

Д.Д. Пашаходжаева



**ВВЕДЕНИЕ
В БУХГАЛТЕРСКИЙ
УЧЕТ**

Учебное пособие



**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН**

**САМАРКАНДСКИЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И
СЕРВИСА**

Д.Д. Пашаходжаева

Введение в бухгалтерский учет

Учебное пособие

**для студентов высших учебных заведений, обучающихся по
направлению подготовки 60410100 «Бухгалтерский учет и аудит»
(по отраслям)**



**«TURON NASHR»
Самарканд - 2022**

УДК:657.6(075.8)

КБК:65.053я73

П 22

Д.Д.Пашаходжаева. «Введение в бухгалтерский учет». Учебное пособие. “TURON NASHR”. Самарканд. 2022. – 316 с.

Под редакцией: д.э.н.проф. Уразова К.Б.

Данное учебное пособие подготовлено на основе программы дисциплины «Введение в бухгалтерский учет», разработанной Самаркандским институтом экономики и сервиса и на основе syllabus по направлению обучения 60410100 «Бухгалтерский учет и аудит» (по отраслям). В нем изложены теоретические основы бухгалтерского учета в соответствии с нормативно - правовыми документами, действующими в Республике Узбекистан.

Рецензенты:

З.Х. Абдуллаев - Ташкентский Государственный университет экономики, Самаркандский филиал.
Заместитель директора по научной и инновационной работе, PhD

И.К. Очиллов - Зав. кафедрой «Бухгалтерский учет»
Ташкентского финансового института, д.э.н., профессор

Д.Р. Рафеев - к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» СамИЭС;

Рекомендовано к печати решением Совета Самаркандского института экономики и сервиса (протокол № 11, от 7 июля 2022 года)

ISBN: 978-9943-8731-1-7

© Д.Д. Пашаходжаева. 2022.

© “TURON NASHR”. 2022.

СОДЕРЖАНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	4
Тема 1.	НАУЧНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕБНОГО ПРОЦЕССА ПО НАПРАВЛЕНИЮ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ»	6
Тема 2.	ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА	27
Тема 3.	ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕГУЛИРУЮЩИЕ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	39
Тема 4.	ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК СИСТЕМЫ И ПРОФЕССИИ И ФУНКЦИИ В БИЗНЕС МЕНЕДЖМЕНТЕ	69
Тема 5.	СУБЪЕКТЫ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	83
Тема 6.	МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	99
Тема 7.	ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	103
Тема 8.	СУЩНОСТЬ, СОСТАВЛЕНИЯ И КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА	115
Тема 9.	СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	126
Тема 10.	ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ НА СЧЕТАХ. КНИГА РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	135
Тема 11.	ПОРЯДОК ОБОБЩЕНИЯ ДАННЫХ ТЕКУЩЕГО УЧЕТА	140
Тема 12.	ДОКУМЕНТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	145
Тема 13.	ФОРМЫ И РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	152
Тема 14.	ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ	159
Тема 15.	ПОНЯТИЕ КАЛЬКУЛЯЦИИ (КОСТИНГ) И ЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	162
Тема 16.	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ БИЗНЕС ПРОЦЕССА	171
Тема 17.	КОРРЕКТИРОВКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ (ADJUSTMENTS). СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	187
Тема 18.	СИСТЕМА КОНТРОЛЯ	196
Тема 19.	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОБЩЕСТВЕ ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ	201
Тема 20.	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ	228
Тема 21.	БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	242
Тема 22.	ОТВЕТСТВЕННОСТЬ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВО РУКОВОДИТЕЛЯ СЛУЖБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА И АУДИТОРА	254
	СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	261
	ПРИЛОЖЕНИЯ	264

ВВЕДЕНИЕ

На основе нормативных документов, принятых Президентом таких как: Указ президента №УП-5468 от 29.06.2018 «О концепции совершенствования налоговой политики Республики Узбекистан», Постановление Президента Республики Узбекистан от 19 сентября 2018 года № ПП-3946 «О мерах по дальнейшему развитию аудиторской деятельности в Республике Узбекистан» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 24.02.2020 г.), Указ президента №УП-5614 от 08.01.2019 «О дополнительных мерах по обеспечению дальнейшего развития экономики и повышению эффективности экономической политики», Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-4611 от 24.02.2020 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», а также указом от 7 февраля утвердил Стратегию действий по пяти приоритетным направлениям развития страны в 2017—2021 годах. Стратегия действий будет реализована в пять этапов, каждый из которых предусматривает утверждение отдельной ежегодной государственной программы по ее реализации в соответствии с объявляемым наименованием года. Приоритетные направления развития страны в 2017—2021 годах. В частности пункт 4.4. «Развитие сферы образования и науки», предусматривает продолжение курса дальнейшего совершенствования системы непрерывного образования, повышения доступности качественных образовательных услуг, подготовки высококвалифицированных кадров в соответствии с современными потребностями рынка труда.

В нынешних условиях хозяйствования, когда развиваются различные формы собственности, расширяются и типы предприятий, где ведут производственную, торговую деятельность и оказывают другие виды услуг на основе международных стандартов бухгалтерского учета. На этих предприятиях повышается роль экономистов, бухгалтеров и аудиторов в рациональном использовании наличных ресурсов по требованиям международных стандартов. Обеспечение финансовой устойчивости и экономической безопасности осуществляются именно через бухгалтеров и аудиторов.

Учебное пособие «Введение в бухгалтерский учет» является непосредственным результатом воплощения государственной программы подготовки специалистов по международным стандартам. Оно подготовлено на основе учебной программы данной дисциплины, разработанной Самаркандским институтом экономики и сервиса. В нем изложены теоретические основы бухгалтерского учета в соответствии с нормативно - правовыми документами, действующими в Республике Узбекистан.

Учебное пособие состоит из 22 тем. Для удобства изучения студентами содержания курса в учебном пособии приведены различные

наглядные материалы в виде таблиц и рисунков, в каждой теме приведены ключевые слова, в конце тем даны глоссарий основных терминов, Контрольные вопросы по теме для самопроверки.

Тема 1. НАУЧНЫЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕБНОГО ПРОЦЕССА ПО НАПРАВЛЕНИЮ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ»

План:

1.1. Формы организации учебного процесса высших учебных заведений. Система дистанционного образования

1.2. Научные основы организации учебного процесса по направлению «Бухгалтерский учет и аудит»

1.3. Самостоятельное образование студентов

1.4. Направления научно-исследовательской работы по бухгалтерскому учету и аудиту

Ключевые слова: Образовательный процесс в вузе, учебный план, рабочие учебные планы, расписание, Тема, практические занятия, аттестационные мероприятия, сессия, формы организации учебного процесса

1.1. Формы организации учебного процесса высших учебных заведений. Системе дистанционного образования

Очная (дневная) форма обучения в вузе или колледже.

Очная форма обучения предполагает системную учебную программу, при которой студенты регулярно посещают занятия 5-6 дней в неделю. Время посещения занятий преимущественно утреннее. Но бывают случаи, когда учебные заведения вынуждены ставить занятия для студентов во вторую смену. Это может быть связано, например, с желанием учебного заведения предоставить студентам возможность подработки в утреннее время, или же нехваткой аудиторного фонда, нерациональным распределением профессорско - преподавательского состава и другими причинами.

Программа очного обучения предполагает большой объем теоретического материала. лекций и семинаров, контрольных, лабораторных и практических работ. Студент имеет возможность прослушать весь необходимый материал, задать вопросы преподавателю, и закрепить полученные знания.

На последних курсах студенты вузов и колледжей проходят производственную практику на предприятиях и получают первичный необходимый опыт работы в той или иной сфере.

Общий срок обучения **по очной (дневной) форме** составляет 4 года по программе бакалавриата, и 2 года по программе магистратуры. В случае, когда выпускник техникума или техникума поступает в ВУЗ на очную форму обучения по профильной специальности, возможно сокращение срока обучения до 3 лет.

При освоении программ начального профессионального образования, срок обучения в колледже или техникуме составляет, обычно, от 1 до 3 лет.

Преимущества:

- Серьезная теоретическая подготовка специалиста
- При обучении по очной форме студентам предоставляется отсрочка от службы в армии (в том случае, если он пользуется отсрочкой только первый раз. Если же студент достиг возраста 18-ти лет и ранее уже получал одну отсрочку, например в колледже, то при обучении по очной форме, студент уже не получит второй отсрочки)
 - Яркая студенческая жизнь, участие в соревнованиях, мероприятиях и праздниках учебного заведения, возможность самореализации.
 - При обучении на бесплатном отделении хорошистам выплачивается стипендия.

Недостатки:

- Далеко не всегда теория, получаемая в вузе, соответствует реальной ситуации на предприятиях.
- При выпуске из вуза, специалист не имеет вовсе или имеет минимальный трудовой стаж, и в большинстве случаев может рассчитывать, при трудоустройстве, только на стартовые позиции.

2. Очно-заочная (вечерняя) форма обучения в вузе или колледже.

Очно-заочная форма обучения предполагает достаточно большое количество аудиторных занятий, но конечно меньше, чем очная. При таком обучении посещение занятий студентами обычно происходит 2-4 дня в неделю (в основном в будние, реже в выходные дни) в вечернее время. Обычно предполагается, что таким образом студенты смогут благополучно совмещать трудовую деятельность и получение знаний и навыков в рамках программы высшего профессионального образования. Таким образом, студент имеет возможность получать необходимый материал, обсуждать его с преподавателем и использовать его в работе. Это сочетание способствует быстрому получению полезного опыта и развития специалиста.

Занятия по очно-заочной форме обычно проводятся в виде систематических аудиторных занятий, на протяжении всего учебного года, с последующей сдачей зачетной и экзаменационной сессии.

Нормативный срок обучения по очно-заочной (вечерней) форме в колледже, при поступлении после 9 класса, в основном, составляет от 2 лет 10 месяцев до 4 лет 10 месяцев в зависимости от получаемого уровня среднего профессионального образования: базовый или повышенный. При поступлении в колледж или техникум, на программы среднего профессионального образования, после 11 класса, срок обучения **по очно - заочной (вечерней) форме** составляет от 1 года 10 месяцев до 3 лет 10 месяцев в зависимости от получаемого уровня среднего профессионального образования: базовый или повышенный.

При освоении программ начального профессионального образования, срок обучения в колледже или техникуме составляет, обычно, от 1 до 3 лет.

Преимущества:

- Возможность самостоятельного заработка, эффективного совмещения работы и учебы
- При окончании ВУЗа или Техникума, специалист уже имеет опыт работы и может претендовать на продвижение по карьерной лестнице

Недостатки:

- При обучении на очно-заочном (вечернем) отделении не предоставляется отсрочка от армии
- В связи с отсутствием времени студентам вечернего отделения не удастся участвовать в студенческой жизни учебного заведения.
- Отсутствие возможности получать стипендию при обучении на местах, финансируемых из государственного бюджета РУЗ

3. Заочная форма обучения в вузе или колледже.

Учебный процесс по **заочной форме обучения** предусматривает небольшое количество аудиторных часов. Основная доля материала изучается студентами самостоятельно, а затем, учебное заведение, проводит контроль знаний в виде контрольных работ и сессии.

В настоящее время в каждом учебном заведении процесс обучения по заочной форме строится по разному. Некоторые вузы и ссузы проводят занятия в течении всего года, например 1 раз в неделю в будний день или выходной (группы выходного дня), а по факту изучения дисциплины, сразу проводят зачет или экзамен по ней. Такая система носит название "модульной".

Иные вузы придерживаются **классической заочной формы обучения**, где для студентов проводят "на читку" установочных лекций непосредственно перед сессией, и затем студенты, прослушав учебный курс и дополнительно изучив необходимую литературу, проходят аттестационный контроль в виде зачетов и экзаменов.

Заочная форма удобна для той категории граждан, кто не имеет возможности регулярно посещать занятия в колледже или вузе. Эта форма также подходит для совмещения учебы и работы на предприятии. При этом, по желанию студента, в период сессии учебное заведение может выдать справку-вызов, являющуюся основанием для работодателей в предоставлении учебного отпуска студенту.

Отдельным пунктом следует выделить "Заочную форму обучения с использованием информационных технологий" или "Дистанционное обучение"

Такая форма организации учебного процесса предполагает использование компьютера с выходом в сеть интернет. Для студентов возможны различные способы получения учебных материалов. В

большинстве случаев это онлайн лекции с использованием специального программного обеспечения, вебинары.

Аттестационные мероприятия при данной форме обучения также могут проводиться в режиме онлайн, посредством информационных технологий, но чаще преподаватели высылают студентам контрольные и практические работы на электронную почту или в личный кабинет образовательного интернет - ресурса. В помощь студентам **дистанционной формы** предоставляют доступ к электронной библиотеке учебного заведения, где каждый желающий найдет необходимый материал по изучаемым темам.

Срок обучения по заочной форме в колледже на программах среднего профессионального образования составляет от 3.

Срок обучения в вузе по программам бакалавриата обычно составляет 4 лет, по программам магистратуры 2 года.

Также как очная и очно-заочная формы обучения, заочная форма может быть реализована с сокращением срока обучения для выпускников колледжей и техникумов, поступающих на профильное направление обучения, или слушателей, получающих 2-ое высшее образование по программе бакалавриата или специалитета в вузе.

Преимущества:

- Возможность совмещения работы и получения образования
- Изучению дисциплин уделяется сравнительно немного времени - часто только такой вариант подходит для беременных женщин или студентам, уже ухаживающим за маленькими детьми. Большим спросом такая форма пользуется у людей, работающих в ненормированном графике.

Недостатки:

- Низкий уровень получаемого образования
- Отсутствие отсрочки от армии
- Отсутствие возможности получать стипендию
- Студенты заочного отделения практически не участвуют в мероприятиях и студенческой жизни учебного заведения

4. Экстернат в колледже или вузе.

Данная форма предполагает, что студент техникума или вуза самостоятельно осваивает образовательную программу, а учебное заведение проводит контроль и аттестацию студента, с последующей выдачей документа, подтверждающего уровень квалификации выпускника.

Т.е. учебное заведение не проводит аудиторных лекционных занятий, на которых студент смог бы освоить материал.

Срок обучения вычисляется исходя из требований государственного стандарта, где, в качестве предела по количеству возможных сданных студентом дисциплин, фигурирует цифра - 20 дисциплин в год.

Преимущества:

- Наиболее быстрый способ получения образования и квалификации.

Недостатки:

- Сложность самостоятельной подготовки
- Отсутствие возможности использования льгот для студентов

1.2. Научные основы организации учебного процесса по направлению «Бухгалтерский учет и аудит»

Образовательный процесс в вузе коренным образом отличается от обучения на любой из предыдущих ступеней образования. От того, насколько информирован новоиспеченный студент об особенностях «вузовского» учебного процесса, насколько он к ним адаптировался, зависит успешность его обучения. С точки зрения содержания, образовательный процесс в вузе предполагает освоение студентом системы общих и научных, практических знаний об окружающей действительности, получение знаний и навыков применения методов исследовательской работы, научного познания, приобретение и закрепление нравственных качеств, эстетического вкуса, ценностного отношения к учебной деятельности, профессии, труду и к миру в целом.

Иной является и форма, в которой образовательный процесс реализуется. Учебный процесс в вузе организован так, чтобы обеспечить выполнение требований к специалисту, изложенных в государственном образовательном стандарте. Обучение студентов ведется по учебным планам. *Учебный план* – основной документ, в соответствии с которым в вузе осуществляется организация учебного процесса по подготовке выпускников конкретной специальности в течение всего периода обучения студентов в вузе. Учебный план содержит: перечень изучаемых дисциплин; объемы часов, отводимых на изучение предусмотренных планом дисциплин; установленные формы контроля. По учебному плану ежегодно составляются *рабочие учебные планы*, которые учитывают требования утвержденного ректором на данный учебный год *графика учебного процесса*. Этим графиком регламентируется количество учебных недель в каждом семестре (осеннем и весеннем), даты начала семестров, сессий, каникул, практик. В рабочем учебном плане также указываются зачеты и экзамены, выносимые на сессии, а в графике учебного процесса – сроки проведения учебных аттестаций. Учебный процесс в вузе проводится по *расписанию учебных занятий*. Студенту рекомендуется записываться для себя, в каком учебном корпусе Института, располагаются библиотека, учебные аудитории, номера аудиторий, в которых располагаются кафедры, деканат, время начала и окончания занятий, чтобы четко планировать свое пребывание в вузе и не допускать опозданий на занятия.

Важно также понимать, что учебная деятельность протекает в совершенно новом формате. Учебные занятия из уроков превращаются в

лекции, семинары, практические и лабораторные занятия. Чтобы быстро включиться и эффективно участвовать в разных видах учебных занятий, нужно понять их существенные характеристики.

Особо хотелось бы отметить, что важную роль в учебном процессе вуза занимают *аттестационные мероприятия*, в ходе которых осуществляется контроль знаний, полученных студентами. Экзаменационные сессии проводятся дважды в течение учебного года - в конце каждого семестра. К сессии допускаются студенты, не имеющие академической задолженности за семестр и сдавшие все зачеты. Продолжительность сессии - три-четыре недели, количество экзаменов - обычно три - пять (в условиях реализации сокращенных основных образовательных программ их может быть больше). Расписание экзаменов составляется, исходя из расчета выделения трех-четырех дней на подготовку к каждому экзамену. Этого времени вполне достаточно студенту для повторения и систематизации изученного материала по конкретной учебной дисциплине.

Данные составляющие образовательного процесса в вузе могут быть реализованы лишь при условиях наличия у студентов таких качеств и способностей, как собранность, настойчивость, воля, высокая эмоциональная культура и навыков самовоспитания, самообучения, самоуправления, самоконтроля, самосовершенствования. Это связано в первую очередь с возрастанием роли и объема самостоятельности студента в процессе приобретения новых знаний. При этом в вузе также существенно изменяется порядок контроля за ходом обучения: контрольных мероприятий становится меньше, они проводятся реже. На смену ежедневным опросам на уроках приходят экзаменационные сессии, проводимые дважды в год, учебные аттестация, организуемые дважды в семестр; другие формы контроля, осуществляемые по графику учебного процесса. Такой порядок иногда вызывает у некоторых студентов неверное представление о легкости студенческой жизни, что чревато серьезными негативными последствиями, так как, например, низкие оценки могут привести не только к неприятным объяснениям в деканате, но и к отчислению из Института еще до начала экзаменационной сессии.

Чтобы успешно и эффективно овладевать специальными профессиональными знаниями, студенту необходимо также знать некоторые общие правила и технологии получения учебной информации, иметь представление о содержании учебного плана выбранной специальности, о требованиях, предъявляемых к выпускнику вуза. Вся эта информация в совокупности образует содержание курса «Культура интеллектуального труда».

Учебные занятия, как правило, проводятся в виде лекций, консультаций, семинаров, практических занятий, лабораторных работ, контрольных и самостоятельных работ, коллоквиумов и т.д. Технологии проведения учебных занятий определяются многими факторами. С точки

зрения управления образовательным процессом, выбор технологий определяется преподавателем вуза. Тем не менее, набор дидактических средств, выбираемых для достижения образовательной цели, во многом зависит от формы обучения.

Учебный процесс при дистанционном обучении включает в себя все основные формы традиционной организации учебного процесса: лекции, семинарские и практические занятия, лабораторный практикум, систему контроля, исследовательскую и самостоятельную работу студентов. Все эти формы организации учебного процесса позволяют осуществить на практике гибкое сочетание самостоятельной познавательной деятельности студентов с различными источниками информации, оперативного и систематического взаимодействия с ведущим преподавателем курса или тьютором и групповую работу студентов.

Рассмотрим основные организационные формы педагогической деятельности:

Лекции. Основную организационную форму обучения, направленную на первичное овладение знаниями, представляет собой лекция. Главное назначение лекции - обеспечить теоретическую основу обучения, развить интерес к учебной деятельности и конкретной учебной дисциплине, сформировать у обучающихся ориентиры для самостоятельной работы над курсом. Традиционная лекция имеет несомненные преимущества не только как способ доставки информации, но и как метод эмоционального воздействия преподавателя на обучающихся, повышающий их познавательную активность. Достигается это за счет педагогического мастерства лектора, его высокой речевой культуры и ораторского искусства. Высокая эффективность деятельности преподавателя во время чтения лекции будет достигнута только тогда, когда он учитывает психологию аудитории, закономерности восприятия, внимания, мышления, эмоциональных процессов учащихся.

Многообразие в подборе и построении материала и методик изложения лекционного материала определяется не только особенностями научной дисциплины, но и профилем вуза, факультета, кафедры. Методика чтения лекций зависит от этапа изучения предмета и уровня общей подготовки обучающихся, форма ее проведения - от характера темы и содержания материала.

Педагоги выделяют три основных типа лекций, применяемых при очном обучении для передачи теоретического материала: вводная лекция, информационная лекция и обзорная лекция. В зависимости от предмета изучаемой дисциплины и дидактических целей могут быть использованы такие лекционные формы, как проблемная лекция, лекция-визуализация, лекция-пресс-конференция, лекция с заранее запланированными ошибками и др.

При дистанционном обучении традиционные лекции оказываются практически не реальной формой организации учебной деятельности в

силу удаленности преподавателей и студентов, распределенного характера учебных групп и т.д. Для изучения теоретического материала должны, очевидно, использоваться иные технологии, учитывающие специфику дистанционного обучения. При этом качество усвоения теоретического материала, не уступающее тому, которое достигается при чтении лекций в условиях очного обучения, может быть достигнуто за счет создания компьютерных обучающих программ и использования телекоммуникаций в учебном процессе.

В условиях пандемии (например как CORONA 2019) в учебном процессе также применяется дистанционная (онлайн) обучения.

В качестве основных технологий, используемых для организации изучения теоретического материала при дистанционном обучении, помимо традиционных лекций можно выделить следующие.

- Видеолекции. В этом случае лекция преподавателя записывается на видеопленку. Методом нелинейного монтажа она может быть дополнена мультимедиа приложениями, иллюстрирующими изложение лекции. Такие дополнения не только обогащают содержание лекции, но и делают ее изложение более живым и привлекательным для студентов. Несомненным достоинством такого способа изложения теоретического материала является возможность прослушать лекцию в любое удобное время, повторно обращаясь к наиболее трудным местам. Видео-лекции могут быть доставлены в учебные центры на видеокассетах или компакт-дисках.

Видео-лекции может транслироваться через телекоммуникации в учебные центры непосредственно из вуза. Такие лекции ничем не отличаются от традиционных, читаемых в аудитории. Недостатком этой технологии является ее дороговизна. Кроме того, ВУЗ, осуществляющий учебный процесс, и периферийные учебные центры могут быть территориально сильно разнесены по часовым поясам. Поэтому такие лекции целесообразно использовать при отсутствии учебно-методического материала по новым курсам или в том случае, когда какие-либо разделы курса, изложенные в методических пособиях, безнадежно устарели, либо отдельные особо трудные разделы курса требуют методической переработки преподавателем.

- Мультимедиа лекции. Для самостоятельной работы над лекционным материалом студенты используют интерактивные компьютерные обучающие программы. Это учебные пособия, в которых теоретический материал благодаря использованию мультимедиа средств структурирован так, что каждый обучающийся может выбрать для себя оптимальную траекторию изучения материала, удобный темп работы над курсом и способ изучения, максимально соответствующий психофизиологическим особенностям его восприятия. Обучающий эффект в таких программах достигается не только за счет содержательной части и дружеского интерфейса, но и за счет использования, например,

тестирующих программ, позволяющих обучающемуся оценить степень усвоения им теоретического учебного материала.

Традиционных лекций при дистанционном обучении может и не быть, если учебная дисциплина хорошо обеспечена учебно-методическими материалами. В этом случае основной задачей преподавателя становится поддержка процесса самостоятельного усвоения первичных знаний студентами, для чего могут быть задействованы все известные формы учебной деятельности: обязательные тематические консультации, самоконтроль, работа с мультимедиа курсами и др.

Практические занятия. Практические занятия предназначены для углубленного изучения дисциплины. На этих занятиях идет осмысление теоретического материала, формируется умение убедительно формулировать собственную точку зрения, приобретаются навыки профессиональной деятельности. Разнообразные формы проведения практических занятий: занятия по изучению иностранного языка, решение задач по физико-математическим и естественнонаучным дисциплинам, семинары, лабораторные практикумы, - могут быть использованы и при дистанционном обучении. В этом случае они приобретают некоторую специфику, связанную с использованием информационных технологий.

В ряду адаптированных к дистанционному обучению форм организации практических занятий выделим следующие:

- Практические занятия по решению задач. Для успешного овладения приемами решения конкретных задач можно выделить три этапа. **На первом этапе** необходимо предварительное ознакомление обучающихся с методикой решения задач с помощью печатных изданий по методике решения задач, материалов, содержащихся в базах данных, видео-лекций, компьютерных тренажеров. На этом этапе учащемуся предлагаются типовые задачи, решение которых позволяет отработать стереотипные приемы, использующиеся при решении задач, осознать связь между полученными теоретическими знаниями и конкретными проблемами, на решение которых они могут быть направлены.

Для самоконтроля на этом этапе разумно использовать неформальные тесты, которые не просто констатируют правильность ответа, но и дают подробные разъяснения, если выбран неверный ответ; в этом случае тесты выполняют не только контролирующую, но и обучающую функцию. Для ответа на возникающие вопросы проводятся консультации преподавателя, ведущего курс, или тьютора.

На втором этапе рассматриваются задачи творческого характера. В этом случае возрастает роль преподавателя и тьютора. Общение преподавателя с обучающимися в основном ведется с использованием on-line технологий. По усмотрению преподавателя отдельные темы могут быть переданы тьютору для проведения занятий в периферийных центрах. Такие занятия не только формируют творческое мышление, но и

вырабатывают навыки делового обсуждения проблемы, дают возможность освоить язык профессионального общения.

На третьем этапе выполняются контрольные работы, позволяющие проверить навыки решения конкретных задач. Выполнение таких контрольных заданий может проводиться как в off-line, так и on-line режимах в зависимости от содержания, объема и степени значимости контрольного задания. После каждого контрольного задания целесообразно провести консультацию с использованием сетевых средств или под руководством тьютора по анализу наиболее типичных ошибок и выработке совместных рекомендаций по методике решения задач.

Семинарские занятия. Одной из основных организационных форм учебной деятельности являются **семинарские занятия**, которые формируют исследовательский подход к изучению учебного и научного материала. Главной целью семинаров является обсуждение наиболее сложных теоретических вопросов курса, их методологическая и методическая проработка.

Лабораторные работы позволяют объединить теоретико-методологические знания и практические навыки учащихся в процессе научно-исследовательской деятельности.

Лабораторные работы при дистанционном обучении разумно проводить во время выездов преподавателей или под руководством тьюторов непосредственно в филиале, используя материальную базу и кадровый потенциал регионального вуза, на базе которого создан филиал.

Лабораторные занятия, как правило, проводятся в несколько этапов:

Первый этап представляет собой введение в лабораторный практикум и предполагает знакомство с измерительными приборами, методами измерения различных величин, методикой статистической обработки результата, графическими или какими-либо иными методами представления полученных результатов. Особое внимание при этом уделяется пониманию обучающимися таких фундаментальных понятий лабораторных работ как "цель работы", "задачи эксперимента", "выводы" из полученных результатов, рекомендации по их использованию. На этом этапе учащиеся работают с литературой и компьютерными тренажерами. Контроль работы ведется с помощью тестирующих программ, а основной задачей преподавателя становится консультационная поддержка.

На втором этапе проводится работа с тренажерами, имитирующими реальную установку, объекты исследования, условия проведения эксперимента. Такие тренажеры виртуально обеспечивают условия и измерительные приборы, необходимые для реального эксперимента, и позволяют подобрать оптимальные параметры эксперимента. Работа с тренажерами позволяет получить навыки в составлении эскизов, схем организации лабораторного эксперимента, позволяет избежать пустых затрат времени при работе с реальными экспериментальными установками и объектами. Функции преподавателя на этом этапе сводятся

исключительно к консультированию студентов, а тьютора - к выстраиванию индивидуальных траекторий работы с тренажерами.

Третий этап представляет собой выполнение эксперимента в реальных условиях. Для этого может быть использован режим удаленного доступа к экспериментальной установке или материальная база филиала. На этом этапе основная педагогическая нагрузка ложится на тьютора, который организует лабораторный практикум и оказывает помощь студентам. Отчет по выполненным работам представляется для проверки преподавателю курса или тьютору.

Таким образом, организация и проведение лабораторных работ при дистанционном обучении не исключают непосредственного общения преподавателя со студентами, но оно имеет место, главным образом, на заключительном этапе. При этом лабораторная работа как организационная форма учебной деятельности при дистанционном обучении предполагает усиление роли преподавателя по консультационному и контролирующему сопровождению учебно-познавательной деятельности студентов, а также увеличение самостоятельной работы студентов с учебно-методическими материалами и, прежде всего, с тренажерами.

Лабораторные работы имеют ярко выраженную специфику для различных специальностей и учебных дисциплин, поэтому по каждой специальности и дисциплине должны быть разработаны особые рекомендации.

Система дистанционного образования

В системе дистанционного образования реализуются все три уровня семинарских занятий: просеминары, семинары, спец.семинары. Часть семинаров проводится в филиале в форме традиционных аудиторных занятий под руководством тьютора, поскольку организация выездов преподавателей в филиал для проведения семинарских занятий нецелесообразна.

Необходимость проведения традиционных аудиторных семинарских занятий определяется спецификой преподаваемой дисциплины. Но, в отличие от других видов практических занятий, где остается значительным объем аудиторной работы, теоретическое начало семинарских занятий позволяет эффективно реализовывать их и на основе информационных технологий. Большая часть семинаров может быть проведена с использованием on-line технологий: Chat, Audio Conferencing, Internet Video Conferencing. Эти технологии являются основой проведения и просеминаров, и собственно семинаров, и специализированных научных семинаров. Сетевое общение при этом организуется преподавателями базового вуза в режиме on-line или преподавателями-консультантами (тьюторами) регионального вуза, на базе которого создан филиал. Для

проведения специализированных (научных) сетевых семинаров эффективно привлечение ведущих ученых в соответствующих предметных областях. Т.о., информационные технологии предоставляют возможности расширения круга специалистов, обеспечивающих сопровождение учебно-познавательной и научно-исследовательской деятельности студентов.

Эффективность сетевых семинаров определяется условиями и технологиями их проведения, которые несколько усложняются по сравнению с традиционным аудиторным семинарским занятием.

Организация сетевых семинаров предполагает три этапа: подготовительный, основной и заключительный.

На подготовительном этапе преподавателем составляется план проведения семинарского занятия, определяется круг учебной и научной литературы, выстраивается логика семинарского занятия. Студенты получают задание не позднее, чем за 1 неделю до проведения семинарского занятия, и на подготовительном этапе занимаются самостоятельной подготовкой к занятию. Программа семинарского занятия и задание для студентов высылаются по электронной почте или представляются в базе данных или на специально разработанной web-странице. С целью предварительного обсуждения наиболее важных и сложных проблем семинара полезно проведение телеконференции, которая дает возможность снять некоторые наиболее типичные вопросы по теме семинара, организационные и методические проблемы, возникающие у студентов в процессе самостоятельной подготовки к сетевому семинару.

Основной этап проведения сетевого семинара включает непосредственное общение между учащимися и преподавателем, организованное в сети в режиме on-line.

Состояние сетей не позволяет осуществлять проведение сетевых семинарских занятий на основе наиболее эффективных сетевых технологий - Audio Conferencing и Internet Video Conferencing. В этой ситуации вполне разумным представляется проведение семинаров, например, с помощью программы mIRC в режиме chat. Конечно, подобное общение с помощью письменных текстов имеет свои особенности в сравнении с традиционным семинарским занятием, проводимым в аудитории. Сетевое общение позволяет фиксировать логику работы семинара и контролировать деятельность каждого студента, учитывая его индивидуальность; дает возможность организовать не только коллективное обсуждение темы, но и построить несколько частных диалогов, помогающих решить или даже предотвратить психологические проблемы, возникающие у студентов, не имеющих опыта участия в научных или учебно-познавательных дискуссиях.

Наиболее важным отличием сетевого семинара от традиционного занятия в аудитории является возможность проведения как

индивидуальной, так и групповой рефлексии, основанной на анализе зафиксированного (сохраненного) текста семинара. Это позволяет руководителю семинара осмыслить проблемы, с которыми сталкиваются студенты, и избежать их в дальнейшем, усиливает основания для обновления тематики семинара, а также для усиления обратной связи и корректировки траектории изучения учебной дисциплины или научной проблемы.

Вместе с тем, работа с письменным текстом требует от студентов и особенно от преподавателя, которому приходится параллельно вести несколько учебных диалогов и в то же время поддерживать общую сюжетную линию коллективного обсуждения проблем, высокого уровня работы на компьютере, хорошего владения клавиатурой, умения быстро оценивать ситуацию и принимать конструктивные решения.

На заключительном этапе подводятся итоги семинара, а также может быть осуществлен контроль по теме семинарского занятия или промежуточный контроль по курсу в целом.

Специфика организации сетевых семинаров особенно заметна на этапе специализации, когда возрастает роль спецсеминаров, имеющих научную компоненту.

Организация специальных научных сетевых семинаров предполагает увеличение временных затрат преподавателя на предварительном этапе, в процессе подготовки семинара. Это объясняется, прежде всего, тем, что специализированные семинары проводятся, как правило, в течение целого семестра, что требует более четкого администрирования.

Система сопровождения при проведении специализированных семинаров предполагает проведение для слушателей регулярных консультаций преподавателем базового вуза, а также организацию сетевого общения и проведение текущего и итогового контроля. Консультации проводятся с использованием различных технологий, что зачастую определяется техническими возможностями слушателей. Наиболее эффективной для семинаров гуманитарного, социально-экономического и естественнонаучного направлений является проведение chat-консультаций.

При изучении же физико-математических дисциплин использование chat затруднено, так как эта технология не позволяет оперировать громоздкими формулами и специальными символами. В данном случае проводятся консультации в режиме электронной почты.

На заключительном этапе работа спецсеминаров может быть организована через итоговый контроль, проведенный с помощью электронной почты или итоговое обсуждение в режиме chat.

Опыт проведения сетевых учебных и специализированных семинаров позволяет говорить об их эффективности для учебной группы в 8-12 человек (данное число является экономически и технически обоснованным и позволяет ограничить нагрузку на преподавателя). По

временным затратам сетевые семинары традиционным аудиторным, если речь идет об учебных занятиях по программам подготовки дипломированных специалистов. В том случае, когда проводятся научные сетевые семинары, эффективность подобных занятий возрастает по сравнению с семинарскими занятиями в традиционной образовательной системе.

Консультации. Важное место в системе поддержки занимает проведение консультаций, которые теперь усложняются с точки зрения дидактических целей: они сохраняются как самостоятельные формы организации учебного процесса, и, вместе с тем, оказываются включенными в другие формы учебной деятельности (лекции, практики, семинары, лабораторные практикумы и т.д.).

На первый взгляд, личный контакт учащихся с преподавателями при дистанционном обучении ограничен, но реально использование информационных технологий расширяет возможности для проведения консультаций. Оперативная обратная связь может быть заложена как в текст учебного материала, так и в возможности оперативного обращения к преподавателю или консультанту в процессе изучения курса.

При дистанционном обучении могут быть организованы:

- "очные" консультации, проводимые тьютором в учебном центре (филиале); они составляют 10-15 % времени, отводимого учебным планом на консультации;

- off-line консультации, которые проводятся преподавателем курса с помощью электронной почты или в режиме телеконференции и составляют около половины времени, отводимого учебным планом на консультации;

- on-line консультации; проводимые преподавателем курса, например, с помощью программы *mirk*, *zoom*; они составляют более одной трети всего консультационного времени по учебному плану.

Контроль качества знаний. Педагогический контроль является одной из основных форм организации учебного процесса, поскольку позволяет осуществить проверку результатов учебно-познавательной деятельности студентов, педагогического мастерства преподавателя и качества созданной обучающей системы. Внедряемые в настоящее время интенсивные методы обучения неизбежно ведут к новым поискам в области повышения качества и эффективности педагогического контроля. При этом формы контроля остаются практически неизменными.

По времени педагогический контроль делится на текущий, тематический, рубежный, итоговый и заключительный. По формам систему контроля образуют экзамены, зачеты, устный опрос (собеседование), письменные контрольные, рефераты, коллоквиумы, семинары, курсовые, лабораторные контрольные работы, проектные работы, дневниковые записи, журналы наблюдений и др.

В системе используются практически все возможные организационные формы контроля, дополненные специально разработанными компьютерными программами, позволяющими снять часть нагрузки с преподавателя и усилить эффективность и своевременность контроля. Таким образом, применение новых образовательных технологий расширяет возможности контроля учебного процесса.

• **Текущий контроль** помогает дифференцировать студентов на успевающих и неуспевающих, мотивирует обучение. Текущий контроль может быть организован с помощью устного опроса, контрольных заданий, проверки данных самоконтроля. При дистанционном обучении возможности текущего контроля преподавателем расширяются. Здесь может осуществляться традиционный контроль преподавателем курса или тьютором, а также самоконтроль на основе специально разработанных тестирующих программ или баз данных, содержащих тестовые задания. Функцию проверки при этом выполняет сама программа, высылающая обработанные результаты проверки преподавателю или тьютору.

Формализованный текущий контроль осуществляется также с помощью контрольных работ, присланных по электронной почте или доступных через банк контрольных заданий. Они регулярно проводятся с использованием off-line технологий. Банк контрольных заданий позволяет делать индивидуальную выборку заданий, что исключает возможность дублирования ответов. Но при этом функция проверки ложится на преподавателя курса.

Формы организации текущего контроля в значительной степени определяются особенностями преподаваемой дисциплины. Так, в плохо формализуемых средах увеличивается доля контрольных работ, проводимых преподавателем с помощью e-mail. В тех же предметных сферах, которые легко формализуются, возрастает роль компьютерного тестирования. Устный текущий контроль, особенно необходимый в преподавании лингвистических дисциплин, в дистанционном обучении организуется в режиме on-line - с помощью Audio Conferencing или осуществляется тьютором в учебном центре (филиале).

• **Тематический контроль** предполагает оценку результатов определенной темы или раздела программы. Он может быть организован с помощью тех же педагогических средств, что и текущий контроль - с помощью тестов, контрольных работ, а также рефератов, коллоквиумов и др. Проверку рефератов можно осуществить в режиме off-line. Коллоквиум реально провести с помощью технологий on line (Zoom, Chat, Audio Conferencing, Internet Video Conferencing).

• **Рубежный и итоговый контроль** может быть организован в виде тестов, рефератов, творческих работ, решения задач, итогового экзамена и др. Экзамены и зачеты могут быть реализованы с помощью электронной почты или on-line диалога. Предпочтительной остается

организация итогового контроля во время выездов преподавателей в филиал.

Таким образом, главной особенностью при организации контроля в системе дистанционного образования является расширение возможностей и роли самоконтроля, использование компьютерных тестирующих систем для реализации различных форм тестов. С развитием дистанционного образования становится целесообразным использование сетевого тестирования. При этом сетевой контроль требует высокого уровня обеспеченности компьютерами как вуза, так и каждого обучающегося. В этом случае, кроме разработки тестов должна быть выполнена разработка сценария диалога с учащимся, а также разработка алгоритма классификации обучаемых в зависимости от их уровня подготовки в данной предметной области, что позволяет дифференцировать обучение не только по содержанию, но и объему.

1.3. Самостоятельное образование студентов

Самостоятельная работа студентов. Внеаудиторная самостоятельная работа студентов (СРС) относится к информационно-развивающим методам обучения, направленным на первичное овладение знаниями. Соотношение времени, отводимого на аудиторную и самостоятельную работу, в среднем во всем мире составляет 1:3,5.

В традиционной педагогике при очном обучении СРС включает в себя чаще всего лишь самостоятельную работу с литературой. В системе ДО возможности организации СРС расширяются. Самостоятельная работа с исследовательской и учебной литературой, изданной на бумажных носителях, сохраняется как важное звено СРС в целом, но ее основу теперь составляет самостоятельная работа с обучающими программами, с тестирующими системами, с информационными базами данных.

Расширение сферы самостоятельной работы студентов при дистанционном обучении приводит к увеличению ее доли в организации учебного процесса. Фактически речь идет о самостоятельной работе студентов с лекционным (теоретическим) материалом, о текущем и промежуточном самоконтроле, о выполнении студенческой исследовательской работы, о подготовке к семинарским или практическим работам, о работе с компьютерными тренажерами и имитационными моделями и т.д. При полном методическом обеспечении учебной дисциплины доля СРС может составлять около двух третей семестровой учебной нагрузки студента.

Расширение объема самостоятельной работы студентов в системе ДО сопровождается расширением информативного поля, в котором работает студент. Информационные технологии позволяют использовать как основу для СРС не только печатную продукцию учебного или исследовательского характера, но и электронные издания, ресурсы сети

Интернет - электронные базы данных, каталоги и фонды библиотек, архивов и т.д.

Организация индивидуальной или групповой самостоятельной деятельности учащихся в системе ДО предполагает, как и при очном обучении, использование новейших педагогических технологий. В первую очередь, речь идет о широком применении метода проектов, обучения в сотрудничестве, исследовательских и проблемных методов.

Самостоятельная работа включает воспроизводящие и творческие процессы в деятельности студента. В зависимости от этого различают три уровня самостоятельной деятельности студентов: репродуктивный (тренировочный), реконструктивный и творческий (поисковый).

В системе дистанционного обучения особенно эффективно организуется репродуктивный уровень самостоятельной работы студентов. Он эффективен в решении задач, заполнении компьютерных таблиц, схем, проведении самостоятельных практикумов с помощью компьютерных тренажеров и т.д. Реконструктивный уровень СРС осуществляется с помощью компьютерного моделирования, работы с имитационными моделями. Творческое начало реализуется прежде всего в подготовке курсовых и дипломных студенческих исследовательских работ или проектов и связано с научно-исследовательской работой студентов.

1.4. Направления научно-исследовательской работы по бухгалтерскому учету и аудиту

Научно-исследовательская работа студентов. Организация научно-исследовательской работы студентов при очном обучении традиционно сводится к проведению научных студенческих семинаров, конференций, к выполнению учебно-исследовательских заданий, написанию курсовых и дипломных сочинений и проектов.

Совершенствование навыков работы преподавателей в системе дистанционного обучения позволяет организовать не только самостоятельную познавательную деятельность учащихся, оперативное и систематическое взаимодействие с преподавателем, но и групповую научно-исследовательскую работу по типу обучения в сотрудничестве. использовать проблемные, поисковые методы, что позволяет перенести акценты с репродуктивных на творчески-познавательные методы учебной деятельности, которые и должны составлять основу дистанционного обучения.

Система дистанционного обучения предполагает использование различных педагогических технологий, позволяющих реализовать творческие, исследовательские и игровые формы проектной педагогической деятельности, которая формирует основу научно-исследовательской работы студентов.

Творческие проекты предполагают максимальную степень свободы студентов. Они не имеют заранее определенной и проработанной структуры. Преподаватель определяет лишь общие параметры проекта и указывает оптимальные пути решения поставленных задач. Необходимым условием выполнения творческих проектов при дистанционном обучении является четкая постановка планируемого результата, значимого для учащегося. Специфика дистанционного обучения предполагает интенсивную работу студентов с первоисточниками, с документами и материалами, зачастую не содержащими готовых ответов. Творческие проекты предполагают максимальную активизацию познавательной деятельности студентов, способствуют эффективной выработке навыков первоначальной обработки информации, работы с документами, умений обобщать и интегрировать полученную информацию.

Реализация творческих проектов позволяет максимально раскрыть творческие возможности студентов и стимулировать их научно-исследовательскую работу. При этом взаимодействие между студентами и преподавателем при дистанционном обучении может осуществляться с использованием как off-line, так и on-line технологий. Местом для обсуждения концепции группового проекта или индивидуальных проектных работ, методов и способов организации учебно-познавательной деятельности и т.д. становится своеобразный "дискуссионный клуб", который организуется, например, в рамках "Электронного университета".

Исследовательские проекты отличаются наличием четко поставленных актуальных и значимых для участников целей, продуманной и обоснованной структуры, использования научных методов обработки и оформления результатов. При этом во главу угла ставится принцип доступности для студентов содержания и методов исследования. Тематика исследовательских проектов должна отражать наиболее актуальные для современной науки проблемы, учитывать их актуальность и значимость для развития исследовательских навыков студентов.

Самым простым способом решения данной задачи может стать подготовка студентов, удаленных от базовых вузовских центров, к участию в научных конференциях на основе сетевых технологий, путем организации систематического консультирования с помощью электронной почты или телеконференции. Более интересной является разработка самих исследовательских проектов с использованием информационных технологий.

Следует отметить некоторые трудности, возникающие при организации подобного рода учебно-познавательной деятельности. Прежде всего, это низкая пропускная способность каналов, которая не позволяет использовать наиболее эффективную технологию ДО - видеоконференцию и затрудняет организацию даже аудио конференции.

Вместе с тем, проектная деятельность при дистанционном обучении имеет свои преимущества:

- возможности мультимедиа представления материала;
- оперативная обратная связь, позволяющая анализировать подготовку к выполнению проектной работы на различных этапах;
- опосредованное с помощью компьютера общение, что зачастую снимает коммуникативные проблемы, особенно часто возникающие при организации игровых проектов;
- возможность одновременно работать в группе и индивидуально;
- фиксация текстов, открывающая возможность долгосрочного обращения к результатам и опыту выполненной работы.

Опыт организации "дистанционных проектов" позволяет утверждать, что цель проектной деятельности в системе дистанционного образования остается традиционной и направленной, прежде всего, на выполнение студентами научно-исследовательской работы. При этом меняются структура и способы организации учебной деятельности: иными становятся способы доставки учебной информации, организации учебных диалогов и управления учебным процессом. Главной задачей преподавателя становится разработка системы поддержки НИРС на основе постоянного консультирования и включения в наиболее сложные диалоговые ситуации.

Еще одной эффективной формой организации НИРС является проведение олимпиад, телевикторин и других творчески-активных форм учебно-познавательной деятельности. Они дают возможность адаптировать педагогические инновации к особенностям дистанционного обучения.

Глоссарий

Очная форма обучения - предполагает системную учебную программу, при которой студенты регулярно посещают занятия 5-6 дней в неделю. Время посещения занятий преимущественно утреннее. Но бывают случаи, когда учебные заведения вынуждены ставить занятия для студентов во вторую смену.

Очно-заочная форма обучения предполагает достаточно большое количество аудиторных занятий, но конечно меньше, чем очная. При таком обучении посещение занятий студентами обычно происходит 2-4 дня в неделю (в основном в будние. реже в выходные дни) в вечернее время.

Заочная форма обучения предусматривает небольшое количество аудиторных часов. Основная доля материала изучается студентами самостоятельно, а затем, учебное заведение, проводит контроль знаний в виде контрольных работ и сессии.

Учебный план- основной документ, в соответствии с которым в вузе осуществляется организация учебного процесса по подготовке выпускников конкретной специальности в течение всего периода обучения студентов в вузе.

Тема- основная организационная форма обучения, направленная на первичное овладение знаниями.

Практические занятия- предназначены для углубленного изучения дисциплины. На этих занятиях идет осмысление теоретического материала, формируется умение убедительно формулировать собственную точку зрения, приобретаются навыки профессиональной деятельности.

Лабораторные работы - объединение теоретико-методологические знания и практические навыки учащихся в процессе научно-исследовательской деятельности.

Семинарские занятия- исследовательский подход к изучению учебного и научного материала.

off-line консультации, которые проводятся преподавателем курса с помощью электронной почты или в режиме телеконференции и составляют около половины времени, отводимого учебным планом на консультации;

on-line консультации; проводимые преподавателем курса, например, с помощью программы *mirk, zoom*; они составляют более одной трети всего консультационного времени по учебному плану.

Текущий контроль помогает дифференцировать студентов на успевающих и неуспевающих, мотивирует обучение/

Тематический контроль предполагает оценку результатов определенной темы или раздела программы.

Рубежный и итоговый контроль может быть организован в виде тестов, рефератов, творческих работ, решения задач, итогового экзамена и др.

Самостоятельная работа студентов. Внеаудиторная самостоятельная работа студентов (СРС) относится к информационно-развивающим методам обучения, направленным на первичное овладение знаниями/

Научно-исследовательская работа студентов. Организация научно-исследовательской работы студентов при очном обучении традиционно сводится к проведению научных студенческих семинаров, конференций, к выполнению учебно-исследовательских заданий, написанию курсовых и дипломных сочинений и проектов.

Контрольные вопросы по теме по теме:

1. Какие организационные формы имеются в учебном процессе?
2. Какие положительные стороны имеет очная форма образования и имеются ли минусы?
3. Какие положительные стороны имеет заочная форма образования?
4. Что такое дистанционное образование?
5. Раскройте суть самостоятельного образования?
6. Расскажите направления научно-исследовательской работы по бухгалтерскому учету и аудиту

Тема 2. ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

План:

- 2.1. История развития бухгалтерского учета
- 2.2. История развития аудита

Ключевые слова: Профессия бухгалтера, предъявляемые требования. Роль бухгалтерского учета. Профессиональный бухгалтер, Бухгалтерский учет. Аудит. Аудиторские услуги.

2.1. История развития бухгалтерского учета

Предпринимательство или бизнес представляет собой самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Бухгалтерский учет является языком бизнеса, поэтому они неотделимы. В бухгалтерском учете формируется вся необходимая информация о деятельности организации. Посредством учета осуществляется ее управление и именно бухгалтер отвечает за постановку и ведение бухгалтерского учета в организации.

Профессия бухгалтера возникла 6000 лет назад, и на протяжении всего этого времени бухгалтер занимался учетом конкретных объектов, руководствуясь своими знаниями, умениями и практическими навыками. Должность бухгалтера впервые появилась в 1498 г. в Австрии. В соответствии с Большим экономическим словарем под профессией понимается основной род трудовой деятельности, занятий человека, который владеет комплексом специальных теоретических знаний и практических навыков, приобретенных в результате специальной подготовки, опыта и стажа работы [2]. С точки зрения конкретного человека профессия — это деятельность, посредством которой данное лицо участвует в жизни общества и которая служит ему главным источником материальных средств к существованию. Должность предполагает совокупность возлагаемых на конкретного человека трудовых задач, функций, обязанностей, а понятие «трудовой пост» включает в себя цель, средства и условия труда, то есть все то, что характеризует конкретную должность в конкретной организации.

В процессе своего развития профессия бухгалтера претерпевает изменения и из обычного счетовода бухгалтер превращается в активного участника процесса управления хозяйствующим субъектом. Сегодня, чтобы занимать должность бухгалтера, необходимо обладать

определенными знаниями, навыками, умениями, этикой поведения и общения.

Знания в широком смысле — это совокупность понятий, теоретических построений и представлений. Знания помогают людям рационально организовывать свою деятельность и решать различные проблемы, возникающие в ее процессе. Знания в узком смысле — это признак определенного объема информации, определяющий ее статус и отделяющий от всей прочей информации по критерию способности к решению поставленной задачи. Человек, решивший связать себя с профессией бухгалтера, может получать знания в области бухгалтерского учета, обучаясь в техникумах, колледжах, то есть, получать среднее профессиональное образование, а также в высших учебных заведениях — университетах, академиях, институтах.

