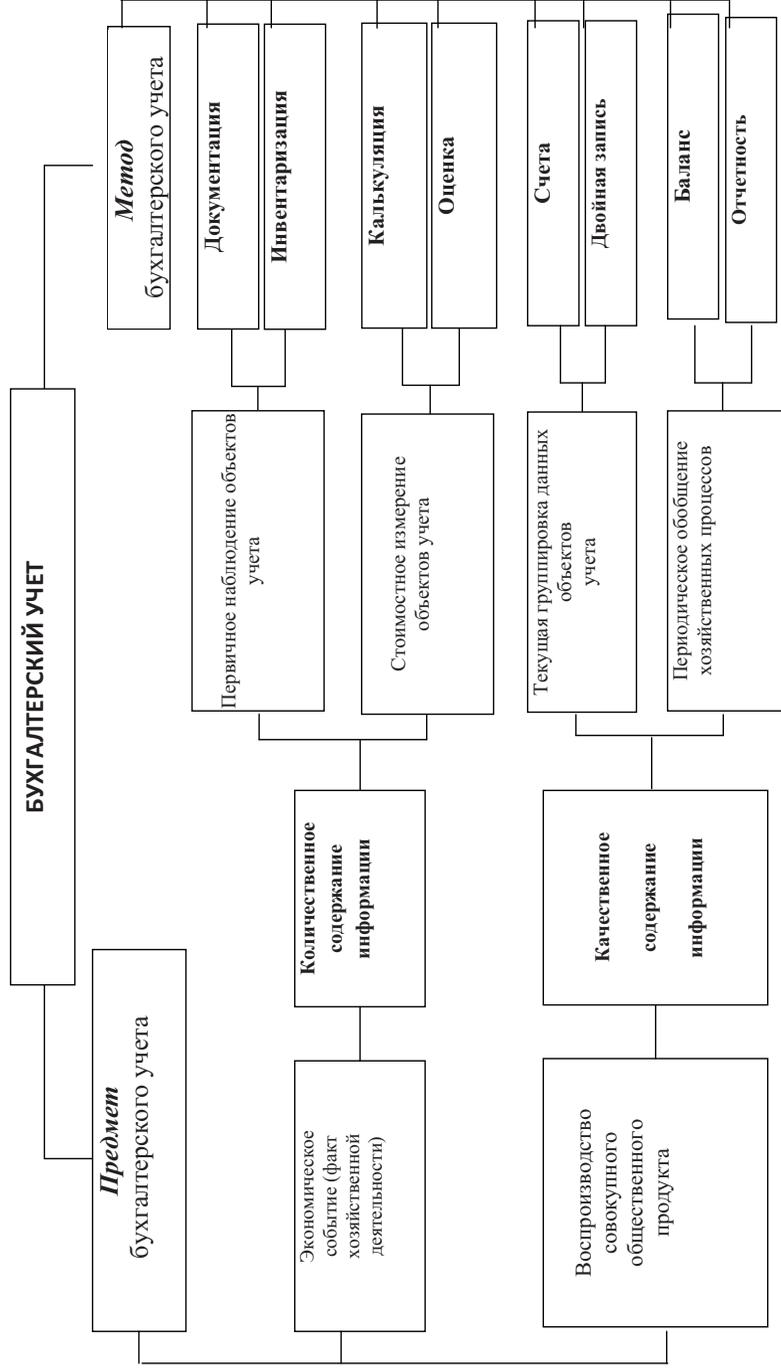


Рис. 2.4. Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета

имущества конкретного субъекта по его видам, составу, функциональной роли и источникам формирования в процессе воспроизводства общественного продукта, но и содержит данные, анализ которых позволяет оценить уровень качества работы управляющих.

Бухгалтерский баланс включает остатки счетов, которые формируют имущество субъекта, его собственный и заемный капитал.

Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности организации находит отражение в *отчетности*. Ею пользуются как внутренний аппарат управления, так и внешние пользователи, имеющие финансовые интересы в данной организации, или потенциальные инвесторы. Поэтому отчетность должна быть составлена по определенным правилам и стандартам.

В конечном итоге бухгалтерский баланс и отчетность выступают как способ *итогового обобщения и соизмерения* текущей учетной информации об активах и источниках создания организации, формирующих ее объекты учета.

Рассмотренные элементы метода бухгалтерского учета подтверждают их специфичность, присущую только данному виду хозяйственного учета, позволяют всесторонне уяснить сущность его предмета. Каждый из них несет не только самостоятельную нагрузку, но и является исходной предпосылкой для функционирования следующей составной части метода, что позволяет уяснить причинную связь между фактами хозяйственной жизни. Тем самым достигается полное, непрерывное и объективное их отражение в системном бухгалтерском учете.

Итак, метод бухгалтерского учета есть взаимосвязанная совокупность способов познания сущности его предмета через процесс управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами с целью исчисления прибыли. Автоматизация бухгалтерского учета и применение математических методов в экономике предоставляют возможность моделирования учетными процессами. Оно может осуществляться как последовательно применительно к указанным выше элементам метода бухгалтерского учета, так и в тесной их взаимосвязи исходя из поставленных задач. Взаимосвязь предмета и метода бухгалтерского учета представлена на рисунке 2.4.



#### **Вопросы для самопроверки**

1. Дайте определение предмета бухгалтерского учета.

2. Назовите группы, классифицирующие имущество по составу и функциональной роли (характеру использования).
3. Что понимается под долгосрочными активами?
4. Что относится к текущим активам?
5. Назовите состав собственных средств?
6. Назовите состав привлеченных источников?
7. Как формируется уставный капитал?
8. За счет чего создается образуется добавленный капитал?
9. За счет чего создается резервный капитал?
10. На какие группы подразделяется заемные источники?
11. Что понимается под долгосрочными обязательствами?
12. Что понимается под краткосрочными обязательствами?
13. Дайте определение кредиторской задолженности.
14. Каковы важнейшие объекты бухгалтерского учета?
15. Раскройте группировку имущества хозяйствующего субъекта.
16. Охарактеризуйте содержание группировки источников формирования имущества хозяйствующего субъекта.
17. В чем сущность метода бухгалтерского учета и каковы его слагаемые?

### Тема 3. Методология учета основных хозяйственных процессов в фермерских хозяйствах

*Найти путеводную звезду в тумане.  
И я вижу её.*

**В. Брюсов**

#### План

- 3.1. Сущность основных хозяйственных процессов.
- 3.2. Учет процесса снабжения.
- 3.3. Учет процесса производства.
- 3.4. Учет процесса реализации и формирование финансовых результатов.



#### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.
2. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» и комментарии к нему. Серии «Библиотека НТВ», Т.: 2004.
3. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан» Серии «Библиотека НТВ», Т.: - 2004.
4. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002.-448 с.
5. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.: ФиС. 1993.
6. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
7. Дусмуратов Р.Д. Теория бухгалтерского учета, курс лекции, Т.:2006. -342с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.-496 с.
9. [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) – International Accounting Standards Committee
10. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) – American Institute of Certified Public Accountants



Ключевые слова: *хозяйственные процессы, процесс снабжение, процесс производства, процесс реализации, формирование финансового результата, транспортно-заготовительные расходы.*

### 3.1. Сущность основных хозяйственных процессов

Набор соответствующих фактов об изменении состояния отдельных наименований активов и/или пассивов характеризует хозяйственный процесс.

Формирование расширенного воспроизводства совокупного общественного продукта предусматривает следующие хозяйственные процессы:

- процессы снабжения;
- процесс производства;
- процесс реализации (*Основные хозяйственные процессы как предмет бухгалтерского учета подробно рассмотрены в теме №2*).

### 3.2. Учет процесса снабжения

Как известно, определяющей фазой в процессе расширенного общественного воспроизводства является процесс производства, так как именно на этом этапе осуществляется производство материальных благ.

Однако процесс производства не может протекать нормально, если ему не предшествует четко отлаженный процесс заготовки производственных запасов.

Этот процесс состоит из ряда экономических событий, включающих приобретение предприятием у поставщиков сырья и материалов, других ресурсов, обеспечивающих непрерывный процесс производства.

Задача бухгалтерского учета на этом этапе — правильно и своевременно исчислить объем заготовки, выявить возможные потери на пути продвижения материальных ценностей от поставщиков и произвести с ними расчеты. Все эти операции отражаются в учете в соответствии с условиями, определенными в договорах, заключенных их участниками.

Фактическая себестоимость заготовки материалов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

Вся информация по заготовлению материалов формируется на основании первичной учетной документации, выписываемой поставщиками и транспортными организациями (счета-фактуры, платежные требования, товарно-транспортные и железнодорожные накладные, спецификации, упаковочные листы и т. п.).

Сумма транспортно-заготовительных расходов бывает значительной и в отдельных отраслях промышленности достигает более одной трети покупной стоимости материалов. Эта сумма зависит от расстояния доставки, видов транспорта, размера тарифов и пр.

На предприятиях малого бизнеса исчисление фактической себестоимости, как правило, совпадает с реальными процессами осуществления хозяйственных операций по заготовлению материалов. Поэтому текущий учет процесса их заготовления ведется сразу по фактической себестоимости.

На средних и крупных предприятиях такой вариант неприемлем из-за большого количества хозяйственных операций и документов, несвоевременного поступления сопроводительных документов и неритмичной поставки материалов. Поэтому здесь текущий учет заготовления производственных запасов чаще всего осуществляется в твердых учетных (договорных) ценах или по плановой себестоимости.

В плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение производственных запасов отражается на счетах 1000-«Счета учета материалов» (1010-1090), 1510-«Заготовление и приобретение материалов», 1610-«Отклонение в стоимости материалов» и др.

На счете 1000-«Счета учета материалов» (1010-1090) накапливается информация о наличии и движении товарно-материальных ценностей в оценке по фактической себестоимости их заготовления или по твердым учетным ценам.

Фактическая себестоимость заготовления формируется исходя из стоимости материалов по договорным и иным ценам и издержек по их завозу. Состав последних определяется соответствующими нормативными документами.

В том случае, когда текущий учет материалов ведется по твердым учетным ценам (плановой себестоимости, договорным и иным ценам), образующаяся разница между стоимостью производственных запасов по указанным ценам и исчисленными фактическими издержками по заготовлению отражается на счете 1610-«Отклонение в стоимости материалов».

Текущий учет заготовления материалов допускается вести также с использованием счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов».

По дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счетов: 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 6970-«Задолженность подотчетным лицам», 6990-«Прочие обязательства» и др. учитывается покупная стоимость товарно-материальных ценностей, которая указывается в счетах-фактурах поставщиков.

По кредиту счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов» в корреспонденции со счетом 1000-«Счета учета материалов» и др. формируется информация, показывается стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей.

Сумма разницы между фактической себестоимостью и твердыми учетными ценами списывается со счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов» на счет 1610-«Отклонение в стоимости материалов».

Остаток на конец месяца по счету 1510-«Заготовление и приобретение материалов» означает, что часть производственных запасов не оприходована в связи с нахождением их в пути.

Рассмотренная корреспонденция счетов по приобретению производственных запасов дает ответ на вопрос, сколько приобретено материалов, какова их фактическая себестоимость физического объема. Для менеджеров же нужна конкретная информация, показывающая фактическую себестоимость отдельных наименований материалов. Только таким образом может быть обеспечена технология производства отдельных видов продукции.

Учетный процесс предусматривает организацию текущего учета движения материалов в двух оценках: по фактической себестоимости и по твердым учетным, например договорным, ценам. Сумма разницы между ними представляет собой отклонения, равные величине транспортно-заготовительных расходов. Данная сумма указанных расходов относится ко всему объему заготовления материалов. Для исчисления фактической себестоимости заготовления отдельных наименований следует предварительно исчислить средний процент транспортно-заготовительных расходов по отношению к учетной (договорной) цене. Затем величину этого процента умножить на сумму расходов, относящихся к приобретению конкретных наименований материалов, представленных на аналитических счетах к счету 1010-«Сырьё и материалы». Полученный итог следует прибавить к договорной цене соответствующего вида материалов и получим его фактическую себестоимость заготовления.

Рассмотрим на счетах бухгалтерского учета процедуру учета процесса снабжения производственными запасами с использованием счетов 1510-«Заготовление и приобретение материалов» и 1610-«Отклонения в стоимости материалов».

Допустим, в бухгалтерии АО «Дельфин» на 1 апреля 2010 года имелись следующие остатки по счетам (сум.):

Счет 1010 «Сырьё и материалы» в оценке по договорным ценам поставщиков  
100000,

Из общей суммы материалов: Материал «А» (3000 кг по 20 сум за 1 кг) 60000

Материал «Б» (1000 кг по 40 руб. за 1 кг) 40000

Счет 5110 «Расчетный счет» 90000

Счет 6010 «счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 42000

Счет 2310 «Вспомогательное производство» 2500

Между АО «Дельфин» и заводом «Зенит» составлен договор купли-продажи о поставке следующих материалов:

- а) материал «А» 1000 кг по 20 сум. за 1 кг на сумму 20000 сум.
- б) материал «Б» 1000 кг по 40 сум за 1 кг на сумму 40000 сум.

Итого 60000 сум.

железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком

за счет предприятия-покупателя 1200 сум.

Всего 61200 сум.

Предположим, что в апреле на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

**1-операция.** Согласно договору АО «Дельфин» осуществил предоплату в размере 50% от договорной суммы:

Д-т 4310-«Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» 30600 сум

К-т 5110-«Расчетный счет» – 30600 сум.

**2-операция.** После предоплаты (авансирование) по счет-фактуре завод «Зенит» отгрузил в адрес предприятия материалы:

а) материал «А» 1000 кг по 20 сум. за 1 кг на сумму 20000 сум.

б) материал «Б» 1000 кг по 40 сум за 1 кг на сумму 40000 сум.

Итого 60000 сум.

железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком

за счет предприятия-покупателя 1200 сум.

Всего 61200 сум.

В учете следует отразить акцепт материалов по договорной цене на сумму 60000 сум и фактическую сумму транспортно-заготовительных расходов— 1200 сум, предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем по дебету счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов». Непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 61200 сум следует отнести в кредит счета 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», так как в пассивных счетах, каковым является данный счет, увеличение показывается по кредиту счета.

Запись второй операции в учете отразится следующим образом:

Д-т 1510-«Заготовление и приобретение материалов» - 61200 сум

К-т 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 61200 сум

**3-операция.** Расходы по перевозке материалов со станции железной дороги до склада АО «Дельфин», произведенные его автотранспортом, составили 3000 сум. Для АО

«Дельфин» эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в дебет счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов», где в конечном итоге будет исчислена фактическая себестоимость заготовления материалов. Одновременно с дебета в кредит счета 2310-«Вспомогательное производство» надо списать услуги собственного автотранспорта, т. е. учесть целевой характер оказанных услуг.

Запись третьей операции:

Д-т 1510-«Заготовление и приобретение материалов» - 3000 сум

К-т 2310-«Вспомогательное производство» - 3000 сум.

**4-операция.** Оприходованы на склад поступившие от поставщика материалы по договорным ценам на 60000 сум. Факт их оприходования следует показать по дебету счета 1010-«Сырьё и материалы», поскольку данный счет является активным по отношению к балансу. В кредит счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов» будет списана ранее учтенная по дебету данного счета фактурная (договорная) стоимость принятых к оплате указанных материалов.

Запись четвертой операции:

Д-т 1010-«Сырьё и материалы» 60000 сум

К-т 1510-«Заготовление и приобретение материалов» 60000 сум

**5-операция.** Исчислена сумма отклонений, равная размеру транспортно-заготовительных расходов по данной партии материалов, поступивших от поставщика 4200 сум (1200 сум по второй операции + 3000 сум по третьей операции). Данная сумма определена как результат сравнения итога по дебету (64200 сум) и кредиту (60000 сум) счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов». При закрытии оборотов по данному счету сумма разницы 4200 сум будет отнесена в дебет счета 1610-«Отклонение в стоимости материалов».

Запись пятой операции:

Д-т 1610-«Отклонение в стоимости материалов» 4200 сум

К-т 1510-«Заготовление и приобретение материалов» 4200 сум

**6-операция.** Перечислена с расчетного счета сумма в погашение оставшаяся части кредиторской задолженности заводу «Зенит» 30600 сум. Как известно, уменьшение в пассивных счетах, каковым является счет 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», показывается в учете по дебету. На данную сумму надо показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах уменьшение отражается по кредиту. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 5110-«Расчетный счет».

В учете шестая операция будет отражена следующей корреспонденцией счетов:

Д-т 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 30600 сум

К-т 5110-«Расчетный счет» 30600 сум.

**7-операция.** Принята к зачет предоплаченная сумма аванса заводу «Зенить» согласно договору в размере 50% от договорной суммы 30600 сум.

Шестая операция будет отражена на счетах бухгалтерского учета:

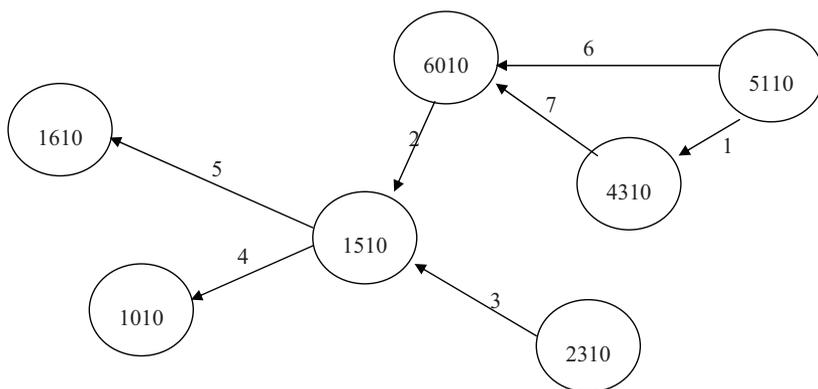
Д-т 6010-«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 30600 сум.

К-т 4310-«Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» 30600 сум

Приведенный перечень хозяйственных операций по учету процесса заготовления материалов представляет собой определенную модель, которая схематически может быть представлена в рисунке 3.1.

В дебете счета 1510-«Заготовление и приобретение материалов» сформировалась их фактическая себестоимость— 64200 сум, равная договорной цене поставщика 61200 сум и сумме фактически понесенных транспортно-заготовительных расходов — 3000 сум.

Итак, после отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций процесса снабжения по дебету счета 1010-«Сырьё и материалы» будет формироваться фактическая себестоимость приобретенных материалов в сумме 64200 сум, в том числе материал «В» – 21400 сум и материал «Б» – 42800 сум.



*Рис.3.1. Общая схема бухгалтерского учета процесса снабжения*

В бухгалтерии аналитический учет материалов ведется в денежном выражении.

Аналитический учет материалов на складах осуществляется в натуральном выражении. Если имеет место большая номенклатура материальных ценностей, аналитический учет предусматривается не по каждому наименованию, а по группе однородных материалов.

Схематически приведенные хозяйственные операции получают следующее отражение на счетах аналитического и синтетического учета (сум):

### Синтетические счета

Счет 1010 «Сырьё и материалы»

Счет 2310-«Вспомогательное производство»

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
Сальдо на 1.04. 1000			Сальдо на 1.04. 2500	3) 3000	
4) 60000					

### Счет 1510-«Заготовление и приобретение материалов»

Дебет

Кредит

Номер и дата операции	Договорная цена, сум	Транспортно-заготовительные расходы, сумм	Фактическая себестоимость, сум	Номер и дата операции	Договорная цена, сум	Транспортно-заготовительные расходы, сум	Фактическая себестоимость, сумм
Сальдо на 1.04.							
2)	60000	1200	61200	4)	60000	-	60000
3)		3000	3000	5)		4200	4200
Оборот за месяц	6000	4200	64200	Оборот за месяц	60000	4200	64200

Счет «Расчетный счет»

Счет 1610-«Отклонение в стоимости материалов»

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
5) 4200			Сальдо на 1.04. 90000	1) 30600	6) 30600

Счет 4310-«Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»

Счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
1) 30600		7) 30600	6) 30600	Сальдо на 1.04. 42000	
			7) 30600	2) 61200	

### Аналитические счета

Счет 1010-«Сырьё и материалы» – материал «А»					
					Цена 20 сум за 1 кг
Дебет			Кредит		
Дата и номер операции	Количество	Сумма	Дата и номер операции	Количество	Сумма
Сальдо на 1.03.	3000	60000			
4)	1000	20000			
Оборот		20000			
Счет 1010-«Сырьё и материалы» – материал «Б»					
					Цена 40 сум за 1 кг
Дебет			Кредит		
Дата и номер операции	Количество	Сумма	Дата и номер операции	Количество	Сумма
Сальдо на 1.03.	1000	40000			
4)	1000	40000			
Оборот		40000			

Фактическая себестоимость каждого наименования материалов исчислена на основании следующего расчета. Как видно из содержания хозяйственных операций, сумма транспортно-заготовительных расходов составила в процессе заготовления материалов 4200 сум (*см. операцию 5*).

Договорная цена этих материалов — 60000 сум

Отсюда удельный вес транспортно-заготовительных расходов в объеме заготовления материалов составит, %:

4200 сум — x (%),

$$60000 \text{ сум} — 100\%, x = \frac{4200 \times 100}{60000} = 7\%$$

Сумма транспортно-заготовительных расходов между отдельными наименованиями материалов будут распределены следующим образом:

$$\text{На материал «А»} = \frac{20000 \times 7,0}{100} = 1400 \text{ сум}$$

$$\text{На материал «Б»} = \frac{40000 \times 7,0}{100} = 2800 \text{ сум}$$

Фактическая себестоимость приобретенных материалов составит:

$$\text{«А» материал} = 20000 + 1400 = 21400 \text{ сум}$$

$$\text{«Б» материал} = 40000 + 2800 = 42800 \text{ сум}$$

Таким образом, калькуляция себестоимости заготовленных материалов будет иметь вид табл. 3.1.

**Таблица 3.1 Калькуляция себестоимости заготовленных материалов**

Статьи затрат	Материал «А»		Материал «Б»		Фактическая себестоимость
	На все количество (1000 кг), сум.	на 1 кг, сум.	на все количество (1000 кг), сум.	На 1 кг, сум.	
1. Покупная (договорная) стоимость	20000	20,0	40000	40,0	60000
2. Транспортно-заготовительные расходы	1400	1,40	2800	2,80	4200
Итого фактическая себестоимость	21400	21,40	42800	42,80	64200

Вышеприведенные операции на аналитических и синтетических счетах отражаются в следующем порядке:

**Отражение на синтетических счетах**

<i>1010-«Сырьё и материалы»</i> Д-т К-т		<i>6010-«Счета к оплате поставщикам и Д-т подрядчикам»</i> К-т	
Остаток на 1.04. 100000		6) 9180 7) 55020	2) 61200 3) 3000
4) 60000			

<i>5110-«Расчетный счет»</i> Д-т К-т		<i>4310-«Авансы, выданные поставщикам и Д-т подрядчикам под ТМЦ»</i> К-т	
С-до: 90000	1) 9180 7) 55020	1) 9180	6) 9180

**1510-«Заготовление и приобретение материалов»**

Дебет					Кредит		
№ операции	договорная цена	транспортно-заготовительные затраты	фактическая себестоимость	№ операции	договорная цена	транспортно-заготовительные затраты	фактическая себестоимость
Остаток на 1.04.	-	-	-				
2)	60000	1200	61200	4)	60000	-	60000
3)	-	3000	3000	5)	-	4200	4200
оборот	60000	4200	64200	оборот	60000	4200	64200

**1610-«Отклонения в стоимости материалов**

**Д-т К-т**

5) 4200	
---------	--

## Отражение на аналитических счетах

### Материал «А»

Дебет				Кредит			
Дата и № операции	количество, кг	цена	Стоимость, сум	Дата и № операции	Количество кг	Цена	Стоимость, сум
Остаток на 1.04.	3000	20	60000				
4)	1000	20	20000				

### Материал «Б»

Дебет				Кредит			
Дата и № операции	количество, кг	Цена	Стоимость, сум	Дата и № операции	количество, кг	Цена	Стоимость, сум
Остаток на 1.04.	1000	40	40000				
4)	1000	40	40000				

### 3.3. Учет процесса производства

Данное звено в системе воспроизводства совокупности общественного продукта является определяющим, поскольку в процессе производства создается новая стоимость.

Исходя из этого учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости является одним из основных направлений в работе бухгалтерии. Задача бухгалтерского учета состоит в том, чтобы учесть все затраты на фактический объем производства в денежном и натуральном выражении и исчислить производственную (фабрично-заводскую) себестоимость выпущенной из производства продукции как в целом, так и в разрезе отдельных ее наименований.

Хозяйствующие субъекты, являющиеся плательщиками налога на прибыль, относят на себестоимость продукции (работ и услуг) расходы, предусмотренные «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденный Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан №54 от 5 февраля 1999 года (с учетом последующих изменений). Согласно «положению о составе затрат» в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства.

Затраты, формирующие производственную себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам:

- производственные материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда производственного характера;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;
- прочие затраты производственного характера.

Для решения отмеченной задачи в новом плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 2010-«Основное производство», 2310-«Вспомогательное производство», 2510-«Общепроизводственные расходы» и некоторые другие.

Себестоимость отдельных наименований продукции, работ, видов услуг формируется на аналитических счетах, открываемых к двум синтетическим калькуляционным счетам 2010-«Основное производство», 2310-«Вспомогательное производство».

В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем, хотя относительно объема производства являются переменными.

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производствами. Учет их ведется на двух собирательно-распределительном счете 2510-«Общепроизводственные расходы».

Рассмотрим общую схему учета затрат на производство. В части списания материалов воспользуемся исходными данными по их заготовлению, полученными в процессе изложения учета материалов в п.13.2.

**1-операция.** Отпущены со склада и израсходованы материалы по плановой себестоимости\*:

а) по изготовлению продукции «А»	45000 сум.	
б) по изготовлению продукции «Б»	50000 сум.	
		Итого 95000 сум.
в) на общепроизводственные расходы	5000 сум.	
		Всего 100000 сум.

Экономическая сущность данной операции состоит в потреблении материалов. Следовательно, на складе надо отразить их уменьшение. Поскольку счет 1010-«Сырьё и материалы» активный, то уменьшение, списание материалов следует показать по кредиту

---

\* В целях упрощения общей схемы учета затрат на производство формирование затрат во вспомогательных производствах не рассматривается.

данного счета. В то же время стоимость потребленных материалов – это часть текущих издержек предприятия по изготовлению продукции. По окончании технологического процесса стоимость этих материалов вместе с другими расходами составит производственную себестоимость готовой продукции. Счет 2010-«Основное производство» также активный, поэтому увеличение затрат в сумме потребленных материалов надо отразить по дебету данного счета отдельно по каждому аналитическому счету, т. е. по продукции «А» и продукции «Б».

Поскольку это основные расходы, они включаются в себестоимость каждого вида продукции прямым путем.

Отпуск материалов общепроизводственные нужды есть расходы по обслуживанию и управлению производством. Формирование их осуществляется по дебету активного собирательно-распределительного счета 2510-«Общепроизводственные расходы».

Итак, запись первой операции:

*Д-т 2010- «Основное производство» — 95000 сум, в том числе*

*на продукцию «А» — 45000 сум.*

*на продукцию «Б» — 50000 сум.,*

*2510-«Общепроизводственные расходы» — 5000 сум.*

*К-т 1010-«Сырьё и материалы» — 100000 сум.*

**2-операция.** Списываются отклонения от договорных цен на израсходованные в течение месяца материалы. Это следует сделать с целью исчисления фактической себестоимости потребленных в отчетном периоде, материалов.

Сумма отклонения за отчетный месяц по счету 1610-«Отклонение в стоимости материалов» составила 4200 сум. Стоимость материалов по договорным ценам по счету 1010-«Сырьё и материалы» - соответственно — 100000 сум. Отсюда средний процент отклонений будет равен:

$4200 \text{ сум} = x(\%),$

$160000 \text{ сум} = 100\%, \quad x = 4200 \times 100 / 160000 = 2,625$

Сумма отклонений на стоимость отпущенных на производственные нужды материалов за отчетный период составит 2625 сум ( $2,625 \times 100000 : 100$ ).

в том числе:

а) на производство продукции «А».....1181 сум

$(2,625 \times 45000 / 100),$

б) на производство продукции «Б»..... 1312,5 сум

$(2,625 \times 50000 / 100),$

в) на общепроизводственные расходы ..... 131,5 сум

(2,625 x 5000 / 100),

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по договорным ценам с кредита счета 1610-«Отклонение в стоимости материалов». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов.

Исходя из изложенного содержание второй операции в части списания суммы отклонений, относящейся к стоимости потребленных материалов по договорным ценам, получит на счетах бухгалтерского учета следующее отражение:

*Д-т 2010-«Основное производство» — 2493,5 сум, в том числе:*

а) на производство продукции «А»	1181 сум
б) на производство продукции «Б»	1312,5 сум
2510-«Общепроизводственные расходы»	131,5 сум

*К-т 1610-«Отклонения в стоимости материалов» - 2625 сум*

**3-операция.** Начислена заработная плата персоналу фирмы за отчетный период:

а) рабочим на изготовление продукции «А»	130000 сум
б) на изготовление продукции «Б» .....	150000 сум
Итого:	280000 сум.
в) персоналу, по организации и управления производства –	20000 сум
Всего:	300000 сум.

Приведенные суммы начисленной и распределенной заработной платы следует отнести в дебет тех же счетов, что были задействованы при списании материалов (*см. операцию 1*), так как это также текущие издержки предприятие в отчетном периоде. В то же время у предприятие возникли обязательства перед своим персоналом на сумму начисленной, но непогашенной заработной платы. Это кредиторская задолженность, рассматриваемая как источник заемных средств. Поэтому счет 6710-«Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором следует отражать эти обязательства, пассивный, а увеличение кредиторской задолженности надо отразить по кредиту данного счета.

Отсюда запись третьей операции:

*Д-т 2010-«Основное производство» — 280000 сум, в том числе:*

а) на изготовление продукции «А» .....	130000 сум,
б) на изготовление продукции «Б» .....	150000 сум
2510 «Общепроизводственные расходы» —	20000 сум

*кредит счета 6710- «Расчеты с персоналом по оплате труда»— 300000 сум.*

**4-операция.** На сумму начисленной заработной платы (см. операцию 3) произведены отчисления на социальное страхование. Эти отчисления — часть текущих расходов организации и поэтому должны быть отнесены на увеличение затрат на производство.

С другой стороны, у организации возникла кредиторская задолженность перед органами социального страхования. Увеличение ее надо показать по кредиту пассивного счета 6520-«Платежи в государственные целевые фонды»

Запись четвертой операции:

*Д-т 2010-«Основное производство»* — 92400 сум, в том числе:

а) на изготовление продукции «А» .....42900 сум,

б) на изготовление продукции «Б» .....49500 сум

*2510-«Общепроизводственные расходы»* - 6600 сум

*К-т 6520-«Платежи в государственные целевые фонды»* - 99000 сум

**5-операция.** Отражена сумма начисленного износа за отчетный период в соответствии с установленными нормами по:

а) зданиям и сооружениям основного производства – 20000 сум

б) зданиям общепроизводственного назначения 10000 сум

Итого: 30000 сум

Как известно, начислена сумма износа включается в издержки производства изготавливаемой продукции и дальнейшем возмещается в сумме выручки от продажи этой продукции. Следовательно, в учете необходимо отразить одновременно увеличение текущих издержек и накопленной суммы износа основных средств. Начисленная сумма износа по зданиям и сооружениям основного производства будет записана в дебет 2510-«Общепроизводственные расходы» в кредит счета 0220-«Износ зданий, сооружений и передаточных устройств».

Запись пятой операции:

*Д-т 2510-«Общепроизводственные расходы»* - 30000 сум,

*К-т 0220-«Износ зданий, сооружений, передаточных устройств»* 30000 сум

**6-операция.** Согласно счету-фактуре «Ташэлектросеть», принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию:

а) в связи с освещением зданиями производственного цеха – 25000 сум.

б) на общепроизводственные нужды ..... 15000 сум.

Итого: 40000 сум

Расход электроэнергии — часть расходов, связанных с изготовлением продукции и потому включаемых в ее себестоимость. Включение этих расходов на конкретные виды

продукции будет осуществлено после распределения отдельных расходов по управлению и обслуживанию производства. Поэтому потребление электроэнергии надо отнести в дебет счета 2510-«Общепроизводственные расходы». В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед «Ташэлектросеть» следует кредитовать счет 6990-«Прочие обязательства».

Запись шестой операции:

*Д-т 2510-«Общепроизводственные расходы» - 40000 сум,*

*К-т 6990-«Прочие обязательства» – 40000 сум.*

**7-операция.** Принята к оплате сумма задолженности арендодателю по текущей аренде имущества — здания склада — за полгода вперед на 60000 сум.

Данная задолженность рассматривается как расходы будущих периодов, поскольку к отчетному периоду не относится. В дальнейшем, по мере наступления каждого месяца, она будет равномерно в размере 1/6 суммы платежа включаться в себестоимость продукции. В связи с этим на момент возникновения задолженности общая сумма аренды должна быть отнесена в дебет счета 3110-«Предоплаченная аренда» в корреспонденции с кредитом счета 6910-«Краткосрочная аренда к оплате»

Запись седьмой операции:

*Д-т 3110-« Предоплаченная аренда» 60000 сум*

*К-т 6910-« Краткосрочная аренда к оплате» 60000 сум*

**8-операция.** По окончании отчетного месяца списываются общепроизводственные расходы 101731,5 сум (*см. операции 1—6*). Эти расходы, являются собирательно-распределительными и следовательно, подлежат включению в себестоимость продукции «А» и «Б» косвенным путем, через установленную базу распределения. Наиболее распространенной базой распределения их является основная заработная плата производственных рабочих. Она составила за отчетный месяц 300000 сум (*см. операцию 3*).

На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно следующему расчету:

1. Средний процент общепроизводственных расходов относительно установленной базы распределения:

$$101731,5 - x(\%)$$

$$300000 - 100\%, x = \frac{101731,5 \times 100}{300000} = 33\%$$

2. Сумма общепроизводственных расходов, относимая: на продукцию «А»: 130000  
 $x 33,0 = 42200$  сум

на продукцию «Б»:  $101731,5 - 42900 = 58831,5$  сум

В аналитическом учете на продукцию «А» будет списано 42200 сум, а на продукцию «Б» — 58831,5 сум.

В синтетическом учете общую сумму указанных расходов 101731,5 сум следует включить в дебет счета 2010-«Основное производство».

Запись восьмой операции:

*Д-т 2010-«Основное производство»* 101731,5 сум

*К-т 2510-«Общепроизводственные расходы»* 101731,5 сум

После данной операции счет 2510-«Общепроизводственные расходы» будет закрыт, а на счете 2010-«Основное производство» в разрезе аналитических счетов сформируется фактическая себестоимость изготовленной продукции «А» и продукции «Б».

**9- операция.** Произведена и оприходована на склад готовая продукция по плановой себестоимости:

по продукции «А» 241100 сум,

по продукции «Б» 301102 сум ,

Итого: 542202 сум.

Обобщение информации о произведенной продукции за отчетный период, а также выявление отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от ее плановой себестоимости ведется на счете 2010-«Основное производства».

По дебету данного счета отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции с кредитом счета 2010-«Основное производство», а по кредиту – плановая себестоимость этой продукции в корреспонденции с дебетом счета 2810-«Готовая продукция на складе».

Запись девятой операции:

*Д-т 2810-«Готовая продукция на складе»* – 542202,0 сум

*К-т 2010-«Основное производства»* — 542202,0 сум.

**10-операция.** Отражена в учете разница между плановой и фактической производственной себестоимости выпущенной продукции — 29423 сум:

*Д-т 2810-«Готовая продукция на складе»* - 29423 сум

*К-т 2010-«Основное производство»* - 29423 сум.

Таким образом, рассмотренные хозяйственные операции в самом общем виде представляют картину формирования текущих издержек, связанных с изготовлением продукции «А» и «Б».