Высшее профессиональное образование включает в себя совокупность систематизированных знаний и практических навыков, которые позволяют решать теоретические и практические задачи по профессиональному профилю.

Профессиональный бухгалтер — это бухгалтер, являющийся членом саморегулируемого профессионального объединения, сдавший квалификационный экзамен и имеющий квалификационный аттестат. Именно поэтому практически во всех странах с развитой рыночной экономикой существует статус «профессиональный бухгалтер»

Таким образом, для того, чтобы бухгалтер соответствовал профессии ему необходимо владеть знаниями, навыками и умениями, соблюдать этику, повышать квалификацию, а также, безусловно, иметь свое профессиональное суждение.

И соответственно чем выше и ответственное занимаемая должность, тем выше и требования, предъявляемые к уровню знаний, умений и практических навыков. То есть в зависимости от имеющихся знаний и умений, человек занимает определенную должность. Например, для того, чтобы работать рядовым бухгалтером наличие высшего образования не обязательно, тогда как, для того, чтобы занимать должность главного бухгалтера, мало иметь высшее образование, необходимо также помимо теоретических знаний обладать практическим опытом, в процессе которого формируется профессиональное суждение бухгалтера, которое сегодня так ему необходимо.

В настоящее время экономика страны развивается в условиях глобализации. Данный процесс затрагивает также сферу высшего образования, в связи с этим вырабатываются новые подходы к подготовке учащихся, предъявляются новые требования к уровню их знаний, и тем компетенциям в области бухгалтерского учета, которыми они должны обладать, а, следовательно, и к профессии бухгалтера в целом. Для реализации этого положения осуществляется переход российских вузов на двухуровневую систему образования и введение в действие

государственных образовательных стандартов третьего поколения. Понятие «компетенция» имеет ряд определений, во-первых, под ней понимают личностную способность сотрудника решать определенный класс профессиональных задач; во-вторых, формально описанные требования к личностным, профессиональным и другим качествам сотрудников компании (или к какой-то группе сотрудников); в-третьих, способность применять знания, умения и практический опыт для успешной деятельности в определенной области. Квалификация, присваиваемая по направлению подготовки или специальности высшего профессионального образования, определяет уровень обученности, подготовленности к выполнению определенных профессиональных задач. В соответствии с законодательством о высшем профессиональном образовании различают квалификации: бакалавр, дипломированный специалист, магистр.

Регулирование бухгалтерского учета в Узбекистане осуществляется в соответствии с законодательными актами, то есть бухгалтерский учет является нормативно определенной областью знаний. Исходя из этого, бухгалтер обязан действовать в рамках предписанных законодательством правил и строго соблюдать нормы действующих стандартов. В связи с этим профессиональное суждение бухгалтера в настоящее время в Узбекистане может реализовываться исключительно в рамках установленных законов, постановлений, указов, положений и других нормативных актов по бухгалтерскому учету.

На сегодняшний день престижность бухгалтерской профессии резко повысилась, о чем свидетельствует устойчивый спрос на высококвалифицированных бухгалтеров на рынке труда и в связи с этим увеличение числа учебных заведений, специальных курсов, где осуществляется подготовка учетных кадров. С регистрацией новых коммерческих и некоммерческих структур постоянно растет также число вакантных должностей главного бухгалтера. Сегодня главный бухгалтер — самая востребованная экономическая специальность. Им может стать любой бухгалтер, знающий все участки бухгалтерского учета и имеющий смелость взять на себя определенную ответственность.

Слово «бухгалтер» происходит от немецкого Buch — книга, Halter — держатель, что в переводе означает «регистратор хозяйственных операций, или ответственный за организацию и правильное прочтение учетных данных».

Термин «бухгалтер» появился в XV в. Первым должностным лицом, получившим звание бухгалтера, считается Христофор Штехер — делопроизводитель Инсбрукской счетной палаты. Известен приказ императора Максимилиана I от 13 февраля 1498 г., ст. 5 которого гласит: «Повелеваем делопроизводителя нашей палаты, доверенного и прилежного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен теперь быть Христофор Штехер, а в помощь к нему дать

писца палаты по имени Уль-риха Мерингера, который должен также присутствовать на всех совещаниях, касающихся счетоводства». До этого лица, занимавшиеся ведением счетных книг, назывались писцами. С этого времени термины «бухгалтер» и «бухгалтерия» стали вытеснять старые названия и постепенно распространяться повсюду.

Следует отметить, что бухгалтерский учет возник как практическая деятельность отдельных людей. История его развития насчитывается несколько тысячи лет. По литературным источникам бухгалтерский учет как отдельная отрасль науки стал признаваться в XIV-XV веках. Тогда начали выпускаться отдельные труды, посвященные учению бухгалтерского учета как специальной дисциплины в разных экономических школах. Особенно выделялась тогда Итальянская школа бухгалтеров. В 1494 году представитель этой школы Лука Пачоли написал и издал книгу о бухгалтерском учете, которая называлась «Трактат о счетах и записях». Именно данный труд послужил в будущем развитию бухгалтерского учета как практики, так и науки.

После Луки Пачоли в течении шести веков в мире появились новые школы, постулаты, порядки в области бухгалтерского учета. В частности, постулаты Де Ля Порта (XVII век), Дж. Савари (XVII век), Дж.Дзаппа (XIX век) Э.Пизани (XIX век), И.П.Руссиян (XIXвек), Дж.Чербони (XIX аср), И. Ф. Шера (XX век), Э.Шмаленбаха (XX век), а теже порядки П.Герстнера (конец XIX века и начало XX века), В. Ригера (XXвек), Ч. Гаррисона (XX век) и др. Бухгалтерский учет, основанный на этих постулатах и порядках постепенно достиг из простой человеческой практической деятельности до уровня специальной экономической дисциплины (науки). Сегодня бухгалтерский учет изучается как отдельная дисциплина и предмет во всех учебных заведениях мира экономического профиля.

В современных условиях в международной практике систему бухгалтерского учета в зависимости от пользователей информации делят на три подсистемы: (1) финансовый учет; (2) управленческий учет; (3) налоговый учет.

Финансовый учет – это часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для формирования бухгалтерской информации главным образом для внешних пользователей. Главным продуктом финансового учета является финансовая отчетность, которая представляется собственникам, учредителям, акционерам, инвесторам государственным органам и различным контрагентам. В финансовом учете и отчетности отражается информация о состоянии и движении активов, обязательств, собственного капитала, а также доходах, расходах и конечных результатах в едином денежном выражении. Финансовый учет является регламентированным учетом, то есть порядок его ведения, формы финансовой отчетности устанавливается государством.

Управленческий учет – это часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для формирования бухгалтерской информации главным образом для внутренних пользователей. Главным продуктом управленческого учета являются учетные регистры и формы управленческой отчетности, которые представляются руководителям и менеджерам предприятия и его центров ответственности. Главное назначение управленческого учета контроль за затратами и себестоимостью продукции (работ, услуг), обеспечение безубыточности, безопасности всех центров ответственности предприятия.

Налоговый учёт — часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для обобщения информации о налогах в целях определения по каждому из них налоговой базы и суммы налога на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством. Пользователями налогового учета являются главным образом государственные налоговые органы. Такая информация используется также другими внешними пользователями, например органами прокуратуры, аудиторскими организациями. Информация налогового учета широко применяется в деле управления самими собственниками, учредителями, а также руководством самого предприятия

Несмотря на наличие множества различий между финансовым, управленческим и налоговым учетом фактически на практике встречаются и ряд сходств. Прежде всего, следует отметить, что подавляющее большинство показателей финансового учета также находят отражение в управленческом и налоговом учете. Ряд основных принципов финансового учета применимы и для налогового и управленческого учета. Надо иметь в виду и то, что руководство и менеджеры предприятия не могут всегда руководствоваться исключительно субъективными мнениями и оценками.

Кроме того, данные оперативной информации, собранные в целях управленческого учета могут быть использованы для составления финансовых документов, так как сбор первичной информации осуществляется по единым правилам и порядкам.

В целом большое сходство между ними - это то, что данные финансового, налогового и управленческого учета равнозначно используются как для принятия управленческих решений, так и для разработки стратегических планов предприятий.

И все же следует отметить, что наличие тесной взаимосвязи между финансовым, налоговым и управленческим учетом не дает возможности проводить между ними абсолютной, четкой границы.

По областям профессиональной деятельности различаются специализации бухгалтерской работы:

- финансовый учет;

- управленческий учет;
- налоговый учет;
- бюджетный учет;
- банковский учет;
- аудиторская деятельность;
- педагогическая и научно-исследовательская учетная деятельность.

Финансовый учет. В соответствии с профессиональными требованиями специалист по финансовому учету должен иметь высшее бухгалтерское или финансовое образование. Основная задача бухгалтера по финансовому учету заключается в сборе, подготовке, систематизации и обобщении информации, обеспечивающей бухгалтерское оформление и регистрацию фактов хозяйственной деятельности, их стоимостное измерение, текущую группировку и составление финансовой отчетности. Финансовый учет осуществляется в целях получения информации как внешними, так и внутренними пользователями. Поскольку финансовый учет строго регламентирован и подчиняется установленным положениям по бухгалтерскому учету, бухгалтер обязан соблюдать нормы финансового и налогового законодательства.

Управленческий учет. Бухгалтер по управленческому учету также должен иметь высшее экономическое образование. Задачей бухгалтера по управленческому учету является обеспечение руководства организации информацией, необходимой для принятия управленческих решений. Для эффективной деятельности организации и предотвращения хищений бухгалтер принимает участие в планировании доходов и расходов, составлении смет и контроле за расходами. В его обязанности входит наблюдение за правильностью ведения документации и подготовкой внутренней отчетности.

Налоговый учет. Бухгалтер по налоговому учету в соответствии с требованиями НК РФ организует ведение учета доходов, расходов и объектов налогообложения в целях исчисления налоговых платежей и составления налоговой отчетности. Бухгалтер, ведущий налоговый учет, представляет налоговым органам документы, необходимые для расчета налогов, а также выполняет законные требования налоговых органов по вопросам налогообложения и организации налогового учета. Бухгалтер по налоговому учету также должен иметь высшее экономическое образование.

Главные бухгалтеры, бухгалтеры по финансовому, управленческому и налоговому учету должны подтверждать свою профессиональную компетентность и подготовку путем прохождения аттестации на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Бюджетный учет. Бухгалтеры, работающие в организациях, финансируемых из бюджета, а также в финансовых органах, специализируются на бюджетном учете, который, с одной стороны,

представляет собой часть системы бухгалтерского учета, с другой — характеризуется наличием специальной нормативной базы. Современный этап развития бюджетного учета в РУЗ предполагает объединение двух его традиционных секторов (учета исполнения бюджетов и учета в самих бюджетных учреждениях) и переход к единому плану счетов. На основе данных бюджетного учета, следовательно, и учета в каждом бюджетном учреждении, будет формироваться государственный баланс. Это даст возможность представлять информацию внутренним и внешним пользователям на качественно новой основе.

Банковский учет. Специфика деятельности банковских и иных финансово-кредитных организаций предопределила создание соответствующих правил ведения учета и формирования отчетности. Несмотря на принцип двойной записи хозяйственных операций, банки руководствуются собственной нормативной базой бухгалтерского учета, что и позволило выделить банковский учет в самостоятельную область профессиональной бухгалтерской деятельности.

Аудиторская деятельность. В ходе экономического развития из учетной профессиональной деятельности выделилась предпринимательская деятельность, направленная на независимую проверку бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций. Эта деятельность называется аудиторской. Чтобы заниматься аудиторской деятельностью, специалист должен иметь помимо высшего экономического образования также квалификационный аттестат аудитора и состоять членом в общественном объединении — само-регулируемой профессиональной организации аудиторов.

Педагогическая и научно-исследовательская деятельность. Необходимость подготовки учетных кадров определила выделение педагогической учетной деятельности в самостоятельную профессиональную область. В Узбекистане уже сложилась фундаментальная школа подготовки бухгалтеров в разнообразных учебных заведениях. Многие вузы готовят бухгалтеров, обеспечивая потребности конкретных отраслей и регионов. Для обучения будущих бухгалтеров преподаватель должен обладать высокой квалификацией, иметь степень кандидата, PhD или доктора экономических наук и принимать участие в научно-исследовательской и практической деятельности. Бухгалтер-педагог должен научить студента работе с нормативными документами, специальной литературой и навыкам учетной работы, умения применять свои знания на практике. Бухгалтерский учет — это экономическая наука, что предопределяет выделение научно-исследовательской деятельности в данной области. Сегодня в нашей стране многие ученые-экономисты занимаются вопросами теории и методологии бухгалтерского учета как самостоятельной области экономической науки.

2.3. История развития аудита

Аудит (в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы.

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятий. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди — аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета сначала не было главным, однако по мере усложнения бухгалтерского учета необходимым требованием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

Мировой экономический кризис 1929–1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В то время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки, она стала обязательной, увеличилась рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают возить необходимые требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

В Великобритании аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции независимым финансовым контролем занимаются две профессиональные организации — бухгалтеров-экспертов, в компетенцию которых входят непосредственно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности и оказание консультационных услуг в этой области, и комиссаров

(уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоит долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Палаты аудиторов, Институты профессиональных бухгалтеров и другие регулярно проверяют их работу, и исключение из этих организаций означает запрещение дальнейшей деятельности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

1) возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;

необходимость специальных знаний для проверки информации;

отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники — акционеры, пайщики, — а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в

отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия, решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям — для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов. Подход этой теории к аудиту состоит в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей.

Аудитор является агентом, действующим, как правило, от имени акционеров. По мере того как управляющие-собственники привлекают дополнительное внешнее финансирование (например, путем эмиссии акций), они постепенно теряют контроль над некоторыми аспектами бизнеса, особенно над вопросами финансовой отчетности и дальнейшего привлечения капитала. По мере увеличения внешних источников капитала растет и потребность в современной и надежной финансовой информации (например, о том, насколько адекватен получаемый собственниками доход степени риска сделанных ими инвестиций; должны ли они пролавать, покупать или продолжать держать свою долю в активах предприятия; будет ли предприятие способно удовлетворить их ожидания в отношении дивидендов). Более того, последующие держатели акций и кредиторы, как правило, получают меньше, чем предыдущие, гарантий и прав на приоритетное получение выплат при возможном банкротстве предприятия. Для компенсации соответствующего риска акционеры и кредиторы требуют от администрации предприятия предоставления регулярной финансовой информации, а также настаивают, чтобы эта информация была подтверждена независимым третьим лицом (аудитором) таким образом, чтобы ее можно было считать достаточно надежной для принятия управленческих решений.

Правильные данные нужны не только непосредственным инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия — стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;

упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющимся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;

упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;

упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;

возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

Глоссарий

Знания в широком смысле — это совокупность понятий, теоретических построений и представлений

Профессиональный бухгалтер — это бухгалтер, являющийся членом саморегулируемого профессионального объединения, сдавший квалификационный экзамен и имеющий квалификационный аттестат.

Компетенция- во-первых, под ней понимают личностную способность сотрудника решать определенный класс профессиональных задач; во-вторых, формально описанные требования к личностным, профессиональным и другим качествам сотрудников компании (или к какой-то группе сотрудников); в-третьих, способность применять знания, умения и практический опыт для успешной деятельности в определенной области.

Квалификация, присваиваемая по направлению подготовки или специальности высшего профессионального образования, определяет уровень обученности, подготовленности к выполнению определенных профессиональных задач.

Бухгалтер- от немецкого Buch — книга, Halter — держатель, что в переводе означает «регистратор хозяйственных операций, или ответственный за организацию и правильное прочтение учетных данных».

Финансовый учет — это часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для формирования бухгалтерской информации главным образом для внешних пользователей.

Управленческий учет — это часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для формирования бухгалтерской информации главным образом для внутренних пользователей.

Налоговый учёт — часть системы бухгалтерского учета, предназначенная для обобщения информации о налогах в целях определения по каждому из них налоговой базы и суммы налога на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством.

Аудиторская деятельность. В ходе экономического развития из учетной профессиональной деятельности выделилась предпринимательская деятельность, направленная на независимую проверку бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций.

Аудит - в разных переводах это слово означает «он слышит», «слушающий»

Аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги

Контрольные вопросы по теме:

1. Когда и где возникла должность бухгалтера впервые?
2. Какими знаниями должен владеть профессиональный бухгалтер?
3. Что означает слово бухгалтер?
4. Кто является основателем бухгалтерского учета как науки?
5. Какие подсистемы имеет современный бухгалтерский учет?
6. По каким областям можно разделить специализации бухгалтерской работы?
7. Где возник аудит?
8. Что такое аудит?
9. Что означает слова аудит?

Тема3. ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЦИОНАЛЬНЫХ И МЕЖДУНАРОДНЫХ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕГУЛИРУЮЩИЕ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

План:

- 3.1. Республиканские общественные объединения бухгалтеров и аудиторов
- 3.2. Деятельность национальных профессиональных бухгалтерских организаций США и Великобритании
- 3.3. Характерные черты национальной системы бухгалтерского учета Франции, Германии и Японии
- 3.4. Деятельность совета по международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: Комитет Международных Стандартов Бухгалтерского Учета (IASB), Торговый кодекс, Закон о торговых обществах, Европейского Союза (ЕС), Директив Европейского Союза, план счетов Франции, Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), Состав СМСФО

3.1. Республиканские общественные объединения бухгалтеров и аудиторов

Национальная Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана - одна из первых в нашей стране профессиональных общественных организаций - была образована на заре независимости республики

Республиканская конференция, учредившая Ассоциацию бухгалтеров, состоялась 17 января 1992 года. После введения в действие в декабре того же года Закона "Об аудиторской деятельности" она была преобразована в Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов Узбекистана. В то время она объединяла на добровольных началах около 4 000 бухгалтеров, аудиторов и преподавателей. С мая 2001 года эта ИНО носит имя Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана - НАБА Уз.

Необходимость создания этой независимой общественной организации была продиктована процессом глубокого переустройства всего хозяйства страны. Узбекистан только-только "примерял" на себя рыночную экономику, которая требовала совершенно новых механизмов управления, ведения, контроля. В числе прочих перестройке подлежал и бухгалтерский учет. Не менее важны были подготовка соответствующих времени бухгалтеров нового поколения, создание и развитие совершенно нового для страны института - института независимого аудита. Естественно, что реформа бухгалтерского учета требовала создания законодательной базы, разработки новой методологии учета и создания методологии аудита, формирования соответствующей системы

подготовки и переподготовки кадров. Справиться со всем этим молодым госорганам было сложно.

Да и профессионалам надо было общаться друг с другом, обсуждать вопросы своей сферы (а они не просто возникали - практика буквально сыпала их как из рога изобилия), предлагать решения и доводить их до госорганов, законодателей.

Одна из таких активных групп образовалась в Государственном экономическом университете (тогда еще Институте народного хозяйства) на кафедре бухгалтерского учета. Ее инициаторы - профессора Юрий Маркович Иткин и Миновар Махкамовна Тулаходжаева - и стали организаторами Ассоциации бухгалтеров.

С 1998 года НАБА Уз является действительным членом международной общественной организации "Ассоциация бухгалтеров и аудиторов "Содружество" (АБ/АС), с 2000-го - ассоциированным членом Международной федерации бухгалтеров (ИФАС), с 2001-го - действительным членом Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА), с 2009-го - членом рабочей группы по совершенствованию международных стандартов финансовой отчетности в странах Азиатско-Тихоокеанского региона (AOSSG).

Задачи и цели общественной организации профессионалов назвало само время. Ими стали:

- развитие бухгалтерского учета и аудита в Узбекистане и приближение квалификации профессионалов к международным стандартам, отвечающим критериям членства в ИФАС;

- активное участие в развитии рыночных отношений в стране;

- участие в разработке регламентирующих бухгалтерский учет и аудит нормативно-правовых документов и предложений по их совершенствованию;

- разработка квалификационных требований к бухгалтерам и аудиторам и проведение сертификационных экзаменов в соответствии с требованиями ИФАС;

- контроль за соблюдением Кодекса профессиональной этики сертифицированных бухгалтеров и аудиторов;

- организация региональных, республиканских и международных семинаров, конференций, симпозиумов;

- оказание методической, консультативной и информационной помощи бухгалтерам и аудиторам, обеспечение их профессиональной защиты;

- установление связей и сотрудничества с международными профессиональными организациями с целью достижения международного признания.

Президентом Ассоциации в 1992-2000 годы был один из ее основателей - Юрий Маркович Иткин. С 2001 года по сегодняшний день

Совет НАБА Уз возглавляет доктор экономических наук, профессор Миновар Махкамовна Тулаходжаева.

В Ассоциации действует 9 комитетов - по методологии бухгалтерского учета, по методологии аудита, по образованию и сертификации, по правовым вопросам, по членству и профессиональной этике, финансированию и контролю, по внешнему контролю качества

Сегодня филиалы НАБА Уз - самостоятельные областные профессиональные объединения бухгалтеров и аудиторов - действуют в 11 областных центрах: Андижане, Бухаре, Гулистане, Карши, Навои, Намангане, Нукусе, Самарканде, Ургенче, Термезе и Фергане. В ближайшем будущем планируется открыть филиал в Джизакской области.

Ассоциация объединяет 1 638 действительных членов (обладателей международно признаваемых сертификатов CAP/CPA, ACCA, CPA и др.), около 90 кандидатов в действительные члены и около 100 корпоративных членов.

Одной из важнейших сторон деятельности НАБА Уз с первых дней ее образования является участие в становлении и совершенствовании нормативно-правовой базы, регулирующей бухгалтерский учет и аудит. Наша республика одной из первых постсоветских стран в декабре 1992 года приняла Закон "Об аудиторской деятельности", в подготовке которого самое активное участие принимали члены Ассоциации бухгалтеров.

Специалисты НАБА Уз активно содействовали разработке законов "О бухгалтерском учете" (1996 г.), "Об аудиторской деятельности" (в новой редакции 2000 г.), национальных стандартов бухгалтерского учета и аудита. В настоящее время они участвуют в их совершенствовании и приближении к международным стандартам.

Министерство финансов, регулирующее сферу бухгалтерского учета и аудита в Узбекистане, постоянно сотрудничает с профессиональными объединениями бухгалтеров и аудиторов в вопросах разработки и совершенствования нормативно-правовых актов, отраслевого законодательства и по другим вопросам деятельности бухгалтеров, аудиторов и налоговых консультантов.

Новый стимул развитию и совершенствованию бухгалтерского учета и аудита на современном этапе задало Постановление Президента "О приоритетных направлениях дальнейшего реформирования и повышения устойчивости финансово-банковской системы республики в 2011-2015 годах и достижения высоких международных рейтинговых показателей" (от 26.11.2010 г. № ПП-1438). Утвержденные им мероприятия, в частности, предусматривают приведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в коммерческих банках в полное соответствие с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО); внесение изменений и дополнений в Закон "Об аудиторской

деятельности”, предусматривающих дальнейшее развитие аудиторской деятельности в соответствии с международными принципами и стандартами: внедрение независимого аудита деятельности крупнейших предприятий Узбекистана на основе международных стандартов аудита; другие актуальные задачи.

В решении поставленных Президентом задач основополагающую роль играет подготовка кадров бухгалтеров и аудиторов. Профессиональное образование и сертификация - вторая важнейшая сторона деятельности НАБА Уз. В учебном центре Ассоциации постоянно действуют курсы по подготовке и повышению квалификации аудиторов (в том числе для внутренних служб аудита), налоговых консультантов, бухгалтеров, а также курсы по работе с ПО “1С:Бухгалтерия”, курсы ACCA DipIFR.

У профессионалов особой популярностью пользуются курсы Ассоциации “Сертифицированный бухгалтер-практик” (CAP) и “Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер” (CIPA), а у работодателей - их выпускники.

Необходимость международной сертификации бухгалтеров CAP/CIPA была вызвана переходом предприятий стран СНГ на ведение учета в соответствии с МСФО и проведением независимого финансового контроля в соответствии с международными стандартами аудита (МСА).

В международной практике существует несколько программ по сертификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, имеющие более чем вековую историю развития. Но из-за языкового барьера и высоких затрат, связанных с обучением и сдачей экзаменов на английском языке, они не получили должного развития в странах Содружества.

Поэтому с помощью международных проектов USAID и AICPA центрально азиатские республики разработали и утвердили программу русскоязычной международной сертификации CIPA с двумя уровнями сертификации (CAP - сертифицированный бухгалтер-практик и CIPA - сертифицированный международный профессиональный бухгалтер).

Для координации действий по CIPA-сертификации в 2002 году создан Евразийский совет сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (ЕССБА), в который сегодня, кроме пяти центрально азиатских республик, входят профессиональные организации Азербайджана, Белоруссии, Грузии, Молдовы, России и Украины. Основная миссия ЕССБА - содействие развитию и повышению статуса профессии бухгалтера и аудитора, внедрение и использование профессиональных международных стандартов и стандартов профессиональной этики, разработанных Международной федерацией бухгалтеров и Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности. Для достижения данной цели ЕССБА разрабатывает и поддерживает на основе рекомендаций МФБ единые квалификационные требования к профессии

бухгалтера и аудитора, участвует в создании и деятельности единой системы их тестирования и сертификации.¹

В Узбекистане в приложение № 1 к постановлению Президента Республики Узбекистан от 24 февраля 2020 года № ШП-4611 была утверждена «дорожная карта» где указаны следующие мероприятия которые республиканские общественные объединения бухгалтеров и аудиторов должны реализовать:²

1. Перевод текстов МСФО и разъяснений к ним на государственный язык

2. Совершенствование национальных стандартов бухгалтерского учета с учетом гармонизации с МСФО

3. Проведение активной информационно-методической поддержки по вопросам применения МСФО для руководителей организаций и работников службы бухгалтерского учета.

4. Активное участие республиканских общественных объединений бухгалтеров и аудиторов с Фондом МСФО в распространении лучшего передового международного опыта внедрения и практического применения МСФО.

Палата аудиторов Узбекистана

Через несколько месяцев после выхода в свет новой редакции Закона об аудиторской деятельности от 26 мая 2000 года, в августе месяце была образована и зарегистрирована Палата аудиторов Узбекистана. Это общественная некоммерческая организация, объединившая аудиторов нашей республики, основной целью которой стала защита интересов и прав отечественных аудиторов-членов Палаты.

Основной задачей деятельности с первых дней существования Палаты определена защита экономических, социальных, культурных прав и нематериальных интересов аудиторов-членов организации. Палата объединяет усилия ее членов в институциональном развитии аудиторской и бухгалтерской деятельности, расширении перечня и повышения качества аудиторских услуг, содействии в росте значимости и роли аудита в социально-экономической сфере. Принимает активное участие в разработке и совершенствовании нормативной базы, регулирующей профессиональную деятельность аудиторов и бухгалтеров, а также аудиторских организаций.

- В 2001 году Палатой был реализован проект Кодекса профессиональной этики аудиторов.

- Разработка и внедрение кодекса профессиональной этики, утвержденного Общим собранием Палаты, стало важным основополагающим этапом деятельности. Данный Кодекс является

¹ <https://www.mtc.gov.uz/gizmat/taqdimotlari/sovetskenskaya-yunior>

² <https://p1.southgate.com/445069>

сводом законов и правил, регулирующих поведение аудиторов в каждой конкретной ситуации. - На сегодняшний день, около 500 физических лиц являются членами палаты и их число продолжает расти. С 2001 года Палата также состоит в Евразийском Совете сертифицированных бухгалтеров и аудиторов, объединяющем профессиональные круги стран Центрально-азиатского региона, России, Украины и с недавних пор Молдавии. Общественные аудиторские и бухгалтерские организации, входящие в состав Совета на региональном уровне продвигают идеи развития бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами. Палата оказывает аудиторам всестороннюю информационную поддержку, предоставляя им в распоряжение обширную тематическую налогово-правовую базу. Также при Палате образован Экспертный Совет, квалифицированные специалисты которого готовы оказать консультативную помощь членам Палаты. Важно, что через Палату, как через общественный орган, каждый аудитор может не только защищать свои интересы при возникновении спорных ситуаций, но и то, что он может внести и продвинуть идеи и предложения по развитию аудита в стране, озвучить свои реальные проблемы, вопросы и замечания, исходя из собственной практики. При этом он может быть уверен, что все его замечания будут поддержаны Палатой и справедливо рассмотрены в высших инстанциях.

3.2. Деятельность национальных профессиональных бухгалтерских организаций США и Великобритании

Комитет Международных Стандартов Бухгалтерского Учета (IASB) является независимой частной организацией. Его цель – объединение правил бухгалтерского учета, используемых коммерческими и прочими организациями для предоставления финансовой отчетности во всем мире. IASB был основан в 1973 году соглашением профессиональных бухгалтерских организаций из Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Голландии и Соединенных Штатов Америки. С 1983 года членами IASB стали все профессиональные бухгалтерские организации члены Международной Федерации Бухгалтеров. В настоящее время IASB насчитывает 140 бухгалтерских организаций в 101 стране мира (включая 5 членов-корреспондентов и 4 филиала). Компании-члены насчитывают более двух миллионов бухгалтеров во всем мире. Также большое внимание уделяется сотрудничеству с другими организациями, не являющимися членами IASB, заинтересованными в совершенствовании форм корпоративной финансовой отчетности во всем мире. Стандарты IAS активно используются не только в странах-членах IASB, но и в странах, не являющихся членами комитета. Правила бухгалтерского учета принимаются правлением IASB и издаются в форме Международных Бухгалтерских Стандартов. Члены правления IASB

назначаются Международной Федерацией Бухгалтеров по консультации с IASC. В правлении комитета состоят лица представляющие бухгалтерские практики, бизнесмены, представители международного делового сообщества, финансовые аналитики, представители академических кругов, разработчики международных стандартов. Так же в правлении состоят три наблюдателя, участвующие в обсуждении стандартов, но не имеющие права голоса. Комитет готовит Международные стандарты в соответствии с установленным порядком. Исполнительный комитет отвечает за предоставление правлению рекомендаций по каждому стандарту. Подобные проекты состоят из максимального перечня требований к обсуждаемому стандарту и аргументы, за и против, следования каждому из них. Впоследствии правление публикует окончательный (публичный) вариант проекта, для вынесения его на открытое обсуждение. Результаты обсуждения анализируются и используются при формировании окончательной редакции Стандарта. Публичный вариант проекта может быть обнародован только при наличии двух третей голосов в его пользу, а окончательная редакция стандарта публикуется лишь в том случае, если три четверти правления голосуют за него.

3.3. Характерные черты национальной системы бухгалтерского учета Франции, Германии и Японии

По степени регламентации бухгалтерского учета Франция относится к группе стран с жестко регламентированной на государственном уровне системой бухгалтерского учета. История развития французской системы бухгалтерского учета тесно связана с тем, что правительство и банки жестко контролировали и контролируют деятельность коммерческих структур, являясь их инвесторами. В современных условиях правительственные органы воздействуют на экономику Франции с помощью индикативного и стратегического государственного планирования. Экономическая деятельность государства поддерживается разработанным, хорошо отлаженным и используемым в течение длительного времени правовым механизмом общественного (конституционного, гражданского, административного, финансового, налогового и др.) и частного (семейного, сельскохозяйственного, предпринимательского и др.) права. В связи с этим система бухгалтерского учета на предприятиях Франции опирается на такие законы, как Торговый кодекс, Закон о торговых обществах (1966 г.), Закон о кооперации (1972 г.), Закон о национальных компаниях (1970 г.), налоговое законодательство.

В соответствии с ними определяются принципиальные требования к ведению бухгалтерского учета. Отдельные субъекты хозяйствования (индивидуальные предприниматели, некоторые кооперативы, фермерские

хозяйства, простые командитные товарищества и другие с годовым объемом продаж в пределах установленного лимита) могут вести простую бухгалтерию без использования двойной записи. Остальные, более крупные организации обязаны вести полноценный бухгалтерский учет с использованием плана счетов, двойной записи, формированием регистров бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности.

Несмотря на жесткое государственное регулирование бухгалтерского учета, анализ отдельных национальных систем бухгалтерского учета показал, что во Франции созданы особо благоприятные условия для фирм. Поэтому коммерческие структуры не стремятся активизировать свою деятельность за рубежом [4, с. 15].

Процесс гармонизации, решение проблем согласованности в бухгалтерском учете Европейского Союза (ЕС) оказали и продолжают оказывать существенное влияние на порядок ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности Франции. Европейская комиссия в рамках Европейского союза разработала и опубликовала ряд директив, исполнение которых является обязательным для участников ЕС. Реализация их положений не только дает возможность совершенствовать и гармонизировать учет и отчетность Франции, но и облегчает работу компаний страны. Ниже представлены разработанные Директивы ЕС и их основное содержание (см. табл. 3.1).

Таблица 3.1

Номенклатура Директив Европейского Союза и их содержание [5, с. 28]

№ Директивы	Содержание Директивы
1	Ключевые положения по регистрации и публикации основной информации о компаниях
2	Порядок создания компаний с ограниченной ответственностью, поддержка и функционирование их капитала
3	Порядок слияния компаний внутри государства — члена ЕС
4	Основные требования к способам оценки, порядку составления и составу публикуемой отчетности
5	Основные направления проведения годового аудита, обеспечение независимых аудиторов, оплата аудиторов
6	Состав аналитической информации для акционерных компаний открытого типа
7	Особенности учета и отчетности в корпорациях, консолидированная отчетность
8	Подготовка аудиторов и их профессиональная компетентность. Этические нормы аудита
9	Основные вопросы формирования групп компаний. Меры

	по защите меньшинства группы
10	Международное слияние компаний
11	Раскрытие информации о зарубежных отделениях компаний

Таким образом, Директивы ЕС оказывают влияние на бухгалтерский учет и отчетность Франции тем, что определяют состав отчетности и порядок формирования показателей, а значит, объекты бухгалтерского учета, методику их учета и порядок представления в финансовой отчетности. Кроме этого Директивами определены методы оценки видов имущества и обязательств, а значит, методики их учета. В Директивах определены методики учета слияния компаний, представления аналитической информации в учете и отчетности, порядок учета зарубежной деятельности компаний Франции. Более того, в Директивах ЕС предусмотрены варианты учета финансовых результатов методом «затраты – выпуск», а организации сами выбирают наиболее приемлемый вариант и закрепляют его в учетной политике.

Регламентация бухгалтерского учета и жесткий порядок расчета налогооблагаемой базы на основе установленных корректировок в соответствующих формах не означают, что исполнение правил бухгалтерского учета является основным в бухгалтерской деятельности [2, с. 69].

Сама система законодательного регулирования бухгалтерского учета во Франции такова, что за отдельные правонарушения в учетной системе не начисляются штрафные санкции, хотя штрафы за нарушения в методологии бухгалтерского учета предусматриваются и могут быть начислены. По некоторым нарушениям правового характера в области бухгалтерского учета законодательством не установлены способы контроля за их соблюдением со стороны правоохранительных, финансовых или налоговых органов. По некоторым хозяйственным ситуациям, зафиксированным в системе бухгалтерского учета, происходит негласное общее игнорирование установленных правил. Однако несмотря на это использование достаточно эффективных методов расчета налогооблагаемой базы позволяет, с одной стороны, сформировать полноценный бюджет страны, а с другой — представляется возможным эффективно работать налоговым органам и пополнять его.

Бухгалтерский учет во Франции организуется на базе стандартов, разработанных Национальным советом по бухгалтерскому учету. Национальный совет является государственным органом и формирует методическое обеспечение бухгалтерского учета, основанное, в том числе, на нормах коммерческого и налогового права. При обобщении данных финансового учета национальные особенности проявляются в индивидуальной финансовой отчетности, и в частности в последовательности представления показателей в бухгалтерском балансе.

В активе баланса сначала указываются статьи основного капитала и инвестиций, а в пассиве — источники долгосрочных финансовых вложений (акционерный капитал, резервы, облигационные займы). Затем следуют остальные статьи: в активе — в порядке возрастающей ликвидности (материально-производственные запасы, дебиторы, ценные бумаги, денежная наличность), а в пассиве — все краткосрочные обязательства.

Достаточно часто статьи оборотного капитала подразделяются на две группы. Первая группа имеет название «Ценности в наличии» и включает средства в кассе и банках, а вторая группа именуется «Ценности, подлежащие реализации». Сюда относят сырье, материалы, незавершенное производство, готовые изделия, дебиторскую задолженность и ценные бумаги. В балансе некоторых компаний ценности, подлежащие реализации, могут быть поделены еще на две группы: ценности в эксплуатации (материалы, сырье, готовая продукция, незавершенное производство) и ценности, реализуемые в короткие сроки (дебиторы, ценные бумаги).

Консолидированная отчетность компаний Франции практически не составляется по методике национальных стандартов. Она формируется на основе либо международных стандартов (МСФО), либо по методикам, присущим финансовой отчетности, представляемой на тот или иной финансовый рынок.

План счетов бухгалтерского учета по Франции был разработан в 1979 г. и принят Национальным советом по бухгалтерскому учету Франции в 1982 г. В течение последующих двух лет было осуществлено его внедрение в практическую деятельность.

План счетов, получив название «Общий план счетов бухгалтерского учета» (Plan Comptable General — PCG), учитывает требования Четвертой Директивы Европейского Союза (ЕС) о годовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью. Она была принята в июле 1978 г. с целью представления достоверных и объективных данных о результатах деятельности, имущественном и финансовом положении за отчетный год в компаниях с ограниченной ответственностью.

В этом документе определены требования формирования данных по каждой статье бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Причем требования директивы распространяются не только на общества с ограниченной (частичной) ответственностью, но и на акционерные общества, командитные товарищества и др. Эта директива содержит методологические основы, лежащие в основе порядка записей на счетах, представленных в национальном плане счетов Франции. Дело в том, что план счетов содержит не только номенклатуру счетов и инструкцию по его применению в практической деятельности, а также примечания к каждому счету, но и унифицированные формы бухгалтерской отчетности, инструктивные рекомендации по их составлению.

Кроме того, разработанные принципы ведения бухгалтерского учета составляют основу национального плана счетов. Наиболее значимыми из них можно считать следующие:

1. принцип начисления, в соответствии с которым доходы и расходы подлежат сопоставлению в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от их поступлений или погашения задолженности;

2. принцип непрерывности деятельности, в соответствии с которым имеется объективная возможность использования для оценки активов и обязательств исторической (фактической, первоначальной) стоимости;

3. принцип единства, согласно которому методы формирования данных учета и отчетности должны применяться последовательно от одного отчетного периода (финансового года) к другому.

При создании национального плана счетов Франции решались несколько задач, основной из которых явилась задача единообразного получения и представления данных об активах и пассивах компании, финансовом состоянии и результатах деятельности. Принципы построения плана счетов и требования, которые реализуются им, вытекают не только из национальных особенностей бухгалтерского учета Франции, но и влияния англо-американской системы бухгалтерского учета. Работа компаний Франции на мировых рынках, широкое участие в биржевых операциях, поддержка Францией в 80-х годах двенадцатого века директив Европейского экономического сообщества (ныне Европейского Союза) и присоединение к ним создали объективные предпосылки повышения достоверности и полезности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Национальный план счетов Франции состоит из трех титулов (разделов):

1. Общая систематизация, терминология, свод правил.
2. Финансовый учет.
3. Управленческий учет.

а каждый титул разбивается на главы.

Титул «Общая систематизация, терминология, свод правил» (первый титул) содержит три главы. В первой из них, являющейся основополагающей, определены принципы построения национального плана счетов Франции. Основными из них являются:

1. двухуровневая система построения плана счетов с их подразделением на счета финансовой и управленческой бухгалтерий;

2. принцип существенности, означающий необходимость представления в отчетности сведений, которые могут повлиять на решения пользователей;

3. принцип «затраты—выпуск», используемый для расчета вновь созданной стоимости и учета прибылей и убытков, и др.

Кроме этого в первой главе представлены требования к организации бухгалтерского учета, методологические подходы формирования рабочего плана счетов, регистры синтетического и аналитического учета, используемые для заполнения главной книги, процедуры проведения контрольных мероприятий в системе бухгалтерского учета.

Вторая глава содержит совокупность терминов, которые используются при описании процедур финансового и управленческого учета в национальном плане счетов. Они облегчают понимание описанных методик, позволяют избежать других толкований терминов, и, следовательно, ошибок в процессе бухгалтерской регистрации.

В третьей главе приведена номенклатура (свод) счетов бухгалтерского учета, подробно дается классификация счетов и их организация [2, с. 70].

Поскольку в общем своде счета бухгалтерского учета подразделены на счета финансового и управленческого учета, план счетов имеет двухуровневый порядок построения, причем счета управленческого учета ведутся только в крупных компаниях.

Характерной особенностью плана счетов является возможность ведения простой бухгалтерии, тогда исчисление финансового результата может быть проведено двумя способами:

1. путем сравнения сумм остатков активных и пассивных счетов;
2. путем определения чистых активов за период.

Когда ведется двойная бухгалтерия, финансовый результат рассчитывают методом «затраты—выпуск». Этот метод используется при сравнении выпуска в целом по всей деятельности или видам деятельности с затратами на изготовление продукции, работ, услуг. В управленческой бухгалтерии результат работы компании исчисляют разными методами, в том числе методом «затраты—выпуск» по центрам ответственности, методом сопоставления реализации с затратами на реализованные изделия и др.

Таким образом, французский план счетов, обладая интеграционными свойствами, позволяет вести учет по простой и двойной бухгалтерии, а также управленческой бухгалтерии в рамках единого национального плана счетов, повышая эффективность бухгалтерского учета в масштабах страны по меньшей мере в 2 раза [4, с. 45].

Балансовые счета используются в процессе финансового учета для составления баланса, который наряду с отчетом о прибылях и убытках и приложениями к нему является главным источником анализа и финансовой диагностики, так как представляет собой числовую модель финансовой жизни предприятия [1, с. 14].

Класс 1 «Счета капитала», номер которых начинается с цифры один, включает непосредственно счет капитала, счета финансовых результатов как прошлых, так и отчетного периодов, счета видов

оценочных резервов, долгосрочные и краткосрочные ссуды и приравненную к ним кредиторскую задолженность.

Класс 2 «Счета материальных и нематериальных основных средств и финансовых вложений» содержит не только непосредственно счета учета нематериальных активов, основных средств, финансовых вложений (в уставные капиталы, облигации, акции, паи, бонусы и др. со сроком погашения более года), но и счета учета незавершенных капитальных вложений, износа активов, оценочных резервов по ним.

Класс 3 «Счета запасов и незавершенного производства» включает счета видов запасов: сырья, материалов, готовой продукции, товаров, материалов в пути, а также счета резервов под обесценение как оборотных средств, так и незавершенного производства.

В *классе 4 «Счета расчетов»* выделены основные группы должников, являющихся по отношению к компании дебиторами и кредиторами. По этим группам организуется учет по счетам поставщиков, покупателей, персонала, государства, социальных организаций, резервам по обесценению счетов и др.

Балансовые счета, на которых учитываются вложения в финансовые активы, коммерческие обязательства, на срок менее одного года, а также денежные счета, включаются в *класс 5 «Финансовые счета»*.

К *оперативным счетам*, используемым во французском плане счетов, относятся счета, объединенные в 6 и 7 классы

Счета, включаемые в класс 6 «Счета затрат по элементам», используются для формирования затрат в разрезе покупок (материальных ценностей, приобретенных для производства и хозяйственных нужд), услуг со стороны, налогов, расходов по содержанию персонала, амортизационных отчислений и оценочных резервов, финансовых затрат, чрезвычайных затрат, налога с прибыли.

Класс 7 «Счета доходов по видам» объединяет доходы в виде выручки от продаж, других поступлений, например от финансовой деятельности, неиспользованных оценочных резервов, доходов по долгосрочным контрактам, носящим неполный (частичный) характер, и др.

Специальные счета, которые группируются в *класс 8*, являются забалансовыми и используются для учета обязательств, имущества, источников его формирования, не являющихся собственностью компании.

Класс 9 «Счета аналитической эксплуатации», или счета эксплуатационной бухгалтерии, состоят из совокупности счетов, используемых в управленческом бухгалтерском учете для формирования информации, необходимой в принятии оперативных, тактических и стратегических решений. Кроме этого целями управленческого учета, реализуемыми, в частности с помощью счетов эксплуатационной

бухгалтерии. являются расчеты финансовых результатов деятельности по центрам ответственности, центрам прибыли и сегментам деятельности.

Управленческий учет по центрам ответственности организуется нормативным методом, методом фактических или плановых затрат, и его данные используются для принятия, оперативных управленческих решений. Учет по центрам прибыли, сегментам деятельности необходим для формирования информационных потребностей в области стратегических решений.

В национальном плане счетов Франции выделяют следующие счета, используемые в управленческой бухгалтерии [4, с. 65]:

- 90 — Отражающие счета;
- 91 — Счета предварительной перегруппировки затрат и выручки от реализации;
- 92 — Счета центров анализа (ответственности);
- 93 — Счета себестоимости готовой продукции;
- 94 — Счета остатков;
- 95 — Счета себестоимости реализованной продукции;
- 96 — Счета отклонений от стандартных затрат;
- 97 — Разницы в процессе бухгалтерской обработки;
- 98 — Результаты аналитической эксплуатационной бухгалтерии;
- 99 — Счета внутренних связей.

Нумерация счетов национального плана Франции имеет десятичную систему кодирования. В номер счета включают номер класса счетов, номер счета, номер субсчета, номер аналитического счета. Рассмотренный план счетов нашел достаточно широкое распространение в мировой бухгалтерской практике. Его применяют, по разным данным, от 60 до 80 стран мира.

Таким образом, изучение и анализ особенностей организации бухгалтерского учета во Франции дает возможность:

- 1) определить наиболее оптимальные пути развития;
- 2) использовать разработанные за рубежом методики учета, отражающие современные тенденции экономического и социального развития Узбекистана;
- 3) перейти на составление консолидированной отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) с наименьшими затратами;
- 4) создать рациональную систему управленческого учета.

Бухгалтерский учёт в Германии

Бухгалтерский учёт в Германии имеет давние и самобытные традиции. Немцы и немецкая практика оказали в своё время существенное влияние и на формирование российской системы бухгалтерского учёта. В отличие от англо-американских стран в

Германии, как и в России, бухгалтеры ориентированы на возможно более точное соблюдение норм законодательства, прежде всего на юогового. Это не в последнюю очередь связано с различиями правовых систем (германская система права основана на кодификации норм, англосаксонская система общего права – на прецедентах).

Требования к бухгалтерскому учёту в Германии строго формализованы и детализованы: основным источником нормативного регулирования является Коммерческий (Торговый) кодекс. В последнее время процесс гармонизации требований к бухгалтерскому учёту в рамках Европейского Сообщества потребовал от Германии пересмотра национальных норм, однако пользователям отчётности немецких компаний следует иметь в виду, что старые и новые нормы часто применяются параллельно и что англо-американские принципы учёта не вполне укоренились на немецкой земле.

Основными пользователями бухгалтерской отчётности были и остаются банки. Как правило, крупные банки имеют собственные аудиторские фирмы и потому могут влиять на состав и качество предоставляемой фирмами информации.

Общепринятые учётные стандарты и принципы впервые были закреплены в 1937 г. в Законе об акционерных корпорациях. Его принятие стало реакцией на мировой экономический кризис и было направлено на защиту интересов кредиторов. В 1965 г. Закон претерпел существенные изменения. В новой редакции больше внимания было уделено интересам акционеров, в частности, были ограничены возможности заниженной оценки активов. Закон об акционерных корпорациях остался практически единственным нормативным источником регулирования бухгалтерского учёта до 1985 г. – до включения в правовую систему Германии четвёртой, седьмой и восьмой директив ЕС, коренным образом изменивших правила подготовки, публикации и аудиторской проверки отчётности компаний.

С 1 января 1986 г. действует Закон о директивах по бухгалтерскому учёту, внесший поправки в 39 прежних законов; существенно были пересмотрены положения основного источника норм представления финансовой отчётности – Коммерческого кодекса (что особенно важно – принята специальная третья часть, посвящённая бухгалтерскому учёту и аудиту); были введены дополнительные законы, регулирующие деятельность предприятий отдельных организационных форм и отраслей. В настоящее время нормативные требования к бухгалтерскому учёту меняются не столь существенно и не часто.

Основной бухгалтерской организацией в Германии является аудиторская палата (Wirtschaftsprüfer Kamer) – официальный контролирующий орган, образованный при Министерстве экономики в 1961 г. Кроме этого, с 1931 г. существует добровольная ассоциация – Институт присяжных аудиторов (Institut der Wirtschaftsprüfer), в задачи

которого входит разработка рекомендаций по бухгалтерскому учёту и отчётности. Заметного влияния он, однако, не оказывает: бухгалтеры в Германии не столько разрабатывают новые нормы законодательства, сколько чтут старые. На практике последнее слово по спорным методологическим вопросам чаще всего остаётся за Верховным Налоговым судом.

Представление бухгалтерской отчётности в Германии основано на следующих законодательно закреплённых принципах: отчёты должны быть ясными и понятными; учёт должен обеспечивать полноту отражения всех фактов хозяйственной жизни; сальдирование дебиторской задолженности с кредиторской и доходов с расходами недопустимо; показатели начального баланса года должны соответствовать показателям конечного баланса предыдущего года; учёт ведётся исходя из предположения о непрерывности деятельности, если тому нет особых препятствий; согласно принципу консерватизма (осмотрительности) признанию подлежат все ожидаемые убытки, относящиеся к периоду до составления баланса, даже если о них стало известно после отчётной даты, но прибыль признаётся, только если она реализована; учёт должен вестись на основе принципа начислений или соответствия; методы должны применяться последовательно от года к году; оценка проводится по первоначальной стоимости (себестоимости).

Немецкие компании преимущественно склонны к долговому финансированию (внешнему – за счёт банковских кредитов, внутреннему посредством пенсионных схем). В течение последних лет средняя для Германии доля собственных средств в общей сумме активов не превышала 20 %. Это объясняется в основном налоговыми соображениями: исходя из них акционеры часто стремятся классифицировать часть своих инвестиций в компанию как кредиты, даже если возвратность таких вложений ограничена. Для акционерных обществ и товариществ с ограниченной ответственностью законом установлены минимальные размеры уставного капитала, оговорены права по выкупу собственных акций. Правила образования резервов установлены только для юридических лиц. Резервы предназначены в основном для покрытия возможных убытков или увеличения уставного капитала.

Требования к ведению бухгалтерского учёта в Германии

Критерий	Требования
1. Полнота	Запись всех хозяйственных операций
2. Правильность содержания	Записи хозяйственных операций соответствуют их содержанию
3. Временные разграничения	Записи производятся в соответствии со временем совершения операций

4. Ясность, наглядность, возможность проверки	Бухгалтерский учёт ведётся настолько ясно и наглядно, чтобы третьему лицу в достаточно короткое время возможно было всё понять
5. Правильность формы	Запрещение всякого изменения первоначального содержания, например, стирания, заклеивания и т.д.
6. Хронологический порядок	Запись хозяйственных операций ведётся в порядке их совершения

В соответствии с немецким хозяйственным правом бухгалтерский учёт рассматривается как:

- информация для предпринимателя об имуществе, задолженности, прибыли, убытках, затратах, доходах;
 - доказательство в случае судебного разбирательства;
 - отчёт управляющих капиталом перед инвесторами;
 - основа для определения налога и финансового управления;
 - информация о кредитоспособности и использовании кредитов.
- Исходя из этого, следуют задачи бухгалтерского учёта:
- охватить все без исключения изменения стоимости имущества и задолженности и установить актуальное состояние этой стоимости;
 - показать прибыли и убытки предприятия в результате хозяйственной деятельности;
 - обеспечить калькуляцию цен изделий путём предоставления необходимых данных:
 - предоставить необходимые данные для контроля за прохождением хозяйственных процессов на предприятии и для выявления резервов;
 - создать основу для точного определения налоговых платежей;
 - представить доказательства в случае правовых споров с банками, государственными ведомствами, клиентами, поставщиками или судом;
 - служить надёжной основой для других разделов производственного счетоводства (расчёт издержек и выработки, статистика, планирование).

Организация бухгалтерского учёта в Германии включает в себя следующие этапы.

1. Подготовка учётных документов:

- систематизация учётных документов по видам и хозяйственным операциям;
- проверка правильности содержания и сумм;
- нумерация (по порядку);
- предварительная котировка.

2. Бухгалтерская запись:

- указание вида и номера учётного документа;
- внесение пометки о произведённой бухгалтерской записи в

учётный документ (штамп), что позволяет отобразить связь между хозяйственными операциями и бухгалтерскими записями.

3 Хранение документов:

- по видам учётных документов;
- в хронологическом порядке (срок хранения – 6 лет).

Для систематизации принятых на предприятии счетов в качестве вспомогательных средств используют номенклатуру и план счетов.

Номенклатура счетов – это типовая система счетов бухгалтерского учёта с едиными обозначениями для конкретных операций, её:

- точное представление всех существующих счетов предприятия;
- сравнимость отдельных затрат и доходов внутри предприятия;
- сравнимость отдельных затрат и доходов с другими предприятиями отрасли;
- сравнимость в международном масштабе (ЕС);
- упрощение и нормализация текстов бухгалтерского учёта с использованием определённых номеров счетов;
- создание основы для применения современных эффективных методов бухгалтерского учёта при помощи электронной обработки данных.

Номенклатуры счетов содержат 10 разделов, пронумерованных цифрами от 0 до 9, которые стоят на первом месте в номерах счетов. Разделы номенклатуры счетов делятся на 10 групп, пронумерованных цифрами от 0 до 9, занимающих второе место в номерах счетов. Группы номенклатуры счетов разделяются на 10 счетов, они занимают третье место в номерах счетов. Счета подразделяются на 10 субсчетов (четвёртое место в номерах счетов).

План счетов выделяет из номенклатуры счетов необходимые счета и субсчета в соответствии со спецификой конкретного предприятия. Планы счетов разных предприятий различаются в зависимости от отраслевой принадлежности, размера, правовой формы и организации производства данного предприятия. Планы счетов позволяют заменить наименования счетових номеров.

В Германии выделяют следующие методы ведения бухгалтерского учёта.

Журнально-книжная форма учёта. Запись хозяйственных операций проводится сначала в Мемориальном ордере, затем в Главной книге.

Американский журнал. Соединяет Мемориальный ордер (на левой стороне) и Главную книгу (на правой стороне) в одной многографной книге.

Копиручёт – одновременные записи хозяйственных операций на отдельных листках Мемориального ордера и Главной книги, а также вспомогательных книг ручным способом или с помощью бухгалтерских машин. Мемориальный ордер содержит в большинстве случаев три двойных колонки для счетов поставщиков, заказчиков и предметных

счетов. Четырёх колоночная система копиручёта ведёт инвентарные и результатные счета между смежными отчётными периодами (доходы будущих периодов).

Заключительный баланс предшествующего расчётного года является одновременно вступительным балансом нового расчётного года. На его базе создаются активные и пассивные счета. Начальное состояние заносится на счёт.

Каждая бухгалтерская запись должна проводиться только при наличии соответствующего учётного документа. Такими документами являются: счёт, выставяемый поставщиком; исходящий счёт; выписки из банковского счёта.

Каждая хозяйственная операция записывается дважды – сначала в дебет, затем в кредит. При записях указывают корреспондирующий счёт.

К концу расчётного года завершается запись хозяйственных операций, и для каждого счёта определяется сальдо. После сверки конечного сальдо счетов с результатами инвентаризации составляется окончательный баланс, причём конечные сальдо активных счетов заносятся в актив, а конечные сальдо пассивных счетов – в пассив баланса.

Бухгалтерский учёт в Японии

Первые дошедшие до нас памятники истории бухгалтерского учёта в Японии датируются 1520 г. Именно в этом году издаётся предписание о порядке ведения учётных книг. Учёт в старой Японии вёлся по простой системе: сначала использовались только хронологические записи, а потом и хронологические, и систематические записи одновременно. Впервые о двойной бухгалтерии в Японии узнали в 1865 г. в Эпоху Эдо. Однако на практике она начала применяться только в 1872 г. после утверждения инструкций Национального банка Японии и публикации Министерством финансов документа «Метод бухгалтерского учёта в банке» (Ginko Boki Seiko).

С появлением фондовых бирж и акционерных обществ в Токио и Осаке в 1890 г. выходит в свет Коммерческий кодекс (syouhou), согласно которому акционерные общества были обязаны предоставлять общественности информацию об имеющихся активах и бухгалтерский баланс. Именно с этого года в Японии и начинается развитие бухгалтерского учёта. Кроме того, Коммерческий кодекс предписывал в обязательном порядке со стороны штатных аудиторов подвергать аудиторской проверке бухгалтерский учёт. Однако роль штатного аудитора приравнивалась к внутреннему аудитору, и от него не требовалось наличия сертификата профессионального бухгалтера. Эти люди лишь назывались аудиторами, на деле же практически никаких контрольных функций не выполнял.

В 1896 г. был введён налог на доходы, после чего, помимо обычных бухгалтеров, появились налоговые агенты, которые давали компаниям профессиональные консультации в области уплаты налогов.

В 1914 г. был подготовлен первый проект Закона «О зарегистрированных бухгалтерях», однако он был отклонён из-за неразрешённых спорных моментов. Все проекты этого закона выносились на обсуждение восемь раз, и только спустя 13 лет, в 1927 г., Закон «О зарегистрированных бухгалтерях» был принят. Тем не менее, он не содержал ни одного положения, защищающего бухгалтеров. Любой, кто изучал бухгалтерию в университете или имел опыт работы бухгалтером хотя бы год, мог зарегистрироваться в качестве профессионального бухгалтера.

Во время второй мировой войны существенно возросли налоги. В связи с этим для обеспечения успешного проведения политики национального правительства Японии, связанной с налоговыми реформами, в 1942 г. принимается Закон «О налоговых агентах».

После поражения Японии во второй мировой войне все последующие реформы были частью оккупационной политики, которая проводилась Главным штабом союзнических оккупационных сил (ГШО). Главным направлением этой политики была экономическая реформа, связанная с роспуском японских финансовых объединений (дзайбану), обеспечением демократизации рынка ценных бумаг и необходимых условий для вовлечения в японскую экономику иностранного капитала.

Для защиты интересов иностранных инвесторов в 1948 г. принимается Закон «О ценных бумагах и фондовых рынках», который предусматривает обязательное раскрытие необходимой информации в финансовой отчётности и подтверждение её независимыми аудиторами. Этот закон практически полностью повторял американское законодательство, а именно: Закон

«О ценных бумагах» 1933 г. и Закон «О фондовых биржах» 1934 г. Так как в Японии профессиональных аудиторов не существовало, а зарегистрированных профессиональных бухгалтеров командование оккупационных сил считало неподготовленными для работы в условиях нового законодательства, возникли проблемы с созданием системы аудита. По этой причине в 1948 г. принимается Закон «О дипломированных общественных бухгалтерях» (CPA), который предусматривает проведение специального экзамена для зарегистрированных бухгалтеров, имеющих, как минимум, три года практического опыта. Система учёта, существовавшая ранее, была отменена. Если раньше многие бухгалтеры никогда не пытались проводить аудиторские процедуры, то теперь, усилиями командования оккупационных сил, они должны были научиться этому, а также освоить принятые на Западе принципы бухгалтерского учёта.

Реформы, проводившиеся командованием оккупационных сил, затронули налоговую систему Японии. В 1947 г. в Японию прибывает группа экспертов во главе с профессором Колумбийского университета К.С. Шоупом, которая должна была разработать рекомендации по реформированию налоговой системы. Предложенная группой К.С. Шоупа система прогрессивного налогообложения, сосредоточенная на прямых налогах, действует в Японии и в настоящее время. Помимо всего, рекомендации К.С. Шоупа указывали на низкую квалификацию налоговых агентов, из-за которых у послевоенной налоговой администрации часто возникали недоразумения. В результате старую систему, связанную с деятельностью налоговых агентов, было решено отменить. В 1951 г. принимается Закон «О дипломированных общественных налоговых бухгалтерях», который действует по настоящее время.

В итоге в Японии сформировались две профессиональные группы бухгалтеров. Первая из них – дипломированные общественные бухгалтеры – оказывает бухгалтерские и аудиторские услуги, а вторая – налоговые бухгалтеры специализируется на вопросах налогового учёта. Обе профессиональные группы бухгалтеров создали свои организации и установили жёсткие требования к экзаменуемым на звание дипломированного бухгалтера.

Япония принадлежит к континентальной модели бухгалтерского учёта, при которой система бухгалтерского учёта формируется и функционирует под воздействием налогообложения. Бухгалтерская прибыль равна налогооблагаемой, исключения составляют лишь некоторые виды расходов, на которые корректируется налоговая база, если эти расходы превышают установленный норматив. Учёт регулируется законодательно, ориентирован на учёт государственных нужд налогообложения и макроэкономического регулирования и носит в основном консервативный характер. Наблюдается тесная взаимосвязь предприятий с банками – основными поставщиками капитала. Учётная практика формируется под влиянием приоритетности интересов государства и направлена на удовлетворение требований правительства в отношении налогообложения.

Все функции по начислению, сбору и пресечению случаев уклонения от уплаты всех общегосударственных прямых и косвенных налогов и сборов возлагаются на Национальное налоговое управление (ННУ), входящее в Министерство финансов как его «высшее ведомство». Исключения составляют лишь таможенные пошлины и корабельные сборы, относящиеся непосредственно к компетенции Министерства финансов.

На сегодняшний день в Японии действует около 50 разных налогов, которые подразделяются на центральные и местные, прямые и косвенные, обычные и целевые. Основу всех налоговых поступлений в госбюджет

(около 70 %) составляют подоходный налог и налог с юридических лиц. Подоходный налог взимается со всех видов доходов, которые получают физические лица. Потребительский налог взимается практически с каждого товара или услуги в размере 5 %. Поскольку этот налог включается в стоимость товара и оплачивается потребителем, он относится к косвенным налогам. От данного налога освобождены операции по купле-продаже земли, услуги коммунальных служб, плата за поступление в школу и обучение, плата за профилактический осмотр у врача и некоторые другие. Дополнительно к 3 % потребительского налога взимаются: за один день посещения горячих источников – налог в размере 150 иен, за один день использования поля для игры в гольф – 800 иен.

Из местных налогов наиболее важным является налог на право проживания. Им облагается доход как частных, так и юридических лиц за предыдущий год. Причём его должны платить все, и не важно, что в текущем году японский гражданин не имеет ни дохода, ни работы – главное, что у него это было в предыдущем году. Человеку, обязанному уплатить подоходный налог, необходимо самому подсчитать свой доход за период с 1 января по 31 декабря и соответствующую сумму налога и сообщить эти сведения в местное налоговое управление в период с 16 февраля по 15 марта. В случае просрочки налог увеличивается на 15 %. При подсчёте весь доход, в зависимости от источника его получения, разбивается на десять видов: доход от денежных вкладов, от владения акциями, недвижимостью, от предпринимательской деятельности, лесных угодий, зарплата и др. Затраты по каждой статье доходов учитываются по-разному.

Владельцам автомобилей в Японии приходится несладко – им необходимо платить целый ряд налогов: 3 %-ный потребительский налог на покупку и налог на приобретение машины, налоги на бензин, на саму машину и на её вес. В Японии, по сравнению с другими странами, самые высокие ставки налогов. Даже после реформы в 1988 г., упростившей шкалу налогов и снизившей процент, максимальная ставка центрального подоходного налога составляет 50 % (при доходе свыше 30 млн. иен). Если добавить 15 % налога на проживание, то в сумме выходит 65 %, в то время как в США максимальная ставка составляет всего 35 %.

Налоговое управление проводит выборочную проверку правильности заполнения налоговых деклараций. Отделы проверок и инспекций национального налогового управления и региональных налоговых управлений собирают и анализируют данные, которые получают из различных информационных сетей. Если результаты расследования установят факт сокрытия от уплаты налогов или мошенничество, то налоговым следователем принимается решение о необходимости проведения криминальной инспекции. Расследование может быть проведено только с санкции суда. После получения судебного ордера в

помещении фирмы проводится обыск, налагается арест на конторские книги и прочие вещественные доказательства, выполняется комплекс различных мер для выяснения реального финансового положения фирмы. Доказуемость по делам, возбужденным по результатам таких проверок, чаще всего стопроцентная. Как правило, на сокрытии доходов попадаются организации, имеющие дело с наличными деньгами, например казино, больницы, розничные торговцы.

Метод двойной записи счетов нашёл в Японии практическое применение только в 1873 г. благодаря переводам иностранных книг. Первое переводное издание по калькулированию себестоимости и учёту затрат было опубликовано в стране в 1887 г. Ранее существовала лишь литература по использованию традиционных японских методов учёта, применявшихся в эпоху Токугавы (1598 – 1876 гг.).

Только распространение во второй половине XIX в. двойной записи счетов в Японии внесло революционные изменения в учёт затрат и калькулирование себестоимости.

Необходимость перехода на новые методы бухгалтерского учёта была вызвана стремительным ростом объёмов производства и началом интеграции в мировое хозяйство.

В 1873 г. Александр Аллан Шанд, работавший в японском филиале шотландского банка, подготовил книгу «Метод бухгалтерии в банках». Её выпуск состоялся благодаря отмене запрещения исповедовать христианскую религию, существовавшего в Японии на протяжении 266 лет.

В это же время был опубликован и американский учебник Брайтона и Страттона «Общий курс начальной бухгалтерии», переведённый на японский язык Якичи Фукузавой.

Среди литературы по учёту затрат можно выделить книгу Арисавы «Учебник бухгалтерии для промышленных предприятий», опубликованную в 1887 г. Это было пособие по англо-американскому учёту.

Важным вкладом в развитие теории учёта в Японии стала статья Тазаки, опубликованная в профессиональном бухгалтерском журнале. Автор утверждал, что без точного и оперативного калькулирования себестоимости и учёта затрат развитие рыночной экономики в стране невозможно.

С публикации этой работы начинается осознание роли и значения калькуляции. Свидетельством этого можно считать распространение линейной амортизации без учёта остаточной стоимости. Уменьшение норм амортизации на величину остаточной стоимости придёт позднее, вместе с расширением влияния англо-американских взглядов на бухгалтерский учёт.

После Первой мировой войны основной задачей в стране была рационализация производства. В 1930 г. в Министерстве торговли и

промышленности был образован Чрезвычайный отдел по рационализации промышленности. Впоследствии на его основе был сформирован Комитет по финансовому менеджменту, и в 1932 г. им были разработаны правила составления бухгалтерской отчётности, в одном из разделов которых детально описывался метод калькулирования себестоимости и учёта затрат.

Правительством был издан Указ о фиксированных ценах, и одной из задач калькулирования себестоимости и учёта затрат являлось предоставление расчётной базы для формирования официальной цены. Нужды японской военной промышленности заставили армию опубликовать в 1939 г. Основные принципы калькулирования себестоимости и учёта затрат для военных заводов и производителей. Себестоимость, согласно этому документу, определялась как «общая экономическая стоимость элементов, фактически потреблённых после их реализации». Любопытно, что в состав затрат включались только те издержки, которые относились к реализованной, а не к произведённой продукции. Таким образом, себестоимость (расходы по реализации и общие расходы) рассматривалась в качестве основы установления «справедливой прибыли» и расчёта

«справедливой цены». Цель этих мероприятий состояла в снижении цен и увеличении производства. В свою очередь военно-морское ведомство в 1940 г. выпустило Основные принципы калькулирования себестоимости и учёта затрат для военно-морских производителей. Нужно подчеркнуть, что в обоих документах были отражены три основных принципа: суммирование стандартных затрат, контроль смет и сравнение показателей производства. Однако несмотря на общие положения, эти нормативные акты существенно различались. Армейские правила были более детализированы, но страдали бессистемностью, морские, отличаясь краткостью, оказались слишком сложными для понимания.

Джиро Асаба подчеркивает, что калькулирование – это трюк, с помощью которого скрывается эксплуатация монополиями рабочих и служащих. Есть и ещё высказывания в подобном духе.

Калькулирование – это, по мнению автора, не навязанная сверху процедура, а следствие органичного развития учёта в Японии. Калькулирование, как мы видели, возникло ещё в феодальный период и развивалось вместе с производством в конце XIX и начале XX вв. Подчинение этой процедуры требованиям как японской, так и американской армий только ускорило естественный процесс преобразования учёта, так как от нормативных документов военных уцелели те положения, которые были оправданы жизнью. Итак, калькулирование стало неотъемлемой частью бухгалтерского учёта.

Но нужно отметить, что сам бухгалтерский учёт до 1966 г. в значительной степени находился под влиянием юридических концепций.

И неслучайно Казуо Морито считает, что логика бухгалтерского учёта всё больше уступает место логике Торгового кодекса. Последовательное развитие этой тенденции привело к тому, что в 1966 г. был издан нормативный документ относительно различий между бухгалтерским учётом и законом о налогообложении. Этот циркуляр провёл чёткую границу между бухгалтерским учётом и налогообложением и может считаться существенным вкладом в развитие учёта в Японии. Но нельзя не отметить, что сложившаяся система учёта имеет ряд существенных недостатков:

- признание общих принципов создаёт у пользователей иллюзию точности и достоверности данных финансовой отчётности. Однако эти данные не отличаются простотой, а методологии учётных принципов присуща определённая условность;

- распространение профессиональной прессы и особенно конкурирующих журналов, спешащих ответить на множество спорных вопросов, приводит к тому, что печатается множество некомпетентных ответов, сбивающих с толку читателей;

- отставание содержания учётных принципов от требований меняющейся жизни и положений Торгового кодекса;

- «фетишизация» западной, преимущественно американской литературы, её некритическое прочтение в ряде случаев осложняет решение учётных проблем;

- забвение проблем, связанных с социальной средой и экологией;

- незаинтересованность аудиторов проблемами своих клиентов.

Преодоление этих недостатков связано с развитием теории учёта.

На современном этапе система бухгалтерского учёта Японии основана на трёх взаимосвязанных отраслях права: коммерческом, налоговом и биржевом.

В Японии создана общественная коллегия по делам бухгалтерского учёта на предприятиях, в которой опубликованы следующие положения и стандарты бухгалтерского учёта:

- стандарты бухгалтерского учёта на предприятиях;

- положение о координации коммерческого права со стандартами бухгалтерского учёта на предприятиях;

- комментарии к стандартам бухгалтерского учёта на предприятиях;

- серия пояснений о координации стандартов бухгалтерского учёта на предприятиях с другими законами и правилами;

- стандарты калькулирования себестоимости готовой продукции;

- стандарты бухгалтерского учёта инвалютных операций;

- стандарты составления консолидированной отчётности и комментарии к ним;

- стандарты составления финансовой отчётности по полуголовому своду счетов;

- положение о публичности финансовой информации при инфляции

и др.

Крупные и большинство средних предприятий Японии входят в состав монополистических объединений – компаний, представляющих собой акционерные общества. Как и у большинства других стран, бухгалтерия каждой компании делится на две части: финансовую и производственную управленческую.

Финансовая бухгалтерия, как правило, ведёт учёт доходов и убытков, активов и обязательств, расчётных операций, составляет финансовую отчётность, заключительный баланс источников средств, их размещение и использование.

Производственная бухгалтерия распределена по отдельным подразделениям компаний. В её задачи обычно включают составление расчёта норматива затрат, организацию учёта и контроля фактических расходов по видам, местам формирования и калькулируемым объектам, составление и анализ калькуляций и отчётности о производственных издержках.

Финансовую отчётность по данным бухгалтерского учёта на японских предприятиях составляют два раза в год. Это вызвано тем, что акционерные общества обязаны исчислять свои дивиденды на 1 января и 1 июля.

Из-за неустойчивости хозяйственной конъюнктуры и инфляции особую проблему для японских бухгалтеров представляет оценка оборотных активов и затрат на капиталовложения, выбор метода начисления амортизации и резервных списаний. Трудность её решения состоит в том, что бухгалтер должен балансировать между необходимостью строгого соблюдения установленных правил и стремлением обеспечить максимальную прибыль для компании.

Одним из правил, установленных в законодательном порядке, является неизменность применяемых методов оценки и списаний на протяжении ряда отчётных периодов. Эта неизменность должна обеспечить единую методику исчисления показателей в разных формах отчётов на одну и ту же дату, их взаимную увязку и преемственность данных финансовых отчётов разных лет.

Другое правило, которым руководствуется налоговое ведомство при контрольных проверках, заключается в том, что стоимость инвентаря не должна превышать оценку, существующую в данное время. В то же время допустимой считается условная оценка лицензий и патентов.

В бухгалтерском учёте используют принципы десятичной системы формирования плана счетов бухгалтерского учёта, их применение в законодательном порядке не регламентируется.

Особое значение придаётся проблеме снижения издержек производства. Это обусловлено тем, что Япония ограничена сырьевыми ресурсами и имеет гораздо меньше возможности для экстенсивного развития производства по сравнению с другими ведущими промышленно

развитыми странами. В связи с этим японские предприниматели видят в снижении производственных расходов основное средство выжить в конкурентной борьбе на внутреннем и внешнем рынках.













3.4. Деятельность совета по международным стандартам финансовой отчетности

История создания

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) создан в 2001 году путём преобразования Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО)[1]. Офис располагается в Лондоне, Великобритания.

Состав СМСФО

В состав совета входит на постоянной основе 12 членов, назначаемых Попечителями Фонда МСФО:

1.  Ханс Хугенворст[en] (председатель) (ранее являлся министром здравоохранения, социального обеспечения и спорта Голландии)
2.  Стивен Купер (работал в UBS)
3.  Филипп Данжу (директор AMF[en])
4.  Мартин Эдельманн (работал в KPMG)
5.  Амаро Луис де Оливейра Гомес (работал в Центральном банке Бразилии)
6.  Гэри Кабурек (работал в Xerox)
7.  Сюзанн Ллойд (работала в JP Morgan)
8.  Такаацугу Очи (работал в Японской федерации бизнеса[en])
9.  Даррелл Скотт (работал в First Rand[en])
10.  Доктор Чон У Со (профессор в Университете Кукмин)
11.  Мэри Токар (работал в Комиссии по ценным бумагам и биржам США)
12.  Вей-Гво Чжан (профессор Шанхайского университета экономики и финансов[en]).

Цели СМСФО

Перед СМСФО стоят цели по разработке и принятию комплекта стандартов учёта, а также активному сотрудничеству с национальными органами для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всём мире[1].

Функции СМСФО

Исходя из целей устанавливаются функции СМСФО:

- издание основ для выработки заключений.
 - разработка и публикация регламента по рассмотрению комментариев.
 - разработке и изданию проектов стандартов и самих стандартов[1].
- Консультативные органы

СМСФО создаёт на регулярной основе официальные консультативные органы с целью совместной работы для консультаций с заинтересованными сторонами из различных отраслей и географических регионов. Совместные заседания с этими органами проводятся публично и протоколируются. В состав консультативных органов СМСФО входят[4]:

Советательный форум по стандартам финансовой отчетности (АСАФ) — форум представителей национальных и региональных органов, устанавливающих стандарты финансовой отчетности, для предоставления СМСФО консультаций по техническим вопросам и обратной связи;

Консультативный Совет по МСФО — совместный орган при СМСФО и Совете Попечителей Фонда, состоящий из представителей составителей финансовой отчетности, финансовых аналитиков, учёных, аудиторов, регулирующих органов, профессиональных бухгалтерских организаций и групп инвесторов;

Консультативный комитет по рынкам капитала — внешняя консультативная группа при СМСФО, состоящая из инвесторов и других пользователей финансовой отчетности;

Группа по развивающимся рынкам — созданная для расширения участия развивающихся стран в развитии МСФО, включающая представителей из стран-участников G20 с формирующейся рыночной экономикой и Малайзии;

Международный форум составителей финансовой отчетности — внешняя консультативная группа при СМСФО, состоящая из организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО;

Группа по МСБ — группа, которая поддерживает на международном уровне принятие МСФО для малых и средних предприятий и наблюдает за процессом их внедрения;

Консультативные группы — группы, обычно созданные для реализации крупных проектов, предоставляют СМСФО дополнительные теоретические и практические знания.

Консультационный Совет по МСФО

Консультационный Совет по МСФО консультирует членов СМСФО и Комитета по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМФО), проводит дискуссии по методологическим вопросам применения МСФО. Консультационный Совет проводит свои заседания совместно с СМСФО не реже 3 раз в год и его заседания открыты для общественности. Консультативный совет по стандартам состоит из 48 представителей, назначаемых попечителями на 3 года, из 43 организаций, представляющих различные географические регионы и области деятельности.

Глоссарий

План счетов, получив название «Общий план счетов бухгалтерского учета» (Plan Comptable General — PCG), учитывает требования Четвертой Директивы Европейского Союза (ЕС) о годовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью.

Принцип начисления, в соответствии с которым доходы и расходы подлежат сопоставлению в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от их поступлений или погашения задолженности:

Принцип непрерывности деятельности, в соответствии с которым имеется объективная возможность использования для оценки активов и обязательств исторической (фактической, первоначальной) стоимости:

Принцип единства, согласно которому методы формирования данных учета и отчетности должны применяться последовательно от одного отчетного периода (финансового года) к другому.

Центры себестоимости - структурные категории управленческой бухгалтерии, представляющие группировку затрат, осуществленную по различным признакам: времени (день, пятидневка, десятидневка, месяц, квартал, год и др.); структурным подразделениям (вид продукции, заказ, отдел маркетинга, отдел снабжения, производство и др.); видам расходов и др.

Центры ответственности — структурные категории расходов по их функциональному назначению при наличии ответственного лица за расходы, доходы и финансовые результаты функциональных (структурных) подразделений (цехов, переделов, отделов, служб и др.).

Центры прибыли (сегменты деятельности) - структурные категории управленческого учета, создаваемые для принятия стратегических управленческих решений (по сокращению объемов продаж, выпуска, переуплотнению компании, проработке вопросов крупномасштабной совместной деятельности, выходу на другие рынки сбыта и др.).

Совещательный форум по стандартам финансовой отчетности (АСАФ) — форум представителей национальных и региональных органов, устанавливающих стандарты финансовой отчетности, для предоставления СМСФО консультаций по техническим вопросам и обратной связи;

Консультативный Совет по МСФО — совместный орган при СМСФО и Совете Попечителей Фонда, состоящий из представителей составителей финансовой отчетности, финансовых аналитиков, учёных, аудиторов, регулирующих органов, профессиональных бухгалтерских организаций и групп инвесторов;

Консультативный комитет по рынкам капитала — внешняя консультативная группа при СМСФО, состоящая из инвесторов и других пользователей финансовой отчетности;

Группа по развивающимся рынкам — созданная для расширения участия развивающихся стран в развитии МСФО, включающая представителей из стран-участников G20 с формирующейся рыночной экономикой и Малайзии;

Международный форум составителей финансовой отчетности — внешняя консультативная группа при СМСФО, состоящая из организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО;

Группа по МСБ — группа, которая поддерживает на международном уровне принятие МСФО для малых и средних предприятий и наблюдает за процессом их внедрения;

Консультативные группы — группы, обычно созданные для реализации крупных проектов, предоставляют СМСФО дополнительные теоретические и практические знания.

Контрольные вопросы по теме:

1. Деятельность национальных профессиональных бухгалтерских организаций США и Великобритании?
2. Характерные черты национальной системы бухгалтерского учета Франции?
3. Характерные черты национальной системы бухгалтерского учета Германии?
4. Характерные черты национальной системы бухгалтерского учета Японии?
5. Деятельность совета по международным стандартам финансовой отчетности?

Тема 4. ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК СИСТЕМЫ И ПРОФЕССИИ И ФУНКЦИИ В БИЗНЕС МЕНЕДЖМЕНТЕ

План:

- 4.1. Характеристика бухгалтерского учета как системы и профессии
- 4.2. Функции и задачи бухгалтерского учета в бизнес менеджменте
- 4.3. Нормативно – правовое регулирование бухгалтерского учета
- 4.4. Услуги бухгалтерского учета

Ключевые слова: Хозяйственный учет, Статистический учет, Оперативный (оперативно-технический) учет, Бухгалтерский учет, Натуральные измерители. Трудовые измерители, Стоимостные измерители. Финансовый учет, Управленческий учет. Налоговый учёт. Информационная функция. Контрольная функция. Функция обеспечения сохранности собственности, НСБУ, Централизованная форма. Децентрализованная (или децентрализованная) форма

4.1. Характеристика бухгалтерского учета как системы и профессии

Управление макроэкономикой и микроэкономикой любой страны осуществляется с помощью таких его функций, как планирование (бюджетирование), учет, контроль, анализ и обратная связь. Большая и важная роль среди этих функций управления принадлежит хозяйственному учету, который выступает основным источником информации о фактах и явлениях, протекающих в стране в целом и отдельно взятых ее низовых субъектах. Именно хозяйственный учет является главным поставщиком информации для всех других функций управления и выступает средством обеспечения обратной связи между ними.

Хозяйственный учет как информационная система состоит из статистического, оперативного и бухгалтерского учета.

Статистический учет — это система сбора, регистрации, обобщения информации о массовых, качественно однородных социально-экономических фактах и явлениях в масштабе предприятия, отрасли, экономического региона или страны. С помощью статистического учета наблюдается, изучается и контролируется уровень развития материального и нематериального производства, производительности труда, обеспеченность людей товарами повседневного спроса, жильем, численность населения, средняя заработная плата работающих в стране и т.п. В статистическом учете используются такие специальные методы как обобщение, группировка, экспертная оценка, методы средних чисел, индексы и др. Информация статистического учета используется органами

власти и управления для принятия стратегических и тактических управленческих решений.

Оперативный (оперативно-технический) учет – это система текущего наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими. Целью оперативного учёта является быстрый ежедневный сбор информации о фактах и явления хозяйственной жизни. Данный учет помогает оперативно получать информацию о наличии в организации запасов на производстве (сырья, расходных материалов и т.д.), показателях бесперебойного функционирования производственного процесса, поступлении денежных средств за проданные продукцию, товары или услуг, объемах выпускаемой продукции, товаров, услуг, объемах ежедневно отгружаемого конкретного вида продукции (товаров, услуг) конечным покупателям и др. С помощью оперативного учёта осуществляется также своевременное обобщение числовых данных в документах первичного учёта и соблюдается принцип отражения всех счётных записей в день совершения хозяйственных операций. Высокая оперативность данного вида учёта обеспечивается за счёт краткости и быстроты, поскольку оперативный учёт не предполагает обязательного документирования операций.

Бухгалтерский учет — это упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения и передачи информации в денежном выражении об активах и источниках образования активов предприятий, а также их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет выступает основной информационной базой управления низовым звеном экономики, то есть предприятием. В нем аккумулируется вся информация об активах³, собственном капитале, обязательствах, доходах, расходах и конечных результатах деятельности предприятий.

В отличие от статистического и оперативного, бухгалтерский учет основан на сплошном и непрерывном наблюдении за хозяйственной деятельностью предприятия в целях получения необходимой информации для принятия управленческих решений. Он является строго системным. Бухгалтерский учет позволяет получить сведения о средствах предприятий и источников их образования, отражает хозяйственные процессы по движению материальных ценностей, выпуску продукции и ее реализации. Только с помощью бухгалтерского учета, возможно, определить доходы и расходы по производству и реализации продукции, исчислить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Важнейшей особенностью бухгалтерского учета является документальная обоснованность хозяйственных операций. Ни одна

³ В литературе активы называют также хозяйственными средствами, имуществом

бухгалтерская запись не может совершаться без подтверждения документами. В бухгалтерском учете применяются натуральные, трудовые и стоимостные измерители.

Натуральные измерители позволяют учитывать хозяйственные процессы и средства в их натуральном выражении – в мерах веса, длины, объема, площади. Использование тех или иных натуральных измерителей зависит от физических свойств учитываемых объектов. Натуральные измерители применяются для систематического наблюдения за состоянием и движением определенных видов ценностей.

Трудовые измерители служат для отражения в учете затрат труда, выраженных в единицах рабочего времени. Рабочее время измеряется в днях, часах, минутах. Трудовые измерители применяют в сочетании с натуральными, например, при определении производительности труда, учете выполнения норм выработки и т.д.

Стоимостные измерители используют для отражения разнородных хозяйственных средств и процессов в едином обобщенном измерении. С помощью стоимостных (денежных) измерителей исчисляют объем товарооборота и выпуска продукции собственного производства, определяют общую величину средств предприятия и т.д. Стоимостные измерители применяют в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Обязательное применение стоимостных измерителей является отличительной чертой бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что денежный измеритель, единицей которого является национальная валюта, т.е. сум является также для всех видов учета обобщающим и однородным показателем. С помощью денежного измерителя можно производить расчеты (вычисления) производственных затрат по выпуску продукции, их реализации, выполненных работ или оказанных услуг. При этом, конечно параллельно можно использовать трудовые и натуральные измерители. Денежный измеритель дает возможность обобщать общую сумму затрат производства (работ и услуг). Денежный измеритель имеет важное контрольное значение.

Особенности бухгалтерского учета, которые отличают его от других видов хозяйственного учета, также кроются в:

- *периодичности формирования информации по отчетным периодам, то есть в разрезе месяцев, кварталов и года;

- * группировке и обобщения учетной информации сначала на уровне аналитических счетов, а потом на уровне синтетических счетов;

- *формировании отчетных форм строго по утвержденным формам;

- *использование при ведении счетов синтетического учета в основном денежного измерителя, а при ведении счетов аналитических счетов - использование кроме денежных также натуральных и трудовых измерителей.

4.2. Функции и задачи бухгалтерского учета в бизнес менеджменте

В системе управления предприятиями бухгалтерский учет выполняет множество функций. Основными из них являются:

1. Информационная функция. Под данной функцией бухгалтерского учета понимается обеспечение как внешних, так и внутренних пользователей информацией о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия. Такие данные, сформированные в системе бухгалтерского учета, широко используются в оперативно-техническом, статистическом учете, а также для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности. Бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели. Необходимо также, чтобы информация бухгалтерского учета формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

2. Контрольная функция. Под данной функцией бухгалтерского учета понимается то, что при ведении бухгалтерского учета сами бухгалтера ведут предварительный, текущий и последующий контроль законности, целесообразности осуществления тех или иных операций, правильности составления оправдательных документов, наличия в них всех необходимых реквизитов, подписей и печати, своевременности составления и представления материальных и производственных отчетов, открытия и закрытия счетов в установленное время и т.п. Именно эти контрольные процедуры в совокупности составляют суть контрольной функции бухгалтерского учета.

3. Функция обеспечения сохранности собственности. Данная функция бухгалтерского учета непосредственно связана с его контрольной функцией. Правильно организованная система бухгалтерского учета позволяет не только вскрывать растраты и хищения, выявлять деятельность различных коррумпированных группировок, но и предупреждать их. Важным инструментом для реализации этой функции является инвентаризация, своевременное и правильное проведения которой позволяет определить факты хищений, порчи и потер ценностей. Система бухгалтерского учета призвана совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным негативным фактам хищений, растрат, порчи и потер сверх норм.

4. Функция обратной связи. Под данной функцией бухгалтерского учета понимается то, что его данные позволяют вести параллельно и другие функции управления, такие как планирование, контроль, анализ.

принятие решения и др. Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, плановые и другие отделы предприятия устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства, степень мобилизации всех средств и возможностей. Именно система бухгалтерского учета, обеспечивая управление обратной связью, способствует непрерывному развитию деятельности предприятий.

5. Аналитическая функция. Под данной функцией бухгалтерского учета понимается проведение горизонтального и вертикального анализа статей баланса и других форм финансовой отчетности, показателей платежеспособности, ликвидности, рентабельности и в целом эффективности хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтерский анализ дает реальную информацию для принятия управленческого решения по устранению негативных факторов, влияющих на состояние и движение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов и конечных результатов, а также использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, правильности применяемых цен и т.д.

Основные задачи бухгалтерского учета заключаются в следующем:

- * формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования налоговыми и банковскими органами, инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами и иными заинтересованными организациями и лицами;

- * обеспечение контроля за наличием и движением имущества и рациональным использованием производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- * своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности;

- * выявление внутрипроизводственных резервов, их мобилизация и эффективное использование;

- * оценка фактического использования выявленных резервов;

- * обеспечение руководства и подразделений предприятия оперативной информацией о незаконных действиях материально ответственных лиц.

4.3. Нормативно – правовое регулирование бухгалтерского учета

Характерной чертой бухгалтерского учета заключается в строгом регулировании его со стороны государства на основе нормативно-

правовых актов. Последними являются законы государства, указы и постановления глав государств, стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, различные положения, разъяснения, инструкции, утверждаемые уполномоченными органами в области бухгалтерского учета.

Органом, уполномоченным на утверждение закона в области бухгалтерского учета является в Республике Узбекистан Олий Мажлис. Закон о бухгалтерском учете, принятый государственными органами, входит в силу после подписания Президента государства.

В республике Узбекистан закон о бухгалтерском учете был принят впервые 30 августа 1996 года. В последующие годы в данный закон были внесены многократные дополнения и изменения. 13 апреля 2016 года закон Республики Узбекистан о бухгалтерском учете был принят в новой редакции. Данный закон включает в себя 32 статьи, каждая из которых определяет конкретный аспект бухгалтерского учета.

Важными нормативно-правовыми документами по регулированию бухгалтерского учета в Республике Узбекистан являются также указы и постановления Президента, а также Постановления Правительства. К таким актам относятся, например, в Республике Узбекистан постановление Президента от 24 февраля 2020 года за № ПП-4611 «О дополнительных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности», согласно которому все акционерные общества, коммерческие банки, страховые организации и юридические лица, отнесенные к крупным налогоплательщикам с 1 января 2021 года организуют ведение бухгалтерского учета и начиная с итогов 2021 года составляют финансовую отчетность на основе МСФО, за исключением юридических лиц, для которых законодательством предусмотрен более ранний срок перехода на МСФО. К данному типу нормативно-правовых актов относится также «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан за № 54 от 5 февраля 1999 года.

Среди нормативно-правовых актов регулирования бухгалтерского учета важное значение имеют нормативные документы, принимаемые уполномоченными органами в области бухгалтерского учета. Такими органами в Республике Узбекистан являются Министерства финансов и Центральный банк. Эти же органы осуществляют общеметодологическое руководство бухгалтерским учетом в этих странах.

К основным нормативно-правовым документам, утверждаемым Министерством финансов и Центральным банком, относятся международные и национальные стандарты, положения, инструкции, разъяснения и др.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО; IFRS англ. *International Financial Reporting Standards*) — набор

* НСБУ № 16 «Непредвиденные обстоятельства и события хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса»

* НСБУ № 17 «Договоры подряда на капитальное строительство»

* НСБУ № 19 «Организации и проведение инвентаризации»

* НСБУ № 20 «Упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства»

* НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению»

* НСБУ №22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте»

* НСБУ №23 «Формирование финансовой отчетности при осуществлении реорганизации»

* НСБУ № 24 «Учет затрат по займам»

Министерством финансов Республики Узбекистан кроме национальных стандартов утверждены Положения о списании основных средств и нематериальных активов с баланса, переоценки основных средств, о документообороте и т.п.

В будущем при полном переходе всех без исключения субъектов бухгалтерского учета на МСФО возможно будет исчезать надобность в применении НСБУ и других нормативных документов в данной области.

4.4. Услуги бухгалтерского учета

Имеется две формы организации бухгалтерского учета: (1) централизованная форма и (2) нецентрализованная или децентрализованная форма.

Централизованная форма – эта форма организации бухгалтерского учета в организациях, объединениях, включая их подразделения и филиалы, через общую централизованную бухгалтерию.

Нецентрализованная (или децентрализованная) форма - это форма организации бухгалтерского учета каждым хозяйствующим субъектом в отдельности.

Централизованная форма организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан в настоящее время широко применяется в таких областных организациях, как «Электросеть», «Облгаз», «Водоканал», «Облкадастр», «Узбекистон Почтаси» и другие, которые в своем составе имеют районные подразделения и филиалы. Основные преимущества и недостатки данной формы организации заключаются в следующем (см. табл. 4.1).

Таблица 4.1

**Преимущества и недостатки централизованной формы
организации бухгалтерского учета**

Преимущества	Недостатки
<ul style="list-style-type: none"> • ведение учета и составление отчетности организовываются на основе единой политики; • достигается эффективное использование дорогостоящей информационной техники и технологии; • имеются возможности широкого и быстрого использования прогрессивных методов и способов; • усиливается интеллектуальная конкурентно способность; • хорошо налаживается стратегическое управление; • появляется возможности организации труда на научной основе 	<ul style="list-style-type: none"> • усложняется документооборот и архивирование документов; • усиливается административно-командный подход в работе; • замедляется принятие оперативных решений; • ослабляется в определенной степени текущий контроль; • может необоснованно сократиться численность бухгалтеров, что может привести к повышению их загруженности; • в связи с повышением объема работ может происходить опоздание составления и представления отчетов в установленные сроки

Децентрализованная (или децентрализованная) форма организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан применяется во всех предприятиях с различными формами собственности и организационно-правовым статусом, то есть в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью, частных предприятиях, совместных предприятиях, предприятиях с участием иностранных инвестиций, государственных унитарных предприятиях и др. Основные преимущества и недостатки данной формы организации организации заключаются в следующем (см. табл. 4.2).

Таблица 4.2

**Преимущества и недостатки не централизованной
(децентрализованной) формы организации бухгалтерского учета**

Преимущества	Недостатки
<ul style="list-style-type: none"> • упраздняется документооборот и архивирование документов; • не допускается излишние 	<ul style="list-style-type: none"> • ведение учета и составление отчетности не основываются на единой политике;

<p>административно-командное управление;</p> <ul style="list-style-type: none"> • появляется возможность быстрее принять оперативное решение • усиливается текущий контроль; • достигается оптимальность в загруженности бухгалтеров; • не допускается опоздание в сроках составления и представления отчетов; • Бухгалтеры подчиняются не посредственно своему руководителю; • усиливается интеллектуальная конкурентно способность; • хорошо налаживается стратегическое управление; • появляется возможности организации труда на научной основе 	<ul style="list-style-type: none"> • достигается эффективное использование дорогостоящей информационной техники и технологии; • имеются возможности широкого и быстрого использования прогрессивных методов и способов; • отсутствует среда интеллектуальной конкурентности; • отсутствие хорошо налаженного стратегического управления; • ограничение возможностей организации труда на научной основе •
---	---

Согласно закону Республики Узбекистан предприятия, применяющие децентрализованную форму, могут организовать бухгалтерский учет по одному из следующих способов (см. табл. 4.3).

Таблица 4.3

Способы организации бухгалтерского учета

№	Организационная форма	Категория субъектов	Внутренние документы, регулирующие порядок организации бухгалтерского учета
1	Организация бухгалтерского учета путем создания бухгалтерского аппарата во главе главного бухгалтера	Крупные и средние предприятия	<ol style="list-style-type: none"> 1. Положение о бухгалтерии 2. Положение о главном бухгалтере, других бухгалтерах и их функциональных обязанностях 3. Положение о

			распределении функциональных обязанностей между бухгалтерами
2	Организация бухгалтерского учета путем принятия бухгалтер на работу по договору	Микро фирмы, малые предприятия	1.Трудовой договор
3	Организация бухгалтерского учета путем возложения его ведения на специализированные бухгалтерские фирмы или на аудиторские организации (аутсорсинг)	Микро фирмы, малые предприятия	1.Договор о ведении бухгалтерского учета на основе аутсорсинга
4	Ведение бухгалтерского учета самым руководителем предприятия	Микро фирмы, малые предприятия	1.Решение учредителей 2.Приказ

При определении способов организации бухгалтерского учета в предприятиях и организациях важное значение имеет их статус по численности работников. В крупных предприятиях и организациях, где объем учетных работ достаточно большой, обычно, создается специальная служба - бухгалтерия. Данная служба (бухгалтерия) состоит из отдельных подразделений (отделов), например отдела учета материалов, отдела учета расчетов с поставщиками, отдела учета расчетов с покупателями, отдела учета расчетов по зарплате, отдела учета расчетов по налогам и др. Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, а отделы могут возглавить заместители главного бухгалтера или старшие бухгалтера.

Примерная общая структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях приведена на рис. 4.1.



Рис. 4.1. Примерная структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях

На предприятиях работа службы бухгалтерских услуг, то есть бухгалтерии регламентируется специальным положением о такой службе (бухгалтерии), а работа самого главного бухгалтера и других бухгалтеров, а также их функциональные обязанности могут определяться отдельными положениями или другими документами, например инструктивными указаниями..

В крупных предприятиях отдел бухгалтерии имеет свое штатное расписание. Под штатным расписанием понимается документ, в котором указываются штатные ставки работников бухгалтерии, их количество, разряды, тарифные разряды работников.

В государственных предприятиях, организациях и учреждениях штатное расписание утверждается вышестоящим органом.

В хозяйствующих предприятиях в форме АО, ООО, ЧП, СП, ПИИ штатное расписание утверждается ими самостоятельно исходя из определенных критериев. Такими критериями могут быть численность

работников, материально ответственных лиц, количество первичных документов и др.

В микрофирмах и малых предприятиях, где бухгалтерский учет ведется одним бухгалтером, обычно, не организовывается специальный отдел, то есть бухгалтерия. В таких субъектах на одного бухгалтера, принятого на работу по контракту, возлагается ведение всех счетов и расчетов бухгалтерского учета.

При организации бухгалтерского учета путем поручения его ведения на аудиторскую или другую компанию согласно заключенному договору, эти исполнители являются перед заказчиком полностью ответственными за правильность данных и соответствие учета и отчетности требованиям законодательства страны.

При организации бухгалтерского учета путем ведения его самым руководителем предприятия он несет полную ответственность за правильность данных и соответствие учета и отчетности требованиям законодательства страны.

Глоссарий

Статистический учет — это система сбора, регистрации, обобщения информации о массовых, качественно однородных социально-экономических фактах и явлениях в масштабе предприятия, отрасли, экономического региона или страны. С помощью статистического учета наблюдается, изучается и контролируется уровень развития материального и нематериального производства, производительности труда, обеспеченность людей товарами повседневного спроса, жильем, численность населения, средняя заработная плата работающих в стране и т.п. В статистическом учете используются такие специальные методы как обобщение, группировка, экспертная оценка, методы средних чисел, индексы и др. Информация статистического учета используется органами власти и управления для принятия стратегических и тактических управленческих решений.

Оперативный (оперативно-технический) учет — это система текущего наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями и процессами с целью управления ими. Целью оперативного учёта является быстрый ежедневный сбор информации о фактах и явлениях хозяйственной жизни. Данный учет помогает оперативно получать информацию о наличии в организации запасов на производстве (сырья, расходных материалов и т.д.), показателях бесперебойного функционирования производственного процесса, поступлении денежных средств за проданные продукцию, товары или услуг, объемах выпускаемой продукции, товаров, услуг, объемах ежедневно отгружаемого конкретного вида продукции (товаров, услуг) конечным покупателям и др. С помощью оперативного учёта осуществляется также

своевременное обобщение числовых данных в документах первичного учёта и соблюдается принцип отражения всех счётных записей в день совершения хозяйственных операций. Высокая оперативность данного вида учёта обеспечивается за счёт краткости и быстроты, поскольку оперативный учёт не предполагает обязательного документирования операций.

Бухгалтерский учёт — это упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения и передачи информации в денежном выражении об активах и источниках образования активов предприятий, а также их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Натуральные измерители позволяют учитывать хозяйственные процессы и средства в их натуральном выражении – в мерах веса, длины, объёма, площади.

Трудовые измерители служат для отражения в учете затрат труда, выраженных в единицах рабочего времени. Рабочее время измеряется в днях, часах, минутах.

Стоимостные измерители используют для отражения разнородных хозяйственных средств и процессов в едином обобщенном измерении. С помощью стоимостных (денежных) измерителей исчисляют объем товарооборота и выпуска продукции собственного производства, определяют общую величину средств предприятия и т.д.

Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО; IFRS англ. *International Financial Reporting Standards*) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчётности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия

Централизованная форма – эта форма организации бухгалтерского учета в организациях, объединениях, включая их подразделения и филиалы, через общую централизованную бухгалтерию.

Децентрализованная (или децентрализованная) форма - это форма организации бухгалтерского учета каждым хозяйствующим субъектом в отдельности.

Контрольные вопросы по теме:

1. Характеристика бухгалтерского учета как системы и профессии?
2. Какие измерители применяются в бухгалтерском учете?
3. Функции и задачи бухгалтерского учета в бизнес менеджменте?
4. Нормативно – правовое регулирование бухгалтерского учета?
5. Какая цель стандартов финансовой отчётности ?
6. Какие национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ) вы знаете?
7. Какие имеются формы организации бухгалтерского учета?

Тема 5. СУБЪЕКТЫ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

- 5.1. Субъекты бухгалтерского учета
- 5.2. Объекты бухгалтерского учета: сущность и значение активов предприятия
- 5.3. Объекты бухгалтерского учета: характеристика обязательств и собственного капитала
- 5.4. Объекты бухгалтерского учета: доходы и расходы предприятия

Ключевые слова: Субъекты бухгалтерского учета, предмет бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета, хозяйственная деятельность предприятия, результаты хозяйственной деятельности, хозяйственные процессы, хозяйственная операция, хозяйственные средства предприятия, источники образования хозяйственных средств предприятия, финансовая деятельность, инновационная деятельность, прибыль(П), убыток (У), активы, пассив, собственный капитал, обязательство

5.1. Субъекты бухгалтерского учета

В соответствии с законом Республики Узбекистан о бухгалтерском учете (статья 3) субъектами бухгалтерского учета являются органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами.

Субъекты бухгалтерского учета отличаются друг от друга по формам собственности и юридическому статусу, численности работников, составу учредителей, налоговому режиму, отраслевой принадлежности, специализации, названию и т.п.

По формам собственности и юридическому статусу субъекты бухгалтерского учета делятся на акционерные общества (АО), общества с ограниченной ответственностью (ООО), частные предприятия (ЧП), иностранные предприятия (ИП), совместные предприятия (СП), государственные унитарные предприятия (ГУП), негосударственные некоммерческие организации (ННО), бюджетные организации. Организация таких субъектов и ведение их деятельности в нашей республике регламентируются соответствующими законами (например, законом об акционерных обществах и защите прав акционеров, законом об обществах с ограниченной ответственностью, законом о частном предприятии, положение о государственном предприятии и т.д.), а также их уставами.