Составим калькуляцию фактической себестоимости по каждому наименованию продукции (табл. 3.2)

**Таблица 3.2. Калькуляция плановой и фактической цеховой себестоимости продукции «А» и «Б» (сум)**

Статьи затрат	Продукция «А»		Продукция «Б»	
	Всего	На единицу	Всего	На единицу
Материалы	45000	90	50000	83,3
Отклонение в стоимости материалов	1181	2,36	1312,5	2,19
Основная заработная плата производственных рабочих	130000	260	150000	2500
Отчисления на социальное страхование	42900	85,8	49500	82,5
Общепроизводственные расходы	44200	88,4	57400	95,67
Итоговая цеховая производственная себестоимость	263281	526,56	308212,5	513,7

На синтетических счетах бухгалтерского учета рассмотренные хозяйственные операции по учету процесса производства получают следующее отражение:

*Счет 10 10 «Сырьё и материалы»*

Дебет	Кредит
Остаток	1) 100000

*Счет 3110-«Предоплаченная аренда»*

Дебет	Кредит
7) 60000	

*Счет 2810-«Готовая продукция на складе»*

Дебет	Кредит
9) 542202	
10) 29423	
Оборот 571625,0	Оборот 571625,0

*Счет 2010 «Основное производства»*

Дебет	Кредит
1) 95000	9) 542202
2) 2493,54	10) 29423
3) 280000	
4) 92400	
8) 101731,5	
Оборот 571625	Оборот 571625

*Счет 2510-«Общепроизводственные расходы»*

Дебет	Кредит
1) 5000	8) 101731,5
2) 131,5	
3) 20000	
4) 6600	
5) 30000	
6) 40000	
Оборот 35821,1	Оборот 35821,1

*6910-«Краткосрочная аренда к оплате»*

Дебет	Кредит
	7) 60000
Оборот	Оборот: 60000

<i>Счет 1610-«Отклонения в стоимости материалов»</i>		<i>Счет 6710-«Расчет с персоналом по оплате труда»</i>	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
	2) 2625		3) 300000

<i>Счет 6520-«Платежи в государственные целевые фонды»</i>		<i>Счет 0220-«Износ зданий, сооружений и передаточных устройств»</i>	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
	4) 99000		5) 30000

<i>6990-«Прочие обязательства»</i>	
<u>Дебет</u>	<u>Кредит</u>
	6) 40000
	7) 10000

В целях упрощения учета калькуляция фактической себестоимости продукции «А» и «Б» исчислена при допущении отсутствия незавершенного производства на начало и конец месяца.

Обобщая содержание хозяйственных операций за отчетный месяц, можно сделать вывод о том, что предприятие превысило критическую себестоимость против плановой на 29426 сум, в том числе по продукции «А» на \_\_\_\_\_ сум и по продукцию «Б» 7110,5 сум.

Общая схема учета процесса производства приведена на рисунке 3.2.

Информация о формировании фактической себестоимости выпущенной из производства продукции «А» и «Б» обобщена в табл. 3.3. и 3.4.

**АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ**  
**К счету 2010 «Основное производство» – продукция «А» (сум)**

Номер хоз. опе- рации	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 2010-«Основное производство» с кредита счетов					Кредит счета 20 «Основное производство»
		1010- «Сырьё и материалы»	1610- «Отклонени е в стоимости материалов»	6710- «Расчеты с персоналом по оплате труда»	6520- «Платежи в государстве нные целевые фонды»	2510- «Общепрои зводственн ые расходы»	
1	Расход материалов	45000					45000
2	Отклонение в стоимости материалов от учетной цены		1181				1181
3	Основная заработная плата рабочих			130000			130000
4	Отчисление на государственные социальные страхование				42900		42900
8	Общепроизводственные расходы				44200		44200
9	Выход продукции, пл. себестоимости						241100
10	Отклонение от плановой себестоимости						22181
	Оборот за месяц	45000	1181	130000	42900	44200	263281,0
							263281,0

**АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ  
К счету 2010 «Основное производство» – продукция Б (сум)**

Номер хоз. опе- рации	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета 2010-«Основное производство», с кредита счетов					Кредит счета 20 «Основное производство»
		1010- «Сырьё и материалы»	1610- «Отклонени е в стоимости материалов»	6710- «Расчеты с персоналом по оплате труда»	6520- «Платежи в государстве нные целевые фонды»	2510- «Общепрои зводственн ые расходы»	
1	Расход материалов	50000					50000
2	Отклонение в стоимости материалов от учетной цены		1312,5				1312,5
3	Основная заработная плата рабочих			150000			150000
4	Отчисление на государственные социальные страхование				49500		49500
8	Общепроизводственные расходы					57400	57400
9	Выход продукции, пл. себестоимости						301102
10	Отклонение от плановой себестоимости						7110,5
	Оборот за месяц	50000	1312,5	150000	49500	57400	308212,5

### 3.4. Учет процесса реализации и формирование финансового результата

Процесс реализации продукции (работ, услуг) является завершающим в кругообороте хозяйственных средств. Задача учета – предоставить аппарату управления достоверную и своевременную информацию о фактических издержках производства и продажи конкретных наименований выпущенной продукции. Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и валовой (балансовой) прибыли от продажи продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (договорной) стоимостью проданной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость проданной продукции представляет собой фактическую производственную себестоимость проданной части готовой продукции.

Неизбежные расходы, которые несет организация по продаже за свой счет, принято называть расходами по реализации. Их состав включает 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 т. п.

В текущем учете расходы по реализации, осуществляемые за счет грузоотправителя, собираются на отдельном транзитном счете 9410-«Расходы по реализации».

Отклонения между плановой и фактической себестоимостью выпущенной из производства готовой продукции, списываются в дебет счета 9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции» с кредита счета 2810-«Готовая продукция на складе», если последний применяет организация. В дебет указанного счета списывается и плановая себестоимость данной готовой продукции с кредита счета 2810-«Готовая продукция на складе».

Такой вариант применяется в том случае, если организация при постановке учета проданной продукции формирует выручку от продажи по моменту отгрузки продукции.

Организации малого бизнеса при формировании учетной политики по продаже продукции (работ, услуг) могут отходить от базового принципа бухгалтерского учета – допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (в международной практике – метода начисления или соответствия). Такой подход допускается и в тех случаях, когда выручка от продажи в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете (при передаче другим организациям для

продажи на комиссионных началах, поставке на экспорт). В этих обстоятельствах организация учитывает продукцию, отгруженную покупателям, на счете 9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции». На основании подтверждающих документов об отгрузке продукции (товарно-транспортных накладных, приемо-сдаточных актов и пр.) в учете делается запись:

9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции»

2810-«Готовая продукция на складе».

В аналитическом учете эта запись вначале будет отражена по плановой (нормативной) себестоимости. В конце отчетного месяца при исчислении фактической себестоимости отгруженной продукции указанная выше бухгалтерская проводка будет скорректирована обычной записью на сумму перерасхода (фактическая себестоимость оказалась выше плановой (нормативной) или сторнировочной записью на сумму экономии (если фактическая себестоимость отгруженной продукции сложилась ниже плановой (нормативной)).

На сумму поступившей на расчетный счет малого предприятия выручки от покупателей за проданную продукцию по договорным ценам:

5110-«Расчетный счет»

9010-«Доходы от реализации готовой продукции»

Например, на предприятии имеются следующие остатки на 1 сентября 2005 года по счету 2810-«Готовая продукция на складе» и его аналитическим счетам:

продукция «В» 276000 сум (18400 штук, фактическая себестоимость 15 сум),

продукция «Г» 300000 сум (15000 штук, фактическая себестоимость 20 сум).

---

Всего: 576000 сум

***1-операция.*** Согласно договору предъявлен счет покупателю за отгруженные продукции:

продукция «В» 16400 штук, по 25 сум 410000 сум,

продукция «Г» 13000 штук, по 32 сум 416000 сум.

---

Всего: 826000 сум

Эта операция на счетах бухгалтерского учета отражается в следующем порядке:

Д-т 4010-«Счета к получению от покупателей и заказчиков» 826000 сум

К-т 9010-«Доходы от реализации готовой продукции» 826000 сум

в том числе:

доходы от реализации продукции «В» – 410000 сум

доходы от реализации продукции «Г» – 416000 сум.

**2-операция.** Согласно договору получен аванс в размере 50% от договорной стоимости:

Д-т	5110-«Расчетный счет»	– 413000 сум
К-т	6310-«Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»	– 413000 сум

**3-операция.** Согласно договору списаны фактическая себестоимость отгруженной продукции покупателям:

Д-т	9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции»	506000 сум
К-т	2810-«Готовая продукция на складе»	506000 сум.

В том числе:

себестоимость реализации продукции «В» – 246000 сум

себестоимость реализации продукции «Г» – 260000 сум.

**4-операция.** Полученные авансы приняты к зачету после предъявления платежных документов к покупателям

Д-т	6310-«Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»	– 413000 сум
К-т	4010-«Счета к получения от покупателей и заказчиков»	– 413000 сум

**5-операция.** Поступила на расчетный счет оставшиеся 50% договорной суммы за реализованной продукции

Д-т	5110-«Расчетный счет»	413000 сум
К-т	4010-«Счета к получения от покупателей и заказчиков»	– 413000 сум

**6-операция.** Акцептован счет транспортной организации за погрузку и доставку реализованной продукции.

Д-т	9410-«Расходы по реализации»	– 17400 сум
К-т	6010-«Счета к оплатам поставщикам и подрядчикам»	– 17400 сум

**7-операция.** Отражены доходы по роялти

Д-т	4850-«Роялти к получению»	– 12300 сум
К-т	9510-«Доходы в виде роялти»	– 12300 сум.

**8-операция.** Начислены проценты по краткосрочным кредитам банка

Д-т	9610-«Расходы в виде процентов»	– 12000 сум
К-т	6920-«Начисленные проценты»	– 12000 сум

**9-операция.** Начислены суммы налогов по платежам в бюджет

Д-т	9810-«Расходы по налогу на доходу (прибыль)»	– 82600 сум
К-т	6410-«Задолженность по платежам»	

в бюджет (по видам)»ти – 82600 сум

**10-операция.** Закрытие счетов учета доходов и расходов и выявлен конечного финансового результата

10 а) закрытие счетов учета доходов

Д-т 9010-«Доходы от реализации готовой продукции» – 826000 сум

Д-т 9510-«Доходы в виде роялти» – 12300 сум

К-т 9910-«Конечный финансовый результат» – 838300 сум

10 б) закрытие счетов учета расходов

Д-т 9910-«Конечный финансовый результат» –618000 сум

К-т 9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции» – 506000 сум

К-т 9410-«Расходы по реализации» – 17400 сум

К-т 9610-«Расходы в виде процентов» – 12000 сум

К-т т 9810-«Расходы по налогу на доходы (прибыль)» – 82600 сум

Общая схема учета процесса реализации и выявления финансовых результатов представлены на рисунке 3.3.

### Аналитические счета к счету 2810-«Готовая продукция на складе»

Д-т 2810-счет, продукция «В» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
Сальдо на 1.09.	18400	15	276000	3)	16400	15	246000

Д-т 2810-счет, продукция «Г» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
Сальдо на 1.09	15000	20	300000	3)	13000	20	260000

### Аналитические счета к счету 9010-«Доходы от реализации готовой продукции»

Д-т 9010-счет, продукция «В» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
				1.	16400	25	410000

Д-т 9010-счет, продукция «Г» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
				1)	13000	32	416000

**Аналитические счета к счету 9110-«Себестоимость реализованной готовой продукции»**

Д-т 9110-счет, продукция «В» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
3)	16400	15	246000				

Д-т 9110-счет, продукция «Г» К-т

№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм	№ операции и дата	Количества, шт.	Цена, сум	Стоимость, сумм
3)	13000	20	260000				



**Вопросы для самопроверки**

1. В чём экономическая сущность хозяйственных процессов?

1. Изложите содержание учета процесса заготовления.

2. Раскройте содержание учета процесса производства.

3. В чем основное содержание учета продаж?

## Тема 4. Упрощенная система бухучета в фермерских хозяйствах

*Учение без мысли – напрасный труд.*

*Конфуций*

### План

- 4.1. Определение организации бухгалтерского учета и задачи бухгалтерии
- 4.2. Требования к организации бухгалтерского учета
- 4.3. Права и обязанности руководителей в области организации бухгалтерского учета
- 4.4. Система планирования организации бухгалтерского учета
- 4.5. Организационные структуры бухгалтерии
- 4.6. Содержание документооборота
- 4.7. Порядок приема-передачи дел Главного бухгалтера



### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.
2. “Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете” утверждено приказом МФ РУз от 23 декабря 2003 г., №131 (зарег.МЮ РУз 14.01.2004 г. №1297).
3. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан» Серии «Библиотека НТВ», Т.:- 2004.
4. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002.-448 с.
5. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
6. Гулямова Ф.Г.,Файзиева У.Т. Учетная политика предприятия. – Т.: Издательский дом «Мир экономики и права», 2004.-208 с.
7. Дусмуратов Р.Д. Теория бухгалтерского учета, курс лекции,Т.:2006. -342с.
8. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. (под ред. В.Соколова). – М.:ФиС, 1994
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.-496 с.
10. [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) – International Accounting Standards Committee
11. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) – American Institute of Certified Public Accountants

🔑 **Ключевые слова:** *нормативное регулирование, правовая основа, учетная политика, теоретическая часть, методическая сторона, техническая сторона, статья, инвентаризация, оценка активов, финансовая отчетность, отчетный период, бухгалтерские документы, акционерное общества, хранение бухгалтерских документов, методика, основные средства, восстановительная стоимость, техника ведения, главный бухгалтер, журнал-ордер.*

#### **4.1. Определение организации бухгалтерского учета и задачи бухгалтерии**

Согласно статьи 2 Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» «Целью бухгалтерского учета является обеспечение пользователей полной, достоверной, своевременной финансовой и другой бухгалтерской информации»<sup>2</sup> Для достижения этой цели поставлены следующие задачи:

- ✓ «формирования на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных о состоянии и движении активов, состоянии имущественных прав и обязательств;
- ✓ обобщение данных бухгалтерского учета в целях эффективного управления;
- ✓ составление финансовой, налоговой и иной отчетности»<sup>3</sup>

Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом на предприятии, могут быть выполнены только при правильной его организации. Недостатки в организации бухгалтерского учета вызывают отставание учета, запаздывание представления отчетности и другой информации. Наличие больших разрывов во времени между моментом возникновения учетно-экономической информации и моментом ее использования препятствует повышению экономической эффективности деятельности предприятий. Недостатки в организации учета приводят к его запутанности, созданию условий для хищения материальных ценностей и других злоупотреблений, увеличению расходов на содержание учетного персонала.

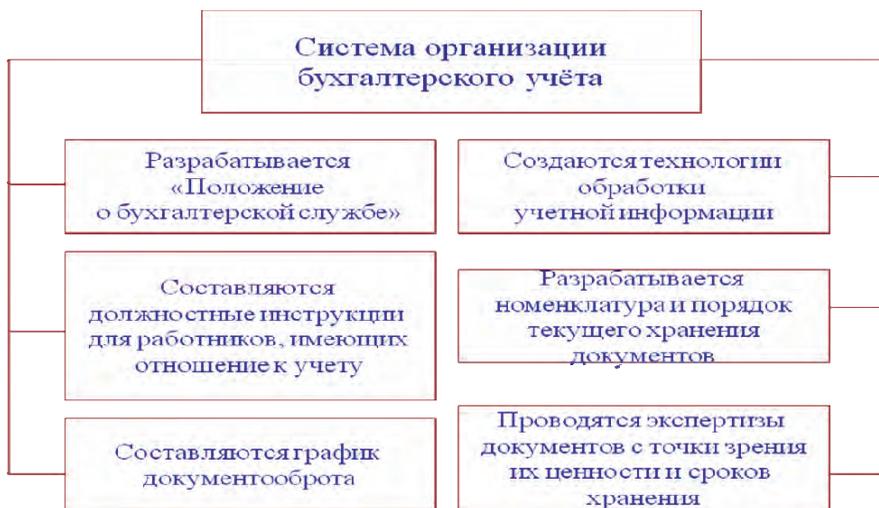
Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления

---

<sup>2</sup> Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» статья 2

<sup>3</sup> Там же

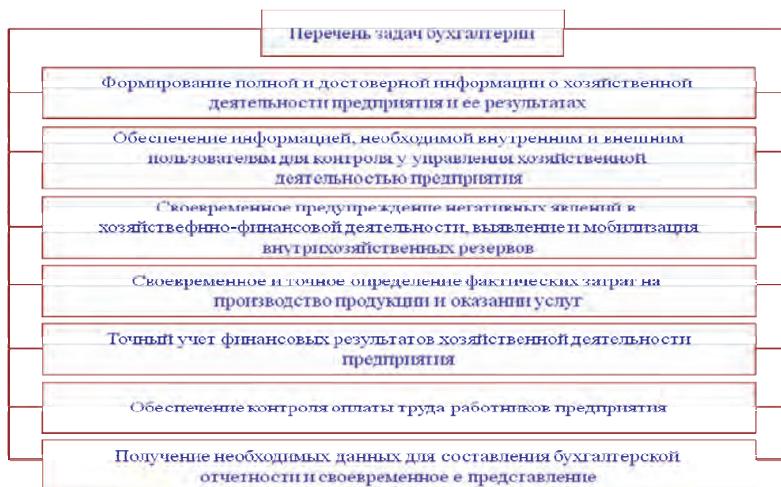
контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции.



*Рис.4.1. Элементы системы организации бухгалтерского учета*

Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности, учетная политика предприятия (рис.4.1).

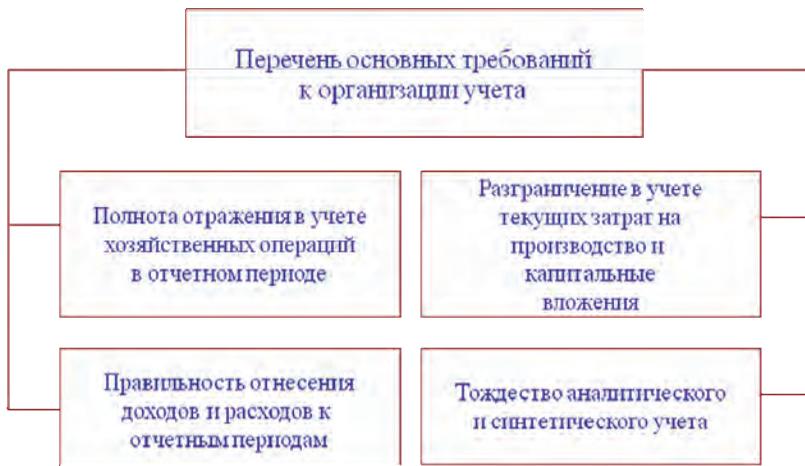
В соответствии с требованием управления хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия перед бухгалтерским аппаратом стоят следующие задачи (рис.4.2):



*Рис.4.2. Основные задачи бухгалтерии предприятия*

#### 4.2. Требования к организации бухгалтерского учета

В процессе решения поставленных задач необходимо соблюдать требования, обозначенные в учетной политике предприятия (рис.4.3).