По численности работников субъекты бухгалтерского учета делятся на микрофирмы, малые предприятия, средние предприятия, крупные предприятия. В нашей республике статус микрофирм и малых предприятий определен нормативными документами, а статус средних и крупных предприятий не установлен на законной основе. В частности, согласно классификации организаций, относящихся к субъектам малого предпринимательства, утвержденной постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан “О мерах по переходу на международную систему классификации видов экономической деятельности» за № 275 от 24 августа 2016 года к микро фирмам относятся субъекты с численностью работников от 5 до 20 человек, к малым предприятия относятся субъекты с численностью от 21 до 200 человек. Такие субъекты как «Сырдаринская ТЭС, Асакинский автомобильный завод, где трудятся более 4000 человек, естественно, считаются крупными предприятиями.

По составу учредителей субъекты бухгалтерского учета делятся на национальные предприятия и предприятия с участием иностранных инвестиций (ПИИ). Чтобы быть ПИИ эти субъекты должны иметь размер уставного капитала свыше 600 млнУЗС и доля иностранных учредителей должна составить как минимум 30 процентов.

По выбранному налоговому режиму субъекты бухгалтерского учета делятся на предприятия, работающие в общеустановленном режиме налогообложения и предприятия, работающие в упрощенном режиме налогообложения. Согласно налоговому законодательству республики микро фирмы и малые предприятия с годовым оборотом реализации до 1 млрд УЗС могут работать по упрощенному режиму налогообложения. Все остальные предприятия, имеющие годовой оборот реализации свыше 1 млрд УЗС могут работать по общеустановленному режиму налогообложения. Микро фирмы и малые предприятия с годовым оборотом до 1 млрд УЗС имеют право выбирать режим уплаты общеустановленных налогов.

По отраслевой принадлежности субъекты бухгалтерского учета делятся на производственные, сельскохозяйственные предприятия, строительные организации, транспортные предприятия, торговые предприятия, страховые компании, банки, биржи и т.п.

По сфере деятельности субъекты бухгалтерского учета бывают многопрофильными и одного профиля. Например, если предприятие занимается только производством, то оно считается субъектом одного профиля. Если это же предприятие одновременно занимается и производством, и торговлей, разными видами услуг, то оно считается многопрофильным. В таком случае предприятию присваивается код отрасли по доли отдельных видов деятельности в общей суммы чистой выручки.

По специализации субъекты бухгалтерского учета бывают специализированными и универсальными, например, в сфере услуг имеются специализированные предприятия на медицинские, образовательные, страховые, аудиторские и другие услуги. Некоторые предприятия занимаются множеством услуг, например пошив одежды, парикмахерские услуги, ремонт бытовой техники, аренда свадебных платьев и т.д. Такие предприятия считаются универсальными предприятиями.

Различаются субъекты бухгалтерского учета даже по названию. Так, в транспортной отрасли часто встречаются такие названия предприятий как “Автобаза”, “Автобусный парк”, “Таксомоторный парк”, “Автопредприятие. В торговой отрасли имеются субъекты с названиями “Супермаркет”, “Мини маркет”, “Оптовая база”, ресторан, кафе и т.д.

Все субъекты бухгалтерского учета, независимо от их отличия по выше перечисленным признакам, имеют свой расчетный счёт в обслуживающем банке, самостоятельный баланс, печать и штамп, ИНН, а также код вида деятельности, присвоенный органом статистики согласно ОКЭД.

5.2. Объекты бухгалтерского учета: сущность и значения активов предприятия

Бухгалтерский учет как специальная экономическая наука и как практическая деятельность отдельных людей имеет свой предмет. Под **предметом бухгалтерского учета** как специальной экономической науки понимается совокупность объектов, которые изучаются данной наукой. Под **предметом бухгалтерского учета** как практической деятельности отдельных людей понимается совокупность объектов, которые отражаются в бухгалтерском учете.

Основными объектами, составляющими в совокупности предмет бухгалтерского учета как специальной науки и практической деятельности отдельных людей, являются:

- *хозяйственная деятельность предприятия;
- * результаты хозяйственной деятельности;
- *хозяйственные средства предприятия;
- *источники образования хозяйственных средств предприятия.

Виды хозяйственной деятельности предприятий. Под *хозяйственной деятельностью* предприятий понимается совокупность хозяйственных процессов и операций, которые происходят на предприятиях в целях получения прибыли и по содержанию составляют суть видов их деятельности с конкретными названиями.

Хозяйственные процессы – это совокупность определенных хозяйственных операций, которые произошли и происходят на предприятии.

Хозяйственная операция – это конкретное действие, которое произошло и происходит на предприятии.

Согласно действующим законам, в том числе Налоговому кодексу Республики Узбекистан хозяйственная деятельность любого предприятия делится на две группы: *основная деятельность* и *не основная деятельность*.

Под **основной деятельностью предприятия** понимается вид (или виды) деятельности предприятия, который (которые) выражает (выражают) его главную цель и указан (указаны) в уставе данного предприятия.

По виду деятельности хозяйствующие субъекты относятся к различным отраслям или сферам экономики. Так, предприятия по производству автомобилей входят в промышленную отрасль, фермерские хозяйства - в сельскохозяйственную отрасль, предприятия по реализации товаров народного потребления – в торговую отрасль и т.д.

В условиях рыночных отношений вид основной деятельности предприятий не ограничивается. Они одновременно могут заниматься различными видами основной деятельности, которые предусмотрены в их уставе. В таких случаях предприятия, ведущие различные виды основной деятельности, включаются в ту или иную отрасль экономики в зависимости от наибольшей доли конкретного вида деятельности в общей сумме чистой выручки от всех видов деятельности. Например, скажем, что в чистой выручке предприятия доля реализации готовой продукции составляет 40 %, доля торговли -35 %, и доля услуг- 25 %. На основе этих данных данное предприятие включается в производственную отрасль и ему соответственно будет присваиваться код вида деятельности по производству продукции. В последующие годы если будут изменения в соотношениях доли отдельных видов деятельности в общей сумме выручки, то будут меняться соответственно код вида деятельности. Допустим, в следующем году в общей выручке предприятия доля реализации готовой продукции составила 30 %, доля торговли -50 %, а доля услуг - 20 %. В данном случае код вида деятельности данного предприятия будет меняться и ему будет присвоен код вида деятельности по торговой отрасли.

Основная деятельность любого предприятия состоит из так называемых хозяйственных процессов снабжения, производства и реализации.

Процесс снабжения – это снабжение предприятия предметами и средствами труда, рабочей силой, денежными средствами и другими активами для ведения деятельности. Данный процесс включает в себя в различных отраслях экономики своеобразные операции исходя из их специфики. Так, например, на предприятиях сферы производства хлебобулочных изделий очень важное значение имеет снабжение их такими предметами труда как мука, сахар, масло, соли т.д., а для

предприятий сельского хозяйства очень важно правильно организовать процесс снабжения семенами, минеральными удобрениями, кормосмесом, в транспортной отрасли – снабжение топливом, запчастями, в торговых предприятиях главным образом снабжение покупными товарами. Необходимые для производства предметов и средств труда предприятия приобретают у поставщиков или физических лиц. В результате этих операций предприятия несут расходы по уплате поставщику стоимости товарно-материальных ценностей, а также затраты по погрузке, разгрузке, доставке и т.п. Поступившие ценности должны быть оприходованы с соблюдением всех правил их количественной и качественной приемки. Бухгалтерский учет должен обеспечить систематический контроль за ходом поступления ценностей, своевременным оприходованием их материально-ответственными лицами, правильностью расчетов с поставщиками и транспортными организациями.

Процесс производства – это создание новой продукции из предметов труда с помощью рабочей силы и средств труда. Данный процесс тоже протекает в различных отраслях экономики по разному и в результате создаются разные, отличающиеся друг от друга виды готовой продукции, например, в мелкомбинатах – мука, на хлеб завдах – хлеб и хлебобулочные изделия, на автомобильном заводе – разные автомашины и т. В сельском хозяйстве в процессе производства выращиваются сельхозпродукты - зерно, плопек, виноград, овощи и т.д. В строительной отрасли в процессе производства возводятся конкретные постренные объекты, выполняются конкретные строительные-монтажные работы, в сфере услуг оказываются клиентам конкретные услуги, например проживание в гостинице, экскурсия по городу и историческим местам и т.д. На этапе процесса производства сырье, материалы, топливо и другие предметы труда направляются в производственные цехи, отделы, где осуществляется их обработка с целью изготовления (выпуска) готовой продукции. При этом рабочая сила используя средства труда, воздействует на предметы труда и придает им новый вид или свойства. Тоже самое происходит при выполнении определенной работы или оказании услуг. В процессе производства используется рабочая сила и поэтому возникает необходимость производить расчеты по заработной плате, которые также являются объектами бухгалтерского учета.

Процесс реализации – это реализация (продажа) созданной готовой продукции покупателям, сдача выполненных работ и оказанных услуг заказчиком. В данном процессе происходит обмен материальных активов, выполненных работ и оказанных услуг на деньги. Объем реализации продукции (работ, услуг) составляет доход предприятий, а затраты на выпуск готовой продукции, выполнение работ и оказание услуг составляют их себестоимость. В процессе реализации выполняются также ряд других операций, таких как сортировка, упаковка, погрузка и доставка готовой продукции до покупателя. К расходам по реализации

относятся также расходы по рекламе, оплате услуг брокеров, дилеров, а также по изучению рынка сбыта готовой продукции. В результате реализации продукции на расчетный счет предприятия поступают денежные средства (выручка от реализации), которые в последующем направляются для приобретения новых предметов и средств труда.

Не основная деятельность – это деятельность, которая для предприятия является не главной целью, но вместе с тем ведется из-за необходимости для ведения основной деятельности и получения дополнительной прибыли. К не основной деятельности предприятий относятся инвестиционная деятельность, финансовая деятельность, инновационная деятельность, социально-культурная деятельность и др.

Инвестиционная деятельность - это деятельность предприятия по внесению и предоставлению своих средств другим юридическим и физическим лицам субъектам в целях получения доходов в виде процентов и дивидендов. В частности, следующие операции составляют суть инвестиционной деятельности:

- * приобретение акций банков и других акционерных обществ;
- *приобретение облигаций, выпущенных государством и предприятиями;
- * вклад средств в другие субъекты в качестве учредительского взноса;
- * выдача временных займов и кредитов другим юридическим и физическим лицам;
- * вклады денежных средств на депозитные счета в банках.

Финансовая деятельность - это деятельность предприятия по привлечению средств других юридических и физических лиц в свой оборот. В частности, следующие операции составляют суть финансовой деятельности:

- *получение кредитов и займов от банков и других организаций;
- *выпуск ценных бумаг (акций и облигаций);
- *получение имущества в лизинг.

Инновационная деятельность – это деятельность предприятия, связанная с созданием новых видов материально-технической базы, продукции (работ, услуг), улучшением их качества, внедрением новой технологии.

Результаты хозяйственной деятельности. Важным объектом бухгалтерского учета являются результаты хозяйственной деятельности. Под результатом хозяйственной деятельности предприятия понимается прибыль или убыток.

Прибыль (П) – это положительная разница между доходами (Д) и расходами (Р) предприятия, то есть:

$$П = Д - Р.$$

Следовательно, чем больше будут доходы и меньше будут расходы предприятия, тем больше будет у него прибыль.

Убыток (У) – отрицательная разница между доходами (Д) и расходами (Р) предприятия, то есть:

$$У = Д < Р$$

Следовательно, чем меньше будут доходы и больше будут расходы предприятия, тем больше будет у него убыток. Иначе говоря, если предприятие достигнет доходы с большими затратами, то он будет являться убыточным.

Важными объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные средства предприятий. В литературе хозяйственные средства также называют активами и имуществом.

Имущество, либо активы представляют собой разнообразный вид хозяйственных средств, при помощи которых осуществляют финансово-хозяйственную деятельность. Число, размер, вид хозяйственных средств, для каждого предприятия определяется исходя из характера и объема работы данного предприятия. Чем больше объем работ выполняет предприятие, тем больше у него должно быть хозяйственных средств.

Активы предприятия представляют собой определенный экономический ресурс, отвечающий следующим требованиям:

- а) они должны находиться в составе собственности;
- б) для предприятия должны предоставлять определенную ценность;
- в) они имеют некоторую стоимость и в обозримом будущем должны приносить предприятию выгоду.

В обобщенном виде имущество хозяйствующего субъекта с точки зрения состава и размещения можно подразделить на три группы: долгосрочные, текущие (оборотные) и отвлеченные (см. рисунок 5.1).

Долгосрочными активами называются имущества, у которых полезный срок службы рассчитан более одного года, в течение которого, будучи полезным, принесет предприятию определенный доход или экономическую выгоду.

В противоположность долгосрочным активам, *текущие (оборотные) активы* представляют такие имущества, которые используются менее одного года и в процессе производства потребляются полностью за каждый цикл, свою стоимость переносит на стоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

К отвлеченным активам следует отнести изъятие из оборота средств в виде платежей в бюджет из прибыли в виде налогов, уплаты процентов за кредит, исчисление дивидендов за счет прибыли и т.п. к числу отвлеченных средств относятся такие убытки предприятия, которые представляют собой превышение расходов над доходами.

В состав долгосрочных активов в соответствии с НСБУ входят: *основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения.*

Основными средствами являются имущества, используемые на предприятии в качестве предмета труда в процессе производства,

выполнении работ, оказании услуг, а также в целях управления предприятием в течение длительного периода времени. Отличительная особенность основных средств состоит в том, что они многократно участвуют, а процессе производства и управлении, длительное время сохраняют свою первоначальную форму. Их стоимость переносится на вновь созданный продукт или затраты предприятия постепенно, по мере их износа.

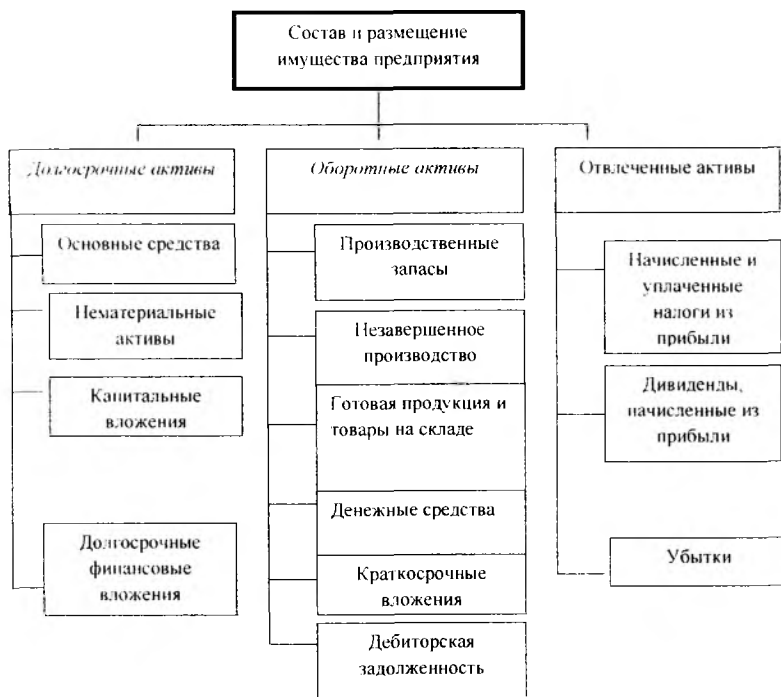


Рис. 5.1. Группировка имущества предприятия по составу и размещению

В соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету в состав основных средств входят: здания, сооружения и передаточные устройства; машины и оборудования; мебель и офисное оборудование; компьютерное оборудование и вычислительная техника; транспортные средства; рабочий и продуктивный скот; многолетние насаждения и другие.

Нематериальные активы хотя и сохраняют основные понятия основных средств, но в отличие от последних не имеют физического

содержания. Их ценность заключается в долгосрочных правах или преимуществах, которые они дают владельцу. Наиболее распространенными нематериальными активами являются лицензии, авторские права, компьютерное программное обеспечение, право пользования землей, организационные расходы, торговые марки, товарные знаки и др.

Капитальные вложения. Затраты предприятия на строительство, приобретение основных средств и средства использованные на незавершенное строительство считаются капитальными вложениями. Следовательно, при строительстве здания, сооружения, средства затраченные на строительство, до их сдачи в эксплуатацию и принятия в состав основных средств учитываются как капитальные вложения.

Долгосрочные финансовые вложения предприятия могут произвести на приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и т.п.), которые предусматриваются использовать на срок более одного года. Аналогичные затраты производятся в целях вложения средств в деятельность других предприятий и приобретения права на получение ежегодного дохода в виде дивиденда.

Текущими (оборотными) активами являются такие активы, которые быстрее других превращаются в денежные средства для оплаты обязательств. Такие активы в теории и практике называются **ликвидными**

(быстро оборачиваемыми). К ним относятся: товарно-материальные запасы, расходы будущих периодов, счета к получению, денежные средства и прочие текущие активы.

К *товарно-материальным запасам (ТМЗ)* относятся запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующие изделия, топливо, запасные части, строительные материалы, тара и тарные материалы, инвентарь, хозяйственные принадлежности и прочие материалы. Сюда же следует отнести незавершенное производство (как продукция, не прошедшая всех стадий производства), готовая продукция и товары.

Счета к получению, иначе говоря – это дебиторская задолженность различных юридических и физических лиц данному предприятию.

Денежные средства – это остаток наличных средств в кассе, на расчетном, валютном и других банковских счетах, включая депозиты до востребования.

5.3. Объекты бухгалтерского учета: характеристика обязательств и собственного капитала

Объектами бухгалтерского учета, как уже было отмечено выше, являются не только хозяйственные средства предприятия, но и источники их образования. На практике чаще их называют **пассивом** или

источником финансирования и подразделяют на источники собственных средств и источники заемных средств.

Источники собственных средств (собственный капитал) закреплены за предприятием на постоянное пользование и пополняются в процессе его хозяйственной деятельности.

Источники заемных средств поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, по истечении которого они должны быть возвращены собственнику с процентом или без процента.

Состав источников образования хозяйственных средств предприятий приведен на рис.5.2.

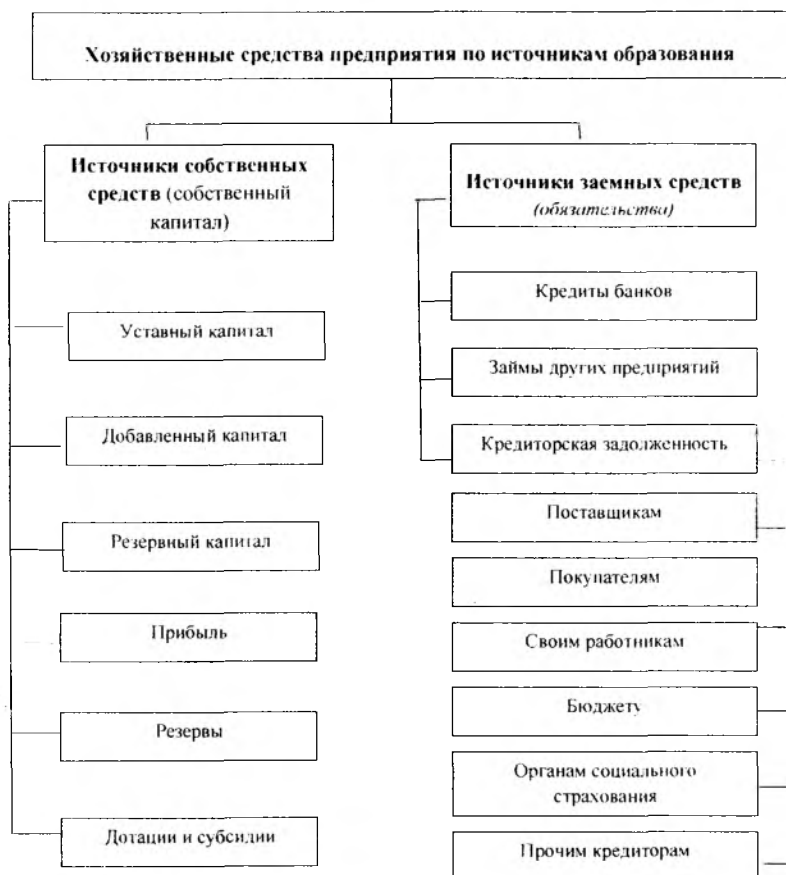


Рис. 5.2. Источники образования хозяйственных средств предприятия

Собственный капитал – это средства предприятия, закрепленные за предприятием согласно учредительных документов на постоянное пользование. В соответствии с действующим законодательством эти средства могут пополняться за счет собственных средств и других источников.

Что касается заемных средств, то они поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, а затем они должны будут возвращены собственнику. При этом они могут быть возвращены при определенных условиях с процентом или без процентов. Таким образом, у предприятия возникает *обязательство* использования этими заемными средствами на определенных условиях и их возврата в установленные сроки. Пословица: «*Долг платежом красен*» - как раз уместен в учете обязательств.

Источники собственного капитала состоят из:

- уставного капитала;
- добавленного капитала;
- резервного капитала и прибыли.

Уставный капитал – является главным (исходным) источником образования имущества предприятия. Он образовывается за счет вкладов учредителей с целью создания и ведения хозяйственного субъекта. В качестве вклада в уставный капитал учредители могут внести: основные средства, нематериальные активы, сырье и материалы, различные имущества и денежные средства. Совокупность вкладов в уставный капитал отражается в учредительных документах и общая сумма фиксируется в *уставе предприятия* (поэтому и понятие уставный капитал). Размер уставного капитала при необходимости может быть изменен по решению учредителей с последующим внесением изменений в учредительные документы и перерегистрацией устава.

Добавленный капитал возникает в результате дополнительного выпуска акций и реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость, как эмиссионный доход.

Резервный капитал создается за счет отчислений от прибыли в пределах, установленных законодательством и учредительными документами. Основная цель образования резервного капитала, выплата дивидендов учредителям в особых случаях и покрытие непредвиденных убытков и потерь. В состав резервного капитала также включаются корректировки по переоценки имущества и стоимость безвозмездно полученного имущества от юридических и физических лиц.

Нераспределенная прибыль - это сумма прибыли предприятия, которая еще не распределена между его собственниками (учредителями). *Целевыми поступлениями* является безвозмездные поступления в виде целевого финансирования со стороны правительства и других органов (включая иностранных) в виде: грантов, субсидий, членских взносов и другие.

Резервы – это созданные за счет собственных ресурсов средства для предстоящих расходов и платежей. К ним можно отнести резерв по сомнительным долгам, резерв для равномерного включения предстоящих расходов по оплате отпусков, а также резерв для покрытия расходов на ремонт основных средств.

Источниками заемных средств (обязательств) являются кредиты банков, займы других предприятий и кредиторская задолженность. В целом обязательства предприятия образуют его *заемный капитал*.

В деятельности хозяйствующего субъекта, независимо от формы собственности, важную роль играют кредиты и займы банков, которые по срокам их использования могут быть долгосрочными и краткосрочными. Кредиты и займы представленные банками на срок до одного года называются *краткосрочными*, а кредиты и займы представленные на срок более одного года – *долгосрочным*.

Аналогично банковским кредитам и займам, задолженность предприятий разным кредиторам также могут быть краткосрочными.

Кредиторская задолженность представляет собой долги хозяйствующего субъекта другим юридическим или физическим лицам, которые, чаще всего возникают в результате временного разрыва между совершаемых операций и оплатой или окончательного расчета по ним. Например, между получением товарно-материальных ценностей, оказанием услуг и расчетом по этим операциям проходит определенный промежуток времени, за период которого хозяйствующий субъект пользуется средствами поставщиков, либо лиц оказавших услуги. Вот эта задолженность и есть *кредиторская задолженность*.

В состав кредиторской задолженности относятся также долги хозяйствующего субъекта своим покупателям, бюджету по налогам и сборам, органам социального страхования, перед своими работниками по оплате труда и другие.

Задолженность покупателям возникает в последствие получения предоплаты от покупателей за товары и услуги, но товар еще не отгружен либо услуги еще не оказаны.

Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам образовывается в результате разрыва во времени между начислением налогов и их перечислении с расчетного счета (фактической оплатой). Аналогично этому возникает задолженность органам социального страхования в результате разрыва во времени между начислением и их оплатой.

Задолженность предприятия перед своими работниками по оплате труда возникают в результате того, что между временем начисления заработной платы и временем (датой) выдачи персоналу денег из кассы происходит разрыв. Например, начисленную заработную плату работникам в январе выплачивают в феврале.

5.4. Объекты бухгалтерского учета: доходы и расходы предприятия

Доходы - это увеличение экономических ресурсов либо путем притока или роста активов, либо путем уменьшения обязательств, в результате обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды и др.

Расходы – это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей: вследствие поставки товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности. Другими словами, расходы – это затраты, на производство товаров и оказания услуг, понесенные в ходе получения доходов.

Отгрузка и отпуск готовой продукции со склада производственного предприятия оформляется приказом-накладной. Этот документ объединяет два документа, а именно: приказ складу на отпуск и накладная для непосредственного отпуска со склада. На их основе выписываются счета-фактуры соответствующего типового образца, где указываются количество отгруженной продукции и сумма, причитающаяся за данную продукцию.

На практике возможны два способа учета отгруженной продукции: при применении **первого способа** моментом реализации считается дата отгрузки, сдачи продукции (работ, услуг) и предъявление в банк платежных документов (*метод начисления*); при **втором способе** моментом реализации считается дата оплаты покупателями счета-фактуры и зачисления соответствующих денежных средств на расчетный счет поставщика (*кассовый метод*).

Однако следует отметить, что в соответствии с «Законом о бухгалтерском учете» и национальными стандартами бухгалтерского учета доходы и расходы предприятия должны быть отражены в отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени и даты поступления денег. Следовательно, для предприятий Республики Узбекистан принят первый вариант учета отгруженной продукции (*метод начисления*).

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

Согласно НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» для того, чтобы признать доходы от реализации продукции (работ, услуг) необходимо соблюдать следующие условия:

- если предприятие передало покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения продукцией (товарами):

-если предприятие не сохраняет право владения и контроля над проданными продукцией и товарами;

-сумма дохода может быть оценена с большой степенью достоверности;

-существует вероятность поступления предприятию дохода, связанного со сделкой.

В целях внедрения единых норм и принципов накопления информации о затратах на производство и реализацию продукции государство устанавливает общий порядок формирования затрат, которые могут быть включены в себестоимость продукции. группировки доходов и расходов, их отражения в бухгалтерском учете.

Кабинет Министров Республики Узбекистан своим постановлением от 5 февраля 1999 г. №54 утвердил «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». В соответствии с Положением все затраты предприятия группируются по следующим группам:

а) затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции;

б) затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности;

в) чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытка до уплаты налога на прибыль (доход).

Таким образом статьи затрат можно классифицировать в такой последовательности:

Производственная себестоимость продукции.

а) прямые и косвенные материальные затраты;

б) прямые и косвенные затраты на труд;

в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

2. Расходы периода

а) расходы на реализацию;

б) расходы по управлению (административные расходы);

в) прочие операционные расходы и убытки;

г) расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

3. Расходы по финансовой деятельности

а) расходы по процентам;

б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

г) прочие расходы по финансовой деятельности.

4. Чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытки до уплаты налога на доход (прибыль).

В целом *затраты на производство продукции (работ и услуг)* включает в себя прямые и косвенные, переменные и постоянные расходы.

Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции, такие как:

- производственные материальные затраты;
- расходы по оплате труда основных производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству.

Указанные затраты являются переменными, так как их размер непосредственно связан с изменением объема производства.

Косвенные затраты - это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса, такие как: повременная заработная плата вспомогательных рабочих, амортизация производственных основных средств, содержание, текущий и капитальный ремонт производственных основных средств и другие затраты, которые остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Глоссарий

Субъекты бухгалтерского учета - органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами.

Хозяйственные процессы – это совокупность определенных хозяйственных операций, которые произошли и происходят на предприятии.

Хозяйственная операция – это конкретное действие, которое произошло и происходит на предприятии.

Основная деятельность предприятия - вид (или виды) деятельности предприятия, который (которые) выражает (выражают) его главную цель и указан (указаны) в уставе данного предприятия.

Не основная деятельность – это деятельность, которая для предприятия является не главной целью, но вместе с тем ведется из-за необходимости для ведения основной деятельности и получения дополнительной прибыли.

Инвестиционная деятельность - это деятельность предприятия по внесению и предоставлению своих средств другим юридическим и физическим лицам субъектам в целях получения доходов в виде процентов и дивидендов.

Финансовая деятельность - это деятельность предприятия по привлечению средств других юридических и физических лиц в свой оборот.

Инновационная деятельность – это деятельность предприятия, связанная с созданием новых видов материально-технической базы, продукции (работ, услуг), улучшением их качества, внедрением новой технологии.

Прибыль(П) – это положительная разница между доходами (Д) и расходами (Р) предприятия

Убыток (У) – отрицательная разница между доходами (Д) и расходами (Р) предприятия

Процесс снабжения – это снабжение предприятия предметами и средствами труда, рабочей силой, денежными средствами и другими активами для ведения деятельности.

Процесс производства – это создание новой продукции из предметов труда с помощью рабочей силы и средств труда.

Процесс реализации – это реализация (продажа) созданной готовой продукции покупателям, сдача выполненных работ и оказанных услуг заказчиком.

Хозяйственные средства – совокупность имущества предприятия для нормального его функционирования.

Источники хозяйственных средств – первоначально вложенный капитал плюс прибыль и обязательства предприятия.

Собственный капитал – это средства предприятия, закрепленные за предприятием согласно учредительных документов на постоянное пользование.

Кредиторская задолженность представляет собой долги хозяйствующего субъекта другим юридическим или физическим лицам, которые, чаще всего возникают в результате временного разрыва между совершаемых операций и оплатой или окончательного расчета по ним.

Контрольные вопросы по теме:

1. В чем отличия между субъектами бухгалтерского учета?
2. В чем выражается конечный результат хозяйственной деятельности предприятий?
3. Перечислите основные хозяйственные средства предприятий и дайте их характеристику?
4. Из каких источников образуются хозяйственные средства предприятий?

Тема 6. МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

6.1. Методы бухгалтерского учета и общая характеристика его элементов

Ключевые слова: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс, отчетность

Основными этапами учетного процесса, которые обеспечивают изучение объектов бухгалтерского учета, являются: наблюдение, стоимостное измерение, регистрация и обобщение (рис. 6.1). Для их осуществления используется система определенных приемов, или способов, которая составляет метод бухгалтерского учета.



Рис. 6.1. Взаимосвязь этапов учетного процесса и метода бухгалтерского учета

В соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» основными элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

Документация – представляет собой сплошную регистрацию объектов бухгалтерского учета в первичных документах. Это значит любая хозяйственная операция, совершаемая на предприятии, должна быть отражена в бухгалтерском учете посредством документов. При этом они должны быть проверены с точки зрения правильности оформления, объективности и законности совершаемых операций. В соответствии с действующими положениями, документы должны отражать сущность совершенной операции, ее количественную оценку и стоимостное выражение. Документы, после их соответствующего оформления считаются достоверными, при наличии в них подписей лиц, ответственных за совершенные хозяйственные операции.

Инвентаризацией называется способ проверки фактического состояния имущества (основных средств, товарно-материальных ценностей и др.) предприятия и сопоставление фактического наличия ценностей с показателями бухгалтерского учета. Основное назначение инвентаризации – это контроль за сохранностью ценностей и обеспечение достоверности показателей бухгалтерского учета. Сроки проведения инвентаризации определены нормативными документами. Однако обязательное проведение инвентаризации предусмотрено при смене материально-ответственных лиц, по требованию внешнего аудитора и при проведении следственных мероприятий.

Счета бухгалтерского учета используются в бухгалтерском учете, как способ непрерывного и систематического отражения хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета дают возможность систематизировать и группировать хозяйственные операции по их однородным экономическим признакам. Кроме того на счетах накапливается текущая информация о состоянии хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессах.

Двойная запись – как метод бухгалтерского учета представляет собой способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Суть двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция в учете отражается на двух счетах одновременно на одну и тоже сумму.

Оценка – является способом денежного выражения имущества, источников его образования и хозяйственных процессов в целях накопления информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета. При этом в целях сопоставимости активов имущества и их источников оценка их должна производиться по единым правилам, предусмотренным действующим законодательством.

При помощи калькуляции в бухгалтерском учете обобщаются затраты на производство и определяется себестоимость единицы готовой продукции, выполненных объемов работ, оказанных услуг. Для определения себестоимости произведенной продукции, выполненной работы и оказанной услуги следует накапливать за отчетный период все

затраты (сырья, материалов, оплата труда, амортизация оборудования и другие), связанные с производством.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном выражении на определенную дату (обычно на первое число квартала). Бухгалтерский учет обеспечивает взаимосвязь, с одной стороны, размещение и назначение средств предприятия, а с другой источников их образования. В этих целях имущество предприятия показаны в балансе в разрезе двух групп. Первая группа отражает состав и размещение имущества, а вторая представляет размещение источников формирования имущества.

В результате две части баланса показывают одно и то же имущество в различных группировках и поэтому они (имущество и их источники) между собой равны.

Отчетность – это способ обобщения итогов хозяйственной деятельности предприятия за определенный период (квартал, год). При этом надо иметь в виду, что бухгалтерский баланс является основной, но не единственной формой отчета. Полную характеристику работы предприятия может дать *отчетность* как совокупность итоговых сведений о результатах финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Составление бухгалтерской отчетности производится по установленным министерством Финансов единым правилам и формам. Эти требования являются обязательными для всех предприятий, независимо от форм собственности и сферы деятельности.

Глоссарий

Документация – представляет собой сплошную регистрацию объектов бухгалтерского учета в первичных документах.

Инвентаризация- способ проверки фактического состояния имущества (основных средств, товарно-материальных ценностей и др.) предприятия и сопоставление фактического наличия ценностей с показателями бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета используются в бухгалтерском учете, как способ непрерывного и систематического отражения хозяйственных операций.

Двойная запись – как метод бухгалтерского учета представляет собой способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Оценка – является способом денежного выражения имущества, источников его образования и хозяйственных процессов в целях накопления информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета.

При помощи калькуляции в бухгалтерском учете обобщаются затраты на производство и определяется себестоимость единицы готовой продукции, выполненных объемов работ, оказанных услуг.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном выражении на определенную дату (обычно на первое число квартала).

Отчетность – это способ обобщения итогов хозяйственной деятельности предприятия за определенный период (квартал, год).

Контрольные вопросы по теме:

1. От чего зависит содержания метода бухгалтерского учета?
2. Дайте краткую характеристику назначения каждого элемента метода бухгалтерского учета?
3. Дайте определения этапу учетного процесса и её взаимосвязь с методом бухгалтерского учета?

Тема 7. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

7.1. Концептуальные основы бухгалтерского учета

7.1. Фундаментальные принципы и принципы качественной характеристики

Ключевые слова: МСФО, понятность, уместность, надежность и сопоставимость, активы, обязательство, Капитал (чистые активы), доходы, расходы, Фундаментальные концепции (принципы) бухгалтерского учета

7.1. Концептуальные основы бухгалтерского учета

Концептуальные основы финансовой отчетности — это вспомогательный документ, который не входит в состав отчетности МСФО, однако имеет прямое отношение к ним. Впервые Концептуальные основы были созданы и одобрены Международным комитетом по МСФО в 1989 году. После этого документ несколько раз обновлялся и переиздавался.

Для начала давайте еще раз уясним ключевое различие между отчетностью по МСФО и национальными стандартами бухгалтерского учета. Последние применяются для предоставления информации государственным органам и для принятия верных экономических решений внутри компании. Отчетность МСФО в свою очередь направлена на инвесторов, заимодавцев и других внешних кредиторов. Кто должен сдавать отчетность по МСФО? Согласно ст. 2 Федерального закона РФ “О консолидированной финансовой отчетности” международные стандарты обязаны применять: банковские учреждения и страховые компании; негосударственные пенсионные фонды; управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов; клиринговые предприятия; федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством Республики Узбекистан; акционерные общества, акции которых находятся в федеральной собственности, и перечень которых утверждается Правительством РУ; аудиторские компании; другие компании, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список.

Концептуальных основ финансовой отчетности.

Первая и наиболее значимая — это расширение возможностей использования МСФО. В том случае, когда Международные стандарты финансовой отчетности не имеют прямого указания по решению той или иной ситуации, нужно руководствоваться принципами, изложенными в Концептуальных основах.

В целом, этот дополнительный документ имеет превалирующее свойство над национальными стандартами бухгалтерского учета, и об этом важно помнить. Помимо этого, выделяются другие цели создания и использования Концептуальных основ:

Концептуальные основы способствуют Международному комитету по МСФО при создании новых стандартов; они могут использоваться в качестве базы при формировании национальных стандартов; содействуют аудиторам при составлении заключений о соответствии отчетности МСФО; способствуют корректной интерпретации данных, представленных в отчетах, составленных по МСФО и т.д.

Концептуальная основа рассматривает:

- а) цели финансовой отчетности;
- б) принципы составления финансовой отчетности
- в) элементы, составляющих финансовую отчетность; Концептуальная основа предназначена для составления финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность. Финансовая отчетность составляется и представляется не реже 1 раза в год.

К пользователям финансовой отчетности, согласно Концептуальной основе, относятся: инвесторы, работники, заимодатели, поставщики, покупатели, а также гос органы и общественность, целью которых является удовлетворение своих различных информационных потребностей.

Финансовая отчетность - структурированное представление информации о финансовом положении (состоянии) и финансовых результатах деятельности предприятия.

Цель финансовой отчетности - обеспечение заинтересованных лиц полной и достоверной информацией о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении ИП и организаций.

В соответствии с требованиями стандарта МСБУ 1 полный набор финансовой отчетности включает в себя:

- баланс;
- отчет о прибылях и убытках;
- отчет об изменениях в собственном капитале,
- отчет о движении денежных средств;
- примечания с изложением основных положений учетной политики, и другие объясняющие примечания.

Принципами ведения БУ - начисление и непрерывность.

Основными качественными характеристиками финансовой отчетности - **понятность, уместность, надежность и сопоставимость.**

Основные элементы фин отчетности:

1. активы - ресурсы, от которых ожидается получение будущих экономических выгод;

2. обязательство — существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды;
3. Капитал (чистые активы) - доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

3.1 доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, не связанного со вкладами собственников;

3.2 расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между собственниками.

7.2. Фундаментальные принципы и принципы качественной характеристики

Концепциями финансового учёта называются правила или рекомендации, в соответствии с которыми формируются и записываются показатели итоговых финансовых отчётов. Концепции финансового учёта, соответствующие стандарты финансового учёта и Закон о компаниях составляют основу финансового учёта. Они содержат правила, принципы и соглашения, в соответствии с которыми формируются и публикуются финансовые отчёты. В них содержатся рекомендации и нормы по измерению дохода от предпринимательства (дохода предприятия), т.е. расчёта прибылей и убытков за отчётный период, а также оценки средств (которыми владеет данное предприятие) и обязательств (сумм, которые данное предприятие должно другим). Некоторые из концепций включены в стандарты финансового учёта и Закон о компаниях.

Однако с самого начала следует отметить, что применение многих концепций требует принятия субъективных решений со стороны лица, подготавливающего эти отчёты. (В Беларуси это называется учётной политикой предприятия. Каждое предприятие ежегодно обязано издавать приказ по учётной политике, где регистрируются принятые предприятием правила учёта). Это означает, что два человека, использующие одни и те же исходные данные, могут составить два совершенно различных вида финансовых отчётов!

В настоящее время финансовый учёт базируется на следующих основных концепциях:

- 1) денежного измерения;
- 2) реализации;

- 3) осторожности (предусмотрительности);
- 4) материальности;
- 5) сопоставления (накопления);
- 6) стоимости;
- 7) функционирующего предприятия;
- 8) самостоятельно действующего субъекта;
- 9) постоянства;
- 10) раскрытия информации;
- 11) объективности / беспристрастности;
- 12) двойственности;
- 13) проверяемости.

Рассмотрим значение и сущность каждой концепции более подробно.

1) Концепция денежного измерения.

В финансовые отчёты включаются только те статьи, которые могут быть выражены в денежной оценке. Поэтому другие показатели, важные для успеха данного предприятия, как, например, уровень управления компанией и хорошие производственные отношения, но не имеющие денежного выражения, не могут быть показаны в финансовых отчётах.

Однако следует помнить, что сами деньги не всегда являются стабильными, особенно в периоды высокой инфляции. Влияние инфляции затрудняет сравнение показателей одного года с другим, например, показатели продаж за этот год могут возрасти по сравнению с прошлым годом, но на самом деле при учёте инфляции в реальном объёме продаж может наблюдаться спад. Таким образом, для получения реальных сравнительных показателей в периоды существенного роста уровня инфляции финансовые отчёты следует соответствующим образом корректировать.

2) Концепция реализации.

При расчёте прибылей или убытков эта концепция определяет, в какой момент товары или услуги, которые мы поставляем, можно считать реализованными. Данный расчёт прибылей или убытков часто называют расчётом дохода от бизнеса (деятельности предприятия). Если товары проданы за наличные, моментом реализации в бухгалтерском учёте является дата получения наличных. Однако на какой момент следует записать при продаже в кредит сумму продажи:

- когда товары отправлены;
- когда товары доставлены;
- когда выставлен счёт-фактура или когда заказчик оплатил товары?

На рис.7.1. показан цикл продажи товаров в кредит.

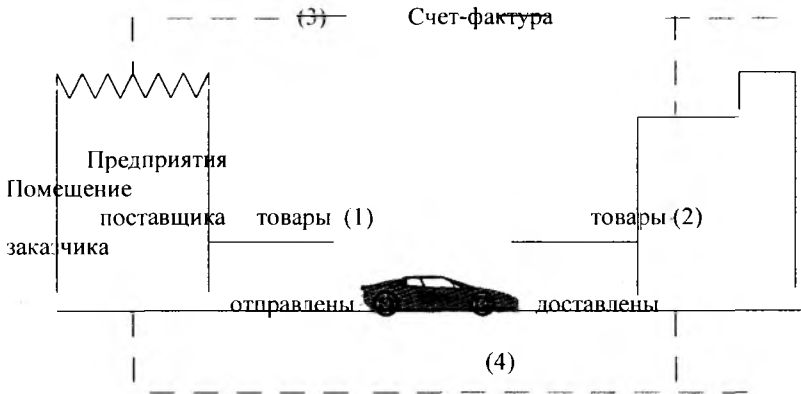


Рис.7.1. Продажа товаров в кредит

В некоторых источниках говорится, что для показателей реализации следует указывать дату доставки товаров. Однако в действующих на практике системах бухгалтерского учёта хозяйственная операция не включается в показатели продаж, пока по этой операции не будет выставлен счёт-фактура. Это происходит из-за расхождения во времени между датой доставки товаров и датой выставления счёта-фактуры, а для записи в счёт продаж используется информация, содержащаяся в счёте-фактуре. Таким образом, без счёта-фактуры бухгалтерские счета не заполняются. В Великобритании удобным ориентиром для определения фактической даты, когда хозяйственная операция можно считать продажей (реализацией) в целях расчёта прибылей или убытков за отчётный период, является дата уплаты налога на добавленную стоимость.

Таким образом, можно считать, что определённая хозяйственная операция будет включена в показатели продаж после доставки соответствующих товаров и выставления счёта-фактуры, т.е. до фактической оплаты. Даже если наличные не были получены, хозяйственная операция будет включена в показатель продаж (реализации) в целях определения дохода, т.е. расчёта прибыли или убытка.

Рассмотрим пример, в котором показано действие концепции реализации.

Пример 7.1. Расчёт продаж (реализации) в целях финансового учёта

Имелась следующая информация о продажах на 11 июня 19X7г.:

	f000
Продажа за наличные.	12
Наличные, поступившие от заказчиков, которые получили товары в кредит и счета-фактуры в апреле.	17
Доставленные заказчиком товары, по которым еще не выставлены счета-фактуры.	21
Счета-фактуры, выставленные заказчиками за товары, доставленные в мае	43
Показатель продаж, т.е. сумма, которая будет включена в счет продаж (реализации) на 11 июня 19Х7г.	
	f000
Продажа за наличные.	12
Продажи в кредит (с выставлением счетов-фактур).	43
	—
	55

Сумма 17000 фунтов стерлингов была включена в показатель продаж в апреле, т.е. когда были выставлены соответствующие счета-фактуры, а сумма в 21000 фунтов стерлингов за доставленные заказчиком товары, по которым не выставлены счета-фактуры, будет включена в показатели продаж после выставления соответствующих счетов-фактур. Однако следует отметить, что некоторые предприятия выставляют свои счета-фактуры вместе с поставляемыми товарами.

Концепция реализации означает, что при продаже в кредит прибыль отражается до поступления денег на счёт. В случае безнадежного долга, когда его приходится списывать, в статье дебиторов делается поправка для отчетного периода, в котором он списывается. Это означает, что предприятие могло уплатить налог на прибыль от суммы продажи в одном отчетном периоде, а указанная сумма стала безнадежным долгом в следующем отчетном периоде. В случае безнадежного долга предоставляется освобождение от налога, однако имеется задержка по времени между уплатой налога на прибыль от продаж и освобождением от налога по безнадежным долгам.

3) Концепция осторожности (предусмотрительности).

В основе концепции осторожности лежат правила, которые можно сформулировать с помощью следующих утверждений: "не предсказывать прибыли" и "предусматривать все возможные убытки". Применение этой концепции означает, что в финансовых отчетах нужно скорее недооценивать прибыль, нежели завышать её.

Использование концепции осторожности можно проиллюстрировать следующими примерами:

- не учитывать никакой прибыли в течение года по незаконченным долгосрочным контрактам, когда конечный результат является неопределённым;

- предусматривать резерв на безнадежные долги. Показатель прибыли уменьшается на сумму этого резерва, и сумма по дебиторам снижается на сумму накопленного резерва на безнадежные долги в балансовом отчёте.

4) Концепция материальности.

Отражение в бухгалтерском учёте многих хозяйственных операций зависит от того, насколько значительной является рассматриваемая сумма, а что считать значительной суммой, зависит от мнения лица, принимающего решение.

Рассмотрим, как можно применить концепцию материальности.

Карандаш может служить и больше 1 года, но поскольку его стоимость незначительна, она будет отнесена к издержкам при расчёте прибылей или убытков на тот период, когда карандаш был приобретён. Аналогичным образом компания (организация) может иметь запас канцелярских принадлежностей или рекламной литературы. Если стоимость этого запаса считается значительной, она будет перенесена на следующий отчётный период и отнесена к расходам при расчёте прибылей за этот период или за период, когда этот запас будет исчерпан. Если стоимость этого запаса признана незначительной, она будет отнесена к издержкам при расчёте прибылей или убытков за текущий период.

Однако следует помнить, что понятие "значительный" прежде всего зависит от масштаба данного предприятия. Суммы, которые считаются значительными в небольших и средних компаниях, могут рассматриваться как незначительные в больших компаниях.

Рассмотрим влияние концепции материальности на определение дохода и оценку активов на рис.7.2.

Хозяйственная операция рассматривается	Счет продаж и прибылей и убытков (определение дохода)	Балансовый отчет (оценка активов)
Как значительная	Исключается или списывается некоторая часть каждый год	Переносится на следующий отчетный период как остаток
Как незначительная	Списывается, т.е. относится к затратам как один расход	Исключается, т.е. она уже списана

Рис.7.2. Влияние концепции материальности на определение дохода и оценку активов.

Как видно из рис.7.2, концепция материальности используется для того, чтобы решить, какую операцию нужно применить к данной транзакции, т.е. списать или перенести на следующий период (пролонгировать). Списание означает отнесение данного расхода при расчёте прибылей или убытков на текущий период. Перенос означает, что нужно учесть весь расход или какую-то часть как неистекшие затраты и перенести его как остаток в балансовом отчёте на следующий отчётный период.

Если рассматриваемый элемент является основным средством, то можно описать этот процесс как капитализацию данных затрат. Но следует иметь в виду, что концепция материальности применяется также к доходу, т.е. при незначительном доходе, относящемся к следующему отчётному периоду, он может быть включён в доход текущего отчётного периода. Это зависит от лица, принимающего решение, т.е. конкретного бухгалтера.

5) Концепция сопоставляемости (накопления).

Эта концепция, связанная с описанной выше концепцией материальности, предусматривает отнесение к отчётному периоду только тех расходов, которые произошли в течение этого периода. Мы можем тем самым (в целях сопоставления) разбивать наши расходы на истекшие и неистекшие издержки. Истекшими издержками называются затраты, которые можно отнести к текущему отчётному периоду независимо от факта их оплаты. Неистекшими издержками называются затраты, которые были произведены независимо от факта их оплаты в текущем отчётном периоде, но которые не будут полностью использованы до следующего отчётного периода. Часть истекших издержек, которая ещё не оплачена, является срочными накоплениями, или накопленными непогашенными затратами.

Затраты, оплаченные в течение текущего периода, но связанные с последующими отчётными периодами, называются предоплатами (авансами), или расходами, произведенными авансом.

Таким образом, целью концепции сопоставления является включение в счёт продаж и прибылей и убытков за текущий отчётный период только тех затрат и доходов, которые были использованы или получены в течение этого периода.

6) Концепция стоимости.

Элементы финансовых отчётов обычно отражаются по их первоначальной стоимости, либо по первоначальной стоимости за вычетом амортизации (износа). Однако стандарты бухгалтерского учёта, которые дают рекомендации по финансовому учёту, в определённых случаях отходят от концепции стоимости, например, при переоценке

основных средств, а также при оценке запасов сырья, незавершённого производства и готовых изделий.

7) Концепция функционирующего предприятия.

В соответствии с этой концепцией финансовые отчёты должны готовиться, основываясь на предположении, что данное предприятие будет продолжать работать в обозримом будущем и не будет ликвидировано. Предположение о ликвидации предприятия приводит к искажению стоимости предприятия и его средств. Это значит, что в случае ликвидации предприятия произойдёт оценка активов по их ликвидационной стоимости, т.е. что можно будет выручить при достаточно быстрой распродаже имущества данного предприятия.

8) Концепция самостоятельно хозяйствующего субъекта.

Концепция самостоятельно хозяйствующего субъекта определяет, что при формировании финансовых отчётов предприятия личные и частные операции владельца следует рассматривать отдельно от хозяйственных операций данного предприятия. Однако в случае отдельных предпринимателей или партнёров это не всегда возможно, поэтому любые личные затраты накапливаются на счёте заимствований. Если дело касается компаний, следует следить за тем, чтобы личные операции директоров, которые проводятся через бухгалтерские книги компании, не учитывались как затраты при расчёте прибылей или убытков. Если подобные затраты попадут в счёт, этот счёт уже не будет отражать "истинную и беспристрастную" точку зрения.

9) Концепция постоянства.

Если финансовые отчёты предполагается использовать каким-либо образом для сравнения, то показатели этих отчётов должны формироваться единообразно. Т.е. финансовая обработка хозяйственных операций должна проводиться одинаково для текущего отчётного периода, а также от одного отчётного периода к другому. Это способствует более достоверному сравнению показателей и обеспечивает более высокую степень объективности, т.е. специалисты, подготавливающие отчёты, не имеют права произвольно изменять порядок расчёта показателей.

10) Концепция раскрытия информации.

Изменения, которые оказывают существенное влияние на содержимое формируемых финансовых отчётов, должны быть опубликованы. Компании несут правовые обязательства по раскрытию определённой информации в своих публикуемых финансовых отчётах, как, например, учётной политики и важных изменений. Эта концепция может входить в противоречие с концепцией постоянства. Поэтому

данное положение следует трактовать следующим образом: вы должны составлять ваши финансовые отчёты на постоянной основе (базе), но при внесении изменений в эту базу вы должны объявить об этих изменениях и объяснить их.

11) Концепция объективности / беспристрастности.

Лица, занятые подготовкой финансовых отчётов, должны стараться избегать предвзятости, личных пристрастий. Но это не всегда возможно, поскольку данная работа часто требует принятия субъективных решений.

Закон о компаниях 1985-89гг. требует, чтобы в публикуемых отчётах компаний давалось "истинное и беспристрастное отражение" прибылей или убытков, а также состояние, показанного в финансовом отчёте.

12) Концепция двойственности.

Концепция двойственности связана системой двойных записей, используемой для накопления на различных бухгалтерских отчётах информации, на основе которой подготавливаются итоговые финансовые отчёты. Имея время, эту систему не слишком трудно освоить. Например, если для оплаты каких-либо затрат используются наличные, сумма наличных снижается, а сумма этих затрат возрастает. Если товары продаются в кредит, накапливаемая сумма продаж возрастает, и вместе с ней возрастает счёт заказчика (дебитора). В обоих случаях показаны примеры двойственности. Каждая хозяйственная операция имеет двойственное отражение на счетах.

Золотое правило ведения двойных записей состоит в том, что каждой записи по дебету должна соответствовать запись по кредиту и наоборот.

13) Концепция проверяемости

Подготавливаемые финансовые отчёты должны предусматривать возможность независимой проверки. Вследствие этого возникает необходимость аудиторской проверки. От компаний с ограниченной ответственностью и некоторых других учреждений требуется, чтобы они составляли финансовые отчёты с использованием аудита внешних фирм, в состав которых входят бухгалтеры соответствующей квалификации.

Приведенный перечень концепций финансового учёта варьируется от предприятия к предприятию, но его всегда можно использовать как полезное руководство.

Таким образом, концепции финансового учёта, стандарты финансового учёта и соответствующий Закон о компаниях представляют собой сущность (основы) финансового учёта.

Глоссарий

Концептуальные основы финансовой отчетности — это вспомогательный документ, который не входит в состав отчетности МСФО, однако имеет прямое отношение к ним.

Финансовая отчетность - структурированное представление информации о финансовом положении (состоянии) и финансовых результатах деятельности предприятия.

Активы - ресурсы, от которых ожидается получение будущих экономических выгод;

Обязательство — существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды;

Капитал (чистые активы) - доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

Доходы - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, не связанного со вкладами собственников;

Расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, не связанного с его распределением между собственниками.

Концепция денежно измерения- В финансовые отчёты включаются только те статьи, которые могут быть выражены в денежной оценке.

Концепция реализации означает, что при продаже в кредит прибыль отражается до поступления денег на счёт.

Концепция осторожности (предусмотрительности)- лежат правила, которые можно сформулировать с помощью следующих утверждений: "не предсказывать прибыли" и "предусматривать все возможные убытки". Применение этой концепции означает, что в финансовых отчётах нужно скорее недооценивать прибыль, нежели завышать её.

Концепция материальности- Отражение в бухгалтерском учёте многих хозяйственных операций зависит от того, насколько значительной является рассматриваемая сумма, а что считать значительной суммой, зависит от мнения лица, принимающего решение.

Концепция сопоставляемости (накопления)- Эта концепция, связанная с описанной выше концепцией материальности, предусматривает отнесение к отчётному периоду только тех расходов, которые произошли в течение этого периода.

Концепция стоимости- Элементы финансовых отчётов обычно отражаются по их первоначальной стоимости, либо по первоначальной стоимости за вычетом амортизации (износа).

Концепция функционирующего предприятия- В соответствии с этой концепцией финансовые отчёты должны готовиться, основываясь на предположении, что данное предприятие будет продолжать работать в обозримом будущем и не будет ликвидировано.

Концепция самостоятельно хозяйствующего субъекта определяет, что при формировании финансовых отчётов предприятия личные и частные операции владельца следует рассматривать отдельно от хозяйственных операций данного предприятия.

Концепция постоянства- Если финансовые отчёты предполагается использовать каким-либо образом для сравнения, то показатели этих отчётов должны формироваться единообразно. Т.е. финансовая обработка хозяйственных операций должна проводиться одинаково для текущего отчётного периода, а также от одного отчётного периода к другому.

Концепция раскрытия информации -Изменения, которые оказывают существенное влияние на содержимое формируемых финансовых отчётов, должны быть опубликованы.

Концепция объективности / беспристрастности -Лица, занятые подготовкой финансовых отчётов, должны стараться избегать предвзятости, личных пристрастий.

Концепция двойственности- связана системой двойных записей, используемой для накопления на различных бухгалтерских отчётах информации, на основе которой подготавливаются итоговые финансовые отчёты.

Концепция проверяемости Подготавливаемые финансовые отчёты должны предусматривать возможность независимой проверки

Контрольные вопросы по теме:

1. Сущность концептуальных основ бухгалтерского учета?
2. Какие элементы имеются в финансовой отчетности?
3. Дайте определение фундаментальным принципам?
4. Дайте определение принципам качественной характеристики?

Тема 8. СУЩНОСТЬ СОСТАВЛЕНИЯ, СТРУКТУРА И КЛАССИФИКАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

План:

8.1. Сущность и структура бухгалтерского баланса

8.2. Типы изменений, происходящих в балансе под влиянием хозяйственной операции

Ключевые слова: Бухгалтерский баланс, актив, пассив, Разделы баланса, Статьи баланса, вступительный баланс, периодический баланс, годовой баланс, сводный баланс, консолидированный баланс, баланс – брутто, баланс – нетто (от итал. – чистый), типы изменений

8.1. Сущность и структура бухгалтерского баланса

Для управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия необходимо располагать необходимой информацией о составе, размере, размещении хозяйственных средств, а также источниках их образования. Эти сведения можно получить посредством баланса, где они обычно представляются в обобщенном, сгруппированном виде на конец отчетного периода (как правило, на первое число месяца или квартала).

В народном хозяйстве широко используется балансовый метод составления материальных потребностей и возможностей их удовлетворения. Известны, например, балансы трудовых ресурсов, доходов и расходов, энергетические, топливные и др.

Особенно большое применение балансовый метод нашел в сфере учета, обеспечивая взаимосвязь, с одной стороны, размещения и назначения средств предприятия, а с другой – источников их образования. Бухгалтерский баланс составляется на основе итоговых квартальных данных по состоянию на первое число следующего за отчетным периодом.

Следовательно, бухгалтерский баланс является способом экономической группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия или организации, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном измерении на определенную дату.

Основной целью бухгалтерского учета является обеспечение пользователей необходимой информацией о деятельности предприятия. Для эффективного управления предприятием, прежде всего необходимо сведения об имуществе, его видах и источниках. Такие сведения обычно представляются в обобщенном сгруппированном виде в денежной оценке на определенную дату (обычно на первое число месяца или квартала). Эти сведения получают путем составления бухгалтерского баланса.

Графически баланс представляет двустороннюю таблицу. Левая часть таблицы называется актив, правая – пассив. В активе баланса размещаются хозяйственные средства предприятия по их составу, в пассиве – источники образования и целевое назначение этих средств.

Актив и пассив баланса состоят из целого ряда статей, итоги по которым в связи с применением в учете способа двойной записи хозяйственных операций должны быть равны, что является обязательным условием правильности составления баланса. На основе анализа бухгалтерского баланса осуществляется руководство хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия (организации). По данным баланса определяются финансовое положение предприятия, его платежеспособность, обеспеченность собственными оборотными средствами, их использование и размещение, наличие ссуд банка, скорость оборота средств и т.д.

Равенство баланса вытекает из следующего уравнения:

Активы = Обязательства (заемный капитал) + Собственный капитал

Необходимо иметь в виду, что приведенное уравнение составляет основу бухгалтерского учета, ибо, с одной стороны, активы представляют совокупную стоимость имущества хозяйствующего субъекта. С другой стороны обязательства или заемный капитал приводит к уменьшению активов, поскольку, кредиторская задолженность должна быть возвращена в установленный срок юридическим или физическим лицам. Что касается собственного капитала – это вклад в предприятие со стороны его собственников. При этом следует учесть то обстоятельство, когда предприятие рассчитается со своими кредиторами, вложенный капитал остается у собственника и будет принадлежать ему (предприятию). Отсюда выше приведенное уравнение можно представить иначе:

Собственный капитал = Активы – Обязательства

Это означает то, что, по отношению собственного капитала применяется так называемый, остаточный принцип, так как кредиторы пользуются правом первоочередного иска на имущество. При этом следует иметь в виду, что в случае невыполнения своих обязательств кредиторы имеют право взыскания долгов через судебное разбирательство. Что касается инвесторов, то они пользуются правом остаточного иска. В конечном итоге данное уравнение позволяет раскрыть величину активов предприятия и степень долгового участия кредиторов и собственников предприятия в составе его капитала. Следовательно, такое соотношение показывает финансовую устойчивость и стабильность предприятия.

Все хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность как юридические лица независимо от форм собственности, на основе действующих нормативных документов, должны составлять баланс по единой форме (см. табл. 8.1)

Таблица 8.1.

Бухгалтерский баланс

Наименование показателей	Код стр.	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1.	2.	3.	4.
Актив			
I. Долгосрочные активы			
Основные средства:			
По первоначальной стоимости (0100, 0300)	010		
Износ (0200)	011		
Остаточная стоимость	012		
И т.д. Итого по разделу 012+022+030+090+100+110+120	130		
Оборотные активы			
Товарно-материальные ценности всего. В том числе:	140		
Производственные запасы (1000, 1100, 1500, 1600)	150		
Незавершенное производство (2000, 2100, 2300, 2600, 2700)	160		
Готовая продукция (2800)	170		
Товары	180		
И т.д. Дебиторы всего (220-310)	210		
-В т.ч. просроченная дебиторская задолженность	211		
-Задолженность покупателей и заказчиков (4000, 4900)	220		
1.	2.	3.	4.
И т.д. Денежные средства (330-360)	320		
Денежные средства в кассе (5000)	330		
Денежные средства на расчетном счете (5700)	340		
Денежные средства в иностранной валюте (5200, 5300)	350		
Прочие денежные средства и эквиваленты (5500, 5600, 5700)	360		
И т.д. Итого по II разделу (140+190+200+210+320+370+380)	340		
Всего по активу баланса (130+390)	400		

Пассив			
I. Источники собственных средств			
Уставный капитал (8300)	410		
Добавленный капитал (8400)	420		
Резервный капитал (8500, 8840)	430		
И т.д. Итого по разделу I (410+470)	480		
Обязательства			
Долгосрочные обязательства всего (500-590)	490		
Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам	500		
И т.д. Текущие обязательства всего (610-760)	600		
Задолженность поставщикам и подрядчикам (6010,6020)	610		
Задолженность по платежам в бюджете (6400)	680		
И т.д. Итого по разделу II (490+600)	770		
Всего по пассиву баланса (480-770)	780		

Руководитель _____
 Главный бухгалтер _____

Как показывает таблица, баланс по вертикали состоит из разделов, а разделы из отдельных статей.

Разделы баланса объединяют активы предприятия и их источники образования в разрезе статей.

Статьи баланса представляют собой строки баланса, каждая из которых в свою очередь отражают один или несколько счетов. Поэтому в действующей форме баланса по каждой статье в скобках показывает порядковые номера соответствующих счетов (см. табл. 1)

В соответствии с приведенной выше таблицей актив и пассив баланса делятся на разделы, разделы делятся на отдельные группы, а группы – на балансовые статьи. Статьей бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательства предприятия.

Как видно из таблицы Актив баланса делится на два раздела: *долгосрочные активы и оборотные активы.*

Первый раздел актива отражает долгосрочные активы.

По статье «Основные средства» показываются первоначальная стоимость имеющихся на предприятии основных средств, сумма их износа, а также остаточная стоимость.

Статья «Нематериальные активы» характеризует стоимость неосязаемых активов, которыми располагает предприятие по первоначальной стоимости.

Далее «нематериальные активы» характеризует стоимость неосязаемых активов, которыми располагает предприятие по первоначальной стоимости.

Что касается статьи «Износ», она показывает сумму возмещенной стоимости этих активов. Сумма статьи «Остаточная стоимость» рассматривается как первоначальная за минусом износа.

В следующих статьях первого раздела отражаются суммы, инвестиционные предприятием в дочерние предприятия, на строительство и приобретение основных средств на покупку ценных бумаг.

Второй раздел актива отражает оборотные активы.

Статьи этого раздела отражают имеющиеся у предприятия материальные ценности, незавершенное производство, готовую продукцию, товары, предназначенные для реализации, сумму денежных средств в кассе, на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, сумму краткосрочных вложений и текущую дебиторскую задолженность.

Пассив бухгалтерского баланса также делится на раздела: источники собственных средств и обязательства.

Чтобы хорошо освоить содержание статей пассива, необходимо помнить, что отражается в пассиве. Если в активе отражаются конкретные виды имущества, то пассив отражает источники, из которых получены предприятием эти виды имущества.

В первом разделе пассива отражаются уставный, добавленный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевые поступления и резервы.

Во втором разделе пассива отражается задолженность предприятия банку, по ссудам, другим предприятиям, бюджету, работникам по заработной плате, органам социального страхования и другим кредиторам.

Классификация бухгалтерского баланса

Бухгалтерский учет можно классифицировать по различным признакам: по времени составления, обобщению данных, по очистке от регулирующих статей.

Исходя из этих признаков на практике следующие виды балансов:

- *вступительный баланс*, который составляется при образовании нового предприятия. Вступительный баланс составляется также при преобразовании действующего предприятия;

- *периодический баланс* представляет собой баланс, составленный каждый квартал (месяц);

- *годовой баланс* – это часть финансовой отчетности предприятия, составленный по итогам работы за год;

- *сводный баланс* – это объединение отдельных балансов в целом по министерству, концерну или корпорации;

- *консолидированный баланс* – это объединение балансов независимых в юридическом отношении предприятий, но имеющих между собой экономически взаимосвязанные отношения. Здесь имеются ввиду такие балансы, которые составлены холдинговыми компаниями (обладающими пакетами акций других компаний) головными предприятиями по своим дочерним и зависимым предприятиям.

- *баланс – брутто*, дословно от итальянского неочищенный, грубый, представляет собой наличие в нем некоторых регулирующих статей как «Износ основных средств», «Торговые наценки», «Использование прибыли», после исключения, которых баланс становится «Чистым», «Отшлифованным»;

- *баланс – нетто* (от итал. – чистый), который появляется после исключения из баланса – брутто регулирующих статей, указанные выше.

В Республике Узбекистан с 1 апреля 1993 года составляется баланс – нетто.

8.2. Типы изменений, происходящих в балансе под влиянием хозяйственной жизни

Совершая непрерывный кругооборот, хозяйственные средства переходят из сферы производства в сферу обращения и обратно, постоянно меняя свою форму. В ходе этих процессов происходит изменения величины средств и их источников. Из сказанного выше следует понимать, что любая хозяйственная операция, совершаемая на предприятии вносит соответствующие изменения в составе имущества и его источников образования. Ряд хозяйственных операций вносит одновременное изменение и в составе имущества и в составе источников образования имущества.

Независимо от содержания операций и вносимых изменений, при этом, равенство актива и пассива баланса всегда сохраняется.

С точки зрения влияния на бухгалтерский баланс хозяйственные операции следует объединять в четыре типа (см. табл.8.2)

Таблица 8.2.

Типы изменений, происходящих в балансе под влиянием хозяйственных операций

Типы	Содержание изменяющихся типов	Примеры изменяющихся типов	Алгоритм изменения типов
1-ый тип	Изменение происходит только в активе, при этом одна	1. С расчетного счета в банке получены деньги в кассу.	$A + U_a - U_m A = \Pi$, где A – актив U_a – увеличивающийся

	статья актива увеличивается, а другая уменьшается. В результате сумма баланса остается неизменной.	2. Получена готовая продукция из производства.	актив УмА уменьшающийся актив П – пассив
2-ой тип	Изменение происходит только в пассиве. При этом одна статья увеличивается, а другая уменьшается. В результате сумма баланса остается неизменной.	1. За счет прибыли образован резервный капитал. 2. Начислен подоходный налог по заработной плате. 3. За счет кредитов банка погашена задолженность поставщикам.	$A = П + УП - УмП$, где УП – увеличивающийся пассив УмП – уменьшающийся пассив
3-ий тип	Изменение происходит одновременно и в активе и в пассиве на одну и ту же сумму в сторону увеличения. Равенство баланса сохраняется.	1. На склад предприятия поступили товары от поставщиков. 2. Начислена заработная плата работникам 3. Получен кредит из банка.	$A + Уа = П + УП$
4-ый тип	Изменение происходит одновременно и в активе и в пассиве в сторону уменьшения. Равенство баланса сохраняется.	1. Погашена задолженность перед бюджетом. 2. Выдана из кассы заработная плата работникам. 3. Погашена задолженность поставщикам	$A - Ума = П - УмП$

Изменения, происходящие в балансе, под влиянием хозяйственных операций рассмотрим на примере. Представим себе, что предприятие

АВС на начало отчетного периода имеет следующего содержания баланса (сокращенный вариант).

Таблица 8.3

Исходный баланс предприятия АВС на начало года

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	Сумма	Источники средств	Сумма
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Нераспределенная прибыль	3200
Касса	20	Задолженность поставщикам	1800
Расчетный счет	3500	Задолженность бюджету	1200
Дебиторы	280	Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Первая операция. В кассу предприятия получены деньги с расчетного счета в банке – 200 тыс. сумов. Данная операция приводит к изменению только внутри актива баланса. При этом остаток денежных средств в «Кассе» увеличится на 200 тыс. сумов, а на «Расчетном счете» остаток денежных средств в банке уменьшились на 200 тыс. сумов. Однако общая сумма баланса (валюта баланса) осталась неизменной в сумме 20300 тыс. сумов. В результате первой операции баланс будет выглядеть так: (см. табл.8.4)

Таблица 8.4.

Бухгалтерский баланс с учетом хозяйственных операций первого типа

(в тыс.сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	Сумма	Источники средств	Сумма
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Нераспределенная прибыль	3200
Касса (+200)	220	Задолженность поставщикам	1800
Расчетный счет (-200)	3300	Задолженность бюджету	1200
Дебиторы	280	Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Вторая операция. Напомним, что второй тип операций вносит изменения только внутри пассива баланса, сохраняя при этом равенство баланса. Например, за счет прибыли предприятия образован резервный капитал (соответствующее решение собрания учредителей имеется) в сумме 150 тыс. сумов. На основе данной операции в источниках образования средств предприятия происходит лишь внутреннее перемещение, а именно статья пассива «Нераспределенная прибыль» уменьшается на 150 тыс. сумов и в статье пассива «Резервный капитал» появится сумма 150 тыс. сумов. Таким образом, вторая операция внося изменение в пассиве не изменяет общую сумму баланса – с валютой – 20300 тыс. сумов.

После второй операции общий вид баланса выглядит так (табл. 8.5).

Таблица 8.5.

**Бухгалтерский баланс с учетом хозяйственных операций
второго типа**

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	Сумма	Источники средств	Сумма
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Резервный капитал (+150)	150
Касса (+200)	220	Нераспределенная прибыль (-150)	3050
Расчетный счет (-200)	3300	Задолженность поставщикам	1800
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Третья операция относится к числу третьего типа, которая одновременно изменит состав средств и состав источников их образования в сторону увеличения. Например, на склад предприятия поступили материалы для производства на 600 тыс. сумов. Согласно данной операции в активе баланса увеличится статья «Производственные запасы» на 600 тыс. сумов, а в пассиве увеличится статья «Задолженность поставщикам» на 600 тыс. сумов. При этом сумма баланса (валюта баланса) увеличится на 600 тыс. сумов, но равенство его сохраняется, и будет иметь следующий вид. (см. табл. 8.6)

Таблица 8.6.

**Бухгалтерский баланс с учетом хозяйственных операций
третьего типа**

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	Сумма	Источники средств	Сумма
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы (+600)	7100	Резервный капитал	150
Касса	220	Нераспределенная прибыль	3050
Расчетный счет	3300	Задолженность поставщикам (+600)	2400
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20900	Баланс	20900

Четвертая операция. В целях погашения задолженности поставщикам с расчетного счета перечислены деньги за полученные материалы 600 тыс. сумов. Нам уже известно, что операции четвертого типа изменения в баланс вносит одновременно и в активе и в пассиве в сторону уменьшения валюты баланса. Следовательно, согласно четвертой хозяйственной операции в активе баланса по статье «Расчетный счет» произойдет уменьшение средств на 600 тыс. сумов, а в пассиве по статье «Задолженность поставщикам» произойдет уменьшение долга на 600 тыс. сумов. В результате валюта баланса изменится в сторону уменьшения при сохранении его равенства. После четвертой операции баланс будет иметь вид (см.табл. 8.7)

Таблица 8.7.

**Бухгалтерский баланс с учетом хозяйственных операций
третьего типа**

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	Сумма	Источники средств	Сумма
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	7100	Резервный капитал	150
Касса	220	Нераспределенная прибыль	3050
Расчетный счет (-600)	2700	Задолженность поставщикам (-600)	1800
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Таким образом, сделаем вывод о том, что независимо от количества хозяйственных операций все они могут быть отнесены в один из четырех типов изменения в балансе. При этом следует еще раз отметить, что при всех случаях равенство баланса, т.е. общая сумма (валюта) сохраняется.

Глоссарий

Бухгалтерский баланс -это способ экономической группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия или организации, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном измерении на определенную дату.

Разделы баланса объединяют активы предприятия и их источники образования в разрезе статей.

Статьи баланса представляют собой строки баланса, каждая из которых в свою очередь отражают один или несколько счетов.

Вступительный баланс, который составляется при образовании нового предприятия. Вступительный баланс составляется также при преобразовании действующего предприятия;

Периодический баланс представляет собой баланс, составленный каждый квартал (месяц);

Годовой баланс – это часть финансовой отчетности предприятия, составленный по итогам работы за год;

Сводный баланс – это объединение отдельных балансов в целом по министерству, концерну или корпорации;

Консолидированный баланс – это объединение балансов независимых в юридическом отношении предприятий, но имеющих между собой экономически взаимосвязанные отношения. Здесь имеются ввиду такие балансы, которые составлены холдинговыми компаниями (обладающими пакетами акций других компаний) головными предприятиями по своим дочерним и зависимым предприятиям.

Баланс – брутто, дословно от итальянского неочищенный, грубый, представляет собой наличие в нем некоторых регулирующих статей как «Износ основных средств», «Торговые наценки», «Использование прибыли», после исключения, которых баланс становится «Чистым», «Отшлифованным»;

Баланс – нетто (от итал. – чистый), который появляется после исключения из баланса – брутто регулирующих статей, указанные выше.

Контрольные вопросы по теме:

1. Что собой представляет бухгалтерский баланс?
2. По каким признака классифицируется бухгалтерский баланс.
3. Что означает первый тип изменения в балансе?
4. Что меняется в балансе при втором типе изменений?
5. Что означает третий тип изменения в балансе к чему он приводит?
6. Что означает четвертый тип изменения в балансе к чему он приводит?

Тема 9. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

9.1. Сушность, классификация и система счетов бухгалтерского учета

9.2. Строение, порядок ведения счетов ,

Ключевые слова: счет, активные счета, пассивные счета, постоянные счета, транзитные (временные) счета , балансовые счета, за балансовые счета, синтетические счета, аналитические счета, контрарные счета, дебет, кредит, сальдо

9.1. Сушность, классификация и система счетов бухгалтерского учета

Понятие о счетах. Эффективное управление хозяйственной деятельностью не может быть достигнуто лишь наличием сведений об имуществах и их источниках, отраженных в балансе. Дело в том, что баланс показывает состояние средств и их источников на определенную дату, т.е. баланс обычно составляется один раз в квартал или год. Между тем, в течении месяца, квартала, года на предприятии совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые вносят изменения в баланс.

Для этой цели используют **счета** бухгалтерского учета, где группируются экономически однородные объекты учета. Сведения, получаемые из счетов, используются для текущего контроля движения средств, их источников, а также для контроля за их изменениями в процессе хозяйственной деятельности.

Следовательно, счета бухгалтерского учета представляют собой способ группировки, текущего контроля и отражения в денежной оценке изменения хозяйственных средств, и их источников и хозяйственных процессов.

Учет каждого вида средств и совершаемых хозяйственных процессов ведется на отдельном счете. Например, учет движения наличных средств ведется на счете «Касса», а денежные средства предприятия находящиеся в банке, - на счете «Расчетный счет». Состояние расчетов с поставщиками отражаются на счете «Счета к оплате поставщикам и подрядчиком», состояние расчетов с рабочими и служащими отражается на счете «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.

Классификация и план счетов бухгалтерского учета

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) №21 используемые в настоящее время счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим признакам (см. рис.9.1)



Рис.9.1 Классификация счетов бухгалтерского учета

По отношению постоянства все счета бухгалтерского учета делятся на *постоянные* и *транзитные* (временные) счета.

Постоянными называются такие счета, которые имеют в конце отчетного периода остаток (сальдо) и предусмотрены для учета активов, обязательств и собственного капитала. Эти счета показаны в балансе и поэтому их еще называют балансовыми счетами.

Транзитными или временными называются счета, по которым остаток (сальдо) не имеется, ибо, они в течение отчетного периода учитывают доходы и расходы, в конце отчетного периода закрываются.

Постоянные счета по отношению размещения их в балансе получили название: активные, пассивные, контрактивные и контрпассивные.

Активные счета предназначены для отражения в учете активов предприятия. На этих счетах могут быть только дебетовые сальдо. Как уже было отмечено в предыдущих Темах, записи по дебету активного счета означает увеличение активов, а по кредиту их уменьшение.

Пассивные счета предназначены для отражения в учете источников образования активов как: собственный капитал и обязательства.

Контрарные счета используются для уточнения оценки хозяйственных средств и источников их образования. Необходимость применения контрарных счетов связана с отражением в текущем учете

хозяйственных средств или их источников в постоянной неизменной оценке. В то же время фактическая себестоимость объектов учета отклоняется от принятой оценки, либо фактическая сумма наличия источников образования хозяйственных средств отличается от учетной. Контрарные счета корректируют оценку основных (активных и пассивных) счетов. Причем регулирование проявляется, как правило, в уменьшении той оценки средств, которая показывается на основном счете.

Счета контрарные, открываемые в развитии активных счетов, являются *контрактивными*, а открываемые в развитие пассивных счетов – *контрпассивными*. Например, согласно принятому в учете порядку основные средства показываются в течении всего срока их службы по неизменной *первоначальной стоимости*. Вместе с тем под влиянием износа их стоимость постоянно уменьшается. Поэтому фактическая стоимость каждого вида основных средств в определенный момент исчисляется как разность между первоначальной их стоимостью и начисленным износом. Следовательно, к основному счету «Основные средства» применяется контрактивный счет «Износ основных средств». К числу контрпассивного счета можно отнести счет «Собственные акции выкупленные», сальдо которого регулирует счет «Уставный капитал» для отражения в отчетности реальной величины уставного капитала.

По отношению размещения в балансе счета бывают *балансовые* и *за балансовые счета*.

К *балансовым* относятся счета по которым остатки вносятся в баланс. Все счета отражающие активы, обязательства и уставный капитал являются балансовыми.

За балансовые счета. Различают за балансовые счета, остатки по которым не входят в итог баланса и показываются за балансом. Их применение вызвано необходимостью обеспечения учета и контроля за сохранностью ценностей, временно принятых предприятием, но принадлежащих другому предприятию. К ним относятся, например, «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде», «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и др.

В отличие от балансовых счетов, по забалансовым счетам принцип двойной записи не применяется.

С точки зрения *уровня обобщения* счета бухгалтерского учета подразделяются на *синтетические* и *аналитические*, основные характеристики их приведены в начале третьей лекции.

Рациональное управление деятельностью хозяйствующих субъектов требует наличия необходимой объективной информации, представляющей не только обобщенные показатели, но и сведения различной деятельности. В этой связи для получения общих сведений о состоянии средств и их источников, а также для получения информации

различают степени детализации, в бухгалтерском учете используются *синтетические и аналитические счета*.

Счета бухгалтерского учета, предназначенные для получения обобщенных показателей экономически однородных групп хозяйственных средств и источников их образования и совершаемых процессов называются *синтетическими*. К ним относятся счета для учета «Основных средств», «Нематериальных активов», «Материалов», «Счета к получению от покупателей и заказчиков», «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и т.д. Например, наряду с данными об общих суммах: основных средств, задолженности поставщикам, задолженности покупателей, задолженности работникам и т.п., необходимо иметь сведения об объектах основных средств, информацию о каждом поставщике и покупателе, сумму задолженности каждому работнику. При этом следует иметь в виду, что данные о материальных ценностях на счетах должны быть отражены не только в денежном выражении (в суммах), но и в количественном выражении, то есть в натуральном измерении.

Поэтому счета, которые предусмотрены для учета детального раскрытия синтетических счетов и отражения отдельных видов хозяйственных средств, источников их образования и совершения процессов, называют *аналитическими*. Аналитические счета применяются в развитие синтетических счетов. Характерным для аналитических счетов является применение натуральных и стоимостных показателей.

Таким образом, *учет, организованный с помощью аналитических счетов, называется аналитическим*. Аналитический учет детализирует синтетический и имеет исключительно важное значение для оперативного управления предприятием. Именно данные аналитического учета дают полную характеристику имеющихся средств предприятия, способствуют принятию правильных управленческих решений.

В ряде случаев, когда предприятие располагает большим количеством номенклатуры объектов учета и для этого потребуются ведение большого количества аналитических счетов, следует применить промежуточную дополнительную группу аналитических счетов, которые называются *субсчетами*. Они предназначены для группировки однородных показателей аналитических счетов в пределах одного синтетического счета. Таким образом, аналитические счета и субсчета позволяют детализировать и конкретизировать информации, содержащиеся в синтетических счетах.

В бухгалтерском учете необходимым условием правильного ведения синтетического и аналитического учета является равенство их итогов. Итоговые данные аналитических счетов обязательно должны быть равны остатку по синтетическому счету, к которому они применяются.

Следовательно, синтетические и аналитические счета между собой тесно взаимосвязаны. Характерными особенностями взаимосвязи синтетических и аналитических счетов выражаются в следующем:

- для развития определенного синтетического счета и его детализации открываются аналитические счета;

- все аналитические счета должны соответствовать строению синтетического счета, т.е. если синтетический счет активный, то и открываемые счета должны быть активными или наоборот все аналитические счета, открываемые в разрезе пассивного синтетического счета также должны быть пассивными;

- сумма остатков и оборотов по всем аналитическим счетам должны быть равны остаткам и обороту соответствующего синтетического счета.

Взаимосвязь синтетического счета 0100 «Основные средства» с его субсчетами и аналитическими счетами приведены ниже (см. табл.9.1)

Таблица 9.1

Взаимосвязь синтетических и аналитических счетов

Синтетический счет 1-уровня	Синтетический счет 2-уровня	Аналитические счета
0100 «Основные средства»	0120 «Здания и сооружения»	Здание администрации, здание цеха, водозаборная башня и т.д.
	0130 «Машины и оборудования»	Токарный станок, сверлильный станок, оборудование для упаковок и т.д.
	0140 «Мебель и офисные принадлежности»	Кабинетный гарнитур, железный сейф и др.
	0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»	Компьютер №1 Компьютер №2 Компьютер №3

Единообразное отражение однородных хозяйственных операций каждым предприятием достигается применением единого плана счетов бухгалтерского учета. *План счетов* – это научно обоснованный перечень счетов бухгалтерского учета. Его роль, прежде всего, состоит в том, что он определяет методологию учета и отчетности для всех предприятий и организаций.

План счетов предусматривает их группировку на основании классификации счетов по экономическому содержанию, позволяющей отразить в учете все хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы. В нем приводятся наименование и номер счетов, а также наименование и номер субсчетов, применяемых к

некоторым синтетическим счетам и позволяющих по определенному однородному признаку сгруппировать данные аналитических счетов в пределах одного синтетического счета.

В настоящее время (с 1 января 2004 г.) все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности ведут бухгалтерский учет по Новому плану счетов, внедрение которого позволяет максимально приблизить методику ведения бухгалтерского учета на предприятиях республики к Международным стандартам и внедрить НСБУ.

Новый план счетов утвержден приказом Министерства Финансов Республики Узбекистан от 9 сентября 2002 г. как НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по их применению». Данный план счетов состоит из 5 частей и 9 разделов, из которых 1-8 разделы объединены счета в соответствии со схемой баланса, а 9-й раздел в соответствии со схемой отчета о финансовых результатах (см. табл.9.2).

Таблица 9.2

Структура плана счетов бухгалтерского учета (НСБУ 21)

№ части и раздела	Наименование раздела
1. 0100-0999	<i>Долгосрочные активы</i> Основные средства, нематериальные активы и др. долгосрочные активы
2. 1000-2999 3000-3999 4000-4999 5000-5999	<i>Текущие активы</i> Товарно-материальные запасы. Расходы будущего периода и отсроченные расходы – текущая часть. Денежные средства и прочие текущие активы.
3. 6000-6999 7000-7999	<i>Обязательства</i> Текущие обязательства Долгосрочные обязательства
4. 8000-8999	<i>Собственный капитал</i> Капитал, прибыль и резервы.
5. 9000-9999	Формирование и использование финансовых результатов <i>Доходы и расходы</i>

В первой части настоящего Плана счетов размещены счета, отражающие долгосрочные активы. В разделы 2-5 включены счета для учета текущих (оборотные) активов, в состав которых входят счета для учета товарно-материальных запасов (ТМЗ), дебиторские задолженности сроком менее одного года, денежные средства и их эквиваленты.

В разделы 6,7 Плана счетов включены счета учета обязательства предприятия, которые делятся на счета для учета текущих обязательств и счета для учета долгосрочных обязательств.

Таким образом, в Плане счетов предусмотрено четкое разделение активов и обязательств на долгосрочную и краткосрочную (текущую) части. Такое разделение счетов обеспечивает систематически оценивать финансовое состояние хозяйствующих субъектов при помощи коэффициента ликвидности.

В разделе 8 сгруппированы счета для учета собственного капитала, который состоит из уставного, добавленного, резервного, нераспределенной прибыли и резервов.

Наконец, 9 раздел Плана счетов объединяет счета для учета доходов и расходов, которые в конце года каждого отчетного периода закрываются с помощью счета «конечный финансовый результат». При этом определяется разница между дебетовыми и кредитовыми данными переносится на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отчетного года.

План счетов бухгалтерского учета в его полном виде приведен в прил. I

Средние и малые предприятия хозяйствования могут использовать сокращенный План счетов.

Предприятия и организации на основе единого плана счетов могут разработать собственный рабочий план счетов бухгалтерского учета хозяйственной деятельности, который позволяет вести учет активов предприятия и источников их образования. Рабочий план счетов может иметь большее или меньшее количество счетов, но при этом выбранная группировка счетов должна обеспечить учет всех хозяйственных операций с видом деятельности предприятия.

9.2. Строение, порядок ведения счетов

Строение, порядок ведения счетов. Счета бухгалтерского учета графически представляют «Т» - образную форму, где на верхней части таблицы пишется наименование счета. Левая сторона счета «Т» получила название «*дебет*», что в переводе от латинского означает – должен, а правая сторона имеет название «*кредит*», что в переводе от латинского означает – верит. Эти две стороны счета предназначены для отражения изменения объекта в части его увеличения или уменьшения.

Поскольку счета бухгалтерского учета отражают наличие средств и их движение, в них, прежде всего, записывается первоначальное состояние объекта, а затем его изменения. Увеличение отражается в одной, а уменьшение – в противоположенной стороне счета. Состояние объекта, показываемое на начало отчетного периода, называется начальным остатком, или *начальное сальдо*. Движение средств связано с изменением начального остатка. Поэтому после отражения всех изменений объекта учета на счете можно определить на любую дату его состояние, или остаток на конец отчетного периода, - *конечное сальдо*.

Отражение на счетах всех изменений объекта учета, как в сторону увеличения, так и уменьшения называется *оборотом*. Итоговые суммы оборотов, записанные в счетах в левой части, называются *дебетовым оборотом*, а в правой части счета – *кредитовым*.

В бухгалтерском учете различают соответственно счета хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и счета хозяйственных процессов. В зависимости оттого, что учитывается на счетах – хозяйственные средства или их источники, они подразделяются на счета активные и пассивные.

Счета, отражающие хозяйственные средства, которые в балансе показываются в левой части – активе, называются *активными*. К активным счетам относятся, например, «Основные средства», «Материалы», «Товары», «Касса», «Расчетный счет» и др.

Пассивные счета отражают источники образования хозяйственных средств, которые в балансе показываются в правой части баланса – пассиве. Поэтому эти счета называются пассивными. К пассивным счетам, например, относятся «Уставный капитал», «Нераспределенная прибыль», «Расчеты с бюджетом по налогам» и т.д.

Начальный остаток у активных счетов показывается в дебете счета – *дебетовое сальдо*, а у счетов пассивных – в кредите счета – *кредитовое сальдо*. Увеличение размера объекта учета активных счетов отражается в дебете счета, а пассивных счетов – в кредите. И наоборот, уменьшение их в активных счетах отражается в кредите, а в счетах пассивных – в дебете.

Условно на счетах бухгалтерского учета указанные изменения можно представить в следующем виде:

Активный счет		Пассивный счет	
Д	К	Д	К
Сальдо на начало (Сн)	Уменьшение (-)	Уменьшение (-)	Сальдо на начало Увеличение (+)
Увеличение (+)	Кредитовый оборот	Дебетовый оборот	Кредитовый оборот
Дебетовый оборот			Конечное сальдо(Ск)
Конечное сальдо (Ск)			

Для определения конечного дебетового сальдо активных счетов необходимо к дебетовому сальдо на начало периода прибавить обороты по дебету и вычесть обороты по кредиту счета:

$$Ск = Сн + Обд - Обк.$$

Конечный остаток (кредитовое сальдо пассивных счетов) равен сумме кредитового сальдо на начало периода и обороты по кредиту счета за вычетом оборота по дебету счета:

$$\text{Ск} = \text{Сн} + \text{Обк} - \text{Обд.}$$

Глоссарий

Счета бухгалтерского учета – способ группировки текущих операций по отдельным объектам бухгалтерского учета.

Постоянные счета, которые имеют в конце отчетного периода остаток (сальдо) и предусмотрены для учета активов, обязательств и собственного капитала.

Транзитными или временными называются счета, по которым остаток (сальдо) не имется, ибо, они в течение отчетного периода учитывают доходы и расходы, в конце отчетного периода закрываются

Активные счета – отражающие состояние хозяйственных средств (активов) за отчетный период.

Пассивные счета – отражающие состояние источников хозяйственных средств (активов) за отчетный период.

Контрарные счета – используются для уточнения оценки хозяйственных средств и источников их образования

Сальдо – начальное и конечное, показывает остаток на активных и пассивных счетах.

Двойная запись – это отражение хозяйственных операций одновременно на двух счетах бухгалтерского учета на одну и ту же сумму.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь счетов бухгалтерского учета, на которых отражается хозяйственная операция.

Балансовые счета – отражающие активы, обязательства и Уставный капитал.

Забалансовые счета – это счета показатели, которых отражаются за балансом.

План счетов – это научно обоснованный перечень счетов бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы по теме

1. Что собой представляет счета бухгалтерского учета?
2. Что означает двойная запись на счетах?
3. Как классифицируются счета бухгалтерского учета?
4. Что такое единый план счетов бухгалтерского учета?
5. Зачем нужен предприятия рабочий план счетов и в чем заключается его отличительные особенности от единого плана счетов?

Тема 10. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ НА СЧЕТАХ. КНИГА РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

План:

- 10.1. Сущность и значение двойной записи на счетах
- 10.2. Применения двойной записи
- 10.3. Бухгалтерские записи. Книга регистрации хозяйственных операций

Ключевые слова: двойная запись, применения двойной записи, книга регистрации хозяйственных операций

10.1. Сущность и значение двойной записи на счетах

Совершаемые хозяйственные процессы предусматривают определенное движение хозяйственных средств или изменение источников их образования. При этом каждая хозяйственная операция учитывается минимум на двух экономически взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Отражение каждой хозяйственной операции в равной сумме в дебете одного и кредите другого счета называется *двойной записью*.

Двойная запись хозяйственной операции на счетах имеет исключительно важное значение. Она позволяет установить экономическую взаимосвязь объектов бухгалтерского учета, осуществить контроль за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия. Двойная запись необходима для отражения изменений средств и их источников в балансе под влиянием хозяйственных операций при соблюдении равенства записей по дебету и кредиту счетов.

Учет хозяйственных операций на счетах определяется особенностями построения активных и пассивных счетов. Так, под влиянием хозяйственных операций могут взаимодействовать или только активные счета, или только пассивные, или и активные и пассивные счета. В каждом конкретном случае взаимосвязь эта проявляется в корреспонденции счетов, когда один из них дебетуется, другой кредитуется, т.е. когда операции отражаются в дебете одного и кредите другого счетов.

10.2. Применения двойной записи

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом *двойной записи* рассмотрим на следующих примерах.

Пример 1. Отражение хозяйственной операции на двух активных счетах. Со склада предприятия отпущено на производство сырье и материалы на 65000 сумов. В этом случае произошло уменьшение сырья и материалов и увеличение на ту же сумму расходов по

производству. Оба эти счета являются активными. Поэтому 65000 сумов записываются в дебете счета «Основное производство» и кредите счета «Сырье и материалы».

«Сырье и материалы»		«Основное производство»	
Д	К	Д	К
	(-) 65000 уменьшение сырья и материалов на складе		(+) 65000 увеличение сырья и материалов в производстве

Пример 2. Отражение хозяйственной операции на двух пассивных счетах. На основе решения годового собрания акционеров за счет прибыли образован резервный капитал на 125000 сумов.

По данной операции увеличивается резервный капитал и уменьшится прибыль предприятия. Поэтому данную операцию следует отражать по дебету счета «Нераспределенная прибыль» и по кредиту «Резервный капитал».

«Нераспределенная прибыль»		«Резервный капитал»	
Д	К	Д	К
	(-125000) уменьшение прибыли		(+125000) увеличение резервного капитала

Пример 3. Отражение хозяйственной операции на активном и пассивном счетах. На склад предприятия поступили сырье и материалы от поставщиков без предварительной оплаты на 150000 сумов. Согласно данной операции увеличиваются остатки сырья и материалов на складе предприятия, и увеличиться задолженность предприятия поставщикам, поэтому 150000 сумов следует отражать по дебету счета «Сырья и материалов» и по кредиту «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

		«Сырье и материалы»	
Д	К	Д	К
	(+) 150000 увеличение задолженности поставщикам		(+) 150000 увеличение сырья и материалов

Пример 4. Отражение хозяйственной операции на активном и пассивном счетах. С расчетного счета перечислено в погашение задолженности поставщикам 140000 сумов. Под влиянием данной операции уменьшается остаток денежных средств в банке и уменьшается задолженность поставщикам. Поэтому 140000 сумов следует отразить по дебету счета «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета «Расчетный счет» на 140000 сумов.

«Расчетный счет» «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д	К	Д	К
(-) 140000		(-) 140000	
уменьшение		уменьшение	
остатка средств		задолженности	
на расчетном		перед	
счете банка		поставщиками	

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета с указанием дебетуемых и кредитуемых счетов, а также суммы по ним называется *бухгалтерской записью*. Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета, на которых отражается определенная хозяйственная операция, называется *корреспонденцией счетов*.

10.3. Бухгалтерские записи. Книга регистрации хозяйственных операций

Хозяйственные операции учитываются на двух или более корреспондирующих между собой счетов. Поэтому различают *простые* и *сложные* бухгалтерские записи. Простыми называются те из них, когда дебетуется один и кредитуется другой счет. Сложные бухгалтерские записи имеют место в том случае, когда дебетуются два или несколько счетов, а кредитуется один или дебетуется один, а кредитуется два или несколько счетов.

Пример. Со склада предприятия отпущены сырье и материалы на 98000 сумов, в том числе основному производству на 75000 сумов и вспомогательному производству на 23000 сумов. Данная хозяйственная операция записывается по дебету счета «Основное производство» - на 75000 сумов, также по дебету счета «Вспомогательное производство» - на 23000 сумов и по кредиту счета «Сырье и материалы» - на 98000 сумов.

Из сказанного выше следует вывод о том, что метод двойной записи имеет большое контрольное значение, ибо одна и та же хозяйственная операция на одну и ту же сумму отражается на счетах дважды – т.е. по дебету одного счета и по кредиту другого счета. В результате этого достигается, как уже говорилось выше равенство баланса, так как в случае

расхождения в итоговых суммах оборота по дебету и кредиту выявляется допущенная ошибка.

Журнал учета хозяйственных операций является самым полным регистром бухгалтерского учета, он содержит записи по всем транзакциям, касающимся деятельности организации. По сути, этот документ содержит перечень всех проводок, отражаемых в бухучете в хронологическом порядке.

Поскольку объем информации, заносимой в журнал, может быть большим, то этот документ не удобен для анализа или сортировки данных. Однако при необходимости отследить все транзакции за какой-либо период либо найти проводку по дате журнал учета хозяйственных операций незаменим.

В настоящее время все большее количество организаций ведет учет с помощью программного обеспечения, поэтому составление журнал учета хозяйственных операций намного упростилось. Однако и по сей день есть организации, иногда даже достаточно крупные, с ручным учетом.

Журнал учета хозяйственных операций составляется в виде таблицы. В этой таблице должна быть следующая информация: порядковый номер, дата, сама проводка (Дт и Кт), сумма операции, описание операции, документ, на основании которого сделана проводка.

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

№ п/п	Дата	Первичный документ (наименование, номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						

Вывод: Регистр, содержащий полную информацию о деятельности организации, отраженную на счетах бухгалтерского учета, может быть назван «Журнал учета хозяйственных операций» (или проводок, или фактов хозяйственной деятельности — от этого не изменится его функция). Современное бухгалтерское программное обеспечение позволяет формировать такой регистр автоматически, что может помочь найти необходимые записи в большом объеме информации путем применения фильтров и сортировок.

Глоссарий

Двойная запись- Отражение каждой хозяйственной операции в равной сумме в дебете одного и кредите другого счета.

Бухгалтерская запись- Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета с указанием дебетуемых и кредитуемых счетов, а также суммы по ним.

Простые бухгалтерские записи- когда дебетуется один и кредитуется другой счет.

Сложные бухгалтерские записи имеют место в том случае, когда дебетуются два или несколько счетов, а кредитуется один или дебетуется один, а кредитуется два или несколько счетов.

Контрольные вопросы по теме

1. Что означает двойная запись на счетах?
2. Какие имеются виды бухгалтерской записи?
3. Для чего используется журнал учета хозяйственных операций?

Тема 11. ПОРЯДОК ОБОБЩЕНИЯ ДАННЫХ ТЕКУЩЕГО УЧЕТА

План:

- 11.1. Обобщения данных бухгалтерского учета
- 11.2. Составления оборотной ведомости и трейл баланса

Ключевые слова: обобщения, оборотная ведомость, трейл баланс

11.1. Обобщения данных бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет, как это было отмечено, представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций, а также составление на ее основе финансовой и иной отчетности. При этом нас интересует понятие обобщение, поскольку путем обобщения данных бухгалтерского учета, отраженных данных на счетах бухгалтерского учета достигается решение задач составления финансовой отчетности. В этих целях согласно требованиям национальных стандартов бухгалтерского учета *НСБУ), необходимо по каждому участку учета подсчитать показатели счетов бухгалтерского учета, которые дают возможность составить бухгалтерский баланс.

Однако до непосредственно составления баланса необходимо проводить некоторые подготовительные работы. К ним относятся подсчет показателей счетов бухгалтерского учета. Для этого осуществляют работу по подсчету показателей каждого счета с целью получения конечного результата (сальдо). При этом, например, начальное сальдо активного счета («Касса, расчетный счет и т.д.) необходимо приплюсовать с итоговым показателем счета по дебету и минусовать кредитовый оборот и определить конечное сальдо по кредиту. Что касается пассивных счетов, например, (счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»), то начально сальдо по кредиту счета плюс кредитовый оборот и минус дебетовый оборот и получится кредитовое сальдо.

11.2. Составления оборотной ведомости и трейл баланса

Для полного понятия данного вопроса мы составим так называемый «Оборотная ведомость», согласно показателей данного документа мы сможем составить баланс (см. табл.11.1).

Таблица 11.1

Оборотная ведомость

(данные условные в тыс. сум)

№	Наименование счетов	С-до на начало		Обороты		С-до на конец	
		Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	Основные средства	255	-	115	180	190	-
2	Нематериальные активы	73	-	21	33	61	-
3	Денежные средства	125	-	234	243	116	-
4	Товары	411	-	129	285	255	-
5	Покупатели	86	-	24	36	74	-
6	Уставный капитал	-	523	364	20	-	179
7	Расчеты с поставщиками	-	235	103	184	-	316
8	Расчеты с персоналом по оплате труда	-	94	85	76	-	85
9	Кредиты банка	-	98	44	62	-	116
	Итого	950	950	1119	1119	696	696

В результате, данные приведенных в таблице (оборотная ведомость) характеризует состояние хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период согласно данных показателей представляется возможность руководителям и специалистам четко получить сведения о состоянии структуры актива (имущества) и их источников (пассива) на начало отчетного периода, их движения и конечного результата (остатка) активных и пассивных счетов.

Таким образом, согласно оборотной ведомости мы видим, что имущества предприятия и их стоимостные показатели равны 950, 0 тыс. сумов, а их источники также равные 950 тыс.сумов, что соответствует требованиям Закона РУЗ. «О бухгалтерском учете». Далее мы видим, что вторая пара колонок таблицы итоги оборотов по счетам бухгалтерского учета суммарно также равны и показывает 1119,0 тыс.сумов. Равенство второй пары колонок (Дт, Кт) соответствует тому, что в системе бухгалтерского учета, как говорилось ранее каждая хозяйственная операция предприятия отражается дважды, один раз по дебету и один раз по кредиту счетов на одну и ту же сумму. В результате итоги хозяйственной деятельности показывает равновесие активов и пассивов.

Третья пара колонок в оборотной ведомости называется «Остаток на конец», где отражаются результаты подсчета данных бухгалтерских счетов и выводятся остаток (сальдо) по каждому счету, внесенных в оборотную ведомость. Поэтому данная ведомость рассчитан обобщать данные. Полученные результаты используются для составления

бухгалтерского баланса на конец месяца и составления финансовой отчетности с целью представления их заинтересованным лицам.