*Рис.4.3. Основные требования к организации учета*

### 4.3. Права и обязанности руководителя в области организации бухгалтерского учета

В соответствии с ст. 7 Закона РУз «О бухгалтерском учете» за организации системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности ответственность несет руководитель хозяйствующего субъекта, который в зависимости от объема учетной работы имеют определенные права (рис.19.4).

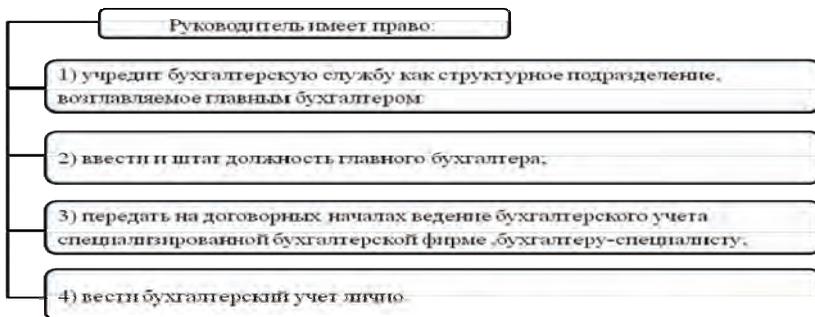


Рис.4.4. Права руководителя по организации бухгалтерского учета<sup>4</sup>

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к бухгалтерскому учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

По организации бухгалтерского учета руководителю возлагается следующие обязанности:

- «разработку системы внутреннего учета и отчетности;
- порядок контроля хозяйственных операций;
- полный и достоверный бухгалтерский учет;
- сохранность учетных документов;
- подготовку финансового отчета для внешних пользователей;
- подготовку налоговых отчетов и других финансовых документов»<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» статья 7

<sup>5</sup> Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» статья 7

#### 4.9. Система планирования организации бухгалтерского учета

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет система планирования, которая включает разработку и выполнение планов по отдельным видам работ.

В плане документации указывается перечень документов учета хозяйственных операций составляется расчет потребности в бланках. При этом предприятия могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно.

После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на приобретение, а при централизованном снабжении делают заявку на их получение от вышестоящей организации.

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Законом РУз « О бухгалтерском учете ».

Основной организации первичного учета на предприятиях является утвержденный руководителем график документооборота (рис.4.5).

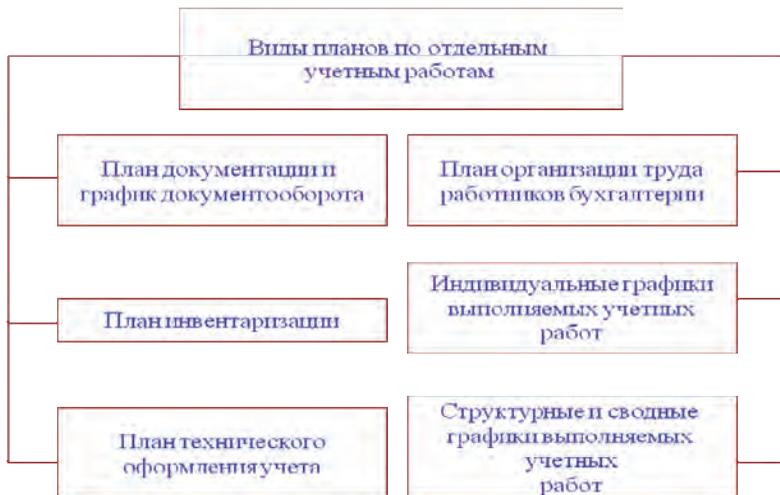


Рис.4.5. Виды планов по отдельным учетным работам

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы

проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально-ответственным лицам.

В плане представления отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов ( почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей .В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним пользователям, во второй - по отчетности, получаемой от отдельных подразделений предприятия.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы на предприятиях. При выборе формы учета предприятия обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы предприятия, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Значительное место в плане технического оформления учета должно быть уделено механизации и автоматизации учета. Причем помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и различного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков ( газовых, электрических и т.п.).

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная инструкция каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

При установлении структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными частями предприятия необходимо решить вопрос о централизации или децентрализации учета.

При централизованной форме учета учетный аппарат предприятия сосредоточен в центральной бухгалтерии и в ней осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделении (цехов, отделов и т.д.). В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию хозяйственных операций.

При децентрализации учета учетной аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям предприятия, где осуществляется синтетический и аналитический учет, и составляются балансы и отчетность заводов, цехов или отделов. Центральная бухгалтерия в этом случае производит сводку цеховых балансов и отчетов, составляет сводный баланс и отчеты по предприятию, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных частях предприятия.

Практика показала, что централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразно распределить труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь на очень крупных предприятиях. В основной же части предприятий применяют централизованную систему бухгалтерского учета.

На некоторых предприятиях частичную децентрализацию учета, при которой в производственных подразделениях, кроме составления первичных документов, ведут аналитический учет по отдельным синтетическим счетам, осуществляют учет производственных затрат, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т.п. Однако законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

Важным этапом в организации труда работников бухгалтерии является формирование графиков учетных работ.

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, определение времени выполнения работ, намечаются мероприятия по научной организации труда счетных работников. Графики бывают индивидуальные, структурные и сводные.

В индивидуальных графиках (календарных планах) указывается, какие работы должны выполняться каждым работником и срок их выполнения. Графиком регламентируется занятость работника и внутри рабочего дня, и на более длительные периоды (месяц, квартал и т.д.).

В структурных графиках указывается, какие работы и в какой срок должны выполняться отдельными структурными частями бухгалтерии или предприятия (расчетной группой бухгалтерии, складом, цехом, т.п.).

В сводном графике указываются сроки выполнения отдельных учетных работ (составление отчетности, проведение инвентаризации и т.п.) по предприятию в целом. В нем в обобщенном виде отражается весь учетный процесс. Ответственность за его выполнение несет главный (старший) бухгалтер предприятия. Графики учетных работ

составляются в виде таблиц, причем в таблицах предусматриваются отметки о сроках выполнения запланированных работ.

#### 4.5. Организационные структуры бухгалтерии

Бухгалтерия является необходимым и самостоятельным структурным подразделением предприятия и возглавляется главным бухгалтером.

Структура бухгалтерского аппарата от структуры управления предприятием, технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета. В этой связи в настоящее время сложилось три основных типа организации структуры бухгалтерий (рис.17.6).

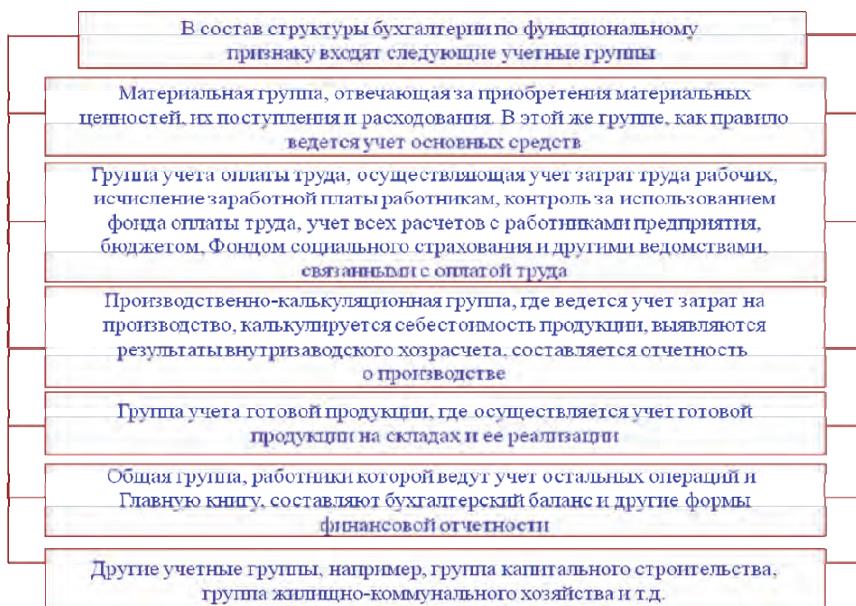
При линейной организации бухгалтерии все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется на небольших предприятиях с численностью аппарата до 7-9 человек.



Рис.4.6. Организационная структура бухгалтерии

При организации бухгалтерии по функциональному признаку выполняемых учетных работ создаются отделы ( группы): по начислению оплаты труда; по учету материальных ценностей и т.д., возглавляемые старшими бухгалтерами.

Распоряжения главного бухгалтера в этом случае передаются старшим бухгалтерам соответствующих отделов (групп), которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ. Данная структура бухгалтерии применяется на большинстве средних и части крупных предприятиях. Примерная структура бухгалтерии по функциональному признаку выполняемых учетных работ приведена на рис. 4.7.



*Рис.4.7. Структура бухгалтерии по функциональному признаку*

На крупных предприятиях кроме перечисленных обычно выделяют группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетную группу, в которой ведется учет расчетов с дебиторами и кредиторами, сводно-аналитическую группу и др.

При организации бухгалтерии по структурным подразделениям предприятия создаются бухгалтерии в каждом производственном цехе; в каждом вспомогательном и обслуживающем производствах. В этом случае назначаются старшие бухгалтера таких бухгалтерий, которые самостоятельно занимаются организацией учета в своем подразделении. Такая форма организации аппарата бухгалтерии применяется на особо крупных предприятиях и в производственных объединениях.

Работа аппарата бухгалтерии связана с деятельностью всех цехов и отделов предприятия. Работники бухгалтерии получают от них те или иные, необходимые для осуществления учета(рис.4.8).

Бухгалтерия представляет систематическую информацию о работе предприятия и отдельных его подразделений руководству предприятия( подразделении) и совету (правления) предприятия, менеджеры и др. пользователям.

<b>Структурные подразделения</b>	<b>Состав и наименование документов, представляемых подразделениями</b>
Цехи	Документы по отдельным хозяйственным операциям (на выпуск продукции и т.д.), производственные отчеты по затратам и т.д., товарно-материальные отчеты и др.
Склады	Документы по движению товарно-материальных ценностей (поступления, отпуск, перемещения) и др.
Плановый (финансовый) отдел	Утвержденные разработки плановых показателей по видам деятельности предприятия (смета расходов и доходов) и др.
Отдел труда и зарплаты	Положение об оплате труда и премировании отдельных категорий работающих, изменения ставок, окладов, штаты и др.
Отдел кадров	Списки лиц (приказы) о зачислении (принятии) на работу, увольнении, отпуске, перемещении внутри предприятия и др.
Отдел главного механика	Документы на движение оборудования и его ремонт, о работе автотранспорта и др.

*Рис.4.8. Организация бухгалтерии по структурным подразделениям*

#### **4.6. Содержание документооборота**

Документооборот- движение документов на предприятии с момента их создания или получения до завершения их исполнения и передачи в архив(рис.4.9).

Согласно п.51 Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учета” движение документов в бухгалтерском учета предприятия (создание или получение от других предприятий принятие к учету, обработка, передача в архив-*документооборот*) регламентируется графиком.

График документооборота составляется в виде схемы или перечня работ, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствует рациональному распределению должностных обязанностей между работниками, усилению контрольных функции бухгалтерского учета и обеспечивает своевременность составления отчетности.

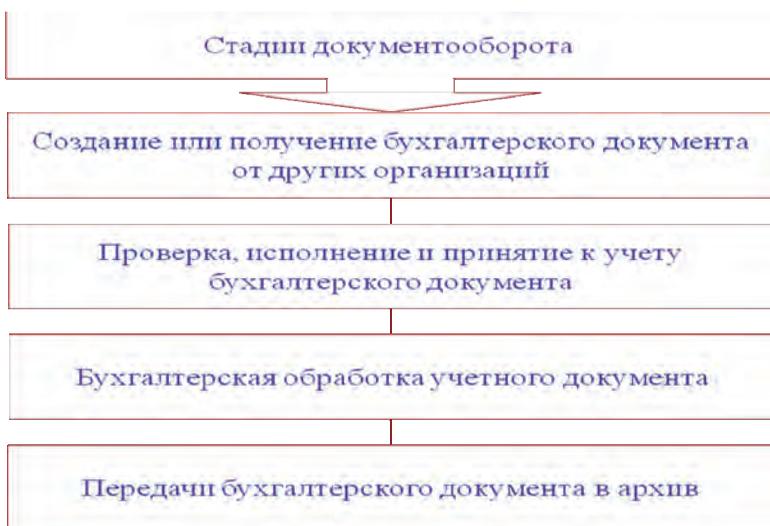


Рис.4.9. Основные стадии документооборота

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается руководителем предприятия. Каждому исполнителю целесообразно вручить выписку из графика, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере деятельности данного исполнителя.

Для каждого предприятия график документооборота должен разрабатываться с учетом его конкретных особенностей: объема производства, вида деятельности, структуры управления и т.п. Рекомендуется по каждому документу включать в график документооборота в следующие разделы: 1) Создание документа: количество экземпляров; ответственный за выписку; ответственный за оформление; ответственный за исполнение; срок исполнения; 2) Проверка документа: ответственный за проверку; кто представляет; порядок представления; срок представления; 3) Обработка документа: исполнитель; срок исполнения; 4) Передача документа в архив: исполнитель; срок передачи.

Наименование документа	Создание документа				
	Количество экземпляров	Ответственный за выписку	Ответственный за оформление	Ответственный за исполнение	Срок исполнения
1	2	3	4	5	6
1. Авансовый отчет	1	Подотчетное лица	Подотчетное лица	Бухгалтерия	В течение 3-х дней

(продолжение)

Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок преставления	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок исполнения
7	8	9	10	11	12	13	14
Бухгалтер	Подотчетное лицо	При отчете	Не позже 3-х дней	Бухгалтер	Не более 2-х дней	Бухгалтер	По истечения года

Рациональная организация графика документооборота способствует ритмичной работе бухгалтерского аппарата повышает оперативность бухгалтерского учета, необходимую при управлении предприятием, сокращает сроки составления отчетности.

#### Должностная инструкция Главного бухгалтера

1. Главный бухгалтер относится к категории специалистов предприятия, принимается на работу и увольняется его руководителем, входит в состав дирекции.
2. На должность главного бухгалтера назначаются лица, имеющие высшее специальное образование( экономическое, финансово-экономическое) и стаже финансово-экономической работы на руководящих должностях не менее 5 лет( при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера. В исключительных случаях для выполнения обязанностей главного бухгалтера может быть назначено лицо, не имеющее высшего специального образования, при наличии у него стажа работы по специальности и достаточного опыта практической работы.
3. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю предприятия.
4. Главный бухгалтер в своей работе руководствуется Законом « О бухгалтерском учете », Национальными стандартами бухгалтерского учета РУз и другими нормативными актами, утверждаемыми в установленном порядке, и несет

ответственность за соблюдением содержащихся в них общих методологических принципов ведения бухгалтерского учета

5. Прием и сдача дел при назначении и освобождение главного бухгалтера оформляются актом после проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности ревизионной комиссией учредителей или независимой аудиторской фирмой. На время отсутствия главного бухгалтера ( отпуск, болезнь) права и обязанности переходят к заместителю, а при отсутствии последнего – к другому должностному лицу, о чем должно быть объявлено Приказом руководителя предприятия.

### ***Обязанности***

Главный бухгалтер предприятия обязан обеспечить:

1. Ведение бухгалтерского учета в соответствии с Законом « О бухгалтерском учете », Национальными стандартами бухгалтерского учета РУз и другими нормативными актами, утвержденные в установленном порядке;
2. Формирование учетной политики организации, которая бы обеспечивала соответствие информации бухгалтерского учета целям и задачам предприятия;
3. Полный учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств, издержек обращения, точный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности;
4. Полное и своевременное перечисление платежей и налогов, погашение задолженности по ссудам;
5. Контроль за движением имущества и обязательств;
6. Составление отчетности и представления оперативной информации о хозяйственной деятельности предприятия;
7. Осуществление( совместно с другими службами) анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов;
8. Оценку фактического использования резервов.

Главный бухгалтер обязан постоянно обновлять свои знания в области бухгалтерского учета.

### ***Права***

1. Главному бухгалтеру предоставляется право подписи( совместно с руководителем предприятия) документов, служащих основанием для приемки и

выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и не принимаются к исполнению.

2. С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначения, увольнения и перемещения материально- ответственных лиц( кассиров, заведующих складами и др.).
3. Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер обязан письменно сообщить руководителю организации и при получении от него письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету исполняет его. В этом случае всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель предприятия.
4. Главный бухгалтер имеет право требовать от руководителей подразделений обеспечения правильной организации бухгалтерского учета и контроля, улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки товаров.
5. Главный бухгалтер имеет право проверять в структурных подразделениях и службах предприятия соблюдение установленного порядка приемки, оприходование, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей.

#### ***Ответственность***

Главный бухгалтер несет ответственность в случаях:

1. Неправильного ведения бухгалтерского учета, следствием чего явились запущенность в бухгалтерском учете и искажения в отчетности;
2. Принятия к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходование, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей ;
3. Несвоевременной и неправильной выверки операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;
4. Нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
5. Составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;

6. За нарушение сроков представления квартальных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов в налоговые инспекции, статистической отчетности.
7. Главный бухгалтер несет ответственность за неправомерные действия с документами и информацией о деятельности предприятия и обязан сохранять коммерческую тайну.
8. Главный бухгалтер несет ответственность за качество и своевременность выполнения возложенных на него обязанностей.
9. Дисциплинарная, материальная или иная ответственность главных бухгалтеров определяется в соответствии с действующим законодательством.

#### **4.7. Порядок приема-передачи дел Главного бухгалтера**

При освобождении главного бухгалтера дела сдаются вновь назначенному главному бухгалтеру ( а при отсутствии последнего - работнику, назначенному приказом руководителя организации), одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем предприятия.

Приемо-сдаточный акт составляется в двух экземплярах, из которых первый остается на предприятии, второй - у передающего дела.

Акт приема-сдачи дел главным бухгалтером рекомендуется составлять по следующей схеме:

#### **Состояние организации работы бухгалтерии**

В этом разделе указывается:

- установленный штат бухгалтерии, его укомплектованность;
- наличие у работников бухгалтерии должностных инструкций;
- состояние работы по повышению квалификации работников бухгалтерии;
- наличие основных инструктивных материалов по бухгалтерскому учету и отчетности;
- обеспеченность бухгалтерскими регистрами и бланками первичного учета и формами отчетности.

#### **Общая характеристика состояния бухгалтерского учета**

В этом разделе указывается:

- по какой системе и форме ведется бухгалтерский учет (мемориально-ордерная, журнально -ордерная, автоматизированная);
- состояние ведения всех регистров синтетического и аналитического учета; остаток (если имеется) по отдельным балансовым счетам (указать каким);
- состояние правильности оформления первичной документации;
- применение утвержденных типовых и специализированных форм бланков.

### **Состояние кассы и учета денежных средств**

В этом разделе указывается:

- правильность зачисления на должность кассира;
- соответствие установленным требованиям оборудования комнаты кассы;
- состояние записей в кассовой книге;
- остаток наличных денег в кассе( составить отдельный акт);
- наличие других ценностей, хранящихся в кассе предприятия и соответствие их бухгалтерским записям;
- перечень всех счетов денежных средств предприятия с указанием их номеров, открытых в банках;
- остатки денежных средств по каждому счету согласно выпискам банка, сверенным с данными учета;
- наличие чековых книжек, номера неиспользованных чеков.

### **Состояние учета расчетных операций**

В этом разделе указывается:

- реальность дебиторской и кредиторской задолженностей;
- наличие просроченной и безнадежной дебиторской задолженности с указанием виновных в этом лиц;
- наличие задолженности по перечислению налогов в бюджет;
- просроченной кредиторской задолженности;
- наличие актов сверки взаимных расчетов, с указанием на какую дату урегулированы расхождения;
- состояние задолженности по ссудам банка по срокам погашения;
- наличие утвержденного штатного расписания;
- допущенных отклонения по должностям и окладам от утвержденного штатного расписания;

- наличие суммы задолженности по оплате труда работникам штатного и нештатного персонала.

### **Состояние учета основных средств**

В этом разделе указывается:

- срок проведения последней годовой инвентаризации имущества;
- полнота и качество проведения инвентаризации;
- наличие инвентаризационных описей, в каком виде и у кого они хранятся;
- наличие договор о полной материальной ответственности у материально ответственных лиц.

### **Состояние материального учета**

В этом разделе указывается:

- наличие актов выверки бухгалтерских записей с записями материально ответственных лиц;
- дата последней выверки;
- состояние аналитического учета материалов.

### **Состояние отчетности**

В этом разделе указывается:

- соблюдение отчетной дисциплины;
- сроки сдачи и качество предоставляемой отчетности в ИМНС и в отдел статистики.

### **Состояние сохранности документов**

В этом разделе указывается:

- наличие приказа о назначении ответственного лица за хранение бухгалтерских документов на предприятии;
- обеспечение надлежащего хранения и учета бланков строгой отчетности;
- правильность оформления и сдачи документов в архив;
- имеются ли описи дел, подшиты ли и пронумерованы документы;
- правильно ли произведено списание документов по причине истечения предельного срока их хранения.

Приложения:

1. Опись номенклатуры дел бухгалтерии предприятия
2. Опись наличия справочно-нормативных актов.

Дела сдал ( подпись) \_\_\_\_\_

Дела принял ( подпись) \_\_\_\_\_

При сдаче дел присутствовали:

Председатель ревизионной комиссии( подпись) \_\_\_\_\_



### **Вопросы для самопроверки**

1. *Дайте определение понятию организации бухгалтерского учета. Назовите основные документы, разрабатываемые предприятием по организации учета.*
2. *Назовите задачи бухгалтерской службы.*
3. *Какие Вы знаете требования, предъявляемые к организации бухгалтерского учета?*
4. *Какие имеют права руководители предприятий в области организации учета?*
5. *По каким видам учетных работ составляются планы на предприятии?*
6. *Приведите характеристику следующих планов учетных работ:*
  - А) документации;
  - Б) инвентаризации;
  - В) технического оформления;
  - Г) организация труда работников бухгалтерии.
7. *Какие Вы знаете формы организации учета на предприятиях?*
8. *Охарактеризуйте организацию учета:*
  - А) при централизованной форме;
  - Б) ) при децентрализованной форме.
9. *Назовите варианты организационной структуры бухгалтерии.*
10. *Охарактеризуйте функции следующих вариантов организационной структуры бухгалтерии:*
  - А) линейной;
  - Б) по функциональному признаку;
  - В) по структурным подразделениям предприятия.
11. *С какими структурными подразделениями взаимодействует бухгалтерия и по решению каких учетных работ?*
12. *Дайте определение понятию документооборота.*
13. *Из каких стадий состоит документооборота?*

14. *Какое имеет назначение график документооборота?*
15. *Раскройте строение графика документооборота.*
16. *Назовите содержание следующих разделов графика документооборота:*
  - А) создание документа;*
  - Б) проверка документа;*
  - В) обработка документа;*
  - Г) передача документа в архив.*
17. *Охарактеризуйте значение графика документооборота.*
18. *Назовите разделы должностной инструкции Главного бухгалтера.*
19. *Какое содержание имеют разделы должностной инструкции Главного бухгалтера?*
  - А) общие положения;*
  - Б) обязанности;*
  - В) права;*
  - Г) ответственность.*
20. *Какой установлен порядок приема-передачи дел Главным бухгалтером?*
21. *Из каких разделов состоит акт приема-передачи дел Главным бухгалтером?*
22. *Какое содержание имеют разделы акта приема-передачи дел Главным бухгалтером?*
  - А) организации работы бухгалтерии;*
  - Б) общая характеристика бухгалтерского учета;*
  - В) состояние кассы и учета денежных средств;*
  - Г) состояние учета расчетных операций;*
  - Д) состояние учета основных средств;*
  - Е) состояние материального учета;*
  - Ж) состояние отчетности;*
  - З) состояние сохранности документов*

## Тема 5. Бухгалтерские и статистические отчетности

*Отобразить правду такой, какая она есть, может быть, и хорошо, но лучше правду создавать.*

*Джузеппе Верди*

### План:

- 5.1. Сущность и значение отчетности.
- 5.2. Виды бухгалтерской отчетности. Состав и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.
- 5.3. Места и сроки представления бухгалтерской отчетности.
- 5.4. Консолидированная финансовая отчетность.
- 5.5. Пояснительная записка.



### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.
2. Закон Республики Узбекистан. «О валютном регулировании» (новая редакция) от 11 декабря 2003. Финансовое законодательство Республики Узбекистан I-3. Стр. 36-49.
3. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» и комментарии к нему. Серии «Библиотека НТВ», Т.: 2004.
4. Положение об исчислении, уплате и распределении единого социального платежа и обязательных отчислений и взносов на государственное социальное страхование» (рег. МЮ РУз 6.04.2004. №1333). Финансовое законодательство Республики Узбекистан I-5, Ташкент 2004. стр. 26-69.
5. Положение о порядке отражения операций, выраженных в иностранной валюте, в бухгалтерском учете, статистической и иной отчетности. Утверждено постановлением МФ, МЭ. ГНК, правлением ЦБ, Госкомстата, рег. МЮ 17.09.2004. №1411. «НТВ» №38(531), 27 сентября 2004г.
6. Положение о порядке списания с баланса основных средств, утверждено приказом министра финансов, рег. МЮ г. №1401. «Журнал налогоплательщика» №4(37) сентябрь 2004. Стр. 12-24.
7. Положения о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации». (рег. МЮ РУз 6 апреля 2004 года, №1334). (новая редакция). Финансовое законодательство I-5. Ташкент 2004. Стр. 69-87.

8. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан» Серии «Библиотека НТВ», Т.:- 2009.
9. НСБУ №14 «Отчет о собственном капитале» (рег. МЮ РУз 7 апреля 2004 г. №1335). Финансовое законодательство I-5. Ташкент 2004. Стр. 87-92.
10. НСБУ №22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте». Утвержден приказом министра финансов, рег МЮ 21.05.2004. №1364. Финансовое законодательство Республики Узбекистан I-7, Ташкент 2004. Стр. 123-132.
11. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002.-448 с.
12. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. – М.: ФиС. 1993.
13. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
14. Дусмуратов Р.Д. Теория бухгалтерского учета, курс лекции,Т.:2006. -342с.
15. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. (под ред. В.Соколова). – М.:ФиС, 1994
16. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.
17. [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) – International Accounting Standards Committee
18. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) – American Institute of Certified Public Accountants

🔑 Ключевые слова: *Бухгалтерская отчетность, виды бухгалтерской отчетности, консолидированная бухгалтерская отчетность, потребители консолидированной отчетности, пояснительная записка.*

### **5.1. Сущность и значение отчетности**

Текущая деятельность предприятия осуществляется путем реализации администрацией управленческих функций, результаты которой находят отражение в системном бухгалтерском учете. Информация о хозяйственных операциях, произведенных экономическим субъектом за определенный период времени, обобщается в соответствующих учетных регистрах и из них переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность.

В системе нормативного регулирования учета бухгалтерская отчетность рассматривается как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе информации бухгалтерского учета, подготовленной по установленным формам за

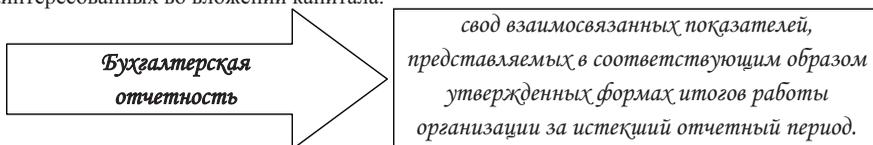
определенный отчетный период. В свою очередь отчетный период – это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Такая процедура обобщения учетной информации необходима в первую очередь самому предприятию и связана с необходимостью уточнения, а в ряде случаев и корректировки дальнейшего курса финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

Поэтому бухгалтерская отчетность должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Пользователями такой информации являются руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия.

Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.



Принцип составления и публикации бухгалтерской отчетности является одним из определяющих принципов, положенных в основу методологии бухгалтерского учета(рис.5.1).

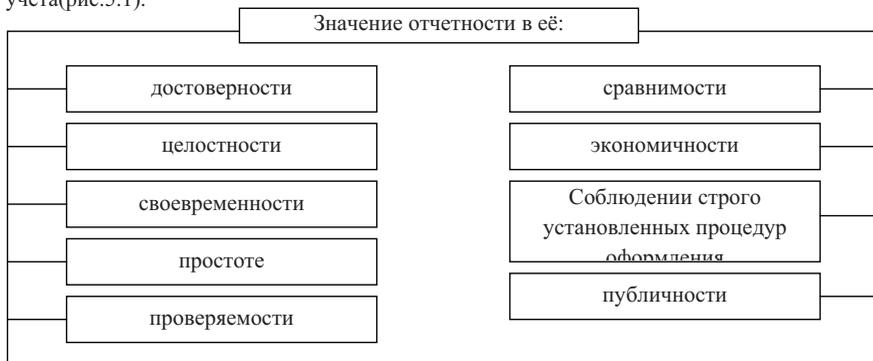


Рис. 5.1. Основные принципы составления бухгалтерской отчетности

*Достоверность* базируется не только на информации бухгалтерского, но и других видов учета, в первую очередь статистического учета. Нарушение данного подхода делает невозможным составление бизнес-плана, а также оперативное управление имуществом на

различных уровнях хозяйственной деятельности. Это условие требует сопоставимости отчетных и плановых показателей.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Если такая сопоставимость отсутствует, то данные за период, предшествовавший отчетному, подлежат корректировке. При этом следует руководствоваться положениями, установленными действующими нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан. В этом методологическое единство показателей отчетности.

Сама корректировка и методика ее проведения должна быть раскрыта в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин корректировки.

Достоверность бухгалтерской отчетности усиливается ее целостностью, т. е. она должна включать показатели финансово-хозяйственной деятельности как самого предприятия, так и его филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на самостоятельные балансы.

*Целостность* или полнота отчетности позволяет принимать более обоснованные управленческие решения. С этой целью данные синтетического и аналитического учета должны быть подтверждены результатами инвентаризации и заключением независимой аудиторской организации.

*Своевременность* предполагает представление необходимой бухгалтерской отчетности в соответствующие адреса в установленный срок. Организации, независимо от организационно-правовых форм собственности (за исключением бюджетных), обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании истекшего квартала. Годовая бухгалтерская отчетность представляется в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан. Она должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами собственника.

Бюджетные организации обязаны представлять месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки.

День представления бухгалтерской отчетности экономическим субъектом определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Отчетность, представленная с нарушением установленных сроков, теряет свое значение.

*Простота* бухгалтерской отчетности лежит в ее упрощении и доступности. Переход бухгалтерского учета к международным стандартам объективно способствует реализации данного требования.

*Проверяемость* отчетности предполагает возможность подтверждения представленной в ней информации в любое время. Косвенно данное условие предполагает нейтральность представленной в ней информации.

*Сравнимость* предусматривает наличие одинаковых показателей на протяжении различных отрезков времени с целью выявления различий и тенденций.

Цель такого сравнения – выявить тенденции развития *фирмы*. Однако при использовании его нельзя избежать принципа ограничения полезности информации, а это может оказать влияние на формирование неправильных выводов. Например, в целях снижения объемов производства в отчетном году фирма приняла решение о реструктуризации производства и в связи с этим привлекла долгосрочные кредиты банка. По данным представленной отчетности не видно, что тенденция к улучшению финансового состояния компании может иметь место лишь в долгосрочной перспективе.

Для реализации этих подходов в бухгалтерской отчетности должно быть представлено сравнение информации по конкретному показателю, приведенному в отчетности за предыдущий и отчетный год.

*Экономичность* достигается путем унификации и стандартизации соответствующих форм отчетности, сокращения отдельных показателей не в ущерб качеству отчетных данных. Это касается прежде всего показателей, носящих справочно-информационный характер.

*Оформление* – следующее требование, предъявляемое к бухгалтерской отчетности. Оно означает, что составление отчетности, равно как и ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляется на узбекском языке, в валюте Республики Узбекистан – в сумах. Отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т. п.)

*Публичность* бухгалтерской отчетности осуществляется организациями, перечень которых регламентирован действующим законодательством. К ним отнесены открытые акционерные общества, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных источников.

Публичность предполагает публикацию годовой бухгалтерской отчетности в средствах массовой информации, доступных ее пользователям, либо распространение ее в соответствующих изданиях (брошюрах, буклетах и иных изданиях), а также передачу

органам государственной статистики по месту регистрации для предоставления заинтересованным пользователям.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть опубликована не позднее 1 мая года, следующего за отчетным годом.

Публикации должна предшествовать аудиторская проверка с обязательным утверждением годового отчета общим собранием акционеров. Из перечня форм годовой отчетности публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс (ф. № 1) и Отчет о финансовых результатах (ф. № 2). Такой подход принят и в международной практике, что позволяет внешним пользователям информации принять обоснованное решение в части вложения капитала в данную компанию.

Бухгалтерский баланс может быть опубликован по сокращенной форме, содержание которой определяется самим предприятием в пределах требований, предусмотренных правилами Министерства финансов Республики Узбекистан.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах сум, без десятичных знаков.

Наряду с публикацией годовой бухгалтерской отчетности публикуется также аудиторское заключение, суть которого должна содержать мнение (оценку) независимой аудиторской фирмы о ее достоверности.

Внутренняя бухгалтерская отчетность не подлежит публикации, так как отнесена к коммерческой тайне. За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну, предусмотрена уголовная ответственность.

## **5.2. Виды бухгалтерской отчетности. Состав и требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности**

Отчеты предприятий подразделяются по трем основным признакам: по объему сведений, включаемых в отчеты; целями, для которых составляются отчеты; периодам, охватываемым отчетностью (рис.5.2).

По объему содержащихся в отчетах сведений различают частную и общую отчетность.

*Частная* отчетность включает информацию о работе предприятия на одном участке его деятельности.

*Общая* характеризует хозяйственную деятельность предприятия в целом.

По назначению отчетность подразделяется на внешнюю и внутреннюю.

*Внешняя отчетность* служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности и имущественном положении предприятия. В соответствии с международной

практикой она обязательно подлежит опубликованию, по этому ее называют «Публичной».

*Внутренняя* вызывается потребностью самого предприятия.

В зависимости от периода отчетность подразделяется на текущую и годовую.

*Периодическая* (текущая) отчетность составляется на внутригодовую дату. Периодические отчеты составляются регулярно через определенные промежутки времени. Эту отчетность подразделяют на ежедневную, еженедельную, месячную, квартальную и полугодовую.

*Годовой отчет* составляется по окончании года. Он представляется собственникам, налоговый инспекции, органам государственного управления. Срок представления годового отчета – 1 апреля следующего за отчетным года, квартального – не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.



Рис.5.2. Классификации бухгалтерской отчетности

Определяющим документом, устанавливающим место отчетности в организации бухгалтерского учета на предприятии, является Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», а также разработанное в соответствии с ним:

«Правила по заполнению форм финансовой отчетности», утвержденная приказом МФ РУз от 27 декабря 2002 года №140 (рег. №1209 МЮ РУз от 24.01.2003 г);

НСБУ №14 «О собственном капитале» (утв. МФ РУз №36 от 1.03.2004 г., рег. МЮ РУз №1335 от 07.04.2004 г.);

НСБУ №15 «Бухгалтерский баланс» (утв. МФ РУз №45 от 12.03.2004. рег. МЮ РУз 1226 20.03.2004).

Статья 16 Закона устанавливает, что все организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета, независимо от формы собственности, находящиеся как на самоокупаемости, так и на бюджетном финансировании.

Согласно 16 статьи, бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, включает в себя:

- ❖ бухгалтерский баланс;
- ❖ отчет о финансовых результатах;
- ❖ отчет о движении основных средств;
- ❖ отчет о денежных потоках;
- ❖ отчет о собственном капитале;
- ❖ примечания, расчеты и пояснения.

К отчетности прилагается дополнительная информация, раскрывающая отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия и состоящая из отдельных справок.

Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться в отдельной папке в сброшюрованном виде и включает

а. типовые формы:

- ◆ бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- ◆ отчет о финансовых потоках (ф. № 2);
- ◆ отчет о движении основных средств (ф. № 3);
- ◆ отчет о денежных средствах (ф. № 4);
- ◆ отчет о собственном капитале (ф. № 5);
- ◆ пояснительную записку;

б. специализированные формы. Перечень их устанавливается соответствующими министерствами и ведомствами Российской Федерации по согласованию с министерствами финансов Республики Узбекистан;

в. отчет об использовании бюджетных ассигнований организацией (ф. № 2) и справку об остатках средств, полученных из бюджета;

г. итоговую часть аудиторского заключения.