Исходя из сказанного выше обобщение данных текущего учета и составление оборотной ведомости можно сделать вывод о том, что данный участок бухгалтерского учета является завершающим в целях получения результатов хозяйственной деятельности.

Трейл баланс -Пробный баланс

Если в Главной книге по дебету была записана какая-либо сумма, то аналогичная сумма должна быть записана по кредиту. Это означает, что сумма всех дебетовых записей в главной книге должна быть равна сумме всех кредитовых записей. Чтобы проверить это, бухгалтер периодически составляет пробный баланс. На иллюстрации ниже показан пробный баланс рекламного агентства «Джоан Миллер». Он был составлен на основе счетов, представленных на иллюстрации ранее.

Рекламное Агентство «Джоан Миллер»
Пробный Баланс
31 января, 20xx г.

Денежные средства	1 720	
Счета к получению	2 800	
Художественные материалы	1 800	
Офисные принадлежности	800	
Аренда, оплаченная авансом	800	
Страховка, оплаченная авансом	480	
Художественное оборудование	1 200	
Офисное оборудование	3 000	
Счета к оплате		3 170
Незаработанный доход от худ. работ		1 000
Акционерный капитал		10 000
Дивиденды	1 400	
Заработанный доход от рекламы		4 200
Расходы по зарплате - офис	1 200	
Расход на электричество	100	
Расход на телефон	70	
	18 370	18 370

При выполнении 1-го и 2-го этапов следует помнить, что форма счета в главной книге предполагает наличие двух граф: одной - для дебетовых сальдо и другой - для кредитовых. Нормальным сальдо (обычным сальдо) счетов, увеличение по которым отражается с помощью дебетовых записей, является дебетовое сальдо. Для счетов, увеличение по которым отражается по кредиту, нормальным является кредитовое сальдо. В таблице ниже вкратце представлены нормальные сальдо основных

категорий счетов. Согласно этой таблице счет главной книги «Счета к оплате» (обязательство) обычно имеет кредитовое сальдо и переносится в пробный баланс в качестве кредитового сальдо.

Категория Счетов	Запись увеличений по		Нормальное Сальдо	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Актив	x		x	
Обязательство		x		x
Собственный Капитал:				
Акционерный Капитал		x		x
Дивиденды	x		x	
Доходы		x		x
Расходы	x		x	

Иногда в результате какой-либо операции сальдо счета получается «необычным». Например, когда на счете компании в банке возникает овердрафт, счет «Денежные средства» (актив) будет иметь кредитовое сальдо вместо положенного дебетового. «Необычное» сальдо переносится в соответствующую графу пробного баланса таким, какое оно есть: дебетовым или кредитовым.

В компьютеризированных системах бухгалтерского учета разноска осуществляется автоматически, и пробный баланс без труда составляется с требуемой периодичностью. Все счета с необычным сальдо выделяются для дальнейшего изучения. Некоторые программные пакеты главных книг для малых предприятий перечисляют суммы пробного баланса в одной графе, в которой кредитовые сальдо показываются с минусом. В таких случаях равенство между дебетовыми и кредитовыми сальдо пробного баланса соблюдается, если итоговая сумма равна нулю.

В пробном балансе проверяется, соблюдается ли равенство кредитовых и дебетовых сумм в главной книге. Соблюдение равенства означает, что при регистрации всех операций были записаны равные суммы по дебету и по кредиту, так что итоговый оборот по дебету равен итоговому обороту по кредиту. Однако в пробном балансе не проверяется правильность анализа операций и их учета на соответствующих счетах. Например, в пробном балансе невозможно определить, что дебетовую запись следовало сделать по счету «Оборудование для художественных работ», а не «Офисное оборудование».

Также с помощью пробного баланса невозможно определить, все ли операции были учтены, так как при пропуске операции будут упущены одинаковые суммы по дебету и по кредиту. Кроме того, если была допущена ошибка на одну и ту же сумму по дебету и по кредиту, то ее невозможно будет обнаружить в пробном балансе. Единственное, о чем

можно с уверенностью судить на основе пробного баланса, соблюдается ли равенство дебетовых и кредитовых сальдо по всем счетам.

Если итоговые суммы в дебетовой и кредитовой колонках пробного баланса не равны, это говорит о том, что возможны следующие ошибки: (1) вместо записи по дебету была сделана запись по кредиту или наоборот; (2) неправильно выведено сальдо счета; (3) при перенесении сальдо счета в пробный баланс была допущена ошибка; или (4) неправильно найдены итоговые суммы пробного баланса.

При составлении пробного баланса, кроме просто неправильного подсчета итоговой суммы в колонках, встречаются еще два вида ошибок: (1) запись вместо графы «Дебет» в графу «Кредит» или наоборот; (2) перестановка двух цифр при переносе суммы в пробный баланс (например, перенос 23 459 как 23 549). Первая из этих ошибок приведет к тому, что разность дебетовых и кредитовых сальдо окажется делимой на 2. Вторая - приведет к тому, что разность дебетовых и кредитовых сальдо окажется делимой на 9.

Таким образом, если пробный баланс оказывается несбалансированным и правильность операции сложения была проверена, найдите разность, на которую несбалансирован пробный баланс, и разделите ее сначала на 2, а затем на 9. Если эта сумма делится на 2, найдите в пробном балансе сумму, равную этому частному. Если такое число есть, то, вероятно, сумма была записана не в той графе. Если сумма делится на 9, просмотрите каждое сальдо счетов главной книги, внимательно проверяя, не была ли допущена ошибка в написании цифр. Если таким образом не удастся найти ошибку, необходимо сначала пересчитать сальдо каждого счета в главной книге. Если ошибка и после этого не будет найдена, нужно проследить, правильно ли были перенесены записи из журнала в главную книгу.

Глоссарий

Обобщение - путем обобщения данных бухгалтерского учета, отраженных данных на счетах бухгалтерского учета достигается решение задач составления финансовой отчетности.

Трейл баланс- пробный баланс.

Контрольные вопросы по теме

1. Сущность обобщения?
2. Составления оборотной ведомости?
3. Что такое трейл баланс?

Тема 12. ДОКУМЕНТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

- 12.1. Документы, сущность и виды
- 12.2. Классификация первичных документов
- 12.3. Основные требования, предъявляемые к первичным документам и организации документооборота

Ключевые слова: документ, Документы: распорядительные, исполнительные, комбинированные, бухгалтерского учета, первичные, сводные, разовые, накопительные, внутренние, внешние, вручную, с помощью компьютера

12.1. Документы, сущность и виды

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные учетные документы, фиксирующие факты совершения операция и распоряжения на их проведение. Первичные учетные документы могут составляться и представляться в виде электронного документа.

Таким образом, бухгалтерский учет является строго документальным и должен вестись на основе документов. Согласно действующему законодательству любая хозяйственная операция оформляется первичным документом, который служит обоснованием учетных записей и имеет юридическую доказательную силу.

Основные требования и порядок составления документов и ведение документооборота на предприятиях регулируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. МЮ РУЗ 14.01.2004г. № 1297).

Для бухгалтерского учета обязательным является обоснование его записей документами.

Документ – это письменное юридическое доказательство, дающее право на совершение хозяйственной операции или подтверждающее факт ее исполнения.

Особо велико значение документов для предварительного и последующего контроля за законностью хозяйственных операций, а также для более эффективного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия. Документы являются письменным доказательством при рассмотрении исков и претензий в народных судах и арбитражах. Важную роль играют документы в контроле за сохранностью частной и коллективной собственности, не говоря о государственной. Прием и отпуск товарно-материальных ценностей и денежных средств, производимой на основании правильно оформленных документов, предотвращает возможность злоупотреблений.

Из сказанного вытекает, что бухгалтерский документ (от лат., documentum – доказательство) – это письменное свидетельство, дающее

право на совершение определенной хозяйственной операции или подтверждающий факт действительного ее совершения. Следовательно основное значение документов заключается в том, что они являются основанием учетных записей и служат для контроля за законностью и целесообразностью хозяйственных операций.

Отсюда можно сделать вывод о том, что документы служат основанием в борьбе за сохранность собственности хозяйственных субъектов. В действительности при помощи документов обеспечивается контроль за правильность действий материально- ответственных лиц, и достигается проверкой обоснованность получения и выдачи ими ценностей и имуществ. Кроме этого документация дает возможность вскрывать факты недостачи и потери, злоупотребления, что позволяет предотвращения таких явлений.

С точки зрения исторического значения юридического понятия документов заключается в том, что они являются доказательством при рассмотрении споров между хозяйственными субъектами и другими организациями и лицами. При этом рассмотрение спорных вопросов со стороны хозяйственного суда используются в целях решения различных претензий, проверок выполнения договорных обязательств.

Одним из характерных особенностей документов и требовательностью к ним является своевременное их оформление. По действующему правилам первичные документы составляются в процессе совершения хозяйственных операций или после его окончания. В соответствии с требованиями Положения о документации, хозяйственным субъектам предъявляются требования порядок составления документов, их движение и сроки передачи для отражения в бухгалтерском учете осуществляются на основе утвержденного в предприятии графика документооборота. Ответственные лица, составляющие и подписавшие первичные документы, обеспечивают своевременное и качественное их оформление, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащейся в них информации.

Немало важное значение на практике обеспечение доброкачественности, ясности и полноты заполнения документа. При этом бланки документов заполняются вручную или сегодня обычно на компьютере аккуратно, и разборчиво и запрещается использовать для их записей карандаш. В то же время свободные строки в первичных документах и регистрах обязательно следует сделать прочерки.

12.2. Классификация первичных документов

В бухгалтерском учете применяются множество разнообразных документов. Их можно классифицировать по следующим признакам. (см. рис.12.1).

По *назначению* документы делятся на распорядительные, исполнительные, комбинированные и бухгалтерского учета (бухгалтерского оформления).

Распорядительные документы содержат указания или право на совершение хозяйственных операций. Это могут быть приказы, требования на отпуск сырья и материалов, чеки на получение наличных денег с расчетного счета в банке, доверенности и др. эти документы, в основном имеют значение для предварительного контроля за правильностью совершения хозяйственных операций и установления лиц, ответственных за выдачу и выполнение данного распоряжения.

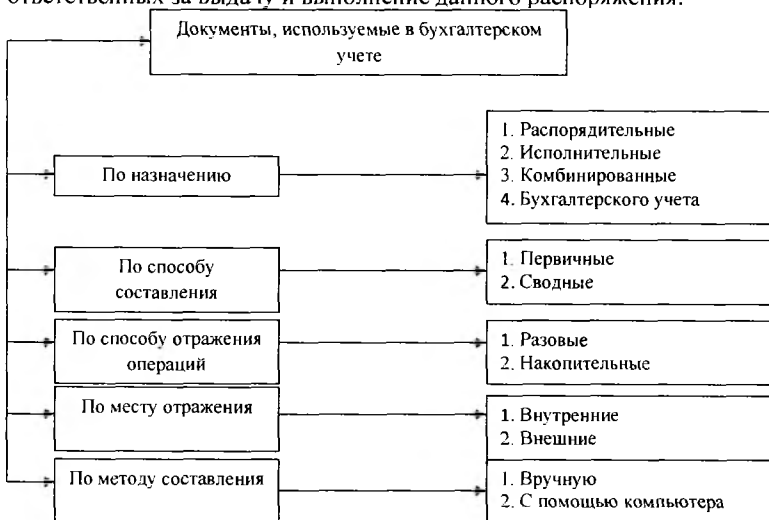


Рис. 12.1. Классификация документов, используемых в бухгалтерском учете

Исполнительные документы отражают факт совершения хозяйственных операций и поэтому являются основанием для отражения ее в бухгалтерском учете. К ним относятся платежные требования, накладные, акты и др.

Документы бухгалтерского учета (бухгалтерского оформления) создаются учетными работниками, в целях подготовки операции, предусмотренные в распорядительных и исполнительных документах и дальнейшего отражения в бухгалтерском учете. К ним относятся различные расчеты, ведомости, а также бухгалтерские проводки, содержащие указание, на каких счетах, и в какой сумме записать совершенную хозяйственную операцию.

Многие документы содержат признаки указанных выше двух и даже трех типов документов, поэтому они называются *комбинированными*.

Например, расходный кассовый ордер содержит указание кассиру выдать наличные деньги, подтверждает факт их получения и после проставления шифров синтетических и аналитических счетов приобретает признаки документов бухгалтерского оформления. Документы распорядительные, исполнительные и бухгалтерского оформления дополняют друг друга, и в совокупности является оправдательными документами бухгалтерского учета.

По способу составления документы бывают первичными и сводными. *Первичные документы* отражают факт совершения отдельных хозяйственных операций. Это товарно-транспортные накладные, приходные и расходные кассовые ордера, акты и др. Сводные документы представляют обобщение первичных документов. К ним относятся товарные отчеты, отчеты кассира, авансовые отчеты и др. Наличие таких документов позволяют уменьшить количество записей в бухгалтерском учете, поскольку они в таких случаях производятся по итогам сводных документов.

По способу отражения операций документы делятся на разовые и накопительные. *Разовые* документы служат для отражения, как правило, одной операции: приходные и расходные ордера, денежные чеки, товарно-транспортные накладные и др. *Накопительные* документы фиксируют однородные хозяйственные операции, совершенные в течении определенного периода времени, например, дневной заборный лист, в котором отражают отпуск сырья и материалов за день из склада на производство.

По месту составления различают документы внутренние и внешние. *Внутренними* являются документы, составляемые и используемые только на данном предприятии. Внешние документы поступают от других предприятий, организаций и учреждений. К ним относятся товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, платежные требования, выписки банка с расчетного счета и др.

По методу составления документы могут быть составлены вручную и с помощью компьютера. При отсутствии компьютера или редко встречающихся документов, составляются вручную. Однако, при нынешних условиях оснащённости предприятия большинство документов составляются на компьютере.

12.3. Основные требования, предъявляемые к первичным документам и организации документооборота

Одним из направлений рационализации учета является разработка комбинированных, сводных и накопительных документов. К средствам дальнейшего совершенствования документов относится их унификация и стандартизация.

Под унификацией документов понимается то, что все предприятия

однородные операции составляют по одной и той же типовой форме. Например, с 1 января 1998 года в Республике Узбекистан покупка и реализация товарно-материальных запасов оформляются по единой форме счета-фактуры. Аналогично этому все кассовые и банковские денежные операции оформляются типовыми унифицированными документами.

Стандартизация же документов представляет собой применение единого размера и формы для однородных документов. Приведенный выше документ «счет-фактура» и ряд других может быть примером стандартизированного документа.

Все документы, предусмотренные для оформления факта хозяйственной операции, должны отвечать следующим требованиям:

1. Документы должны содержать обязательные реквизиты, основными из которых является:

- * наименование документа;
- * порядковый номер документа;
- * дата составления документа;
- * наименование участников сторон, адреса, телефоны, банковские реквизиты, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- * содержание хозяйственной операции;
- * Ф.И.О руководителя и главного бухгалтера;
- * основание для совершения операции (например, номер и дата доверенности);

2. Документ должен быть подписан (руководителем, главным бухгалтером и лицами ответственными за совершение операций и оформления документа).

3. Документ должен быть заверен печатью предприятия.

4. Документ не должен быть составлен карандашом.

5. Все экземпляры должны быть одинаковыми.

Документы, составленные с нарушением установленных правил считаются недействительными.

Сроки обработки документации и качество учета зависят от документооборота. **Документооборотом** называется движение документов от момента его составления до хранения в архиве. Порядок, сроки и пути прохождения документов фиксируются в графике. Документооборот должен быть построен по рациональной схеме, охватывающей наименьшее число промежуточных инстанций и минимальное количество времени нахождения на каждой из них.

Современные ППП по автоматизации бухгалтерского учета позволяет вести учет конкретных объектов, начиная с составления документов первичного учета. Так, ведение учета товарно-материальных ценностей на основе ППП «Современная 1С: Бухгалтерия», имеет отдельные режимы по составлению приходных и расходных накладных на внутреннее перемещение, счет-фактур на сторону.

В условиях применения современной компьютерной технологии возникает возможность разыскать нужный документ в любой момент и в любом рабочем месте. Все это значительно ускорит документооборот, создает условия организации на предприятиях электронного документооборота.

Одним из требований к организации документооборота является обязательная проверка документов поступающих в бухгалтерию. Такие проверки производятся по существу, по форме и правильности арифметических расчетов. После, так называемой, *таксировки* документы группируются в определенном порядке.

Проверка документов *по существу* преследует цель выяснения совершенных хозяйственных операций с точки зрения их соответствия действующему законодательству и нормативным документам. Например, при проверке расчетов по заработной плате проверяют, прежде всего, соответствие данных расчетов законодательным документом (должностной оклад, ставки и расценки за единицу работ и т.д.).

По форме документы проверяются с целью определения правильности составления их требованиям заполнения в них всех реквизитов, четкости текста и цифр, а также наличия в них подписей лиц.

Арифметическая проверка, а также таксировка документов производится с целью определения правильности расчетов, подсчета общих итогов и денежной оценки хозяйственных операций.

Далее документы следует группировать по однородным признакам, а итоги их заносить в накопительные ведомости.

Обработка документов завершается путем записи корреспонденции счетов, которые проставляются обычно в самих документах или оформляются отдельно на бланке проводок.

Все документы после завершения обработки собираются в отдельные папки, либо подшиваются и передаются на хранение в архив предприятия для обеспечения их сохранности.

Глоссарий

Документ – это письменное юридическое доказательство, дающее право на совершение хозяйственной операции или подтверждающее факт ее исполнения.

Разовые документы служат для отражения, как правило, одной операции: приходные и расходные ордера, денежные чеки, товарно-транспортные накладные и др.

Накопительные документы фиксируют однородные хозяйственные операции, совершенные в течении определенного периода времени, например, дневной заборный лист, в котором отражают отпуск сырья и материалов за день из склада на производство.

Внутренними являются документы, составляемые и используемые только на данном предприятии.

Внешние документы поступают от других предприятий, организаций и учреждений.

Документооборотом называется движение документов от момента его составления до хранения в архиве.

Контрольные вопросы по теме

1. Что собой представляет документация и документ?
2. Как классифицируются документы бухгалтерского учета?
3. Какие требования предъявляются к первичным документам?
4. Приведите примеры первичным документам?
5. Для чего используются сводные документы?
6. Опишите процесс документооборота?

Тема 13. ФОРМЫ И РЕГИСТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

План:

13.1. Формы и регистры бухгалтерского учета (книги и журналы)

13.2. Способы исправления ошибок, допущенных в первичных документах и учетных регистрах

Ключевые слова: журнално-ордерная, мемориально-ордерная, книжно-журнальная, журнал главный, компьютерная, упрощенная форма учета, учетные регистры.

13.1. Формы и регистры бухгалтерского учета (книги и журналы)

При ведении бухгалтерского учета на предприятиях важную роль играют формы и регистры учета.

Форма учета – это систематизированная совокупность регистров, применяемых для сбора, регистрации, группировки и обобщения данных бухгалтерского учета. В практике бухгалтерского учета применяются в основном следующие формы: *журнално-ордерная, мемориально-ордерная, книжно-журнальная, журнал главный, компьютерная, упрощенная*. Эти формы бухгалтерского учета в настоящее время применяются в различных отраслях и сферах экономики нашей республики.

Учетные регистры – это носители информации бухгалтерского учета, с помощью которых осуществляются сбор, регистрация, группировка и обобщение учетных данных.

Все регистры бухгалтерского учета, которые в настоящее время применяются на практике для сбора, регистрации, группировки и обобщения учетных данных, по названию, форме, цели, порядку ведения и другим параметрам можно объединить в следующие группы:

1. Книги – это регистры, предназначенные для регистрации фактов хозяйственной жизни, которые прошиты и прошнурованы в определенном количестве листов установленной формы. К таким учетным регистрам относятся кассовая книга, главная книга, книга заработной платы, книга учета основных средств, книга регистрации поступивших грузов, книга регистрации выданных доверенностей и др. Главным преимуществом этих учетных регистров заключается в том, что, в них систематизируются те или иные данные, касающиеся конкретных объектов учета за отчетный период или за ряд отчетных периодов. Ведение учетных регистров в виде книги позволяет сохранить данные в долгое время, предотвращает факты их заблаговременной потери и порчи. Вместе с тем, книги в основном предназначены для ручного ведения, не используются при применении книг возможности современной компьютерной технологии.

Среди учетных регистров в форме книг, применяемых в бухгалтерском учете, важное значение имеет так называемая Главная книга. Она открывается, обычно, в начале года, в ней отводится каждому счету отдельный лист. Записи в главной книге производится по месяцам на отдельных им строках, В главной книге записи по дебету счетов производится в разрезе корреспондирующих счетов с обобщением общих итогов в отдельной колонке, а записи по кредиту не расшифровываются, показывается лишь общая сумма кредитового оборота счета за месяц. Расшифровка записей кредитового оборота по кредиту счетов раскрывается в соответствующих журналах-ордерах. Такой порядок в определенной степени снижает роль главной книге в представлении информации.

1. Журналы-ордера – это регистры учета, предназначенные для отражения данных счетов по их кредиту в корреспонденции с другими счетами. Следовательно, эти регистры, в определенной степени дополняют главную книгу, покрывают ее ограничения по представлению информации по кредиту соответствующих счетов. Журналы-ордера лежат в основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета. Перечень журналов-ордеров, закрепляемых за конкретными счетам бухгалтерского учета, определяется самым предприятием в его учетной политике.

3. Ведомости – это регистры, предназначенные для ведения аналитического учета по дебету счетов. Они ведутся по всем счетам в соответствующей форме в зависимости от требований к содержанию требуемой информации.

4. Мемориальные ордера – это регистры учета, в которых одновременно аккумулируются вся учетная информация по дебету и кредиту счетов. Перечень мемориальных ордеров, закрепляемых за конкретными счетам бухгалтерского учета, определяется самым предприятием в его учетной политике. Мемориальные ордера лежат в основе мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета.

5. Карточки – это регистры, изготавливаемые типографическим способом на картонных или плотных бумагах по определенной форме и предназначенные для отражения состояния и движения средств и предметов труда, готовой продукции, сведения о работниках и результатах их деятельности. К ним относятся, например карточки складского учета ТМЦ, основных средств, личные карточки работников, карточка учета работы автомашин, станков и т.д.

6. Машинограммы⁵ – это регистры аналитического и синтетического учета, напечатанные по заданной форме и содержанию на принтере современных компьютеров. Машинограммы по счетам аналитического и

⁵ В слове машинограмма «грамма» означает таблицу, которая формируется и выдается на печать с помощью машин, то есть ЭВМ

синтетического учета лежат в основе компьютерной формы бухгалтерского учета.

Каждая форма учета, основанная на разных регистрах, имеет своеобразные особенности, которые видно из рис. 13.1, 13.2.

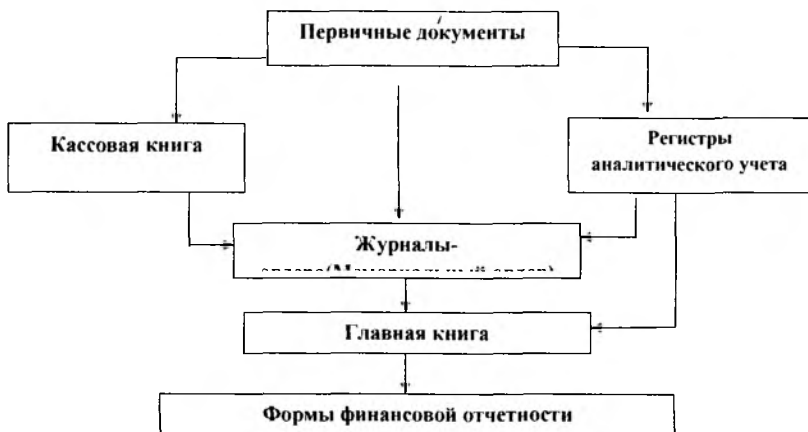


Рис. 13.1. Технология учета при журнально-ордерной или мемориальной формы

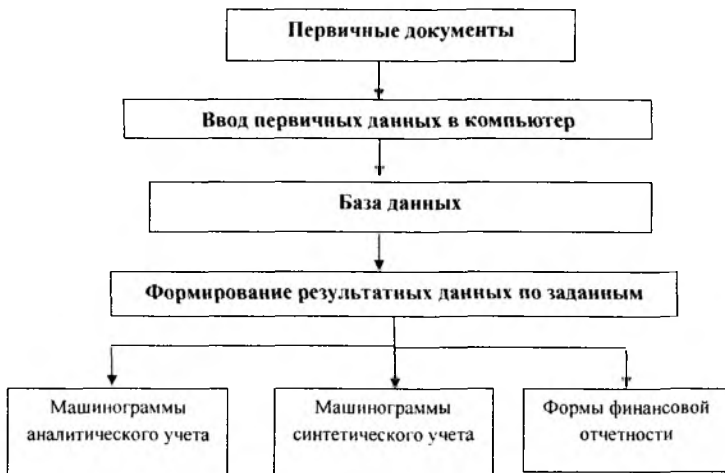


Рис. 13.2. Технология учета при компьютерной форме

Как видно из вышеприведенных рисунков, во всех формах учета, независимо от их названий, сбор, регистрация, группировка и передача

учетной информации осуществляются в общей следующей последовательности:

1. Все хозяйственные операции, оформленные соответствующими оправдательными документами, переносятся в регистры счетов аналитического и синтетического учета в хронологическом порядке. Все повторяющиеся операции вначале группируются в соответствующих ведомостях, итоговые данные которых далее заносятся в конце месяца в регистры аналитического учета (журналы-ордера, мемориальные ордера, машинограммы).

2. Сводные итоговые данные журналов-ордеров, мемориальных ордеров и машинограмм переносятся в главную книгу.

3. На основе данных главной книги составляются баланс и другие формы финансовой отчетности.

13.2. Способы исправления ошибок, допущенных в первичных документах и учетных регистрах

В первичных документах и учетных регистрах могут быть допущены различные ошибки, например, не верная запись данных, арифметические ошибки при подсчетах итогов, неверная проводка и т.д.

Существуют три основных способа исправления ошибок в учетных регистрах: (1) корректурный способ, (2) способ дополнительных проводок; (3) способ «красная запись» или способ «сторно».

Корректурный способ (или способ корректуры) применяется тогда, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она еще не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах — подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах — подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется тогда, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Например, подотчетному лицу выдали из кассы аванс в размере 400 000 сум, а ошибочно записали 100 000 сум, то на разность между этими суммами - 300 000 сум (400 000 - 100 000) нужно составить дополнительную проводку.

Способ «красная запись» или «сторно» используется в двух случаях: (1) тогда, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, (2) тогда, когда в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преувеличена сумма операции. Сущность данного способа состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Для исправления ошибок второго типа составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции. Способ «красная запись» или «сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

Пример. В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетному лицу 400 000 сум. Ошибочно была составлена проводка:

Дебет счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 400 000 сум.

Кредит счета 5010 «Касса» 400 000 сум

При проверке записей на счетах ошибка была обнаружена (дебетовать нужно не счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда, а счет 4220 «Авансы, выданные подотчетным лицам»).

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры:

Дебет счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 400 000 сум.

Кредит счета 5010 «Касса» -400 000 сум.

После этого составляют правильную проводку:

Дебет счета 4220 «Авансы, выданные подотчетным лицам» - 400 000 сум

Кредит счета 5010 «Касса» - 400 000 сум.

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом.

Счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Счет 5010 «Касса»

Дебет	Кредит
1) 400 000	
1а) 400	
Оборот —	Оборот —
(400 000 - 400 000)	
С —	

Дебет	Кредит
С 500 000	1) 400 000
	1а) 400
	1б) 400 000
Оборот —	Оборот 400 000
	(400 000 - 400 000 + +400 000)
С 100 000	

Счет 4220 «Авансы, выданные подотчетным лицам»

Дебет	Кредит
1б) 400 000	
Оборот 400 000	
С 400 000	

В условиях ведения бухгалтерского учета на компьютере вместо красной записи (сторно) используется отрицательные числа, то есть перед уменьшаемой суммой ставится знак минус. В условиях компьютеризации корректурный способ не применяется, вместо него откорректированные регистры печатаются заново. В этих условиях не вызывает трудности также применение способа дополнительных проводок. Все дополнительные проводки вводятся в компьютер в том месяце, когда обнаружены ошибки.

Глоссарий

Форма учета – это систематизированная совокупность регистров, применяемых для сбора, регистрации, группировки и обобщения данных бухгалтерского учета.

Учетные регистры – это носители информации бухгалтерского учета, с помощью которых осуществляются сбор, регистрация, группировка и обобщение учетных данных

Книги – это регистры, предназначенные для регистрации фактов хозяйственной жизни, которые прошиты и прошнурованы в определенном количестве листов установленной формы.

Журналы-ордера – это регистры учета, предназначенные для отражения данных счетов по их кредиту в корреспонденции с другими счетами.

Ведомости – это регистры, предназначенные для ведения аналитического учета по дебету счетов.

Мемориальные ордера – это регистры учета, в которых одновременно аккумулируются вся учетная информация по дебету и кредиту счетов.

Карточки – это регистры, изготавливаемые типографическим способом на картонных или плотных бумагах по определенной форме и предназначенные для отражения состояния и движения средств и предметов труда, готовой продукции, сведения о работниках и результатах их деятельности.

Машинограммы⁶ – это регистры аналитического и синтетического учета, напечатанные по заданной форме и содержанию на принтере современных компьютеров.

Корректирный способ (или способ корректуры) применяется тогда, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она еще не отразилась на итогах учетных записей.

Способ дополнительных проводок применяется тогда, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции.

Способ «красная запись» или «сторно» используется в двух случаях: (1) тогда, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, (2) тогда, когда в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преувеличена сумма операции.

Контрольные вопросы по теме

1. Что собой представляет формы учета?
2. Что собой представляют регистры учета?
3. Как исправляются ошибки, допущенные в первичных документах и учетных регистрах?

⁶ В слове машинограмма «грамма» означает таблицу, которая формируется и выдается на печать с помощью машин, то есть ЭВМ

Тема 14. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ

План:

14.1. Сущность инвентаризации и порядок отражения ее результатов в учете

Ключевые слова: инвентаризация, НСБУ 19.

Понятие инвентаризации. В соответствии со статьей № 16 Закона Республики Узбекистан правильность и достоверность данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности подтверждаются обязательным проведением инвентаризацией активов и обязательств. Объекты, порядок и сроки проведения инвентаризации определяется национальным стандартом бухгалтерского учета по инвентаризации (НСБУ № 19).

Бухгалтерский учет призван постоянно, без исключения представлять точную информацию о составе и движении средств предприятия и их источников образования. Это значит, что данные документов непременно должны соответствовать данным фактического наличия. Между тем, в силу различных условий иногда могут появиться расхождения данных бухгалтерского учета с фактическими данными. Например, при хранении и реализации сыпучих товаров за счет естественной убыли (распыление, улетучивание, усушка, утряска и т.д.). В результате пересортицы и неправильного взвешивания, злоупотреблений и хищений, а также из-за допущенных ошибок в документах может происходить разница между показателями бухгалтерского учета и фактическими данными по месту хранения.

Поэтому периодически возникает необходимость проверки фактического состояния материальных ценностей и сопоставление с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Такая процедура называется инвентаризацией.

Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) №19 «Организация и проведение инвентаризации», утвержденным Минфином Республики Узбекистан 19.10.1999 г. определены цели инвентаризации, правила ее проведения, порядок регулирования разниц и оформления результатов инвентаризации.

Основные цели инвентаризации – это определение фактического наличия товарно-материальных ценностей, сравнение фактического их наличия с данными бухгалтерского учета, а также проверка правильности отражения в бухгалтерском учете обязательств (если это касается инвентаризации задолженностей у своих клиентов).

В соответствии с действующими нормативными документами в ряде случаев инвентаризация проводится в обязательном порядке:

- при смене материально-ответственных лиц;
- при переоценке основных средств и товарно-материальных запасов;
- при установлении фактов хищений и злоупотреблений, а также порче ценностей:
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными ситуациями;
- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, разгосударствлении и приватизации;
- при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта.

Согласно действующим нормативным актам инвентаризация товарно-материальных запасов обычно производится не реже одного раза в год, основных средств не реже одного раза в два года, библиотечных фондов – не реже одного раза в пять лет, денежных средств и денежных документов, бланков строгой отчетности – один раз в месяц.

Ряд товарно-материальных запасов, например, горюче-смазочные, продукты питания подвергаются проверке (инвентаризации) ежеквартально.

В соответствии с НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации» для проведения инвентаризации руководитель предприятия своим приказом создаёт инвентаризационную комиссию, где указывается сроки, объекты и порядок проведения инвентаризации.

В ходе инвентаризации проверкой охватываются все имущество предприятия независимо от его местонахождения.

Наряду с этим инвентаризацией охватывается производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие хозяйственному субъекту, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким – либо причинам.

В ходе инвентаризации проверяется наличие ценностей путем подсчета, взвешивания и обмера. Если на месте хранения материальных ценностей находится большое их количество, то разрешается частичная (выборочная) проверка.

В ходе инвентаризации, выявленные и подсчитанные ценности подробно записываются в специальные инвентаризационные описи, которые подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственными лицами. В заключительной части инвентаризационной описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценности в их присутствии. Это дает возможность отсутствия к членом комиссии каких-либо претензий и принятие зафиксированных в описи ценностей на ответственное хранение.

На основе показателей инвентаризационной описи (ведомости) производится с остатками, которые отражены в бухгалтерском учете и составляется сличительная ведомость и выявляют отклонения (излишек

или недостача) материальных ценностей на месте их хранения. Данная сличительная ведомость подписывается комиссией и материально ответственным лицом.

Со стороны руководства предприятия по окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения на основе которого результата этих проверок оформляются составление акта, который фиксируется в специальной книге.

Таким образом, инвентаризация преследует цель выявления фактического наличия имущества и сопоставления фактического наличия имущества с показателями бухгалтерского учета, а также проверка полноты отражения в учете обязательств.

В результате инвентаризации товарно-материальных ценностей денежных средств может выявлено отклонение от учетных данных. Таки отклонением может быть как недостача, так и излишек. Выявление недостачи ценностей и денежных средств в пределах нормы относится к расходам предприятия, а сверх нормы возмещаются со стороны материально-ответственных лиц согласно законодательству. Выявление излишки ценностей и денежных средств оприходуются на баланс предприятия как прочие доходы.

Глоссарий

Основные цели инвентаризации – это определение фактического наличия товарно-материальных ценностей, сравнение фактического наличия с данными бухгалтерского учета, а также проверка правильности отражения в бухгалтерском учете обязательств (если это касается инвентаризации задолженностей у своих клиентов).

Контрольные вопросы по теме

1. Дайте определения инвентаризации?
2. Какие виды инвентаризации имеются в практике?
3. Как проводится инвентаризация незавершенного производства?
4. Какими нормативными документами регламентируется инвентаризация активов предприятия?
5. Порядок отражения результатов инвентаризации в учете?

Тема 15. ПОНЯТИЕ КАЛЬКУЛЯЦИИ (КОСТИНГ) И ЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

План:

15.1. Понятие калькуляции (костинг) и ее применение в бухгалтерском учете

Ключевые слова: Оценка, справедливая стоимость, МСФО (IFRS)13, Первоначальная стоимость, Остаточная стоимость, Стоимость чистой реализации, Дисконтированная (приведённая, текущая) стоимость, Номинальная стоимость, Себестоимость, Калькуляция

Оценка – это способ выражения стоимости объектов бухгалтерского учета в денежном выражении.

На предприятиях при оценке объектов бухгалтерского учета применяются разные виды стоимости, такие как справедливая стоимость, первоначальная стоимость, остаточная стоимость. При учете отдельных объектов используются также специфичные виды стоимости, например, стоимость чистой реализации, рыночная стоимость, амортизируемая стоимость, стоимость возмещения, дисконтированная стоимость, номинальная стоимость, нормативная и плановая стоимость.

Согласно МСФО (IFRS)13 “Оценка справедливой стоимости” **справедливая стоимость** - это реальная цена активов на момент продажи или сумма, уплаченная непосредственно в момент передачи обязательств от одного участника рынка другому. Справедливая стоимость определяется на активном рынке, поэтому ее часто называют также рыночной стоимостью.

МСФО (IFRS)13 “Оценка справедливой стоимости” определил два основных момента, которые имеют важное значение в оценке справедливой стоимости.

Во-первых, стандарт устранил следующую неопределенность в оценке справедливой стоимости: справедливая стоимость – это цена покупателя или цена продавца? Исходя из определения видно, что справедливая стоимость: для актива – это цена покупателя (цена, которая может быть получена от покупателя при продаже актива); для обязательства – это цена принимающей стороны (при этом обязательство должно быть принято принимающей стороной непогашенным). Однако при наличии разницы в ценах покупателя и продавца: использование цен покупателя для активов и цен принимающей стороны для обязательств является правом, а не обязанностью; при оценке справедливой стоимости разрешено использование среднерыночного ценообразования.

Во-вторых, стандарт устанавливает следующие критерии для определения участников рынка. Участники рынка – покупатели и продавцы на основном (или наиболее выгодном) рынке, которые

независимы друг от друга, хорошо осведомлены и имеют необходимую информацию об операции и ее предмете (активе или обязательстве), имеют возможность и желают участвовать в операции с данным активом или обязательством.

В качестве справедливой стоимости активов и обязательств при купле-продаже между покупателями и поставщиками может выступить их первоначальная стоимость, остаточная стоимость, стоимость чистой реализации.

Первоначальная стоимость - это стоимость активов, которая включает в себя все затраты, связанные с приобретением, производством или строительством этих активов.

Остаточная стоимость - это стоимость активов, определенная как разница между их первоначальной стоимостью и накопленной суммой износа.

Стоимость чистой реализации - стоимость актива, сформированная исходя из состояния, качества, а также спроса и предложения на рынке. Данная стоимость может быть выше или ниже вышеприведенных видов стоимости, то есть первоначальной или остаточной стоимости актива. Данная стоимость, обычно, зависит от рынка, поэтому ее также называют рыночной стоимостью.

Дисконтированная (приведенная, текущая) стоимость - это оценка стоимости будущего потока платежей исходя из различной стоимости денег, полученных в разные моменты времени. Обычно, денежная сумма, полученная сегодня, имеет более высокую стоимость, чем та же сумма, полученная в будущем. Причем, деньги, полученные сегодня, могут принести в будущем доход после их инвестирования. Кроме того, деньги полученные в будущем в условиях инфляции обесцениваются, то есть на ту же сумму в будущем можно приобрести меньшее количество товаров или услуг. Также есть другие факторы, снижающие стоимость будущих платежей. Неравноценность разновременных денежных сумм численно выражается в ставке дисконтирования.

Таким образом, модель дисконтированной стоимости позволяет определить, какой объем финансовых вложений готов сделать инвестор для получения данного денежного потока. Дисконтированная стоимость будущего потока платежей является функцией ставки дисконтирования, которая может определяться в зависимости от доходности альтернативных вложений, стоимости привлечения (заимствования) средств, инфляции, срока, через который ожидается будущий поток платежей, риска, связанного с данным будущим потоком платежей и других факторов.

Номинальная стоимость - это стоимость, установленная эмитентом, обычно обозначенная непосредственно на ценной бумаге или денежном знаке.

Стоимость, по которой ценные бумаги продаются и покупаются, определяется спросом и предложением и называется **курсовой стоимостью**. Курсовая стоимость может отличаться от номинальной стоимости. Денежные знаки могут обладать **коллекционной стоимостью**, значительно превышающей номинальную стоимость. Это относится к юбилейным, редким или старинным денежным знакам. Стоимость монет, изготовленных из драгоценных металлов, чаще всего отличается от их номинальной стоимости, поскольку не может быть меньше стоимости металла, ушедшего на изготовление монеты.

Таким образом, как видно из вышеотмеченных, на предприятиях для оценки стоимости их активов, обязательств и других источников финансирования применяются различные виды оценки (см. табл. 15.1)

Таблица 15.1

Применение отдельных видов оценок для определения стоимости отдельных объектов бухгалтерского учета

Виды объектов бухгалтерского учета	Применение некоторых видов оценок				
	Рыночная стоимость	Справедливая стоимость	Остаточная стоимость	Номинальная стоимость	Плановая, нормативная стоимость
Основные средства	да	да	да	нет	нет
Неустановленное оборудование	да	да	Нет	нет	нет
Нематериальные активы	да	да	да	нет	нет
Капитальные вложения	да	да	нет	нет	нет
Долгосрочные финансовые инвестиции	да	да	да	нет	нет
Материалы	да	да	нет	нет	да
Незавершенное производство	да	да	нет	нет	да
Полуфабрикаты	да	да	нет	нет	да
Брак	нет	да	нет	нет	да
Готовая продукция	да	да	нет	нет	да
Говары	да	да	нет	нет	да
Отгруженный товар	да	да	нет	нет	да
Наличные денежные средства	нет	нет	нет	да	нет
Денежные документы	нет	да	нет	да	нет
Деньги на счетах в банках	нет	да	нет	да	нет
Денежные переводы	нет	да	нет	да	нет
Финансовые вложения	да	да	нет	да	нет

Расходы будущих периодов	нет	да	нет	нет	нет
Дебиторская задолженность долгосрочная	да	да	нет	нет	нет
Дебиторская задолженность текущая	да	да	нет	нет	нет
Кредиторская заолженность долгосрочная	да	да	нет	нет	нет
Кредиторская задолженность текущая	да	да	нет	нет	нет
Гранты	да	да	нет	нет	нет
Субсидии	да	да	нет	нет	нет
Резервы	да	да	нет	нет	нет

Для оценки стоимости активов, обязательств и других источников финансирования предприятий могут использоваться различные методы. Среди них самыми распространёнными являются затратный, доходный и сравнительный методы оценки. Эти методы оценки стоимости объектов бухгалтерского учета представляют собой концептуальные подходы, которые предусматривают применение различных методик для отражения в учете и отчетности результатов оценки их стоимости.

Активы и обязательства предприятий в балансе отражаются по наименьшей из стоимости. Такой стоимостью является главным образом себестоимость активов или же стоимость их чистой реализации, когда активы продаются по цене ниже себестоимости.

Себестоимость - это совокупность всех затрат, израсходованных на производство или же приобретение активов. Расходы предприятий на управление и реализацию продукции (работ, услуг) не входят в себестоимость активов, они покрываются за счет прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

Понятие калькуляции и ее применение в бухгалтерском учете

Калькуляция – это способ исчисления себестоимости приобретения и производства активов, а также продажной стоимости готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Главная цель калькуляции заключается в определении прежде всего себестоимости актива, а потом продажной стоимости его реализации.

Сфера применения калькуляции как метода исчисления себестоимости и продажной стоимости активов очень разнообразно. Объектами калькуляции на предприятиях являются множество активов, в частности основные средства, нематериальные активы, материалы, товары, готовая продукция, а также отдельные виды работ и услуг. Так, например, путем калькуляции определяется первоначальная стоимость

оприходованных основных средств, которая согласно IAS 16 «Основные средства» слагается из следующих затрат:

- *покупная стоимость, в том числе импортные пошлины и не возмещаемые налоги на покупку;

- * любые прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению;

- * затраты по займам;

- * предполагаемая стоимость демонтажа ликвидации актива и восстановления площадки (если существует обязательство в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»)

К расходам, связанным с приобретением основных средств относятся:

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на основные средства;

- таможенные пошлины и сборы;

- суммы налогов и сборов в связи с приобретением (созданием) объектов основных средств (если они не возмещаются);

- суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств;

- расходы по страхованию рисков доставки (создания) основных средств;

- вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которые приобретены основные средства;

- расходы на установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию основных средств;

- другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Для определения первоначальной стоимости поступившего основного средств в калькуляционную карту заносятся все вышеприведенные расходы на основе оправдательных документов и путем сложения сумм всех затрат устанавливается его первоначальная стоимость (себестоимость).

Исчисление себестоимости готовой продукции (работ, услуг) в соответствии с требованиями Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), а также о порядке формирования финансовых результатов, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 5 февраля 1995 года, Согласно данному положению все затраты, включаемые в себестоимость продукции(работ, услуг) делятся на материальные, трудовые (вместе с социальным налогом), амортизационные и прочие производственные затраты. На основе этих групп производственных

затрат, отраженных на соответствующих счетах основного производства, а также данных о выпуске продукции в натуральном выражении исчисляется себестоимость каждой единицы продукции (работ, работ, работ, услуг).

Калькуляционной единицей продукции (работ, услуг) считается объект, имеющий конкретную единицу измерения, например, 1 автомобиль, 1 холодильник, 1 п.м, 1 центр, 1 тонна/км. 1 тонна, г час, 1 порция и т.д.

На практике применяются различные виды калькуляции, такие как плановая калькуляция, нормативная калькуляция, фактическая калькуляция, процессная калькуляция, заказная калькуляция и т.д.

Плановая калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на плановых данных за конкретный отчетный период деятельности.

Нормативная калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на конкретных нормах затрат на выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Фактическая калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на фактических данных по выпуску и затратам на выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Процессная калькуляция – это калькуляция себестоимости конкретного процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг исходя из плановых, нормативных и фактических данных

Заказная калькуляция – это калькуляция себестоимости конкретного процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг исходя из плановых, нормативных и фактических данных

Во многих предприятиях для не усложнения учетных работ в течении отчетного периода учет выпуска готовой продукции ведется на основе плановой (нормативной) калькуляции себестоимости. В конце месяца, когда все фактические данные соберутся, составляют фактическую калькуляцию всей продукции и ее одной единицы, а также, соответственно, определяют отклонения между себестоимостью всей продукции и единицы продукции по плановой (или нормативной) и фактической калькуляции. На выявленные отклонения между фактической и плановой (нормативной) себестоимости делаются исправительные записи.

Калькуляция себестоимости служит основой определения продажной стоимости (продажных цен) на продукцию, работы и услуги. Продажная стоимость продукции, работ и услуг, обычно, устанавливается путем прибавки определенной суммы прибыли на производственную себестоимость. Следовательно, продажная стоимость складывается из следующих элементов:

$$\text{Продажная стоимость} = \text{Производственная себестоимость} + \text{Прибыль}$$

Следовательно, продажная стоимость продукции (работ, услуг) прямо пропорционально зависит от двух факторов: (1) от размера производственной себестоимости и (2) от размера планового накопления (прибыли), что вставляется сверху производственной себестоимости. Отсюда, очевидно, чем выше себестоимость, тем выше продажная стоимость и наоборот. Или же чем больше прибыль устанавливается сверху себестоимости, тем больше становится продажная стоимость продукции (работ, услуг). Основные резервы снижения продажной стоимости (цены реализации) кроются как в обеспечении снижения производственной себестоимости, так и установлении оптимального уровня прибыли на себестоимость.

Порядок применения метода калькуляции в определении себестоимости и продажной стоимости продукции рассмотрим на следующем примере. Скажем, что для изготовления 100 порций узбекского плова (каждая порция 250 грамм) по рецептуре уходит следующие материальные благо: мясо 6 кг, рис – 25 кг, масло растительное 8 кг, морковь – 20 кг, лук – 3 кг, соль и приправы – на 1 порцию 50 сум. Все продукты покупаются на рынке в день изготовления продукции и цены на продукты подтверждаются справкой администрации рынка. Предприятия общественного питания устанавливает торговую наценку в размере 20 % на общую сумму израсходованных продуктов и 25 % наценку за обслуживание от общей стоимости готовой продукции с торговой наценкой. Исходя из вышеприведенных данных себестоимости и продажная стоимость всей продукции и единицы продукции (1 порции плова) калькулируют следующим образом (см. табл. 15.2).

Таблица 15.2

Калькуляция себестоимости и стоимости продажи 1 порции узбекского плова

Затраты на 100 порций плова	Сумма, УЗС
1. Мясо 6 кг *70000 сўм	420 000
2. Рис 20 кг *20000 сўм	400 000
3. Масло 8 кг *15000 сўм	120 000
4. Морковь 20 кг *3000 сўм	60 000
5. Лук 3 кг *3000 сўм	9 000
6. Соль и приправы	5 000
7. Всего затраты	1014 000
<i>Средняя себестоимость 1 порции плова</i>	10 140-00
<i>Торговая наценка, 20 %</i>	2 028-00
<i>Цена с учетом торговой наценки</i>	12 168-00
<i>Надбавка общепита, 25 %</i>	3 042-00
<i>Продажная стоимость (цена) 1 порции плова</i>	15810

Калькуляция, которая выступает средством определения себестоимости и продажной стоимости активов, является внутренним делом предприятий, Плановая (нормативная) калькуляция себестоимости, обычно составляются экономистами и утверждается руководителем. Бухгалтеры на основе учетных данных калькулируют (определяют) фактическую себестоимость активов, реализации продукции, работ и услуг.

Глоссарий

Оценка – это способ выражения стоимости объектов бухгалтерского учета в денежном выражении.

Справедливая стоимость - это реальная цена активов на момент продажи или сумма, уплаченная непосредственно в момент передачи обязательства от одного участника рынка другому.

Первоначальная стоимость - это стоимость активов, которая включает в себя все затраты, связанные с приобретением, производством или строительством этих активов.

Остаточная стоимость – это стоимость активов, определенная как разница между их первоначальной стоимостью и накопленной суммой износа.

Стоимость чистой реализации - стоимость актива, сформированная исходя из состояния, качества, а также спроса и предложения на рынке.

Дисконтированная (приведённая, текущая) стоимость - это оценка стоимости будущего потока платежей исходя из различной стоимости денег, полученных в разные моменты времени.

Номинальная стоимость – это стоимость, установленная эмитентом, обычно обозначенная непосредственно на ценной бумаге или денежном знаке.

Себестоимость - это совокупность всех затрат, израсходованных на производство или же приобретение активов.

Калькуляция – это способ исчисления себестоимости приобретения и производства активов, а также продажной стоимости готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Плановая калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на плановых данных за конкретный отчетный период деятельности.

Нормативная калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на конкретных нормах затрат на выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Фактическая калькуляция – это калькуляция себестоимости, основанная на фактических данных по выпуску и затратам на выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Процессная калькуляция – это калькуляция себестоимости конкретного процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг исходя из плановых, нормативных и фактических данных

Заказная калькуляция – это калькуляция себестоимости конкретного процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг исходя из плановых, нормативных и фактических данных

Контрольные вопросы по теме

1. Что собой представляет оценка?
2. Какие виды оценки применяются в бухгалтерском учете?
3. Сущность калькуляции?
4. Как оцениваются себестоимость отдельных активов предприятий?
5. Какие виды калькуляции составляются на предприятиях?