При тех же условиях субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить независимую аудиторскую проверку в соответствии с действующим законодательством, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности те же отчетные формы (кроме пояснительной записки), если отсутствуют соответствующие данные по их заполнению.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций устанавливается Министерством финансов Республики Узбекистан.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются указанным Министерством.

Другие ведомства, регулирующие порядок бухгалтерского учета, в пределах своих полномочий утверждают формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Республики Узбекистан.

Представлению форм годовой бухгалтерской отчетности предшествует большая подготовительная работа. Ее содержание определяет необходимость подтверждения соответствия учетных данных фактическому наличию имущества и источников его формирования.

Поэтому для годового баланса характерна более высокая достоверность относительно балансов, представляемых в течение года, поскольку в основе подготовительной работы лежит проводимая инвентаризация всех видов хозяйственных средств и их источников.

Техника составления бухгалтерского баланса предполагает его заполнение на основе счетных записей, подтвержденных оправдательными документами или приравненными к ним техническими носителями информации. Составлению баланса должна предшествовать проверка оборотов и остатков по счетам аналитического учета с оборотами и остатками по счетам Главной книги. При этом должно быть достигнуто их тождество.

В процессе составления отдельных форм отчетности к ним предъявляются определенные требования. Так, при заполнении баланса следует соблюдать определенные правила оценки отдельных его статей.

Общие подходы в определении оценки имущества и обязательств организации установлены ст. 12 Закона РУз «О бухгалтерском учете».

Принципы формирования оценки отдельных статей бухгалтерского баланса предусматривают следующие подходы:

- ◆ имущество, приобретенное за плату, оценивается в сумме фактических затрат на приобретение;
- ◆ безвозмездно полученное имущество отражается в балансе по рыночной стоимости на дату принятия к учету;
- ◆ имущество, изготовленное самой организацией, принимается на баланс в сумме затрат на его изготовление;
- ◆ начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам производится независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- ◆ стоимость основных средств и нематериальных активов показывается в оценке по реальной (остаточной) стоимости;
- ◆ применение иных методов оценки имущества и обязательств допускается в случаях, не противоречащих действующему законодательству и нормативным актам.

Нормативными документами установлен принцип периодичности предоставления бухгалтерской отчетности. Так, для годовой бухгалтерской отчетности отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Квартальная отчетность составляется нарастающим итогом с начала года.

Бухгалтерская отчетность, представляемая в течение года нарастающим итогом с начала года (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев), называется периодической, или промежуточной, отчетностью.

Вновь созданные организации, не на базе ликвидированных и реорганизованных, представляют годовую отчетность с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно. Такое ограничение установлено для тех из них, которые зарегистрированы после 1 октября отчетного года.

Созданные до этой даты отчетным годом считают дату момента их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года.

Данные о хозяйственных операциях, имевших место до государственной регистрации предприятия, включаются в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Общее требование к формам бухгалтерской отчетности предусматривает отсутствие в них различных подчисток и помарок. Если в формах выявлены ошибки, то они исправляются.

Выявленные ошибки в бухгалтерской отчетности независимо от периода, к которому они относятся (после их утверждения) или который вообще трудно установить, необходимо исправить в первом периоде (квартале, с начала года), следующим за отчетным. Такой вариант исправления допускаете собственникам при выявлении неточностей в ходе проверок инвентаризаций, обнаруженных органами внутреннего аудита или контролирующими органами.

Исправления осуществляются путем соответствующих оговорок за подписью руководителя и главного бухгалтера, с указанием даты исправления.

Таким образом, требования, предъявляемые к составлению бухгалтерской отчетности, в целом соответствуют требованиям, предъявляемым к формированию текущего бухгалтерского учета.

Отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером.

В тех организациях, где бухгалтерский учет осуществляется на договорных условиях специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или внештатным и специалистом по бухгалтерскому учету, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации, руководителем сторонней фирмы или указанным выше специалистом, осуществляющим ведение бухгалтерского учета.

### 5.3. Места и сроки представления бухгалтерской отчетности

Согласно ст. 19 Закона РУз «О бухгалтерском учете» финансовая отчетность представляется в следующие органы(рис.5.3):

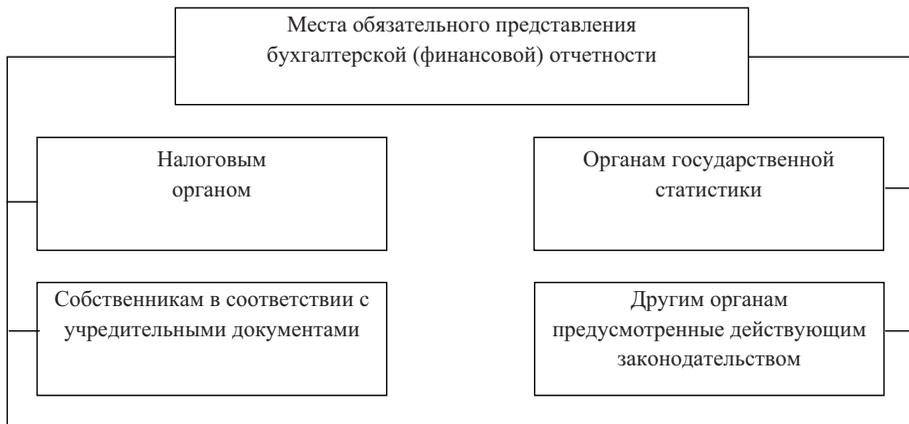


Рис.5.4. Консолидированная бухгалтерская отчетность

Консолидированная бухгалтерская отчетность (от англ. *consolidated accounts*) представляет собой объединение отчетности двух и более организаций, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Рассматривая их как единое хозяйственное образование, она характеризует имущественное и финансовое положение группы на отчетную дату, а также финансовые результаты хозяйственной деятельности за отчетный период. Методология и техника консолидирования разработаны и описаны как в международных, так и в национальных учетных стандартах большинства экономически развитых стран.

Целью консолидирования является предоставление информации о группе хозяйствующих субъектов как о едином экономическом образовании, где каждая юридически самостоятельная организация, входящая в состав этой группы, обязана вести бухгалтерской учет всех хозяйственных операций в соответствии с действующими правилами учета и оформлять их результаты в виде финансовой отчетности.

Идеи консолидации были заложены в США, где начиная с середины XIX в. наблюдался бурный процесс концентрации капитала, когда одни компании поглощались другими. В европейских странах к реализации идей консолидации приступили позднее. Слияние капиталов двух и более организаций, создание холдингов, финансово-промышленных групп известны и в российской практике. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью.

Если общества, входящие в группу, расположены в разных, то при составлении консолидированной отчетности головная компания пересчитывает данные бухгалтерских балансов обществ в единой валюте и приводит все статьи баланса к единой оценке. Необходимость в перегруппировке баланса к единой оценке. Необходимость в перегруппировке баланса обычно не возникает, когда консолидируемые общества находятся в одной стране с головным и используют единые методы составления отчетности.

Составление консолидированного баланса начинается с того, что балансы головного и дочернего обществ объединяются сначала постатейно и построчно. После этого осуществляются корректировочные процедуры консолидации, к которым при составлении консолидированного баланса относятся:

- консолидирование капиталов (например, может возникнуть двойной счет, так как в баланс попадает доля участия компании в капитале дочернего общества, и этот же капитал – в роли собственного капитала дочернего общества);

- консолидирование обязательств (дебиторской, кредиторской задолженности и резервов);
- исключение промежуточных результатов.

Сделки между членами группы (союза, корпорации) не включаются в консолидированную отчетность; в ней отражаются только активы и обязательства, доходы и расходы от операций с третьими лицами.

Согласно ст. 17 Закона РУз «О бухгалтерском учете» предприятия, имеющие дочерние предприятия, филиалы и представительства, составляют консолидированную финансовую отчетность.

Требования данной статьи не распространяются на сводную финансовую отчетность министерств, ведомств и бюджетных организаций.

Вклады в дочерние предприятия отражаются в финансовой отчетности головного предприятия как его финансовые вложения.

Юридические лица могут выделять на самостоятельный баланс свои филиалы, представительства и другие структурные подразделения с обязательным включением их балансов и других отчетных фирм в консолидированную отчетность соответствующего юридического лица в установленном порядке.

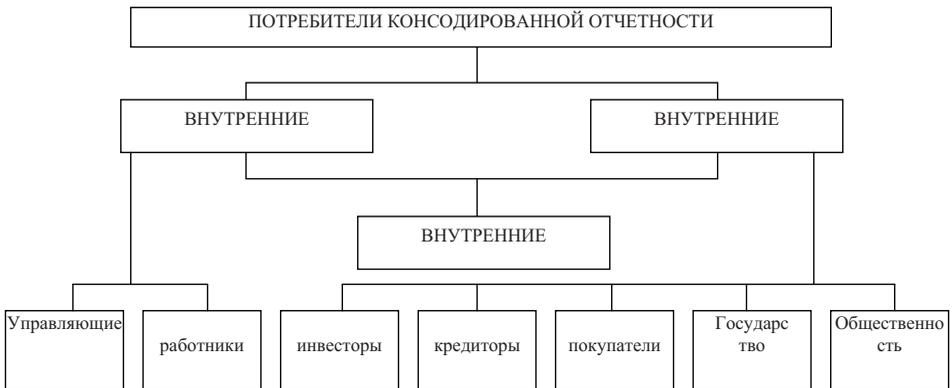
В Узбекистане методы консолидации нашли отражения в национальных стандартах бухгалтерского учета (НСБУ). В частности, принять НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. МЮ РУз от 28.12.98 г. №580) и другие.

Длительное время под объединением отчетности понималось элементарное суммирование статей балансов предприятий, входящих в единый хозяйственных комплекс. Подобный подход изначально нес в себе возможности необъективного отражения в объединенной финансовой отчетности показателей деятельности группы предприятий в целом. В числе причин, приводящих к недостоверности отчетности, можно назвать: во-первых, двойной учет средств, внесенных головной компанией в уставные капиталы дочерних предприятий; во-вторых, завышение валюты баланса за счет включения в баланс внутригрупповой задолженности; в третьих, включение в финансовые результаты прибыли, полученной от внутригрупповой реализации, и т.д. При составлении консолидированной отчетности ставится цель: элиминировать влияния вышеперечисленных факторов на показатели деятельности группы. Достижению этой цели способствует реализация целого комплекса мер. Следует отметить что в странах с развитой и высоко интегрированной экономикой, где давно существует корпоративные

группы, этим вопросам уделяется пристальное внимание. В настоящее время в России делаются первые попытки консолидации отчетности на практике и научного осмысления процесса консолидации с позиций экономической науки. Данная работа систематизировать сложности, возникшие при первых попытках составления консолидированной отчетности, предлагает пути их разрешения.

Необходимость консолидированной отчетности прежде всего определяется запросами ее потребителей. К числу потребителей информации консолидированной отчетности можно отнести акционеров, инвесторов, кредиторов, управляющий персонал группы, государственные органы управления (рис.5.4).

Безусловно, основными потребителями консолидированной отчетности являются акционеры. Владелец акций головной компании не может оценить объем чистых активов, приходящихся на его пакет акций, так как баланс головной компании содержит лишь сумму вложений в дочерние предприятия и не отражает совокупную реальную стоимость этих вложений и соответственно доли акционеров. Акционерам необходима информация, объективно отражающая стоимость их вложений, включающая показатели деятельности всех дочерних и зависимых предприятий головной компании.



*Рис.5.4. Потребители информации консолидированной отчетности*

Инвесторам консолидированная отчетность необходима, с одной стороны, для того чтобы оценить общий объем активов и капитала группы, ее возможности. С другой стороны, и сама группа заинтересована в представлении консолидированной отчетности, так как это позволяет наглядно продемонстрировать свою платежеспособность и финансовую состоятельность.

Кредиторам в большей степени интересуют другие вопросы – возможности группы отвечать по своим долгам и обязательствам, а такие возможности наиболее полно

представлены в консолидированной отчетности. При этом кредиторам необходимо осознать, что участник группы не несет ответственность по обязательствам других обществ той же группе.

Различные уровни управления группой в разной степени нуждается в консолидированной отчетности. Высший менеджмент группы особенно заинтересован в существовании консолидированной отчетности, так как это позволяет укреплять ее позиции на фондовом рынке, составляет долгосрочные проекты, отталкиваясь от реальной картины финансового состояния группы, а также подтверждать ее финансовое состояние группы, а также подтверждать ее финансовое положение при проведении переговоров на различном уровне. Менеджеры среднего звена в меньшей степени заинтересованы в информации консолидированного отчета ввиду того что они в силу специфику своей деятельности контролируют отдельные сегменты группы с целью оценки состояния каждого конкретного ее члена в динамике. Для менеджеров этого уровня в большей мере необходима информация о деятельности отдельных предприятий группы.

Государственным органам консолидированные отчеты крупных компаний необходимы для мониторинга финансового состояния и оценки отрасли в целом. При этом каких-либо обязанностей по налоговым платежам в бюджет консолидированный отчет не влечет. Отсутствие жесткого контроля со стороны государственные государственных органов, стремление некоторых компаний скрыть истинные масштабы деятельности иногда становятся причиной нежелания материнских компаний, поверхности относящихся к перспективам развития группы, заниматься кропотливой и трудоемкой работой по консолидации отчетности.

С учетом сказанного составление консолидированного отчета представляется крайне важным. Консолидированный отчет позволяет группе не только реально оценить свое состояние, но и достойно выглядеть в глазах акционеров, кредиторов и контрагентов, а пользователям извлекать из него деловую информацию (табл. 5.1).

**Таблица 5.1. Состав пользователей консолидированной финансовой отчетности и их информационные потребности**

Пользователи	Информационные потребности
1. Акционеры	Интерес к результатам управления капиталом, доверенным ими компаниям группы
2. Управленцы (менеджеры)	Представление совокупных результатов труда, в частности для сопоставления их с результатами других групп отрасли.
3. Работники	Сведения об уровне стабильности своих предпринимателей и прибыльности их деятельности
4. Инвесторы	Оценка риска, связанного с инвестициями, и их доходности с целью принятия решения покупать, держать или продавать ценные бумаги группы
5. Кредиторы	Оценка ликвидности активов, платежеспособности покупателя;

	своевременность погашения задолженности перед ними
6. Покупатели	Сведения о стабильности компании-продавца в связи с наличием долгосрочных отношений с ней и зависимости от нее
7. Правительство и органы управления	Информация для регулирования деятельности отрасли, определения налоговой политики
8. Общественность	Определение диапазона деятельности компании, количества предоставляемых ею рабочих мест.

Консолидация отчетности не является сугубо бухгалтерской областью экономических знаний, ее составление требует междисциплинарных знаний целого ряда экономических наук. Составление консолидированного отчета начинается с определения структуры группы, а для этого необходимы представления о корпоративных ценных бумагах, правах, предоставляемых акционерам. Для оценки достоверности отчетности, включаемой в консолидированный отчет, необходимы навыки аудитора, позволяющие быстро определить «подозрительные» статьи баланса дочернего предприятия и выяснить причины ошибок, чтобы с помощью исправительных и консолидирующих проводок привести консолидируемый баланс к приемлемому с точки зрения консолидации состоянию. Для этого необходимы знания в области экономического анализа. Кроме того, часто возникают правовые вопросы, особенно при оценке способности материнской компании контролировать деятельность дочернего (зависимого) предприятия и влиять на него.

Как подчеркивает В.Ф.Палий в комментариях к МСФО, различные пользователи по-разному воспринимают и интерпретируют информацию бухгалтерских отчетов. Так, *управляющий персонал*, оценивая по данным отчетности имущество и финансовое положение, планирует на этой основе цены, инвестиции, перспективы развития. Оценка имущества по первоначальной стоимости приводит к искажению. Себестоимости продукции, делает ее несопоставимой с ценами реализации, производится бесприбыльная продукция, занижается стоимость имущества, а рентабельность завышается. Инвесторы, оценивающие доходность вложения капитала в различных компании, получают от них крайне необъективные финансовые отчеты, так как в этих отчетах чаще всего показана информация с завышенными количественными характеристиками. Все это приводит в конечном итоге к занижению стоимости собственного капитала, завышению его рентабельности. Фиктивная норма прибыли на инвестированный капитал вводит в заблуждение пользователей, отчисления в фонд накопления падают и как следствие – может наступить кризис неплатежеспособности. Налоговые органы, в свою очередь, завышают базы налогооблагаемой прибыли, взимают вместе с налогом на прибыль часть

акционерного капитала и как следствие – увеличиваются неплатежи налогов организациями в бюджет, что ведет к их разорению и банкротству.

### **5.5. Пояснительная записка**

Бухгалтерскую отчетность должны включать данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении предприятия, финансовых результатах его деятельности предприятие включает соответствующие дополнительные расчеты и пояснения.

Пояснительная записка к финансовой отчетности составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ №1) «Учетная политика и финансовая отчетность», утвержденным МФ РУз 26 июля 1998 года №17-07/86 (рег. №474 от 14.08.1998 г.).

Основное назначение пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности — дополнить содержание приведенных в ней форм с целью получения более полной информации о финансовом положении организации и ее месте на рынке продукции, товаров, работ и услуг.

Для реализации данной задачи должна быть обеспечена сопоставимость показателей за отчетный и предшествующий ему годы, единообразие в применяемых методах оценки отдельных, наиболее существенных, видов имущества и обязательств, представленных в общей сумме валюты баланса (ф. № 1) и отчета о финансовых результатах (ф. № 2).

Существенной, как уже отмечалось, признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих статей составляет не менее 5%. Данное правило существенности необходимо применять при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке следует указать факты, когда те или иные правила ведения бухгалтерского учета не могут быть применены, и дать соответствующее обоснование. В противном случае неприменение таких правил дает основание рассматривать эту ситуацию, как уклонение от их выполнения и признается нарушением организацией действующего законодательства о бухгалтерском учете.

Содержание пояснительной записки должно включать основные технико-экономические показатели текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации, в том числе сведения о распределении или нераспределении прибыли организации, остающейся в ее распоряжении. Дается подробная характеристика учетной политики в части применяемых методов оценки производственных запасов, их

заготовления и использования, начисления амортизации по основным средствам, анализа эффективности использования их активной части, вариантов исчисления выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг, осуществленных и планируемых различных инвестиционных проектов по разработке новых видов продукции, улучшению ее качества и т. п.

Раскрытие такой информации целесообразно дополнять соответствующими аналитическими таблицами, графиками и пр.

При оценке финансового состояния организации привести данные его анализа. В частности, дать показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и возможностями восстановления (утраты) платежеспособности).

В пояснительной записке должны найти отражение все суммы вознаграждения, выплаченные членам Совета директоров (наблюдательного Совета), а также членам исполнительного органа акционерного общества с указанием фамилии и должности. Должен быть приведен общий их состав.

При наличии в составе организации дочерних и зависимых обществ следует раскрыть их деятельность по годовым результатам работы.

Особое место в пояснительной записке должно быть отведено стратегии развития организации, ее научно-техническому потенциалу, состоянию профессионального уровня персонала и мерам по повышению его квалификации.

В пояснительной записке организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год, мотивированно обосновывая свои намерения. При возможности, в пояснительной записке приводятся изменения отдельных абсолютных показателей и их влияние на формирование финансовых результатов организации. Например, при намерении организации перейти в следующем году на вариант применения ускоренной амортизации для целей бухгалтерского учета она должна указать размер снижения балансовой прибыли в результате удорожания себестоимости продукции (работ, услуг).



#### **Вопросы для самопроверки**

1. Дайте определение бухгалтерской отчетности.
2. В чем сущность и значение бухгалтерской отчетности?
3. Назовите состав годовой бухгалтерской отчетности.
4. Каковы принципы формирования оценки отдельных статей бухгалтерского баланса?

5. *Какие требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?*
6. *Что означает консолидированная отчетность?*
7. *Каковы критерии публикации бухгалтерской отчетности?*
8. *Раскройте содержание пояснительной записки.*

## Тема 6. Учетная политика предприятия

*Дисциплина – мать победы.*

*А. Суворов*

### План

- 6.1. Сущность и задачи учетной политики
- 6.2. Процесс формирования учетной политики
- 6.3. Принципы формирования учетной политики
- 6.4. Методологическое обеспечение бухгалтерского учета.
- 6.5. Организационное обеспечение бухгалтерского учета.
- 6.6. Техническое обеспечение бухгалтерского учета.
- 6.7. Изменение учетной политики



### *Литература:*

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.
2. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: «Узбекистан», 2009. -48 с.
3. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» и комментарии к нему. Серии «Библиотека НТВ», Т.: 2004.
4. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан» Серии «Библиотека НТВ», Т.: - 2004.
5. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2002.-448 с.
6. *Гулямова Ф.* Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2000.
7. *Гулямова Ф.Г., Файзиева У.Т.* Учетная политика предприятия. – Т.: Издательский дом «Мир экономики и права», 2004.-208 с.
8. *Дусмуратов Р.Д.* Теория бухгалтерского учета, курс лекции, Т.:2006. -342с.
9. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. (под ред. В.Соколова). – М.:ФиС, 1994
10. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.-496 с.
11. [www.iasc.org.uk](http://www.iasc.org.uk) – International Accounting Standards Committee
12. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) – American Institute of Certified Public Accountants



**Ключевые слова:** *нормативное регулирование, правовая основа, учетная политика, теоретическая часть, методическая сторона, техническая сторона, статья, инвентаризация, оценка активов, финансовая вложения, финансовая отчетность, отчетный период, бухгалтерские документы, акционерное общества, хранение бухгалтерских документов, методика, основные средства, восстановительная стоимость, техника ведение, главный бухгалтер, журнал-ордер.*

### **6.1. Сущность и задачи учетной политики**

**Учетная политика организации** есть регламентация приемов постановки бухгалтерского учета, включающая первичное наблюдение (*документация и инвентаризация*), стоимостное измерение (*оценка и калькуляция*), текущую группировку (*счета и двойная запись*) и итоговое обобщение (*балансовое обобщение и отчетность*) фактов экономических событий уставной и иной деятельности.

Учетная политика, являющаяся реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, на разных предприятиях будет различной. Возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, порядка отражения хозяйственных операций и т.д. представляет собой степень выбора свободы предприятия в формировании учетной политики.

*Главная задача* учетной политики – максимально объективно отразить деятельность предприятия, сформировать полную и достоверную информацию о ней в целях эффективного управления работой предприятия.

В частности, учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического

содержания фактов 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 хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких определенных национальными стандартами бухгалтерского учета. Если национальными стандартами не разработаны способы ведения учета для каких-либо объектов, то предприятие разрабатывает собственные. В обоих случаях должно быть выдержано главное требование при организации учетной политики на предприятии – выбор способов ведения бухгалтерского учета должен быть выдержан на единых принципах. Это означает:

- применение избранных способов ведения учета всеми структурными подразделениями предприятия, в том числе выделенными на самостоятельный баланс, иначе учетная информация будет не сопоставимой и несводимой;
- в отношении какого то одного конкретного вопроса предприятие должно использовать один выбранный способ, если иное не установлено стандартами; например прибыль от реализации должна для всех видов деятельности предприятия определяться одним способом – по мере отгрузки товаров покупателю и предъявления расчетных документов.

## **6.2. Процесс формирования учетной политики**

Процесс формирования учетной политики состоит из следующих этапов (рис.6.1)

На первом этапе устанавливается предмет учетной политики, т.к. каждое предприятие имеет свою совокупность объектов бухгалтерского учета. В зависимости от состава объектов учета на втором этапе выявляются конкретные условия, влияющие на



*Рис. 6.1. Этапы формирования учетной политики*

формирование учетной политики. На третьем этапе анализируется построение учетной политики в отношении допущений, выявленных на предыдущем этапе. Четвертый этап заключается в отборе потенциально пригодных способов ведения бухгалтерского учета. Пятый этап состоит непосредственно в выборе способов бухгалтерского учета для конкретного предприятия. На последнем этапе выбранная учетная политика оформляется документально.

На выбор варианта учетной политики влияют следующие факторы:

- правовой и организационно-экономический статус предприятия (форма собственности, организационно-правовая форма, отрасль и вид деятельности, размеры);
- текущие и долгосрочные цели предпринимательства (привлечение дополнительных финансовых ресурсов, укрепление конкурентных позиций на рынке и др.);
- особенности деятельности – производственной (технологическая структура, потребляемые ресурсы), коммерческой (организация снабжения и сбыта, система и формы расчетов), финансовой (взаимоотношения с банками, налоговыми органами), управленческой (структура, зависимость от собственников, отчетность перед ними);
- кадровое обеспечение – уровень квалификации персонала;

- хозяйственная ситуация – развитость инфраструктуры рынка, состояние бухгалтерского и налогового законодательства.

### 6.3. Принципы формирования учетной политики

Общие принципы и правила организации бухгалтерского учета определены на основании Закона «О бухгалтерском учете», Национальных Стандартов бухгалтерского учета и других нормативных документов. При их реализации в учетной политике конкретного предприятия необходимо исходить из следующих допущений (рис. 6.2).



Рис. 6.2. Основные допущения учетной политики

*Имущественная обособленность* означает, что имущество и обязательства предприятия существуют отдельно от имущества и обязательств собственников. На балансе предприятия может быть отражено лишь то имущество, которое согласно законодательству признается его собственностью, все прочие ценности должны учитываться за балансом. Этим обеспечивается основа для определения действительного имущественного и финансового состояния предприятия.

*Непрерывность деятельности* предприятия означает, что, принимая какое-либо решение по вопросам учетной политики, исходят из того, что предприятие будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у него отсутствует намерение или необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Принцип находит свое отражение в порядке оценки имущества предприятия, которую не следует проводить с расчетом на то, что предприятие может быть ликвидировано на ту или иную отчетную дату.

*Под последовательным применением учетной политики* понимается то, что избранные предприятием способы ведения бухгалтерского учета применяются последовательно от одного периода к другому. Изменения в проводимую предприятием учетную политику должны быть целесообразны и обоснованы.

*Временная определенность фактов хозяйственной деятельности* предприятия означает, что эти факты относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это означает, что:

- факты хозяйственной деятельности подлежат отражению в бухгалтерском учете за учетный период, в котором они имели место или по мере их совершения;
- все доходы и расходы, полученные или выплаченные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств (метод начислений).

Исходя из данного принципа, все хозяйственные операции должны отражаться в том отчетном периоде, к которым они относятся. Затраты же, произведенные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском учете как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом предприятием, в течение периода, к которому они относятся.

При выборе учетной политики следует исходить из определенных принципов, обеспечивающих адекватность учетной политики определенной хозяйственной ситуации (рис. 6.3).

*Полнота.* Избранные предприятием способы ведения бухгалтерского учета должны отражать все факты хозяйственной деятельности на предприятии. Это требование реализуется путем документирования и отражения в учете каждого факта деятельности.

*Своевременность* отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности.



Рис.6.3. Основные принципы формирования учетной политики

*Осмотрительность.* Используемые предприятием способы должны обеспечивать большую возможность отражения в бухгалтерском учете потерь и пассивов, чем доходов и активов. Это означает, что к учету принимаются лишь те доходы, которые уже получены, в то же время учету подлежат все ожидаемые обязательства и потенциальные убытки.

*Приоритет содержания перед формой.* Избранные способы бухгалтерского учета должны быть ориентированы на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности не только из их правовой формы, но и из экономического содержания и хозяйственной ситуации, в которой они возникли.

Это требование реализуется, например, в случае поступления на предприятие неправильно оформленных первичных документов от других предприятий, которые после обнаружения таких фактов должны быть приведены внутри предприятия в соответствие, или факт совершения операции должен быть подтвержден иным способом (например, поступивший товар должен быть принят по отдельно составленному акту приемки, с соблюдением всех предъявляемых требований).

*Непротиворечивость.* Избранные предприятием учетные способы создают основу соответствия данных, формирующихся различными видами учета, например тождества аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета в каждом отчетном периоде.

*Рациональность.* Учетная политика должна строиться таким образом, чтобы бухгалтерский учет велся рационально и экономично, соответственно размерам предприятия и масштабам его деятельности. Указанные принципы должны составлять основу разработки и принятия предприятием своей учетной политики. Несоблюдение их может исказить картину имущественного и финансового положения предприятия.

Принятая предприятием исходя из рассмотренных допущений и требований учетная политика обеспечивает релостность системы бухгалтерского учета на предприятии. Она охватывает все аспекты учетного процесса на предприятии – методический, технический и органический.

*Методический* аспект показывает, какие способы оценки имущества и обязательств, начисления амортизации и т.п. используются на предприятии.

*Организационный* аспект, как реализуются эти способы при построении бухгалтерской службы.

*Технический* аспект показывает, как реализуются эти способы в учетных регистрах (рис. 6.4).



Рис.6.4 Структура учетной политики

#### 6.4.Методологическое обеспечение бухгалтерского учета

Формирование рыночных отношений предъявляет новые требования к бухгалтерскому учету. С одной стороны, эти требования определены в Законе Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». С другой стороны, при общей концепции организации бухгалтерского учета, определенной данным Законом и другими нормативными документами, предприятие должно само, сообразуясь с накопленным опытом, переориентировать сложившуюся практику организации этого учета на решение новых задач, стоящих перед ним в условиях рынка. Речь идет о создании и освоении

нетрадиционных подходов к получению информации об отдельных объектах учета и в первую очередь о затратах, связанных с исчислением себестоимости продукции, ее калькулированием, подсчетом финансовых результатов, методами анализа, внутренним контролем и принятием на их основе управленческих решений.

Эти подходы предприятие реализует путем разработки учетной политики. Последняя означает выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства. Причем в пределах четко сформированного направления ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, если это не противоречит действующему законодательству. Отсутствие соответствующего способа ведения бухгалтерского учета в законодательстве или в нормативных актах по бухгалтерскому учету дает организации право самостоятельной его разработки, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету. В любом случае его должны соблюдать и структурные подразделения фирмы. (*Вариант учетной политики предприятия приведен на приложении 2*).

Учетная политика не должна меняться в течение финансового года и распространяется на утверждение:

- рабочего Плана счетов бухгалтерского учета, содержащего минимальный, но достаточный перечень счетов, необходимый для ведения такого учета исходя из требований своевременности и полноты учета и отчетности;
- форм первичных учетных документов (для оформления фактов хозяйственной жизни, по которым нет типовых форм), а также форм документов для бухгалтерской отчетности для нужд внутренних пользователей учетной информации;
- выбора соответствующего варианта оценки отдельных видов имущества в процессе погашения их стоимости, а также обязательств, связанных с использованием данного имущества;
- установления соответствующих способов группировки и порядка списания расходов на производство;
- применяемых видов резервов предстоящих расходов и платежей;
- правил документооборота и технологии обработки учетной информации;
- соответствующего порядка контроля в процессе осуществления хозяйственных операций, а также других процедур, требуемых для организации бухгалтерского учета.

п.Кибрай	Приказ № __ «Об учетной политике ф/х «Машпал»»	от 25.12.2009 г.
<b>I. Общие положения</b>		
При организации ведения учета и отчетности в 2010 году предприятие должно руководствоваться следующими основными нормативными актами:		
Закон РУз “О бухгалтерском учете” (30.08.96 г.)		
НСБУ № 21 «План счетов бух. учета фин. хоз. деятельности и инструкция по ее применению», другие НСБУ		
Положения МФ РУз, Налоговый Кодекс РУз		
За организации системы бух. учета и финансовой отчетности ответственность несет руководитель хоз. субъекта		
Учредит бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером		
Первичные документы могут составляться на: а) бумажных носителях; б) машиночитаемых носителях		

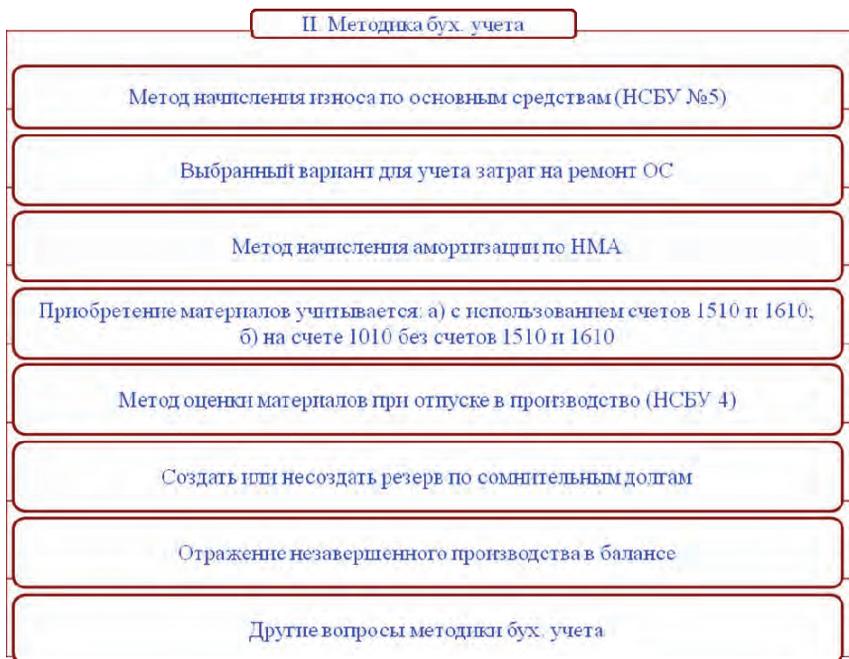
*Рис.6.5. Общие положения учетной политики*

Отмеченные границы применения учетной политики должны быть обозначены организацией в рамках требований полноты, осмтрительности, приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их формой, а также непротиворечивости и рациональности.

Разработанная и утвержденная в установленном порядке организацией учетная политика применяется ею последовательно из года в год.

Тем самым достигается обеспечение сопоставимости данных бухгалтерского учета, полученные в разные отчетные периоды. Следовательно, в целях реализации данного требования учетная политика должна вводиться в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа (приказа, распоряжения).

Вновь созданная организация, независимо от того, когда она приобрела статус юридического лица (государственной регистрации), обязана соблюдать указанные выше требования по вводу в действие учетной политики. Это распространяется и на ее



*Рис. 6.6. Методические аспекты учетной политики*

филиалы, представительства и иные подразделения (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Оформление избранной учетной политики вновь созданной организации исходя из указанных требований должно быть осуществлено до первой публикации ее финансовый отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Учетная политика организации разрабатывается всеми организациями независимо от их организационно-правовой формы собственности.

С 2003 г. организация помимо составления учетной политики для целей бухгалтерского учета обязана подготовить приказ по учетной политике и в целях налогообложения.

Необходимость раскрытия учетной политики распространяется только на предприятия, обязанные по законодательству согласно учредительным документам либо по собственной инициативе публиковать свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично. В связи с этим предприятие должно четко определиться с перечнем и содержанием информации, составляющей его коммерческую тайну.

Обязанность публикации годового отчета, бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах распространяется на открытые акционерные общества, страховые компании, банки, фондовые и товарные биржи, инвестиционные фонды и другие финансовые учреждения которые должны ежегодно публиковать указанную отчетность не позднее 1 мая года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Республики Узбекистан.

Наряду с Законом РУз «О бухгалтерском учете» действует Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан, в которых конкретизированы единые методологические принципы бухгалтерского учета в части, не противоречащей Закону. В дальнейшем на наш взгляд, необходимо доработать НСБУ таким образом, чтобы в него вошли соответствующие нормы и правила бухгалтерского учета с дополнительными комментариями и более полно нашли отражение технические аспекты бухгалтерского учета.

На уровне предприятия методологическое обеспечение бухгалтерским учетом определяется применением:

- ♦ разработанного на основе типового плана счетов рабочего плана, содержащего синтетические и аналитические счета и обеспечивающего необходимой информацией аппарат управления и внешних пользователей;
- ♦ типовых межотраслевых и отраслевых форм первичных учетных документов для регистрации экономических событий. Те из событий, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности в части оформления, должны соответствовать общим требованиям и перечню обязательных реквизитов;
- ♦ действующей модели текущего контроля за экономическими событиями исходя из их содержания;
- ♦ разработанной технологии проведения инвентаризации и методов оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- ♦ правил документооборота и технологии обработки учетной информации на базе действующей организации учета и имеющихся технических средств.

Таким образом, на каждом из уровней управления решаются свои задачи. Вместе с тем все они в конечном итоге направлены на регламентацию и оптимизацию учетного процесса в соответствии с методологическими принципами бухгалтерского учета.