Тема 16. УЧЕТ БИЗНЕС ПРОЦЕССОВ

План:

- 16.1. Учет процесса заготовления
- 16.2. Учет процесса производства
- 16.3. Учет процесса реализации готовой продукции (работ, услуг)

Ключевые слова: Производственные материальные запасы, Основные производственные запасы, Вспомогательные производственные запасы, Основное производство, Общепроизводственные расходы, Прямые затраты, Косвенные затраты, Готовая продукция, Брак продукции, Валовая выручка от реализации продукции (работ, услуг), Чистая выручка от реализации, продукции (работ, услуг), Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), Валовая прибыль (убыток) от реализации, Расходы на реализацию, Другие расходы периода

16.1. Учет процесса заготовления

Кругооборот средств на предприятиях начинается с процесса снабжения. Главной целью бухгалтерского учета по данному процессу является формирование разносторонней информации о заготовлении конкретных предметов труда, приобретении необходимых средств труда, а также создании новых рабочих мест и укомплектовании их рабочей силой разных специальностей.

Основными задачами бухгалтерского учета по процессу снабжения являются:

- вести учет заготовления и приобретения предметов и средств труда согласно критериям, раскрывающим их сущность;
- правильно классифицировать и группировать предметы и средства труда;
- правильно оценить предметы и средства труда;
- правильно вести учет транспортно-заготовительных и других дополнительных расходов, связанных с приобретением предметов и средств труда, включить их в себестоимость или расходы периода в соответствие с правилами, установленными в законодательных актах;
- осуществить своевременное и правильное оформление соответствующими документами, а также вести учет состояния и движения предметов и средств труда;
- обеспечить материальную ответственность за предметы и средства труда, контролировать правильное составление и представление отчетов о состоянии и движении этих имуществ со стороны материально ответственных лиц;

- обеспечить полное соответствие между отчетами и регистрами учета о состоянии и движении предметов и средств труда;

- обеспечить сохранность предметов и средств труда, для этого провести в установленные сроки их инвентаризацию, правильно определить ее результаты и вести их учет;

- эффективно использовать имеющиеся предметы и средств труда, не держать на балансе сверх нормативные, не нужные, устаревшие, не пригодные предметы и средства труда;

- не допустить сверх нормативные потери предметов труда, их хищение и расточительство;

- продать не нужные предметы и средства труда, правильно вести их учет;

- Своевременно заменить устаревшие средства труда новыми, самими современными средствами;

- правильно и своевременно провести переоценку средств труда, определить степень обесценения и правильно отразить эти факты в учете и отчетности.

Основными предпосылками правильной организации процесса снабжения и изготовления предметов труда являются следующее:

- разработка номенклатуры – ценника материалов;

- организация стройной системы документирования прихода и расхода материалов;

- разработка должностных обязанностей и инструктаж с материально – ответственными лицами;

- определение круга лиц, которые будут нести ответственность за совершение операций по расходу материалов и составление с ними договоров о материальной ответственности;

- утверждение приказом руководителя списка должностных лиц, имеющих право подписи в документах по расходу материалов;

- организация работы складского хозяйства;

- своевременное проведение инвентаризации и полное отражение ее результатов в учете.

Главным предметом труда на предприятиях являются материалы, Их называют также производственными запасами. Последние в зависимости от роли в производстве делятся на основные и вспомогательные производственные запасы.

Под **основными производственными запасами** понимаются сырьё и материалы, составляющие основной компонент произведенной продукции. Например, для предприятий, производящих колбасные изделия основным сырьем является мясо. В строительных организациях строительные материалы, а в транспортных организациях – топливо являются основными производственными запасами.

Вспомогательные производственные запасы – это материалы, которые играют второстепенную роль в изготовлении готовой продукции. Например, при производстве те же колбасных изделий вспомогательными производственными запасами выступают перец, чеснок, соль, уксус, пленка обертывания, шпагаты и другие.

Организация и порядок ведения бухгалтерского учета материалов, их оценка, а также другие вопросы управления материалами регламентируются НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» и другими документами.

В соответствии с данным НСБУ в состав материальных ценностей включаются следующие ценности:

- сырье, такие как хлопок, нефть, уголь, руда и т.д.;
- материалы, которые составляют основу изготавливаемой продукции (мука, сахар, кожа, волокно, материал и т.д.);
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия (моторы, шипы);
- топливо (уголь, бензин, нефтепродукты);
- тара и тарные материалы (деревянная, картонная, металлическая, стеклянная посуда);
- запасные части (детали, агрегаты машин, оборудования, механизмы);
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности - предметы сроком службы менее одного года и стоимостью за единицу менее 50-кратного размера базовой величины;
- прочие материалы.

В состав материальных ценностей не относятся материалы, не принадлежащие данному предприятию. Они выделяются в отдельную группу и учитываются на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и счете 003 «Материалы, принятые на переработку».

В организации бухгалтерского учета процесса заготовки серьезное внимание уделяется вопросам оценки и исчисления себестоимости приобретенных материалов. Действующее законодательство Республики Узбекистан предусматривает применение в учете следующих методов оценки материалов:

1. Свободная рыночная (договорная) или государством регулируемая цена. Такие цены устанавливаются предприятиями при заключении договоров поставок самостоятельно. Они используются в виде фактурных цен с указанием их в платежных документах поставщика.

2. Плановая цена. Она рассчитывается путем включения в договорную цену расходы, связанные с транспортно-заготовительными операциями.

Фактическая себестоимость материалов рассчитывается

ежемесячно путем прибавления к договорным ценам дополнительно израсходованные средства на уплату импортных таможенных пошлин и сборов, а также расходы по сертификации, комиссионных вознаграждений, налоги, расходы на перевозку, погрузку, разгрузку материалов. В этой связи и появляется необходимость применения в учете предварительно установленных цен, которые называются учетными в качестве плановых или договорных (фактурных) цен. Если в учете используются фактурные цены, то в конце месяца рассчитывается сумма и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактических.

Если же на предприятии применяется плановые цены, то в конце месяца необходимо рассчитать сумму и процент отклонений фактических цен от плановых (экономия или перерасход).

Ниже приводится пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов при использовании фактурных цен в качестве учетных (табл. 16.1).

Таблица 16.1

Расчет суммы и процента транспортно-заготовительных расходов по приобретению материалов

Показатель	Оценка материалов, в тыс.сум	
	По фактурным ценам	По фактической себестоимости
Остаток материалов на складе на начало месяца	9000	9600
Поступление материалов за отчетный период	200000	208500
ИТОГО	209000	218100
Сумма транспортно-заготовительных расходов, %	(218100-209000) 9100x100:209000	9100 4,35%
Израсходовано материалов за отчетный месяц	185000	(185000x4,35% :100+ 185000 = 193048
Остаток материалов на складе на конец месяца	(209000-185000) = 24000	(218100-193048) =25052

Метод измерения себестоимости материалов. В соответствии с НСБУ № 4) при включении израсходованных материалов в себестоимость продукции (работ, услуг) применяются следующие методы:

Метод средневзвешенной стоимости АВЕСО. Такой метод оценки предусматривает, что стоимость каждой единицы списываемых

материалов определяется средневзвешенной стоимостью однотипных единиц материалов в начале отчетного периода и стоимостью однотипных единиц, приобретенных или произведенных в течение отчетного периода. Средневзвешенная стоимость единиц материалов определяется делением всей стоимости материалов на количество единиц этих запасов.

Метод LIFO. Данный метод основан на списании стоимости израсходованных материалов в себестоимость продукции (работ, услуг) по цене, начиная из последней партии поступления материалов. То есть при данном методе в себестоимость списываются в начале то, что поступило последним. Данный метод на практике не применяется из-за постоянного повышения цен на материалы в условиях инфляции.

Метод FIFO. Представляет собой понятие первым поступил – первым списан. Данный метод является наиболее распространенным и предпочтительным. При применении метода FIFO в первую очередь на себестоимость произведенной продукции списывается стоимость запасов, приобретенных или произведенных первыми.

16.2. Учет процесса производства

Производство продукции, выполнение работ и оказание услуг составляют суть процесса производства. Данный процесс непосредственно связан с определенными затратами материальных, денежных, трудовых и прочих ресурсов. В совокупности эти затраты образуют себестоимость продукции (работ, услуг).

Для осуществления производственного процесса необходимо полное и своевременное обеспечение предприятия средствами производства. Это находит отражение в плане материально-технического снабжения, который включает расчеты потребности предприятия в сырье, материалах, таре и т.п. Бухгалтерский учет должен обеспечить действенный контроль, за своевременностью и полнотой поставки сырья и материалов, за качеством их приемки и правильностью цен, за сохранностью ценностей у материально-ответственных лиц.

Важным фактором производства является труд. В плане по труду и заработной плате входят показатели численности и фонда оплаты труда по предприятию в целом, по цехам и участкам производства, структура фонда оплаты труда, баланс рабочего времени и т.п. Задачей бухгалтерского учета является контроль, за выполнением норм выработки, за правильным использованием рабочей силы и расходованием фонда оплаты труда.

Производственная деятельность предприятия в целом оказывает всестороннее влияние на себестоимость продукции. Этот раздел плана производства включает смету затрат на производство, смету цеховых, общезаводских и внутри производственных расходов, калькуляции, план

по прибыли и рентабельности и т.п. Контроль, за формированием себестоимости продукции относится к одной из важнейших задач бухгалтерского учета. Правильная организация учета и калькулирования себестоимости позволяет точно и своевременно выяснить как общий уровень затрат, так и отдельных элементов себестоимости, их динамику за различные периоды производства, отклонения плановых норм и причины этих отклонений.

В условиях рыночной экономики снижение себестоимости продукции имеет большое значение, так как в конкурентной среде важны не только спрос и качество продукции, но и ее цена, в которой значительную часть составляет себестоимость.

В этой связи организация учета затрат на производство продукции должна быть построена в соответствии со следующими принципами.

- группировка затрат в бухгалтерском учете по экономическим элементам и статьям расходов, по видам продукции и подразделениям предприятия;

- неизменность принятой методики учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции;

- правильное обеспечение доходов и расходов по отчетным периодам;

- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции;

- разграничение в учете текущих затрат на производство и затрат, связанных с капитальными вложениями.

В целях внедрения единых норм и принципов накопления информации о затратах на производство и реализацию продукции государство устанавливает общий порядок формирования затрат, которые могут быть включены в себестоимость продукции, группировки доходов и расходов, их отражения в бухгалтерском учете.

Кабинет Министров Республики Узбекистан своим постановлением от 5 февраля 1999 г. №54 утвердил «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». В соответствии с Положением все затраты предприятия группируются по следующим группам:

а) затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции;

б) затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности;

в) чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытка до уплаты налога на прибыль (доход).

Таким образом статьи затрат можно классифицировать в такой последовательности:

Производственная себестоимость продукции.

- а) прямые и косвенные материальные затраты;
- б) прямые и косвенные затраты на труд;
- в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

2. Расходы периода

- а) расходы на реализацию;
- б) расходы по управлению (административные расходы);
- в) прочие операционные расходы и убытки;
- г) расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

3. Расходы по финансовой деятельности

- а) расходы по процентам;
- б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;
- в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;
- г) прочие расходы по финансовой деятельности.

4. Чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытки до уплаты налога на доход (прибыль).

В целом *затраты на производство продукции (работ и услуг)* включает в себя прямые и косвенные, переменные и постоянные расходы.

Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции, такие как:

- производственные материальные затраты;
- расходы по оплате труда основных производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству.

Указанные затраты являются переменными, так как их размер непосредственно связан с изменением объема производства.

Косвенные затраты - это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса, такие как: повременная заработная плата вспомогательных рабочих, амортизация производственных основных средств, содержание, текущий и капитальный ремонт производственных основных средств и другие затраты, которые остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Косвенные затраты включаются в производственную себестоимость продукции (работ и услуг) только в том случае, когда они связаны с производственным процессом. В производственную себестоимость не должны включаться такие расходы, как:

- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе или при переходе к следующему производственному этапу, например, естественная просушка лесоматериалов или хранение спирта для производства коньяка:

- административные расходы, не связанные с доведением запасов до их настоящего места нахождения и состояния, а также коммерческие (сбытовые) расходы;

- затраты и потери, относимые на убытки, затраты по аннулированным производственным заказам и на содержание законсервированных производственных мощностей.

Эти затраты, хотя и имеют отношение к производству, относятся к расходам данного отчетного периода.

В соответствии с экономическим содержанием, затраты включающие в производственную себестоимость продукции, группируются по следующим элементам:

- производственные материальные затраты;
- затраты на оплату труда производственного характера;
- отчисления на социальное страхование работников;
- амортизация основных фондов и нематериальных активов производственного назначения;
- прочие затраты производственного характера.

В состав материальных затрат, относимых в производственную себестоимость продукции включаются следующие статьи:

- сырье и материалы, приобретенные на стороне;
- покупные материалы, необходимые в процессе производства продукции с целью обеспечения нормального технологического процесса;
- покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними предприятиями или физическими лицами.

Что касается затрат на оплату труда производственного характера, то к ним следует отнести:

- заработную плату работников производственного характера начисленную за фактически выполненную работу, согласно сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов;
- надбавку к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, а именно: надбавки за сверхурочные и ночные работы и т.д.

К производственным затратам относится также социальный налог. Он исчисляется по установленной ставке к начисленной заработной плате.

В состав производственных затрат включаются также суммы амортизационных отчислений основных фондов и нематериальных активов, используемых в производственных целях. К ним можно отнести амортизационные отчисления производственных основных фондов и нематериальных активов.

К прочим затратам производственного назначения относятся

различные затраты с обслуживанием производства и организацией технологического процесса и другие, которые подробно изложены в Положении о составе затрат.

Обобщение информации о затратах основного производства, продукция (работы, услуги) которого является основным видом деятельности предприятия, осуществляется на счете 2010 "Основное производство".

Затраты предприятия подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты - предварительной (арендная, абонентная оплата и т.п.) или последующей (оплата за перерасход подотчетных сумм и др.).

По дебету счета 2010 "Основное производство" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 2010 "Основное производство" с кредитов счетов учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет 2010 "Основное производство" с кредита счета 2310 "Вспомогательное производство".

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, списываются на счет 2010 "Основное производство" со счета 2510 "Общепроизводственные расходы".

Потери от брака списываются на счет 2010 "Основное производство" с кредита счета 2610 "Брак в производстве".

По кредиту счета 2010 "Основное производство" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы могут списываться со счета 2010 "Основное производство" в дебет счета 2810 "Готовая продукция на складе", 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг".

Остаток по счету 2010 "Основное производство" на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства.

Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

16.3. Учет процесса реализации готовой продукции (работ, услуг)

Завершающим процессом основной деятельности предприятий является процесс продажи (реализации) выпущенной готовой продукции. В бухгалтерском учете формируется информация о показателях, характеризующих данный процесс в количественно-суммовом выражении. К числу основных показателей процесса продажи продукции (работ, услуг), относятся следующее (см. рис.16.1).

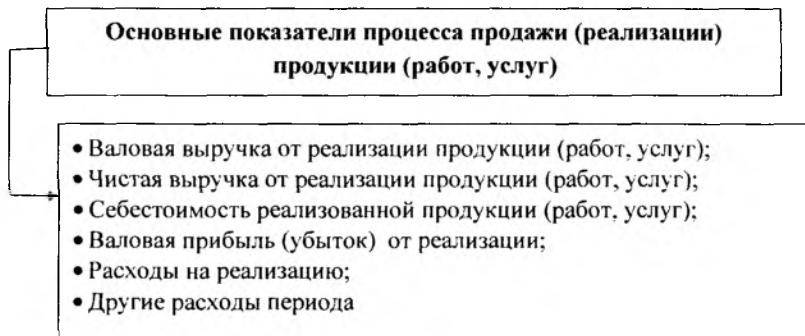


рис.16.1. Основные показатели процесса продажи (реализации) продукции (работ, услуг)

Валовая выручка– это сумма выручки, состоящей из чистой выручки (дохода) продавца, а также косвенных налогов (акцизного налога и налога на добавленную деятельность), включенных в продажную цену продукции (работ, услуг).

Чистая выручка– это сумма дохода продавца, состоящая из себестоимости и суммы планового накопления (прибыли).

Себестоимость реализации – это затраты, истраченные на производство реализованной продукции (выполненных работ и оказанных услуг).

Валовая прибыль (убыток) от реализации - это разница между чистой выручкой и себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг).

Расходы на реализацию – это дополнительные расходы предприятий по реализации продукции (работ, услуг), такие как, например рекламные расходы, зарплата работников отдела сбыта, складов готовой продукции, транспортные расходы по доставке готовой продукции покупателям, посреднические расходы и др. Эти расходы не включаются в себестоимость реализованной продукции, они покрываются за счет валовой прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

Под **прочими расходами периода** понимаются административные расходы и прочие операционные расходы предприятия.

Административные расходы – это расходы, связанные с управлением предприятия. К ним относятся зарплата работников аппарата управления, командировочные расходы, расходы связи, расходы на содержание служебных автомобилей, амортизация основных средств административного назначения и др.).

Прочие операционные расходы – это расходы предприятия, связанные с его общей деятельностью. К ним относятся такие расходы, как финансовая и благотворительная помощь, расходы по банковскому обслуживанию, ресурсные налоги, судебные издержки, штрафы, пеня и другие.

Основными задачами бухгалтерского учета по процессу продажи (реализации) продукции (работ, услуг) являются:

- правильное и своевременное документальное оформление продажи продукции (работ, услуг);
- правильное и своевременное отражение доходов от продажи продукции (работ, услуг) на соответствующих счетах;
- правильное и своевременное определение себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), отражение ее на соответствующих счетах;
- правильное и своевременное документальное оформление расходов по реализации, административных и прочих операционных расходов, вести их системный учет на соответствующих счетах;
- правильное определение финансовых результатов от реализации продукции, а также от основной деятельности.

Документальное оформление и учет реализации готовой продукции (работ, услуг)

Отгрузка и отпуск готовой продукции со склада производственного предприятия оформляется приказом-накладной. Этот документ объединяет два документа, а именно: приказ складу на отпуск и накладная для непосредственного отпуска со склада. На их основе выписываются счета-фактуры соответствующего типового образца, где указываются количество отгруженной продукции и сумма, причитающаяся за данную продукцию.

На практике возможны два способа учета отгруженной продукции: при применении **первого способа** моментом реализации считается дата отгрузки, сдачи продукции (работ, услуг) и предъявление в банк платежных документов (*метод начисления*); при **втором способе** моментом реализации считается дата оплаты покупателями счета-фактуры и зачисления соответствующих денежных средств на расчетный счет поставщика (*кассовый метод*).

Однако следует отметить, что в соответствии с «Законом о

бухгалтерском учете» и национальными стандартами бухгалтерского учета доходы и расходы предприятия должны быть отражены в отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени и даты поступления денег. Следовательно, для предприятий Республики Узбекистан принят первый вариант учета отгруженной продукции (*метод начисления*).

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

Согласно НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» для того, чтобы признать доходы от реализации продукции (работ, услуг) необходимо соблюдать следующие условия:

- если предприятие передало покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения продукцией (товарами);
- если предприятие не сохраняет право владения и контроля над проданными продукцией и товарами;
- сумма дохода может быть оценена с большой степенью достоверности;
- существует вероятность поступления предприятию дохода, связанного со сделкой.

Обобщение информации о доходах, полученных от реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также о возврате проданных товаров, скидок с продаж и цены, осуществляется на следующих счетах:

- 9010 "Доходы от реализации готовой продукции";
- 9020 "Доходы от реализации товаров";
- 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг";
- 9040 "Возврат проданных товаров";
- 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам".

По кредиту счетов 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств, а суммы доходов, полученных в прошлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду, отражаются в корреспонденции со счетом 6230 "Прочие отсроченные доходы".

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Счет 9040 "Возврат проданных товаров" предназначен для учета возврата реализованной продукции и товаров. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000) и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции и товаров. По дебету счета 9040 "Возврат проданных товаров" отражается стоимость возвращенных продукции и товаров в корреспонденции с соответствующими счетами учета: денежных средств - при возврате стоимости данных товаров покупателям и заказчикам; счетов к получению - на сумму аннулирования дебиторской задолженности по возвращенным товарам; счетов к оплате - на сумму возникшей задолженности по полученной от покупателей и заказчиков оплате и авансов по данным товарам. При этом по ранее начисленному налогу на добавленную стоимость, акцизному налогу производится запись по дебету соответствующих счетов учета задолженности по платежам в бюджет и кредиту соответствующих счетов учета денежных средств, счетов к получению. Себестоимость возвращенной продукции и товаров отражается по дебету соответствующих счетов учета ТМЗ и кредиту соответствующих счетов учета себестоимости реализованной продукции и товаров.

Счет 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" предназначен для учета скидок с продаж, предоставленных в соответствии с условиями договора, а также скидок с цены, предоставленных в связи с выявлением брака реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и т.п. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000, и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. По дебету счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" отражаются суммы предоставленных скидок с продаж и цены в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

Аналитический учет по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) ведется по каждому виду реализуемой продукции (товаров), выполняемых работ и оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет можно вести по географическим сегментам (регионам) реализации и другим сегментам, необходимым для управления предприятием.

Как уже было сказано выше, отгрузка продукции в текущем учете оформляется по учетным ценам (плановым или отпускным), так как фактическая себестоимость ее момент отгрузка еще не известна. В конце месяца определяется фактическая себестоимость отгруженной продукции

и рассчитывается отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости. Порядок такого расчета приведена в табл. 16.2.

Таблица 16.2.

Расчет фактической себестоимости и отклонений от учетной себестоимости по готовой продукции

Показатели	Учетная цена	Фактическая себестоимость	Отклонение (+,-)
Остаток готовой продукции на начало месяца	400000000	420000000	+20000000
Поступило из производства готовой продукции за месяц	1600000000	1544000000	-56000000
ИТОГО	2000000000	1964000000	-36000000
Отношение фактической себестоимости к учетной цене, % (1964000000:2000000000x100) = 98,2%			
Отгружено готовой продукции за месяц	1800000000	1768000000 (1800000000 x 98,2%)	-32000000
Остаток готовой продукции на конец месяца	200000000	196000000	-4000000

На сумму отклонений в конец месяца дается проводка:
 дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» – 32
 кредит 2810 «Готовая продукция» – 32

Глоссарий

Производственные материальные запасы – это материальные активы, используемые в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Основные производственные запасы - сырьё и материалы, составляющие основной компонент произведенной продукции.

Вспомогательные производственные запасы – это материалы, которые играют второстепенную роль в изготовлении готовой продукции.

Основное производство – это процесс производства, направленный на выпуск продукции, которая образует основную деятельность, согласно учредительных документов хозяйствующего субъекта.

Вспомогательное производство – это подразделения предприятия, которые предназначены для обеспечения энергией, инструментами, тарой, ремонтными, транспортными услугами.

Общепроизводственные расходы - это затраты по управлению производством.

Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции.

Косвенные затраты - это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса.

Готовая продукция- это изделия, прошедшие все технологические этапы обработки, отвечающие по качеству требованиям госстандарта и оприходованные на склад предприятия.

Брак продукции – это изделие, которое не соответствует по своему качеству требованиям стандарта и техническим условиям.

Валовая выручка– это сумма выручки, состоящей из чистой выручки (дохода) продавца, а также косвенных налогов (акцизного налога и налога на добавленную деятельность), включенных в продажную цену продукции (работ, услуг).

Чистая выручка– это сумма дохода продавца, состоящая из себестоимости и суммы планового накопления (прибыли).

Себестоимость реализации – это затраты, истраченные на производство реализованной продукции (выполненных работ и оказанных услуг).

Валовая прибыль (убыток) от реализации - это разница между чистой выручкой и себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг).

Расходы на реализацию – это дополнительные расходы предприятий по реализации продукции (работ, услуг), такие как, например рекламные расходы, зарплата работников отдела сбыта, складов готовой продукции, транспортные расходы по доставке готовой продукции покупателям, посреднические расходы и др. Эти расходы не включаются в себестоимость реализованной продукции, они покрываются за счет валовой прибыли от реализации продукции (работ, услуг).

Административные расходы – это расходы, связанные с управлением предприятия, к ним относятся зарплата работников аппарата управления, командировочные расходы, расходы связи, расходы на содержание служебных автомобилей, амортизация основных средств административного назначения и др.).

Прочие операционные расходы – это расходы предприятия, связанные с его общей деятельностью, к ним относятся такие расходы, как финансовая и благотворительная помощь, расходы по банковскому обслуживанию, ресурсные налоги, судебные издержки, штрафы, пеня и другие.

Контрольные вопросы по теме

1. Что собой представляет процесс снабжения и заготовления материалов?
2. Какие основные задачи предстоят перед бухгалтерским учетом по процессу снабжения и заготовления материалов?
3. Какими документами оформляется поступление материалов?
4. Как ведется складской учет материалов?
5. Как ведется бухгалтерский учет материалов?
6. Что собой представляет процесс производства?
7. Какие основные задачи предстоят перед бухгалтерским учетом по процессу производства?
8. Как ведется учет основного производства?
9. Как ведется учет вспомогательного производства?
10. Что собой представляет процесс реализации продукции (работ, услуг)?
11. Как ведется учет себестоимости реализованной продукции (работ, услуг)?
12. Как определяется валовая прибыль от реализации?

Тема 17. КОРРЕКТИРОВКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ (ADJUSTMENTS). СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

План:

- 17.1. Корректировки в бухгалтерском учете (adjustments).
- 17.2. Составление финансовой отчетности

Ключевые слова: Корректировки в бухгалтерском учете (adjustments).
финансовая отчетность

17.1. Корректировки в бухгалтерском учете (adjustments).

Откорректировать бухгалтерскую финансовую отчетность может потребоваться по различным причинам, например, в связи с изменением методов учета, принятых организацией или предусмотренных действующими регулятивами, по причине выявления допущенных ошибок или в связи с изменением учетных оценок, формируемых на основе профессиональных суждений. Поправки могут затрагивать отчетность предыдущих отчетных периодов* либо вноситься в отчетность текущего периода и учитываться при составлении отчетности в будущем (то есть перспективно).

Примечание:

* Обычно в переводах МСФО поправка данного типа называется ретроспективной, что соответствует прямому переводу слова retrospective. Однако, на наш взгляд, поскольку смысл данной корректировки состоит в придании новой учетной политике обратной силы, то есть распространения ее действия на предыдущие отчетные периоды, здесь более уместен термин "ретроактивная корректировка". Отметим, что в некоторых британских и американских комментариях МСФО используется понятие retroactive adjustment.

МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки" регламентирует порядок выбора и изменения учетной политики, раскрытие информации о таких изменениях, а также устанавливает правила отражения изменения учетных оценок и исправления ошибок.

Корректировка бухгалтерской отчетности

Откорректировать бухгалтерскую финансовую отчетность может потребоваться по различным причинам, например, в связи с изменением методов учета, принятых организацией или предусмотренных действующими регулятивами, по причине выявления допущенных ошибок или в связи с изменением учетных оценок, формируемых на основе профессиональных суждений. Поправки могут затрагивать отчетность предыдущих отчетных периодов* либо вноситься в отчетность

текущего периода и учитываться при составлении отчетности в будущем (то есть перспективно).

Примечание:

* Обычно в переводах МСФО поправка данного типа называется ретроспективной, что соответствует прямому переводу слова *retrospective*. Однако, на наш взгляд, поскольку смысл данной корректировки состоит в придании новой учетной политике обратной силы, то есть распространения ее действия на предыдущие отчетные периоды, здесь более уместен термин "ретроактивная корректировка". Отметим, что в некоторых британских и американских комментариях МСФО используется понятие *retroactive adjustment*.

МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменение учетных оценок и ошибки" регламентирует порядок выбора и изменения учетной политики, раскрытие информации о таких изменениях, а также устанавливает правила отражения изменения учетных оценок и исправления ошибок.

17.2. Составления финансовой отчетности

Финансовая отчетность, ее значение и состав

Финансовая отчетность представляет собой систематизированную информацию о финансовом положении субъекта бухгалтерского учета на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Отчетность – совокупность сведений о результатах и условий работы предприятия за истекший период, представленных соответствующим хозяйствующим субъектам с целью анализа, контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источниках их образования, финансовых результатах работы, налогообложении, дивидендах.

Основная задача отчетности – изыскание резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности на рынке за счет повышения качества и ассортимента продукции, «ноу-хау» и прочих разработок. По данным отчетности руководитель отчитывается перед собственниками, учредителями и другими структурами управления и контроля (банками, финансовыми организациями), вышестоящими официальными органами власти и управления.

В первую очередь отметим, что предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке квартальную и годовую отчетность следующим пользователям:

- собственникам (органам, уполномоченным управлять имуществом, участникам, учредителям) в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой инспекции;
- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан возложены проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности.

В соответствии с последними нормативными документами микрофирмы, малые предприятия и приравненные к ним хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность один раз по итогам отчетного года.

Согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»:

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается с 1 января по 31 декабря включительно.
2. Первым отчетным годом для создаваемых предприятий и учреждений считается период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря того же года.
3. Хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность не позднее 15 февраля следующего за отчетным годом.

Для министерств, ведомств других органов управления и некоторых субъектов МФ РУз, устанавливает иные сроки представления отчетности.

Отчет подписывает руководитель и главный бухгалтер, если же учет на предприятии осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Необходимо отметить, что годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении, является открытым к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия представленная в соответствующие органы рассматривается и утверждается в порядке установленном учредительными документами.

Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие формы годового отчета:

- № 1 «Баланс предприятия»
- № 2 «Отчет о финансовых результатах»
- № 4 «Отчет о денежных потоках»
- № 5 «Отчет о собственном капитале»
- Примечания, расчеты и пояснения.

Предприятия, имеющие дочерние предприятия, филиалы и представительства составляют консолидированную финансовую отчетность.

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

Финансовая отчетность представляется:

- налоговым органам, включая налоговые расчеты и декларации;
- собственникам в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистики по месту своей регистрации;
- другим органам в соответствии с законодательством.

Годовая финансовая отчетность согласно Закону предоставления не позднее 15 февраля после окончания отчетного года.

В целях обеспечения достоверности информации финансовой отчетности хозяйствующие субъекты периодически проводят инвентаризацию ценностей, имущества, расчетов и других.

Инвентаризация – это установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактических производственных затрат путем пересчета инвентаризируемого объекта в натуре, т.е. снятия остатков, или путем проверки учетных записей.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете. Учитывают неучтенные хозяйственные операции, контролируют сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Инвентаризации бывают полные, охватывающие все виды ресурсов предприятия, и частичные, охватывающие какую-либо определенную группу хозяйственных средств или их источников, например, материалы на одном складе. Инвентаризации могут быть плановые и внеплановые.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательства, проверяемых при каждой из них, устанавливаются предприятием, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- при передаче имущества предприятия, учреждения в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного и муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация зданий, сооружений и других недвижимых объектов основных средств может проводиться один раз в два-три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случае пожара или стихийных бедствий.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты или увеличение финансирования (фондов) с последующим установлением причин излишка и виновных лиц;
- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя предприятия соответственно на издержки производства, обращения или на уменьшение финансирования (фондов). Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;
- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порчи сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства, обращения или уменьшение финансирования (фондов) с последующим прибавлением к налогооблагаемой базе.

Рассмотрим порядок проведения инвентаризации расчета с дебиторами и кредиторами.

Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами заключается во взаимной выверке расчетов с соответствующими предприятиями, организациями и отдельными лицами. Записи сумм долга за тем или иным дебитором, которые числятся по данным бухгалтерского учета предприятия, сверяются с записями сумм долгов по данным бухгалтерского учета предприятий дебиторов и кредиторов, а также отдельных лиц.

Особое место в инвентаризации дебиторской задолженности занимают просроченные платежи за продукцию, работы и услуги для предприятий, работающих по учету реализации с момента отгрузки и сдачи работ. В данном случае резерв по сомнительным долгам создается в полной сумме платежных документов, по которым истек срок платежа, установленный в договоре.

Проверка расчетов осуществляется либо путем посылки письма, либо путем командирования работников бухгалтерии на предприятие, числящее дебитором. В том случае, когда счетный работник выезжает лично для проверки расчетов, он по окончании проверки составляет акт. При сверке может оказаться, что задолженность стала нереальной: предприятия ликвидированы и правопреемников установить не удалось, пропущена исковая давность, дебитор не признает долга и т.д. в таких случаях в бухгалтерии предприятия составляются списки на безденежную дебиторскую задолженность. В списках против каждого дебитора и кредитора указывают причины, по которым долг следует считать нереальным.

Указанные списки представляются на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии. После заключения комиссии долги, по которым истекла исковая давность, а также присужденные судом, но не взысканные в связи с несостоятельностью должника, списываются по распоряжению руководителя предприятия за счет резерва по сомнительным долгам (прочие долги).

Дебиторская задолженность списывается по ведомости №7 и журналу-ордеру № 8 по кредиту счетов дебиторов, на которых числилась задолженность в корреспонденции с дебетом счетов 9437. Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не считается аннулированием задолженности. Она подлежит учету за балансом в течение пяти лет.

Списываемая не востребованная кредиторская задолженность зачисляется в состав прибыли предприятия.

На предприятии в период инвентаризации хозяйственных средств создается центральная инвентаризованная комиссия, которая разрабатывает план инвентаризации.

Результаты инвентаризации рассматриваются инвентаризационной комиссией с принятием решения, за счет кого должны быть отнесены недостатки, выявленные при инвентаризации, или как оприходованы излишки. Решения комиссией протоколируются. Протоколы в зависимости от размера и характера недостатков утверждаются руководителем предприятия или вышестоящей организацией по ходатайству руководства предприятия. На основании утвержденных протоколов бухгалтерия производит записи по счетам, приводя тем самым в соответствие данные инвентаризации и текущего учета.

Организация работы по составлению отчетности

Для обеспечения своевременного составления квартального и годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. При ручной технике учета в сроки, установленные графиком, подсчитывают итоги в журналах ордерах, суммы из одних регистров записывают в другие и осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденций счетов.

Последовательность учетных работ при переносе сумм и закрытие учетных регистров, например, при журнально-ордерной форме по окончании месяца следующие:

из листов-расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости при этом делают соответствующие отметки в листках-расшифровках и журналах ордерах;

из ведомости по дебету счета 5010 «Касса» и ведомости по счету 5110 «Расчетный счет» переносятся итоги в журналы-ордера по учету «Товаров», «Материалов» и др.;

подсчитывают итоги в ведомостях аналитического учета соответствующих объектов учета, после чего итоговые данные отражают в соответствующих журналах-ордерах;

подсчитывают итоги оборотов по кредиту счетов в журналах-ордерах.

Если журналы-ордера содержат аналитические данные по счетам, делают подсчеты и определяют остаток на следующий месяц, сверяют итоги различных регистров, имеющих взаимосвязь по корреспондирующим счетам. Например, в журнале-ордере № 1 «Касса» итог графы отражающий корреспонденцию дебета счета 5010, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию счетов в ведомости № 2 по счету 5110 «Расчетный счет». Такая сверка показателей применяется по всем журналам-ордерам.

Далее производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу – обороты по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому и аналитическому счету. Записи в Главную книгу делают только из журналов-ордеров.

После определения в Главной книге остатков по счетам их сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные таблицы по данным регистров журнально-ордерной формы. При этом надочиметь в виду, что необходимо закрывать все «Транзитные счета».

В предыдущих разделах текстов лекций, в частности в разделе «Основы теории бухгалтерского учета» было отмечено, что хозяйствующие субъекты могут вести бухгалтерский учет по удобной для них форм бухгалтерского учета. Одной из таких форм была названа «Упрощенная форма ведения учета и отчетности».

Для этих целей был разработан НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» (утвержден МФ РУз 23 ноября 1999 г. № 87 и зарегистрирован МФ РУз 24 января 2000 г. № 879 с изменениями от 13 октября 2003 г. № 879-1).

Согласно данному стандарту субъектами малого предпринимательства в РУз разделяются по следующим критериям:

- Микрофирмы со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях – не более 20 человек, в сфере услуг и других непродовственных отраслях – не более 10 человек, в оптовой, розничной торговле и общественном питании – не более 5 человек.

- Малые предприятия со среднегодовой численностью занятых в отраслях:

а) легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов, - не более 100 человек;

б) машиностроения, металлургии, топливно-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно-производственной сферы, - не более 50 человек.

в) науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного питания и другой непроизводственной сферы, - не более 25 человек.

- Малые предприятия и микрофирмы самостоятельно выбирают учетную политику предприятия исходя из потребностей своей хозяйственной деятельности.

- Бухгалтерский учет и отчетность ведутся субъектами малого предпринимательства в соответствии с едиными методологическими основами и порядком, установленными законодательством.

- Для организации учета по упрощенной форме малые предприятия и микрофирмы на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий имеют право составить сокращенный рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволяет вести учет средств и их источников на основных счетах и тем самым обеспечить контроль за достоверностью данных бухгалтерского учета в целом.

- Малые предприятия и микрофирмы могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы или соблюдении следующих требований:

а) единой методологической основы (принцип двойной записи);

б) взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;

в) сплошном отражении всех хозяйственных операций в регистрах;

г) учета на основании первичных учетных документов; накопления и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью, а также для составления финансовой отчетности.

- Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных материальных носителей первичной учетной информации. Следующими этапами учета являются:

а) регистрация сведений, содержащихся в первичных учетных документах, в применяемых регистрах бухгалтерского учета;

б) составление финансовой отчетности;

в) использование данных бухгалтерских регистров для получения другой необходимой для хозяйствующего субъекта информации.

- Формы первичных документов, самостоятельно разрабатываемые хозяйствующими субъектами, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные в соответствующих типовых формах, с добавлением элементов, отражающих специфику данного субъекта.

Глоссарий

Ретроспективное исправление - **корректировка** признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущих периодов никогда не была допущена.

Перспективное изменение — это **корректировка** балансовой стоимости актива, обязательства или компонента капитала за период, в котором было сделано изменение, и признание изменения путём включения в финансовый результат периода, когда было сделано изменение, и в будущих периодах, если оно влияет на эти периоды.

Денежные средства - это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном, валютном и других банковских счетах.

Денежные эквиваленты - это краткосрочные, высоколиквидные инвестиции (финансовые вложения), быстро и легко обратимые в известные денежные суммы и подтвержденные незначительному риску колебаний их стоимости.

Денежные потоки - это притоки (поступления) и оттоки (расходование, выбытие) денежных средств и их эквивалентов.

Отчет о денежных потоках - совокупность показателей, развернуто характеризующая поток денежных средств за отчетный период.

Операционная деятельность - это основная деятельность хозяйствующего субъекта, приносящая доход, а также иная хозяйственная деятельность субъекта, не относящаяся к инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность - это приобретение и продажа долгосрочных активов и других объектов инвестиций, не включенных в денежные эквиваленты.

Финансовая деятельность - это деятельность хозяйствующего субъекта, результатом которой является изменение в размере и составе собственного капитала и заемных средств.

Хеджирование - сделка как способ защиты, при котором субъект получает возможность застраховать себя от возможных потерь, возникающих от курсовых разниц, выраженный в виде приобретения активов или обязательств по форвардным, фьючерсным и другим контрактам в иностранной валюте с намерением покрытия предполагаемых потерь.

Контрольные вопросы по теме

1. Корректировки в бухгалтерском учете (adjustments)?
2. Какие виды исправлений ошибок имеется в бухгалтерском учете?
3. Сущность финансовой отчетности?
4. Какие формы финансовой отчетности имеются в Республике Узбекистан?

Тема 18. СИСТЕМА КОНТРОЛЯ

План:

18.1. Сущность системы контроля

18.2. Виды контроля

Ключевые слова: Контроль, функция контроля, предварительный контроль, текущий контроль, последующий контроль

18.1. Сущность системы контроля

Контроль – это процесс, при помощи которого руководство организации определяет, правильные ли его решения и не нуждаются ли они в корректировке. Контроль – это процесс обеспечения достижения организацией своих целей.

Функция контроля – это такая характеристика управления, которая позволяет выявить проблемы и скорректировать деятельность организации до того, как эти проблемы перерастут в кризис.

Сущность контроля заключается в трех основных элементах:

1. Установление контролируемых стандартов деятельности;
2. Измерение и анализ результатов деятельности, информация о которых получена с помощью контроля;
3. Корректировка технологических, хозяйственных и иных процессов в соответствии со сделанными выводами и принятыми решениями.

Без надежной системы контроля ни одна организация не может успешно функционировать. Его задачи следующие:

Во-первых, контроль позволяет обнаружить во внешней или внутренней среде организации факторы, которые могут оказать существенное влияние на ее функционирование и развитие, и своевременно на них отреагировать.

Во-вторых, контроль помогает вскрыть неизбежные в деятельности любой организации нарушения, изъяны, ошибки и оперативно принять меры к их устранению.

В-третьих, результаты контроля служат основой для оценки работы организации и ее персонала за определенный период, эффективности и надежности системы управления ею.

18.2. Виды контроля

Контроль, осуществляемый бухгалтерской службой, можно подразделить на три вида: предварительный, текущий и последующий.

Под предварительным контролем принято понимать осуществление учетным аппаратом контрольных функций до совершения хозяйственной операции (факта хозяйственной деятельности). Поле деятельности

бухгалтерии по предварительному контролю обширно. В целях предварительного контроля все документы, служащие основанием для приема и выдачи денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, а также изменяющие кредитные и расчетные обязательства хозяйствующего субъекта подписывает не только руководитель субъекта, но и главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате главного бухгалтера) или уполномоченные ими на это лица.

Следовательно, до скрепления подписью чеков, приходных и расходных кассовых ордеров, платежных поручений, доверенностей и других подобных документов главный бухгалтер или иной работник бухгалтерии по его поручению имеет полномочия предварительно выяснить экономическую целесообразность и законность предполагаемых фактов хозяйственной деятельности (хозяйственных операций), т.е. осуществить функции предварительного контроля.

Эта функция подкреплена и правом: ни один из перечисленных документов не имеет силы и не должен быть принят к исполнению материально ответственными лицами, бухгалтерской службой и банковскими и кредитными организациями, если он не подписан главным бухгалтером или уполномоченным им лицом.

Следовательно, подпись представителя бухгалтерской службы на документе является неотъемлемой частью предварительного контроля. Но это доложение охватывает в основном функции по предварительному контролю внутри хозяйствующего субъекта. Не менее важны такие функции и при взаимоотношениях с другими хозяйствующими субъектами (организациями, предприятиями, банками и даже органами государственной власти). По крайней мере, договоры, соглашения и другие документы о намерениях, заключаемые на получение и продажу материально-производственных запасов, выполнение работ и оказание услуг (особенно это касается взаимоотношений с жилищно-коммунальными хозяйствами, банковскими и кредитными организациями), должны пройти предварительный контроль со стороны бухгалтерской службы. Другое дело -- принято ли в данной организации правило предварительного визирования документа со стороны бухгалтерии. Юридически и экономически неправильно составленный договор (соглашение) обычно приводит к нежелательным последствиям при его исполнении, особенно при взаимоотношениях с налоговыми или другими контролирующими органами.

Осуществление предварительного контроля возлагает на бухгалтеров и большую ответственность, ибо недостаточно только хорошо знать действующее законодательство (особенно налоговое, гражданское и трудовое), методологию и организацию бухгалтерского учета. Необходимо свободно разбираться в технологии производства, в функциях управления хозяйствующим субъектом, правильно определять экономическую целесообразность той или иной хозяйственной операции,

подсказывать руководителю законодательно правильные решения хозяйственных (особенно финансово-налоговых) вопросов, предостерегать от нарушения действующего законодательства.

Не менее важен и текущий контроль. Под текущим контролем принято понимать осуществление бухгалтерской службой контрольных функций в момент совершения хозяйственной операции или вслед за ее совершением. Принимая документы, в которых зафиксированы факты хозяйственной жизни (хозяйственные операции), представитель бухгалтерской службы (представитель вычислительного центра, если документы поступают сюда минуя бухгалтерию) призван проверить их прежде всего с позиции законности операций, а затем с точки зрения правильности оформления, арифметических вычислений и подсчетов. Только после текущего контроля документ находит отражение в бухгалтерском учете.

Вот почему важно, чтобы в хозяйствующем субъекте существовало правило, закрепленное в официальном распоряжении руководителя, об обязанностях оперативных и других работников по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению документов и других сведений, необходимых для надлежащей организации бухгалтерского учета, в бухгалтерскую службу в установленные сроки.

Иногда на предприятиях считают, что это надуманное требование главного бухгалтера, из-за чего возникают нежелательные конфликты. Напомним, что требования главного бухгалтера (бухгалтера, сторонней организации, осуществляющей бухгалтерский учет) по документальному оформлению фактов хозяйственной деятельности специально закреплено в действующем законодательстве.

Как бы ни был гибок и правильно и качественно налажен текущий контроль (в основном это определяется порядком заполнения первичных учетных документов и их оформления), но если он осуществляется после совершения операций (фактов), то носит по существу чисто формальный характер. Поэтому в практике найдено много надежных способов текущего контроля в момент совершения тех операций, которые вызваны какими-либо нарушениями производственного процесса, либо связаны с отклонениями от установленных норм и нормативов использования материально-производственных запасов, оплаты труда и другими отступлениями от условий производственной и другой уставной деятельности.

К числу таких способов можно отнести оформление указанных операций специальными сигнальными документами (особыми требованиями на отпуск или замену материальных ресурсов, листками на доплату и т.д.). При этом разрешение на подобные операции обычно дает должностное лицо -- мастер, руководитель структурного подразделения (цеха, мастерской, участка), главный специалист (главный инженер, менеджер и др.), ответственное за осуществление определенных операций

(фактов) внутри хозяйствующего субъекта. Такая система предварительного разрешения совершения операции в связи с отклонениями от установленных норм, нормативов или смет (бюджетов) во многих случаях препятствует нежелательному либо незаконному расходованию активов.

Эффективным средством текущего контроля служат периодически проводимые инвентаризации. Организация и проведение инвентаризаций материально-производственных запасов не входят в круг непосредственных обязанностей работников бухгалтерской службы. Бухгалтерия призвана лишь контролировать их своевременное проведение. Однако инвентаризация - один из методов текущего контроля, а потому участие бухгалтерской службы в проведении инвентаризации - одна из функций бухгалтерии. Текущая проверка наличия отдельных видов материально-производственных запасов при выборочном обследовании мест хранения, наличия денежных средств у кассиров также входит в функции бухгалтерской службы.

Более подробно об инвентаризации как функции бухгалтерской службы будет рассказано в одной из глав этого учебника.

Под последующим контролем подразумевают осуществление бухгалтерской службой контрольных функций по истечении определенного времени, исчисляемого обычно отчетным периодом. Областью такого контроля являются в основном итоги предпринимательской деятельности хозяйствующего субъекта и его подразделений за отчетный период. Обычно сюда относится оценка результатов работы по данным промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности или по данным бухгалтерского учета за определенный период (декаду, половину месяца, месяц). В этих случаях последующий контроль является логическим продолжением экономического анализа.

В крупных хозяйствующих субъектах функции последующего контроля обычно возлагают на службу внутреннего аудита, которая главным образом занята проверкой деятельности структурных подразделений хозяйствующего субъекта. В зависимости от объема выполняемых функций служба внутреннего аудита может быть самостоятельной службой в аппарате управления или входить в состав бухгалтерской службы.

Глоссарий

Контроль – это процесс, при помощи которого руководство организации определяет, правильные ли его решения и не нуждаются ли они в корректировке.

Функция контроля – это такая характеристика управления, которая позволяет выявить проблемы и скорректировать деятельность организации до того, как эти проблемы перерастут в кризис.

Предварительный контроль - осуществление учетным аппаратом контрольных функций до совершения хозяйственной операции (факта хозяйственной деятельности).

Текущий контроль- осуществление бухгалтерской службой контрольных функций в момент совершения хозяйственной операции или вслед за ее совершением.

Последующий контроль- осуществление бухгалтерской службой контрольных функций по истечении определенного времени, исчисляемого обычно отчетным периодом.

Контрольные вопросы по теме

1. В чем суть контроля и перечислите его отличительные черты?
2. Какие имеются виды контроля?
3. Для чего нужно проводить предварительный контроль?
4. Как проводится текущий контроль?
5. Кто осуществляет последующий контроль?

Тема 19. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

План:

19.1. Характеристика обществ с ограниченной ответственностью

19.2. Организация бухгалтерского учета в обществе ограниченной ответственности

Общество с ограниченной ответственностью — это учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, учредительный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров и число участников которого ограничено по Закону об обществах с ограниченной ответственностью.

Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей.

Учредительными документами ООО выступают учредительный договор, подписанный его участниками, и утвержденный ими устав. Если общество создается одним лицом, его учредительным документом будет устав.

Уставный капитал общества составляет из стоимости вкладов его участников.

Высший орган общества с ограниченной ответственностью — общее собрание его участников. Для текущего руководства деятельностью общества создается исполнительный орган, подотчетный общему собранию.

К исключительной компетенции общего собрания относятся:

- Изменение устава общества
- Изменение размера уставного капитала
- Образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий
- Учреждение годовых отчетов и бухгалтерских балансов.
- Распределение прибыли и убытков общества.
- Решение о реорганизации или ликвидации общества.
- Избрание ревизионной комиссии.

Число участников любого общества с ограниченной ответственностью не может быть более пятидесяти, в случае превышения установленной численности оно должно быть преобразовано в акционерное общество или производственный кооператив.

Общество с ограниченной ответственностью не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица.

Основные достоинства общества с ограниченной ответственностью:

- участники общества несут риск только в пределах их вкладов в уставный капитал и не несут ответственности по обязательствам общества;

- самостоятельно устанавливает структуру организации и управления обществом;

- закрытость общества от других участников рынка и общества (приватность); общество не обязано публиковать сведения о своей деятельности (бухгалтерские балансы, счета прибылей и убытков и др.).

Основные недостатки объединения капиталов в форме общества с ограниченной ответственностью:

- выход одного из партнеров из общества вынуждает изымать его долю из уставного капитала, что может отрицательно сказаться на бизнесе;

- большое значение личного фактора в организации и деятельности общества;

- каждый из компаньонов вынужден для принятия решения принимать во внимание мнение остальных участников.

Общество с ограниченной ответственностью — наиболее распространенная форма организации бизнеса для мелких и средних предприятий. Оно часто используется для объединения капиталов лиц, хорошо знающих друг друга, например, членов одной семьи, родственников.

Общество с дополнительной ответственностью — это общество с ограниченной ответственностью, участники которого несут субсидированную ответственность по его обязательствам в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов в соответствии с учредительными документами общества.

На основании Закона Республики Узбекистан “Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью” принятым 6 декабря 2001 г., № 310-II:

Правовое положение обществ с ограниченной и дополнительной ответственностью

Общество с ограниченной или дополнительной ответственностью (далее — общество) приобретает статус юридического лица с момента его государственной регистрации в порядке, установленном законодательством.

Общество вправе выступать учредителем или иным образом участвовать в уставном фонде (уставном капитале) других юридических лиц, создавать представительства и филиалы в порядке, установленном законодательством.

Общество создается на неопределенный срок, если иное не установлено его учредительными документами.

Общество вправе иметь круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на государственном языке и указание местонахождения общества. Печать общества может содержать также его фирменное наименование на других языках по выбору общества.

Общество вправе иметь штампы и бланки со своим фирменным наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ и услуг.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Общество может осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законодательством.

Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется законодательными актами, общество может заниматься только на основании лицензии.