Методологические принципы бухгалтерского учета как часть учетной политики предприятия предусматривают:

- ◆ наличие имущественной обособленности и обязательств организации от их собственников и других организаций;
- ◆ допущение непрерывности функционирования организации, т. е. отсутствие намерения прекратить свою деятельность в обозримом будущем;
- ◆ последовательность в осуществлении своей деятельности от одного отчетного периода к другому и, следовательно, отсутствие намерения не платить по своим обязательствам (допущение последовательности применения учетной политики);
- ◆ соблюдение момента начисления, т. е. доходы и расходы принимаются к учету не по моменту их формирования, а по тому отчетному периоду, к которому они относятся (допущение временной определенности фактов экономических событий).

Учетная политика организации призвана обеспечить:

- ◆ полное и своевременное отражение методом двойной записи всех фактов экономических событий, происходящих на предприятии (требования полноты);
- ◆ соблюдение большой осторожности в своих действиях, нанесение своими действиями преднамеренного ущерба финансовой устойчивости предприятия (принцип осмотрительности);
- ◆ преобладание правовых и экономических подходов над формальным пониманием отдельных действующих положений (принцип приоритета содержания над формой);
- ◆ равенство начальных и конечных остатков, а также оборотов по дебету и кредиту аналитических счетов начальному и конечному остатку, равно оборотам по дебету и кредиту объединяющего их синтетического счета (принцип непротиворечивости);
- ◆ экономное и рациональное ведение бухгалтерского учета с учетом конкретной деятельности организации (требование рациональности);
- ◆ принцип периодичности, т. е. разграничения учетного (месяц) и отчетного периода (квартал, полугодие, 9 месяцев, год) для целей исчисления финансового результата предприятия, с одной стороны, и представления внешним потребителям информации о финансовом состоянии предприятия, с другой стороны;

- ♦ принцип составления и публикации бухгалтерской отчетности (неизменность ее состава, сопоставимость показателей статей баланса, отчета о финансовых результатах на начало и конец отчетного года, публичность отчетности).

Отмеченные подходы в методологическом обеспечении бухгалтерского учета следовало бы дополнить еще одним, действующим в странах с рыночной экономикой, но не декларируемом в отечественном учете. Он гласит: первоначальная запись признается достоверной, если она оформлена документально и иное не оговорено участниками сторон, или не доказано в судебном порядке. Данный принцип определяет главенство Закона, что исключает основу для осуществления органами исполнительной власти действий, противоречащих законодательным и нормативным актам.

Отсутствие соответствующих способов в процессе постановки отдельных вопросов бухгалтерского учета ставит перед предприятиями проблему выбора иных подходов. Главное, чтобы они не противоречили НСБУ №1-«Учетная политика организации».

Учетная политика оформляется приказом или распоряжением руководителя в срок не позднее первой публикации годовой отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Ее изменение в отчетном периоде, как правило, не допускается. Исключением является изменение действующего законодательства в течение года или каких-либо нормативных актов, осуществление реорганизационных процедур (разделения, присоединения, выделения, слияния), смены собственников, разработки новых способов ведения бухгалтерского учета. Эти изменения также должны быть оформлены необходимой организационно-распорядительной документацией по предприятию.

Все изменения, кроме указанных, должны быть приурочены к началу хозяйственного года, аргументированно обоснованы и, по возможности, исчислены в стоимостном выражении.

### **6.5. Организационное обеспечение бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет как функция управления имеет свою организационную структуру.

Организационное обеспечение бухгалтерского учета должно быть подчинено задаче своевременного предоставления аппарату достоверной и необходимой информации с наименьшими издержками.

Решение этой задачи обеспечивается совокупностью факторов, каждый из которых реализуется исходя из сложившихся традиций, конкретных условий функционирования предприятия и объема учетной работы.

Организационное обеспечение бухгалтерского учета предполагает его разграничение на управленческий и финансовый учет. Хотя между ними нет резкой границы, тем не менее такая процедура необходима. Она четко определяет направление потоков учетной информации между отдельными пользователями, создает основу управления по формированию производственной себестоимости изготавливаемой продукции и стратегического развития предприятия. Эта информация доступна только ее менеджерам. Правила организации управленческого учета определяет само предприятие.

Финансовый учет регулируется в той или иной степени. Поэтому для него разрабатывается определенная система требований и принципов.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии и соблюдение действующего законодательства несет его руководитель. В его компетенцию входит утверждение учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов (для оформления хозяйственных операций, по которым нет типовых форм), порядка проведения инвентаризаций, правил организации документооборота, других процедур, необходимых в целях организации бухгалтерского учета.

Законом РУз «О бухгалтерском учете» установлено также, что руководитель организации вправе лично вести бухгалтерский учет. Однако не оговорено, в каких случаях эта функция может совмещаться им, но можно предположить, что подобный вариант более приемлем на предприятиях малого бизнеса, например в фермерском хозяйстве.

Возможно учреждение самостоятельной бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером. Такая служба рассматривается как одно из структурных подразделений предприятия наряду со службой (отделом) главного технолога, маркетинга и т. п.

Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Ведение бухгалтерского учета возможно на договорных началах централизованной бухгалтерией, независимой специализированной организацией или, наконец, профессионалом-бухгалтером, имеющим соответствующее высшее или среднее специальное образование.

В любом случае выбор той или иной организационной формы бухгалтерского учета представляет собой важный фактор рационализации учетного процесса. Причем если ранее, до широкого внедрения в учетный технологический процесс ЭВМ, более предпочтительным являлось создание централизованных бухгалтерий, то в настоящее время ситуация иная. Большие возможности имеет децентрализация учета. Основной довод – автоматизация рабочего места бухгалтера. Другие факторы: объем учетных работ, численность персонала, номенклатура производственных запасов и готовой продукции, количество поставщиков и покупателей и т. п. – приобретают менее важное значение.

Поэтому должностные обязанности работников учета должны быть перераспределены исходя из степени их загруженности, средств и каналов передачи учетных данных при прямой и обратной связи между уровнями в системе управления.

Различают три вида разделения труда учетного персонала:

- предметное;
- линейное;
- функциональное.
- *Предметный вариант* разделения труда предполагает распределение документов в соответствии с названием отделов:
  - расчетный отдел;
  - производственный отдел;
  - отдел расчетов;
  - отдел сбыта;
  - общий отдел.

Безусловно, основными потребителями консолидированной отчетности являются акционеры. Владелец акций головной компании не может оценить объем чистых активов, приходящихся на его пакет акций, так как баланс головной компании содержит лишь сумму вложений в дочерние предприятия и не отражает совокупную реальную стоимость этих вложений и соответственно доли акционеров. Акционерам необходима информация, объективно отражающая стоимость их вложений, включающая показатели деятельности всех дочерних и зависимых предприятий головной компании.

## **6.6. Техническое обеспечение бухгалтерского учета**

Техническое обеспечение бухгалтерского учета представляет собой комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и

организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке бухгалтерского учета.

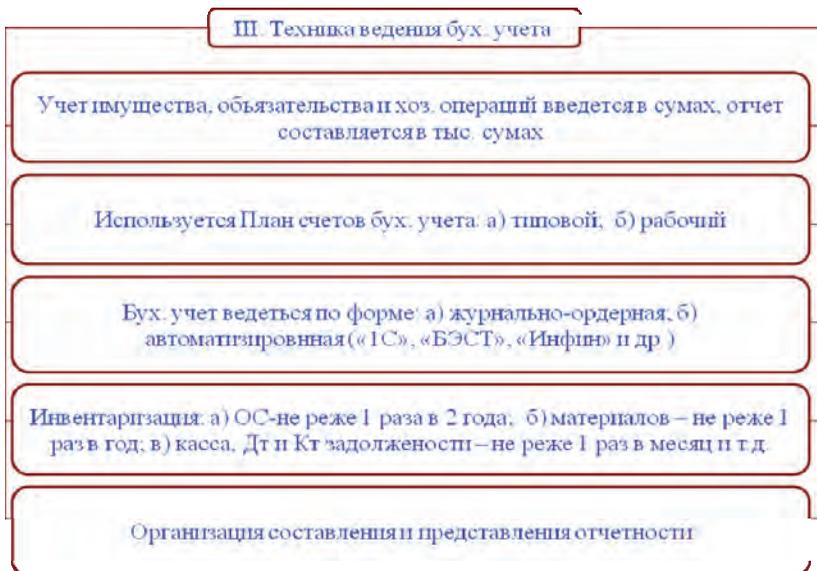
Комплекс процедур включает наличие:

- ♦ рабочего плана счетов, разработанного организацией на базе типового плана финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкции по его применению;
- ♦ альбома форм первичных документов по каждому участку работы бухгалтерии;
- ♦ современных средств вычислительной техники, составляющих основу автоматизированной формы бухгалтерского учета;
- ♦ кодификаторов объектов синтетического и аналитического учета;
- ♦ квалификационного уровня бухгалтеров, соответствующего современным требованиям управления организацией;
- ♦ комплекса организационно-технических и санитарно-гигиенических мероприятий по оптимизации учетного процесса;
- ♦ организации внутреннего контроля;
- ♦ соответствующего уровня культуры производственных отношений в коллективе бухгалтерии.

В приведенном перечне требований, формирующих техническое обеспечение бухгалтерского учета, определяющим является обеспечение квалификационного уровня бухгалтеров, а также соответствующего уровня культуры среди сотрудников бухгалтерского аппарата. Эти два условия являются определяющими на стадии внедрения системы управления базой данных (СУБД) и автоматизации документооборота.

Система организации автоматизированного документооборота поддерживает на заданном уровне стратегическую систему управления, дает возможность учетной обработки всех видов и форм документов, в том числе аудио- и видеодокументов, обеспечивает согласованность с другими подсистемами.

Наконец, достоинством данной системы документооборота является поддержка многоуровневой иерархической структуры обращения документов. В конечном итоге реализация таких подходов в организации автоматизированного документооборота — это переход на качественно новый этап постановки бухгалтерского учета в организации, а следовательно, и более эффективный уровень управления.



*Рис.6.7. Техническая часть учетной политики*

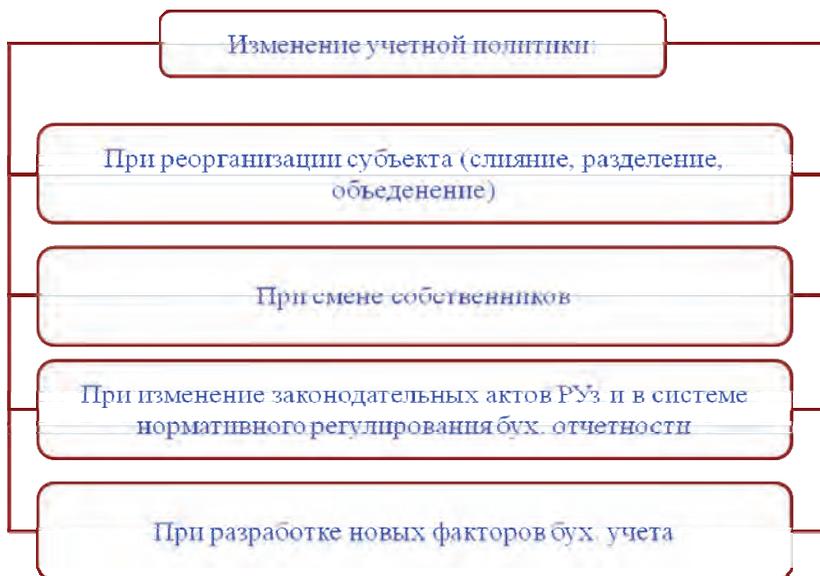
### **6.7. Изменение учетной политики**

На изменение учетной политики могут оказать влияние следующие обстоятельства:

- изменение действующего законодательства Республики Узбекистан или нормативных актов соответствующих органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета в стране (Министерство финансов Республики Узбекистан);
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета на отдельных участках ее финансово-хозяйственной деятельности;
- существенное изменение условий этой деятельности.

При этом существенным признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движение денежных потоков или финансовых результатов организации.

Последствия учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное



*Рис.6.8. Изменение учетной политики*

влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности предприятия, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных предприятием данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с 1 января года (начала финансового года),

следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предприятия.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности предприятия.



**Вопросы для самопроверки:**

1. Раскройте содержание понятия «учетная политика предприятия».
2. Какие задачи решает учетная политика?
3. Назовите основные принципы формирования учетной политики.
4. Какова схема управления бухгалтерским учетом в стране?
5. В чем сущность методологического обеспечения бухгалтерского учета?
6. Дайте определение содержанию организационного обеспечения бухгалтерского учета.
7. Раскройте содержание понятия «техническое обеспечение бухгалтерского учета».
8. В каких случаях изменяется учетная политика?

**ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  
**Заключительная проверочная работа**

Задание по заключительной оценке по дисциплине

«Теория бухгалтерского учета»

**Условия I**

0100 «Основные средства» - 59580; 8330 «Уставный капитал» - 76609; 1010 «Сырье и материалы» - 12490; 1030 «Топлива» - 2878; 1040 «Запчасти» - 2269; 2010 «Осн. производства» - 4170; 5010 «Касса» - 5; 5110 «Расчетный счет» - 4121; 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» - 3; 6010 «Счета к оплате поставщикам» - 360; 6520 «Платежи в гос. целевые фонды» 69; 6710 «Расчеты с персоналом по оплаты труда» - 2199; 0200 «Износ основных средств» - 6279.

1. По данным условия I составить баланс фермерского хозяйства «Машгал» по форме (тыс. сум):

Баланс ф/х «Машгал» на 01.01.2008

сч.№	Актив	сумма	сч.№	Пассив	сумма
	<b>I. Долгосрочные активы</b>			<b>I Собст. Источники</b>	
	<b>Итого по разделу I</b>			<b>Итого по разделу I</b>	
	<b>II Текущие активы</b>			<b>II Обязательства</b>	

	<b>Итого по разделу II</b>			<b>Итого по разделу II</b>	
	<b>Б а л а н с</b>			<b>Б а л а н с</b>	

**Условия II** (5 балл). По хоз. операциям указать корреспондирующие счета

№ оп.	Содержание	корр. счет		сумма
		Дт	Кт	
1	Получены от ОАО «Агротаьминот»: мин. удобрение			680000
	запчасти			216500
	<b>и т о г о:</b>			896500
2	Начислено «Автобазе №5» за доставку: мин. удобрение			24000
	запчасти			7700
	<b>и т о г о:</b>			31700
3	Начислено заработная плата: работникам теплицы			350000
	дояркам			375000
	<b>и т о г о:</b>			725000
4	Начисленный взносы в гос. целевые фонды от суммы з/пл. (25%): работникам теплицы			87500
	дояркам			93750
	<b>и т о г о:</b>			181250
5	Удержаны из з/пл.: подоходный налог (по шкале)			116000
	проф. взнос 1%			7250
	взносы в пенсионный фонд 2,5%			18125
	индивидуальный накопительный п/ф.			7250
	<b>и т о г о:</b>			148625
6	Расходованы ядохимикаты на обработку теплицы			46900

7	Списаны мин. удобрения на теплицы			81000
8	Оприходованы от ОАО «Нефтягаминот» топлива			168000
9	Перечислено с расч. счета в погашение долга ОАО «Агротагаминот»			620000
10	Получено с расч. счета в кассу			269000
11	Выплачены из кассы з/пл.			268800
12	Получены с расч. сч. в кассу на командировочные			55000
13	Выдано из кассы под отчет Азимову С.			55000
14	Списаны командировочные расходы Азимова С.			41000
15	Внесены в кассу неиспользованные суммы Азимов С.			14000
16	Перечислены с расч. сч. платежи: а) в гос. целевой фонд; б) в гос. налоговой; в) ОАО «Агротагаминот»; г) ОАО «Нефтягаминот». <b>И т о г о:</b>			180000 116000 63000 155000 514000
17	Списаны: семена на посев в теплицах корма на содержание КРС <b>И т о г о:</b>			48000 39000 87000
18	Оприходованы: а) овощи из теплицы; б) молоко от КРС <b>И т о г о:</b>			794000 425000 1219000
19	Реализованы по пл. себестоимости: молоко овощи <b>И т о г о:</b>			425000 794000 1219000
20	Начислен доход за реализованной: молоко овощи			560000 940000

	<b>И Т О Г О:</b>			1500000
	<b>ИТОГООБОРОТЫ</b>			

**Условия III.** На основе составленного баланса открыть синтетические счета и написать на них начальные остатки. При переносе остатков на счета учитывать, что в балансе суммы отражены в тыс. суммах. В процессе решение задачи открыть необходимые дополнительные счета

(1,5 балл)

№ _____ Д-т К-т	№ _____ Д-т К-т
№ _____ Д-т К-т	№ _____ Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

---

--

---

--

№ \_\_\_\_\_

Д-Т К-Т

---

--

№ \_\_\_\_\_

Д-Т К-Т

---

--

№ \_\_\_\_\_

---

№ \_\_\_\_\_

---

Д-т К-т

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-Г К-Г

---

№ \_\_\_\_\_

Д-Г К-Г

№ \_\_\_\_\_

Д-Г К-Г

№ \_\_\_\_\_

Д-Г К-Г

№ \_\_\_\_\_

Д-Г К-Г

№ _____ Д-т К-т	№ _____ Д-т К-т

**Условия IV.** По аналитическим счетам к счету 6010 «Счета к оплате поставщикам» имеется следующие остатки: ОАО «Агротаъминот» - 193500 сум; ОАО «Нефтгаъминот» - 85500 сум; «Автобаза» №5 – 81000. Открыть аналитические счета и перенести остатки (1,0 балл)

№ _____ Д-т К-т	№ _____ Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

№ \_\_\_\_\_

Д-т К-т

**Условия V.** Хозяйственные операции отразит на синтетических и аналитических счетах (1 балл)

**Условия VI.** Подсчитать итог по регистрационному журналу, обороты и остатки на первого февраля 2008 года по всем синтетическими аналитическим счетам (2 балл)

**Условия VII.** Составить оборотную ведомость по аналитическим счетам к счету 6010 «Счета к оплате поставщикам» по следующей форме (1,5 балл):

Счет №	Аналитик счетлар номи	Сальдо 01.01 2007 й.		Январ обороти		Сальдо 01.02.2007 й.	
		дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	Кредит








Слушатель \_\_\_\_\_

подпись ф.и.о.

200\_\_ г. «\_\_\_\_» \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

i