Общество должно иметь полное и вправе иметь сокращенное фирменное наименование на государственном языке и одновременно на других языках по выбору общества.

Полное фирменное наименование общества с ограниченной ответственностью должно содержать полное наименование общества и слова «с ограниченной ответственностью». Сокращенное фирменное наименование общества с ограниченной ответственностью должно содержать полное или сокращенное его наименование и слова «с ограниченной ответственностью» или аббревиатуру МСЧЛ.

Фирменное наименование общества не может содержать иные термины и аббревиатуры, отражающие его организационно-правовую форму, в том числе заимствованные из иностранных языков, если иное не предусмотрено законодательными актами.

В фирменное наименование общества, создаваемого с иностранным участием, может быть включено указание на государственную принадлежность его учредителей.

Место нахождения общества определяется местом его государственной регистрации. Учредительными документами общества может быть установлено, что местом нахождения общества является место постоянного нахождения его органов управления или основное место его деятельности.

Общество должно иметь почтовый адрес, по которому с ним осуществляется связь, и обязано уведомлять орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, об изменении своего почтового адреса.

Участниками общества являются юридические и физические лица.

Законом может быть запрещено или ограничено участие отдельных категорий физических лиц в обществе.

Органы государственной власти и управления не вправе выступать участниками обществ, если иное не установлено законодательством.

Общество может быть учреждено одним лицом, которое становится его единственным участником. Общество может впоследствии стать обществом с одним участником.

Участники общества вправе:

участвовать в управлении делами общества в порядке, установленном настоящим Законом и учредительными документами общества;

получать информацию о деятельности общества и знакомиться с его бухгалтерскими книгами и иной документацией в порядке, установленном законодательством и учредительными документами общества;

принимать участие в распределении прибыли;

продать или иным образом уступить свою долю в уставном фонде (уставном капитале) общества либо ее часть одному или нескольким участникам данного общества в порядке, предусмотренном настоящим Законом и уставом общества;

в любое время выйти из общества независимо от согласия других его участников в порядке, предусмотренном настоящим Законом и учредительными документами общества;

получить в случае ликвидации общества часть имущества, оставшегося после расчетов с кредиторами, или его стоимость.

Участники общества, доли которых в совокупности составляют не менее чем десять процентов уставного фонда (уставного капитала) общества, вправе требовать в судебном порядке исключения из общества участника, который грубо нарушает свои обязанности либо своими действиями (бездействием) делает невозможной деятельность общества или существенно ее затрудняет.

Участники общества могут иметь и другие права, предусмотренные законодательством и учредительными документами общества.

Участники общества обязаны:

вносить вклады в порядке, размерах, способами и в сроки, которые предусмотрены настоящим Законом и учредительными документами общества;

не разглашать конфиденциальную информацию о деятельности общества.

Участники общества несут и другие обязанности, предусмотренные законодательством и учредительными документами общества.

Учредители общества заключают учредительный договор и утверждают устав общества, за исключением случая, предусмотренного частью второй статьи 11 настоящего Закона. Учредители общества

избирают (назначают) исполнительные органы общества, а также в случае внесения в уставный фонд (уставный капитал) общества неденежных вкладов утверждают их денежную оценку. Решение об утверждении устава общества, а также решение об утверждении денежной оценки вносимых учредителями общества вкладов принимаются учредителями единогласно. Иные решения принимаются учредителями общества в порядке, предусмотренном настоящим Законом и учредительными документами общества.

Учредители общества несут солидарную ответственность по обязательствам, связанным с учреждением общества и возникшим до его государственной регистрации. Общество несет ответственность по обязательствам учредителей общества, связанным с его учреждением, только в случае последующего одобрения их действий общим собранием участников общества.

Учредительными документами общества являются учредительный договор и устав общества.

Если общество учреждается одним лицом, учредительным документом общества является устав, утвержденный этим лицом. В случае увеличения числа участников общества до двух и более между ними должен быть заключен учредительный договор.

По требованию участника общества, аудитора или любого заинтересованного лица общество обязано предоставить им возможность ознакомиться с учредительными документами общества, в том числе с изменениями. Общество обязано по требованию участника общества предоставить ему копии учредительного договора и устава общества. Плата, взимаемая обществом за предоставление копий, не может превышать затраты на их изготовление.

Изменения в учредительные документы общества вносятся по решению общего собрания участников общества. Изменения, внесенные в учредительные документы общества, подлежат государственной регистрации в порядке, предусмотренном законодательством.

Изменения, внесенные в учредительные документы общества, приобретают силу для третьих лиц с момента их государственной регистрации. В случаях внесения изменений, связанных с созданием представительств и филиалов, а также с изменением почтового адреса общества, такие изменения приобретают силу для третьих лиц с момента уведомления органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц.

В случае несоответствия положений учредительного договора и положений устава общества преимущественную силу для третьих лиц и участников общества имеют положения устава общества.

В учредительном договоре учредители общества обязуются создать общество и определяют порядок совместной деятельности по его созданию. Учредительным договором определяются также:

состав учредителей (участников) общества;
размер уставного фонда (уставного капитала) общества и размер доли каждого из учредителей (участников) общества;
порядок, размер, способы и сроки внесения вкладов в уставный фонд (уставный капитал) общества при его учреждении;
ответственность учредителей (участников) общества за нарушение обязанности по внесению вкладов;
условия и порядок распределения между учредителями (участниками) общества прибыли и убытков;
состав органов общества и порядок выхода участников общества из общества.

Устав общества должен содержать:

полное и сокращенное фирменное наименование общества;
предмет деятельности общества;
сведения о почтовом адресе общества;
сведения о составе и полномочиях органов общества, в том числе о вопросах, составляющих исключительные полномочия общего собрания участников общества, о порядке принятия органами общества решений, в том числе о вопросах, решения по которым принимаются единогласно или квалифицированным большинством голосов;
сведения о размере уставного фонда (уставного капитала) общества;
сведения о размере и номинальной стоимости доли каждого участника общества;
права и обязанности участников общества;
сведения о порядке и последствиях выхода участника общества из общества;
сведения о порядке перехода доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества к другому лицу;
сведения о порядке хранения документов общества и о порядке предоставления обществом информации участникам общества и другим лицам;
сведения о его представительствах и филиалах;
иные сведения, не противоречащие законодательству.

УСТАВНЫЙ ФОНД (УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ) ОБЩЕСТВА

Уставный фонд (уставный капитал) общества определяется уставом общества и состоит из номинальной стоимости долей его участников.

Минимальный размер уставного фонда (уставного капитала) общества может быть определен в лицензионных требованиях.

Размер доли участника общества в уставном фонде (уставном капитале) общества определяется в процентах или в виде дроби. Размер доли участника общества должен соответствовать соотношению

номинальной стоимости его доли и уставного фонда (уставного капитала) общества.

Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

Уставом общества могут быть ограничены максимальный размер доли участника общества, а также возможность изменения соотношения долей участников общества. Такие ограничения не могут быть установлены в отношении отдельных участников общества. Указанные положения могут быть предусмотрены уставом общества при его учреждении, а также внесены в устав общества, изменены и исключены из устава общества по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно.

К моменту государственной регистрации общества только в качестве кредитной организации каждый из участников обязан внести не менее тридцати процентов указанного в учредительных документах своего вклада в уставном фонде (уставном капитале) общества.

Каждый участник общества должен полностью внести свой вклад в уставный фонд (уставный капитал) общества в течение срока, который определен учредительными документами и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества.

Внесение полного вклада участником общества подтверждается выдаваемым участнику общества свидетельством.

Вкладом в уставный фонд (уставный капитал) общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку.

Денежная оценка неденежных вкладов в уставный фонд (уставный капитал) общества, вносимых участниками общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

В случае прекращения у общества права пользования имуществом до истечения срока, на который такое имущество было передано в пользование обществу в качестве вклада в уставный фонд (уставный капитал), участник общества, передавший имущество, обязан предоставить обществу по его требованию денежную компенсацию, равную плате за пользование таким же имуществом на подобных условиях в течение оставшегося срока. Денежная компенсация должна быть предоставлена одновременно в течение месяца с момента предъявления обществом требования о ее предоставлении, если иной порядок предоставления компенсации не установлен решением общего собрания участников общества. Такое решение принимается общим собранием участников общества без учета голоса участника общества, передавшего обществу в качестве вклада в уставный фонд (уставный

капитал) право пользования имуществом, которое прекратилось досрочно.

Учредительными документами может быть предусмотрен иной порядок предоставления участником общества компенсации досрочного прекращения права пользования имуществом, переданным им в пользование обществу в качестве вклада в уставный фонд (уставный капитал).

Имущество, переданное исключенным или вышедшим из общества участником в пользование обществу в качестве вклада в уставный фонд (уставный капитал), остается в пользовании общества в течение срока, на который оно было передано, если иное не предусмотрено учредительным документом.

Увеличение уставного фонда (уставного капитала) общества допускается только после его полной оплаты.

Увеличение уставного фонда (уставного капитала) общества осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому большинством не менее двух третей голосов от общего числа голосов участников общества, если необходимость большего числа голосов для принятия такого решения не предусмотрена уставом общества.

Увеличение уставного фонда (уставного капитала) общества может осуществляться за счет имущества общества и (или) за счет дополнительных вкладов участников общества, и (или), если это не запрещено уставом общества, за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество.

Решение об увеличении уставного фонда (уставного капитала) общества за счет имущества общества может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение.

Сумма, на которую увеличивается уставный фонд (уставный капитал) общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного фонда (уставного капитала) и резервного фонда общества.

При увеличении уставного фонда (уставного капитала) общества в соответствии с настоящей статьей пропорционально увеличивается номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей.

Решение общего собрания участников общества об увеличении уставного фонда (уставного капитала) за счет внесения дополнительных вкладов всех участников общества должно содержать определенную общую стоимость дополнительных вкладов, размер стоимости дополнительного вклада каждого участника общества, срок полного внесения дополнительных вкладов участниками.

Общее собрание участников общества единогласно может принять решение об увеличении его уставного фонда (уставного капитала) на основании заявления участника общества (заявлений участников общества) о внесении дополнительного вклада и (или), если это не запрещено учредительными документами общества, заявления третьего лица (заявлений третьих лиц) о принятии его (их) в общество и внесении вклада.

В заявлении участника общества и в заявлении третьего лица должны быть указаны порядок, размер, способы и срок внесения вклада, а также размер доли, которую участник общества или третье лицо хотели бы иметь в уставном фонде (уставном капитале) общества. В заявлении могут быть указаны и иные условия внесения вкладов и вступления в общество.

Одновременно с решением об увеличении уставного фонда (уставного капитала) общества должно быть принято решение о внесении в его учредительные документы изменений, связанных с увеличением размера его уставного фонда (уставного капитала) за счет внесения дополнительных вкладов всех или отдельных участников (отдельного участника) общества и (или) принятием в общество третьего лица (третьих лиц), соответствующим увеличением номинальной стоимости доли участников общества и (или) определением номинальной стоимости и размера доли третьего лица (третьих лиц), а в случае необходимости также изменений, связанных с изменением размеров долей участников общества. При этом номинальная стоимость доли участника общества не может увеличиваться на сумму большую, чем стоимость его дополнительного вклада, а номинальная стоимость доли, приобретаемой каждым третьим лицом, принимаемым в общество, не может быть больше стоимости его вклада.

Не позднее месяца со дня окончания срока внесения дополнительных вкладов общее собрание участников общества должно принять решение об утверждении итогов внесения дополнительных вкладов участниками общества и (или) вкладов третьего лица (третьих лиц), а также о внесении в учредительные документы общества изменений, связанных с увеличением размера уставного фонда (уставного капитала) общества, увеличением номинальной стоимости долей участников общества, внесших дополнительные вклады, и (или) определением номинальной стоимости и размера доли третьего лица (третьих лиц), а в случае необходимости также изменений, связанных с изменением размеров долей участников общества.

Общество вправе, а в случаях, предусмотренных Законом, обязано уменьшить свой уставный фонд (уставный капитал) путем уменьшения номинальной стоимости долей участников общества в уставном фонде (уставном капитале) общества и (или) погашения долей, принадлежащих обществу.

Уменьшение уставного фонда (уставного капитала) общества путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества должно осуществляться с сохранением размеров долей всех участников общества.

В случае неполной оплаты уставного фонда (уставного капитала) общества в течение года с момента его государственной регистрации общество должно объявить об уменьшении своего уставного фонда (уставного капитала) до фактически оплаченного его размера и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке или принять решение о ликвидации общества.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного фонда (уставного капитала), общество обязано объявить об уменьшении своего уставного фонда (уставного капитала) до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

Стоимость чистых активов общества определяется в порядке, установленном законодательством.

В течение тридцати дней с даты принятия решения об уменьшении своего уставного фонда (уставного капитала) общество обязано письменно уведомить об уменьшении уставного фонда (уставного капитала) общества и о его новом размере всех известных ему кредиторов общества, а также опубликовать в средствах массовой информации сообщение о принятом решении. При этом кредиторы общества вправе в течение тридцати дней с даты направления им уведомления или в течение тридцати дней с даты опубликования сообщения о принятом решении письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

Государственная регистрация изменений в учредительных документах, связанных с уменьшением уставного фонда (уставного капитала) общества, осуществляется в соответствии с законодательством только при предоставлении доказательств уведомления кредиторов в порядке, установленном настоящей статьей.

Если в случаях, предусмотренных настоящей статьей, общество в трехмесячный срок не примет решение об уменьшении своего уставного фонда (уставного капитала) или о своей ликвидации, кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств общества и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, вправе предъявить требование в суд о ликвидации общества.

Участник общества вправе продать или иным образом уступить свою долю в уставном фонде (уставном капитале) общества или ее часть одному либо нескольким участникам общества. Согласие общества или

других участников общества на совершение такой сделки не требуется, если иное не предусмотрено уставом общества.

Продажа или уступка иным образом участником общества своей доли (части доли) третьим лицам допускается, если это не запрещено уставом общества.

Доля участника общества может быть отчуждена в период до полной оплаты только в той части, в которой она уже оплачена.

Участники общества пользуются преимущественным перед третьими лицами правом покупки доли (часть доли) участника общества при ее продаже кем-либо из участников. Таким правом может воспользоваться каждый участник общества. Если уставом общества или соглашением участников общества не предусмотрен иной порядок покупки доли для осуществления преимущественного права, покупка доли (часть доли) осуществляется участниками общества пропорционально размерам их долей в уставном фонде (уставном капитале).

Если другие участники общества не использовали свое преимущественное право покупки доли (части доли), продаваемой его участником, то общество имеет преимущественное право на приобретение данной доли (части доли).

Участник общества, намеренный продать свою долю (часть доли) третьему лицу, обязан в письменной форме известить об этом остальных участников общества и само общество с указанием цены и других условий ее продажи. Уставом общества может быть предусмотрено, что извещения участникам общества направляются через общество. Участник общества, желающий осуществить преимущественное право покупки доли (части доли), должен в семидневный срок уведомить об этом участника общества, предложившего продать свою долю (часть доли), указав при этом, что намерен приобрести предлагаемую к продаже долю полностью или определенную ее часть. Если совокупная величина поступивших предложений не превышает размера продаваемой доли, каждый из участников приобретает ту ее часть, которую он указал в своем уведомлении. Оставшаяся часть доли может быть отчуждена третьему лицу, если до такого отчуждения не поступят дополнительные предложения от участников общества. Если совокупная величина поступивших предложений превышает размер продаваемой доли (части доли), участники приобретают пропорционально размерам их долей в уставном фонде (уставном капитале), если иное распределение не предусмотрено уставом общества или соглашением участников общества.

В случае если участники общества и (или) общество не воспользуются преимущественным правом покупки всей доли (части доли), предлагаемой для продажи в течение месяца со дня такого извещения, если иной срок не предусмотрен уставом общества или соглашением участников общества, доля (часть доли) может быть продана

третьему лицу по цене и на условиях, известных обществу и его участникам.

Положения, устанавливающие порядок осуществления преимущественного права покупки доли (части доли) непропорционально размерам долей участников общества, могут быть предусмотрены уставом общества при его учреждении, внесены, изменены и исключены из устава общества по решению общего собрания, принятому всеми участниками общества единогласно.

При продаже доли (части доли) с нарушением преимущественного права покупки любой участник общества и (или) общество, если уставом общества предусмотрено преимущественное право общества на приобретение доли (части доли), вправе в течение трех месяцев с момента, когда участник общества или общество узнали либо должны были узнать о таком нарушении, потребовать в судебном порядке перевода на них прав и обязанностей покупателя. Уступка указанного преимущественного права не допускается.

Уставом общества может быть предусмотрена необходимость получить согласие общества или участников общества на уступку доли (части доли) участника общества третьим лицам иным образом, чем продажа.

Уступка доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества должна быть совершена в простой письменной форме, если требование о ее совершении в нотариальной форме не предусмотрено уставом общества. Несоблюдение формы сделки по уступке доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества, установленной настоящей статьей или уставом общества, влечет ее недействительность.

Общество должно быть письменно уведомлено о состоявшейся уступке доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества с представлением доказательств такой уступки. Приобретатель доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества осуществляет права и несет обязанности участника общества с момента письменного уведомления общества об указанной уступке.

К приобретателю доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества переходят все права и обязанности участника общества, возникшие до уступки указанной доли (части доли).

Доли в уставном фонде (уставном капитале) общества переходят к наследникам физических лиц и к правопреемникам юридических лиц, являвшихся участниками общества.

В случае ликвидации юридического лица — участника общества принадлежащая ему доля, оставшаяся после завершения расчетов с его кредиторами, распределяется между участниками ликвидируемого юридического лица, если иное не предусмотрено законодательством или учредительными документами ликвидируемого юридического лица.

При продаже доли (части доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества с публичных торгов в случаях, предусмотренных настоящим Законом или иными актами законодательства, приобретатель указанной доли (части доли) становится участником общества независимо от согласия общества или его участников.

Лицо, которое стало владельцем 50 и более процентов доли в уставном фонде (уставном капитале) общества (за исключением государства), в течение тридцати дней обязано предложить миноритарным участникам продать ему доли по рыночной стоимости, если до этого лицо не владело долями или владело менее 50 процентами доли в уставном фонде (уставном капитале) общества. Уставом общества может быть предусмотрено, что это предложение участникам общества направляется через общество.

Если в течение тридцати дней получено письменное согласие участника общества о продаже принадлежащей ему доли, то владелец 50 и более процентов доли в уставном фонде (уставном капитале) общества обязан купить предложенную долю.

Участник общества вправе заложить принадлежащую ему долю (часть доли) в уставном фонде (уставном капитале) общества другому участнику общества или, если это не запрещено уставом общества, третьему лицу с согласия общества по решению общего собрания участников общества, принятому большинством голосов всех участников общества, если необходимость большего числа голосов для принятия такого решения не предусмотрена уставом общества. Голос участника общества, который намерен заложить свою долю (часть доли), при определении результатов голосования не учитываются.

Общество не вправе приобретать доли (части долей) в своем уставном фонде (уставном капитале), за исключением случаев, предусмотренных настоящим Законом.

В случае, если уставом общества уступка доли (части доли) участника общества третьим лицам запрещена, а другие участники общества от ее приобретения отказываются, а также в случае отказа в согласии на уступку доли (части доли) участнику общества или третьему лицу, если необходимость получить такое согласие предусмотрена уставом общества, общество обязано приобрести по требованию участника общества принадлежащую ему долю (часть доли). При этом общество обязано выплатить участнику общества действительную стоимость этой доли (части доли), которая определяется на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника общества с таким требованием, или с согласия участника общества выдать ему в натуре имущество такой же стоимости.

Общество вправе ежеквартально, один раз в полгода или один раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между

участниками общества. Решение об определении части прибыли общества, распределяемой между участниками общества, принимается общим собранием участников общества.

Часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками (дивиденды), распределяется пропорционально их долям в уставном фонде (уставном капитале) общества.

Срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом общества или решением общего собрания участников. При этом срок выплаты дивидендов не должен превышать шестидесяти дней со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками общества.

Общество не вправе принимать решение о распределении своей прибыли между участниками общества:

до полной оплаты всего уставного фонда (уставного капитала) общества;

до выплаты действительной стоимости доли (части доли) участника общества в случаях, предусмотренных настоящим Законом;

если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам банкротства в соответствии с законом или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;

если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного фонда (уставного капитала) и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;

в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Общество не вправе выплачивать участникам общества прибыль, решение о распределении которой между участниками общества принято:

если на момент выплаты общество отвечает признакам банкротства в соответствии с законом или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты;

если на момент выплаты стоимость чистых активов общества меньше его уставного фонда (уставного капитала) и резервного фонда или станет меньше их размера в результате выплаты;

в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Общество может создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее пятнадцати процентов от его уставного фонда (уставного капитала). Резервный фонд общества формируется путем ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее пяти процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков и приобретения обществом доли (части доли) в уставном фонде общества в случаях, предусмотренных настоящим Законом.

Общество вправе выпускать и размещать облигации в порядке, установленном законодательством.

Высшим органом управления общества является общее собрание участников общества.

Уставом общества может быть предусмотрено образование наблюдательного совета общества.

Руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества или коллегиальным исполнительным органом общества. Исполнительный орган общества подотчетен общему собранию участников общества и наблюдательному совету общества, если его создание предусмотрено уставом общества.

Полномочия общего собрания участников общества определяются уставом общества в соответствии с настоящим Законом.

К исключительным полномочиям общего собрания участников общества относятся:

- определение основных направлений деятельности общества, а также принятие решения об участии в других объединениях коммерческих организаций;

- изменение размера уставного фонда (уставного капитала) общества:

 - внесение изменений и дополнений в учредительные документы;

 - образование исполнительных органов общества и досрочное прекращение их полномочий;

 - избрание и досрочное прекращение полномочий ревизионной комиссии (ревизора) общества;

 - избрание и досрочное прекращение полномочий наблюдательного совета, если его создание предусмотрено уставом общества;

 - утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов;

 - принятие решения о распределении чистой прибыли общества между участниками общества;

 - утверждение (принятие) документов, регулирующих деятельность органов общества;

 - принятие решения о проведении аудиторской проверки, определение аудиторской организации и предельного размера оплаты ее услуг;

 - принятие решения о создании других юридических лиц, представительств и филиалов;

 - принятие решения о реорганизации или ликвидации общества;

 - назначение ликвидатора и утверждение ликвидационных балансов;

 - решение иных вопросов, предусмотренных настоящим Законом.

Вопросы, отнесенные к исключительным полномочиям общего собрания участников общества, не могут быть переданы им на решение наблюдательного совета общества, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Законом, а также на решение исполнительного органа общества.

Очередное общее собрание участников общества проводится в сроки, определенные уставом общества, но не реже чем один раз в год. Очередное общее собрание участников общества созывается исполнительным органом общества.

Уставом общества должен быть определен срок проведения очередного общего собрания участников общества, на котором утверждаются годовые результаты деятельности общества. Указанное общее собрание участников общества должно проводиться не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года.

Внеочередное общее собрание участников общества проводится в случаях, определенных уставом общества, а также в иных случаях, если проведения такого общего собрания требуют интересы общества и его участников.

Внеочередное общее собрание участников общества созывается исполнительным органом общества по требованию:

участников общества, обладающих в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов участников общества;

наблюдательного совета общества;

ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Внеочередное общее собрание участников общества в случае необходимости может быть созвано исполнительным органом общества по его собственной инициативе.

Исполнительный орган общества обязан в течение трех дней с даты получения требования о проведении внеочередного общего собрания участников общества рассмотреть данное требование и принять решение о проведении внеочередного общего собрания участников общества или об отказе в его проведении.

Решение об отказе в проведении внеочередного общего собрания участников общества может быть принято исполнительным органом общества только в случае:

если не соблюден установленный настоящим Законом порядок предъявления требования о проведении внеочередного общего собрания участников общества;

если ни один из вопросов, предложенных для включения в повестку дня внеочередного общего собрания участников общества, не относится к его полномочиям.

В случае, если уставом общества предусмотрено создание наблюдательного совета, исполнительный орган общества обязан в течение трех дней с даты получения требования о проведении

внеочередного общего собрания участников общества внести это требование на рассмотрение наблюдательного совета. Наблюдательный совет в течение трех дней обязан рассмотреть данное требование и принять решение о проведении внеочередного общего собрания участников общества или об отказе в его проведении по основаниям, указанным в части пятой настоящей статьи.

Если один или несколько вопросов, предложенных для включения в повестку дня внеочередного общего собрания участников общества, не относится к полномочиям общего собрания участников общества или не соответствует требованиям законодательства, данные вопросы не включаются в повестку дня.

Исполнительный орган общества не вправе вносить изменения в формулировки вопросов, предложенных для включения в повестку дня внеочередного общего собрания участников общества, а также изменять предложенную форму проведения внеочередного общего собрания участников общества.

Наряду с вопросами, предложенными для включения в повестку дня внеочередного общего собрания участников общества, исполнительный орган общества по собственной инициативе вправе включать в нее дополнительные вопросы, но не позже дня официального оглашения повестки дня.

В случае принятия решения о проведении внеочередного общего собрания участников общества такое общее собрание должно быть проведено не позднее сорока пяти дней со дня получения требования о его проведении.

В случае, если в течение установленного настоящим Законом срока не принято решение о проведении внеочередного общего собрания участников общества или принято решение об отказе в его проведении, внеочередное общее собрание участников общества может быть созвано органами или лицами, требующими его проведения. В этом случае исполнительный орган общества обязан предоставить указанным органам или лицам список участников общества с их адресами. Расходы на подготовку, созыв и проведение общего собрания могут быть возмещены по решению общего собрания участников общества за счет средств общества.

Орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, обязаны не позднее, чем за тридцать дней до его проведения уведомить об этом каждого участника общества заказным письмом по адресу, указанному в списке участников общества, или иным способом, предусмотренным уставом общества.

В уведомлении должны быть указаны время и место проведения общего собрания участников общества, а также предлагаемая повестка дня.

Любой участник общества вправе вносить предложения о включении в повестку дня общего собрания участников общества дополнительных вопросов не позднее, чем за пятнадцать дней до его проведения. Дополнительные вопросы, за исключением вопросов, которые не относятся к полномочиям общего собрания общества, включаются в повестку дня общего собрания участников общества.

Орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, не вправе вносить изменения в формулировки дополнительных вопросов, предложенных для включения в повестку дня общего собрания участников общества.

К информации и материалам, подлежащим предоставлению участникам общества при подготовке общего собрания участников общества, относятся:

годовой отчет общества;

заключения ревизионной комиссии (ревизора) общества по результатам проверки годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов общества;

аудиторское заключение о достоверности финансовой отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета установленным требованиям;

сведения о кандидате (кандидатах) в исполнительные органы общества, наблюдательный совет общества и ревизионную комиссию (ревизоры) общества;

иная информация (материалы), предусмотренная уставом общества.

Если иной порядок ознакомления участников общества с информацией и материалами не предусмотрен уставом общества, орган или лица, созывающие общее собрание участников общества, обязаны направить им информацию и материалы вместе с уведомлением о проведении общего собрания участников общества, а в случае изменения повестки дня соответствующие информация и материалы направляются вместе с уведомлением о таком изменении. Указанные информация и материалы в течение тридцати дней до проведения общего собрания участников общества должны быть предоставлены всем участникам общества для ознакомления в помещении исполнительного органа общества. Уставом общества могут быть предусмотрены более короткие сроки.

Полномочия наблюдательного совета общества определяются уставом общества в соответствии с настоящим Законом.

По решению общего собрания участников общества членам наблюдательного совета общества могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих обязанностей. Размеры вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением общего собрания участников общества.

Члены наблюдательного совета общества, лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, и члены коллегиального исполнительного органа общества, не являющиеся участниками общества, могут участвовать в общем собрании участников общества с правом совещательного голоса.

Передача права голоса членом наблюдательного совета общества иным лицам, в том числе другим членам наблюдательного совета, не допускается.

Единоличный исполнительный орган общества* (директор) избирается общим собранием участников общества на срок, определенный уставом общества. Единоличный исполнительный орган общества может быть избран также и не из числа его участников.

Договор между обществом и лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества, подписывается от имени общества лицом, председательствовавшим на общем собрании участников общества, на котором избрано лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, или участником общества, уполномоченным решением общего собрания участников общества.

В качестве единоличного исполнительного органа общества может выступать только физическое лицо.

Единоличный исполнительный орган общества:

действует без доверенности от имени общества, в том числе представляет его интересы и совершает сделки;

выдает доверенности на право представительства от имени общества;

заключает и прекращает трудовые договоры с работниками общества, применяет к ним меры поощрения и налагает на них дисциплинарные взыскания;

осуществляет иные полномочия, не отнесенные настоящим Законом и уставом общества к компетенции общего собрания участников общества и наблюдательного совета общества.

Порядок деятельности единоличного исполнительного органа общества и принятия им решений устанавливается документами общества, а также договором, заключенным между обществом и лицом, осуществляющим функции его единоличного исполнительного органа.

Коллегиальный исполнительный орган общества

Если уставом общества предусмотрено образование коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции и других), такой орган избирается общим собранием участников общества в количестве и на срок, которые определены уставом общества.

Членом коллегиального исполнительного органа общества избирается только физическое лицо, которое может не являться участником общества.

Коллегиальный исполнительный орган общества осуществляет полномочия, отнесенные уставом общества к его компетенции.

Председатель коллегиального исполнительного органа общества избирается общим собранием участников общества.

Порядок деятельности коллегиального исполнительного органа общества и принятия им решений устанавливается документами общества.

Передача права голоса членом коллегиального исполнительного органа общества иным лицам, в том числе другим членам коллегиального исполнительного органа общества, не допускается.

Члены наблюдательного совета общества, единоличный исполнительный орган общества, члены коллегиального исполнительного органа общества при осуществлении ими прав и исполнении обязанностей должны действовать в интересах общества добросовестно и разумно.

Члены наблюдательного совета общества, единоличный исполнительный орган общества, члены коллегиального исполнительного органа общества несут ответственность перед обществом за убытки, причиненные обществу их виновными действиями (бездействием), если иные основания и размер ответственности не установлены законодательными актами. При этом не несут ответственности члены наблюдательного совета общества, члены коллегиального исполнительного органа общества, голосовавшие против решения, которое повлекло причинение обществу убытков, или не принимавшие участия в голосовании.

При определении оснований и размера ответственности членов наблюдательного совета общества, единоличного исполнительного органа общества, членов коллегиального исполнительного органа общества должны быть приняты во внимание обычаи делового оборота и иные обстоятельства, имеющие значение для дела.

В случае, если в соответствии с положениями настоящей статьи ответственность несут несколько лиц, их ответственность перед обществом является солидарной.

Общество или его участник вправе обратиться в суд с иском о возмещении убытков, причиненных обществу членом наблюдательного совета общества, единоличным исполнительным органом общества и членом коллегиального исполнительного органа общества.

Сделки, в совершении которых имеется заинтересованность члена наблюдательного совета общества, лица, осуществляющего функции единоличного исполнительного органа общества, члена коллегиального исполнительного органа общества или заинтересованность участника общества, имеющего совместно с его аффилированными лицами двадцать и более процентов голосов от общего числа голосов участников общества,

не могут совершаться обществом без согласия общего собрания участников общества.

Лица, указанные в части первой настоящей статьи, признаются заинтересованными в совершении обществом сделки в случаях, если они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) их аффилированные лица:

- являются стороной сделки или выступают в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;

- владеют (каждый в отдельности или в совокупности) двадцатью и более процентами акций (долей, паев) юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом;

- занимают должности в органах управления юридического лица, являющегося стороной сделки или выступающего в интересах третьих лиц в их отношениях с обществом.

Лица, указанные в части первой настоящей статьи, признаются заинтересованными в совершении обществом сделки и в иных случаях, определенных уставом общества.

Лица, указанные в части первой настоящей статьи, должны доводить до сведения общего собрания участников общества информацию:

- о юридических лицах, в которых они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) их аффилированные лица владеют двадцатью и более процентами акций (долей, паев);

- о юридических лицах, в которых они, их супруги, родители, дети, братья, сестры и (или) их аффилированные лица занимают должности в органах управления;

- о совершаемых или предполагаемых сделках, в совершении которых они могут быть признаны заинтересованными.

Решение о совершении обществом сделки, в совершении которой имеется заинтересованность, принимается общим собранием участников общества большинством голосов от общего числа голосов участников общества, не заинтересованных в ее совершении.

Совершение сделки, в которой имеется заинтересованность, не требует решения общего собрания участников общества, предусмотренного частью пятой настоящей статьи, в случаях, если сделка совершается в процессе обычной хозяйственной деятельности между обществом и другой стороной, имевшей место до момента, с которого лицо, заинтересованное в совершении сделки, признается таковым в соответствии с частями первой и второй настоящей статьи (решение не требуется до даты проведения следующего общего собрания участников общества).

Сделка, в совершении которой имеется заинтересованность и которая совершена с нарушением требований, предусмотренных

настоящей статьей, может быть признана недействительной судом по иску общества или его участника.

Заинтересованное лицо несет перед обществом ответственность в размере убытков, причиненных им обществу. В случае, если ответственность несут несколько лиц, их ответственность перед обществом является солидарной.

В случае образования в обществе наблюдательного совета общества принятие решения о совершении сделок, в совершении которых имеется заинтересованность, может быть отнесена уставом общества к его полномочиям, за исключением случаев, если сумма оплаты по сделке или стоимость имущества, являющегося предметом сделки, превышает пять процентов стоимости имущества общества, определенной на основании данных бухгалтерской отчетности за последний отчетный период.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества

Уставом общества может быть предусмотрено образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) общества. В обществах, имеющих более пятнадцати участников, образование ревизионной комиссии (избрание ревизора) общества является обязательным. Членом ревизионной комиссии (ревизором) общества может быть также лицо, не являющееся участником общества.

Функции ревизионной комиссии (ревизора) общества, если это предусмотрено уставом общества, может осуществлять аудиторская организация, не связанная имущественными интересами с обществом, членами наблюдательного совета общества, с лицом, осуществляющим функции единоличного исполнительного органа общества, членами коллегиального исполнительного органа общества и участниками общества.

Членами ревизионной комиссии (ревизором) общества не могут быть члены наблюдательного совета общества, лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, и члены коллегиального исполнительного органа общества.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества избирается общим собранием участников общества на срок, определенный уставом общества.

Количество членов ревизионной комиссии общества определяется уставом общества.

Проверка финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности за год или иной период по инициативе ревизионной комиссии, решению общего собрания участников, наблюдательного совета или по требованию участников общества, обладающих в совокупности не менее чем одной десятой от общего числа голосов участников общества.

По требованию ревизионной комиссии (ревизора) общества члены наблюдательного совета общества, лицо, осуществляющее функции единоличного исполнительного органа общества, члены коллегиального исполнительного органа общества, а также работники общества обязаны давать необходимые объяснения в устной или письменной форме.

Ревизионная комиссия (ревизор) общества в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов общества до их утверждения общим собранием участников общества.

Порядок работы ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется документами общества.

В обществе с балансовой стоимостью активов более одного миллиарда сумов создается служба внутреннего аудита. Служба внутреннего аудита создается и ее работники назначаются наблюдательным советом общества. Служба внутреннего аудита подотчетна наблюдательному совету общества.

Служба внутреннего аудита осуществляет контроль и оценку работы исполнительного органа, представительств и филиалов общества путем проверок и мониторинга соблюдения ими законодательства, учредительных и других документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также соблюдения установленных законодательством требований по управлению обществом.

Служба внутреннего аудита осуществляет свою деятельность в соответствии с порядком, определяемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Аудиторская проверка общества

Для проверки достоверности финансовой отчетности, соответствия порядка ведения бухгалтерского учета установленным требованиям по решению общего собрания участников общества привлекается аудиторская организация в порядке, установленном законодательством.

19.2. Организация бухгалтерский учет в обществе ограниченной ответственности

Согласно закону Республики Узбекистан предприятия, применяющие децентрализованную форму, могут организовать бухгалтерский учет по одному из следующих способов (см. табл. 19.1).

Способы организации бухгалтерского учета

№	Организационная форма	Категория субъектов	Внутренние документы, регулирующие порядок организации бухгалтерского учета
1	Организация бухгалтерского учета путем создания бухгалтерского аппарата во главе главного бухгалтера	Крупные и средние предприятия	1. Положение о бухгалтерии 2. Положение о главном бухгалтере, других бухгалтерах и их функциональных обязанностях 3. Положение о распределении функциональных обязанностей между бухгалтерами
2	Организация бухгалтерского учета путем принятия бухгалтер на работу по договору	Микрофирмы, малые предприятия	1. Трудовой договор
3	Организация бухгалтерского учета путем возложения его ведения на специализированные бухгалтерские фирмы или на аудиторские организации (аутсорсинг)	Микрофирмы, малые предприятия	1. Договор о ведении бухгалтерского учета на основе аутсорсинга
4	Ведение бухгалтерского учета самым руководителем предприятия	Микрофирмы, малые предприятия	1. Решение учредителей 2. Приказ

При определении способов организации бухгалтерского учета в предприятиях и организациях важное значение имеет их статус по численности работников. В крупных предприятиях и организациях, где объем учетных работ достаточно большой, обычно, создается специальная служба - бухгалтерия. Данная служба (бухгалтерия) состоит из отдельных подразделений (отделов), например отдела учета материалов, отдела учета расчетов с поставщиками, отдела учета расчетов с покупателями, отдела учета расчетов по зарплате, отдела учета расчетов по налогам и др. Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, а отделы могут возглавить заместители главного бухгалтера или старшие бухгалтера.

Примерная общая структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях приведена на рис. 19.1.

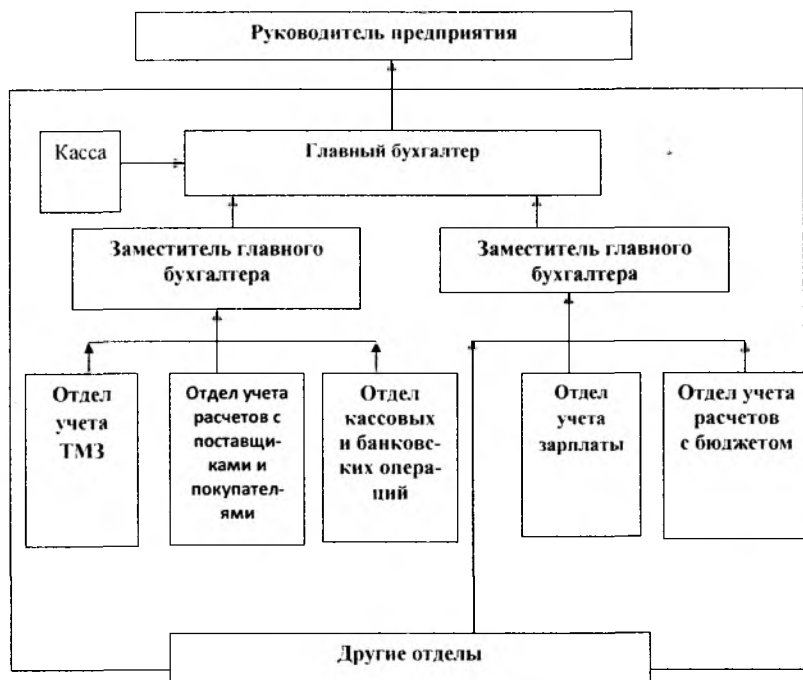


Рис. 19.1. Примерная структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях

На предприятиях работа службы бухгалтерских услуг, то есть бухгалтерии регламентируется специальным положением о такой службе (бухгалтерии), а работа самого главного бухгалтера и других бухгалтеров, а также их функциональные обязанности могут определяться отдельными положениями или другими документами, например инструктивными указаниями..

В крупных предприятиях отдел бухгалтерии имеет свое штатное расписание. Под штатным расписанием понимается документ, в котором указываются штатные ставки работников бухгалтерии, их количество, разряды, тарифные разряды работников.

В государственных предприятиях, организациях и учреждениях штатное расписание утверждается вышестоящим органом.

В хозяйствующих предприятиях в форме ООО, ЧП, СП, ПИИ штатное расписание утверждается ими самостоятельно исходя из

определенных критериев. Такими критериями могут быть численность работников, материально ответственных лиц, количество первичных документов и др.

В микрофирмах и малых предприятиях, где бухгалтерский учет ведется одним бухгалтером, обычно, не организовывается специальный отдел, то есть бухгалтерия. В таких субъектах на одного бухгалтера, принятого на работу по контракту, возлагается ведение всех счетов и расчетов бухгалтерского учета.

При организации бухгалтерского учета путем поручения его ведения на аудиторскую или другую компанию согласно заключенному договору, эти исполнители являются перед заказчиком полностью ответственными за правильность данных и соответствие учета и отчетности требованиям законодательства страны.

При организации бухгалтерского учета путем ведения его самым руководителем предприятия он несет полную ответственность за правильность данных и соответствие учета и отчетности требованиям законодательства страны.

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета предусмотрено, что ООО, применяющие упрощенную форму бухгалтерского учета, могут вести его по простой форме, то есть без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия, или по форме, предусматривающей использование регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Малое предприятие самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета, исходя из потребностей и масштаба своего производства и управления, численности работников.

Общества с ограниченной ответственностью, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 (далее – Книга).

Сутью данной формы бухгалтерского учета является то, что все операции отражаются в Книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных

средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Книга может вестись в виде ведомости. Открывать ее удобнее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме журнала, в котором учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, что заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Глоссарий

Общество с ограниченной ответственностью — это учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, учредительный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров и число участников которого ограничено по Закону об обществах с ограниченной ответственностью.

Общество с дополнительной ответственностью — это общество с ограниченной ответственностью, участники которого несут субсидированную ответственность по его обязательствам в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов в соответствии с учредительными документами общества.

Контрольные вопросы по теме

1. Дайте характеристику обществу ограниченной ответственности?
2. Каким документом в основном регламентируется деятельность ООО?
3. Перечислите основные достоинства общества с ограниченной ответственностью?
6. Основные недостатки объединения капиталов в форме общества с ограниченной ответственностью?
7. В каких формах организуется бухгалтерский учет в обществе ограниченной ответственности?

Тема 20. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ

План:

20.1. Характеристика акционерных обществ. Понятие корпоративного управления

20.2. Бухгалтерский учет в акционерных обществах

Ключевые слова: Акционерное общество, корпоративное управление

20.1. Характеристика акционерных обществ. Понятие корпоративного управления

Акционерное общество — хозяйственное общество (корпорация), уставный капитал которого разделён на определённое число акций.

ПРИЛОЖЕНИЕ № 1 к Указу Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 года № УП-4720

Типовая организационная структура акционерного общества



Примечание: исходя из отраслевой специфики и особенностей деятельности предприятий, акционерные общества могут вносить изменения и дополнения в типовую организационную структуру.

Участники акционерного общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (ограниченная ответственность).

Владение акциями легко передается другим лицам, особенно с помощью фондового рынка, упрощающего перевод капиталов из одной сферы бизнеса в другую. Такое упрощённое оформление участия в хозяйственном обществе и его передача невозможны в других разновидностях хозяйственных обществ.

Что же такое корпоративное управление? Эта проблема достаточно сложная, относительно новая и продолжающая развиваться. Существует множество определений данного понятия.

- организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) дает следующую формулировку: «Корпоративное управление относится к внутренним средствам обеспечения деятельности корпораций и контроля над ними... Корпоративное управление также определяет механизмы, с помощью которых формулируются цели компании, определяются средства их достижения и контроля над ее деятельностью». В широком смысле корпоративное управление рассматривается как процесс осуществления власти хозяйствующими субъектами, принятия решений в рамках отношений собственности на основе сложившегося производственного, человеческого и социального капитала... определяется характером целевых установок деятельности предприятия и его руководства, типами контроля, интересов и собственности;^[1]

- корпоративное управление оценивается также как организационная модель, которая призвана, с одной стороны, регулировать взаимоотношения между менеджерами компаний и их владельцами (акционерами), с другой - согласовать цели различных заинтересованных сторон, обеспечивая тем самым, эффективное функционирование компаний;^[2]

- система, с помощью которой осуществляется управление и контроль за деятельностью предпринимательских организаций. Структура корпоративного управления определяет права и обязанности лиц, входящих в корпорацию, например, членов совета директоров, менеджеров, акционеров и других заинтересованных сторон, и устанавливает правила и порядок принятия решений по делам корпорации. Корпоративное управление также обеспечивает структуру, на основе которой устанавливаются цели и задачи деятельности компании, определяются пути и средства их достижения и контролируется деятельность компании;^[3]

- система или процесс, с помощью которого управляется и контролируется деятельность корпораций, подотчетных акционерам;^[4]

- система корпоративного управления представляет собой организационную модель, с помощью которой компания представляет и

защищает интересы своих инвесторов. Данная система может включать в себя многое: от совета директоров до схем оплаты труда исполнительного звена и механизмов объявления банкротства^[1];

• в узком смысле есть управление акционерными обществами или различными организационными структурами, их объединяющими, где субъектом управления выступает акционер, а носителем права принимать решения является акция, а корпоративное право в широком смысле - это механизм оптимального сочетания различных интересов акционеров и соучастников с целью максимально эффективного развития корпорации:

• корпоративное управление капиталом акционерного общества - это управление его акциями их владельцами», которое противопоставляется «непосредственному» управлению капиталом;^[6]

• корпоративное управление строится на учете интересов акционеров и их роли в развитии корпорации». Это управление, базирующееся на праве собственности, корпоративных коммуникациях, стратегии корпоративного развития и культуры с учетом традиций и принципов коллективного поведения. Его отличает широкое участие в акционерной собственности, формирование на основе акционерного капитала сложных вариантов переплетения капиталов и меняющийся состав заинтересованных участников... корпоративное управление решает задачи организационно-правового руководства бизнесом, оптимизации организационных структур, внутри- и межфирменных отношений согласно постулируемых целей деятельности;^[2]

• в самом широком понимании корпоративное управление включает вообще все отношения, так или иначе влияющие на положение акционеров и поведение акционерного общества. Согласно названному подходу, субъектами корпоративного управления выступают лица, которые имеют права в сфере корпоративного управления акционерным обществом - акционеры, директора - члены совета директоров, директор - исполнительный орган и члены исполнительных органов акционерного общества;^[8]

• деятельность органов хозяйственных обществ по выработке (подготовке и принятию) конкретного управленческого решения, его исполнению (реализации) и проверке его выполнения.^[9]

Вышеперечисленные определения позволяют свести корпоративное управление к трем основным направлениям: управлению собственностью акционерного общества, управлению производственно-хозяйственной деятельностью общества, а также управлению финансовыми потоками. Поэтому корпоративное управление - это система взаимодействия между органами управления компании, акционерами и заинтересованными лицами, которая отражает баланс их интересов и направлена на получение максимальной прибыли от деятельности компании в соответствии с действующим законодательством и с учетом международных стандартов.

Корпоративное управление в узком понимании – это система правил и стимулов, побуждающих управленцев компании действовать в интересах акционеров. В широком смысле корпоративное управление – это система организационно-экономических, правовых и управленческих отношений между субъектами экономических отношений, интерес которых связан с деятельностью компании. В свою очередь, под субъектами корпоративного управления понимается: менеджеры, акционеры и другие заинтересованные лица (кредиторы, служащие компании, партнеры компании, местные органы власти). Все участники корпоративных отношений имеют общие цели, в т.ч.:

- создание жизнеспособной прибыльной компании, обеспечивающей выпуск высококачественных товаров и рабочие места, а также обладающей высоким престижем и безупречной репутацией;
- увеличение стоимости материальных и нематериальных активов компании, рост котировок ее акций и обеспечение выплаты дивидендов;
- получение доступа к внешнему финансированию (рынкам капитала);
- получение доступа к трудовым ресурсам (кадрам менеджеров и других работников);
- увеличение рабочих мест и общий рост экономики.

Вместе с тем, каждый участник корпоративных отношений имеет свои интересы, и различие между ними может привести к развитию корпоративных конфликтов. В свою очередь, надлежащее корпоративное управление содействует предотвращению конфликтов, а при возникновении - их разрешению посредством предусмотренных процессов и структур. Такими процессами и структурами являются формирование и функционирование различных органов управления, регулирование взаимоотношений между ними, обеспечение равноправного отношения ко всем сторонам, раскрытие надлежащей информации, ведение бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии должными стандартами и пр.

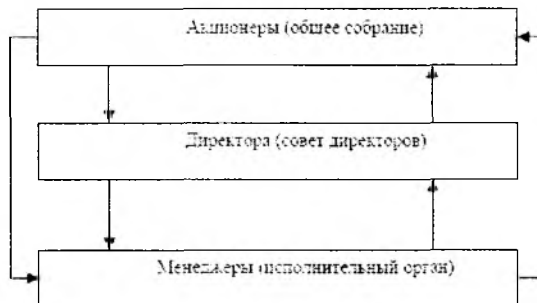


Рис. 20.1 Система корпоративного управления

В чем же различаются интересы субъектов корпоративного управления? Менеджеры получают основную часть своего вознаграждения, как правило, в виде гарантированной заработной платы. в то время, как остальные формы вознаграждения играют значительно меньшую роль. Они заинтересованы, прежде всего, в прочности своего положения, устойчивости компании и снижении опасности воздействия непредвиденных обстоятельств (например, финансировании деятельности компании преимущественно за счет нераспределенной прибыли, а не внешнего долга). В процессе выработки и реализации стратегии развития компании, как правило, склонны к установлению прочного долгосрочного баланса между риском и прибылью. Менеджеры зависят от акционеров, представленных советом директоров и заинтересованы в продлении своих контрактов на работу в компании. Они также непосредственно взаимодействуют с большим числом групп, проявляющих интерес к деятельности компании (персонал компании, кредиторы, клиенты, поставщики, региональные и местные власти и пр.) и вынуждены принимать во внимание, в той или иной степени, их интересы. Менеджеры находятся под воздействием ряда факторов, которые не связаны с задачами повышения эффективности деятельности и стоимости компании или даже противоречат им (стремление к увеличению размеров компании, расширению ее благотворительной деятельности как средства повышения личного статуса, корпоративного престижа и пр.).

В свою очередь, акционеры могут получить доход от деятельности компании лишь в форме дивидендов (той части прибыли компании, которая остается после того, как компания рассчитается по своим обязательствам), а также за счет продажи акций в случае высокого уровня их котировок. Соответственно, они заинтересованы в высоких прибылях компании и высоком курсе ее акций. При этом акционеры несут самые высокие риски: неполучение дохода в случае, если деятельность компании, по тем или иным причинам, не приносит прибыли; в случае банкротства компании получают компенсацию лишь после того, как будут удовлетворены требования всех других групп. Акционеры склонны к поддержке решений, которые ведут к получению компаний высоких прибылей, но и сопряженных с высоким риском. Как правило, диверсифицируют свои инвестиции среди нескольких компаний, поэтому инвестиции в одну конкретную компанию не являются единственным (или даже главным) источником дохода, а также имеют возможность воздействовать на менеджмент компании лишь двумя путями: 1) при проведении собраний акционеров, через избрание того или иного состава совета директоров и одобрения или неодобрения деятельности менеджмента компании; 2) путем продажи принадлежащих им акций, воздействуя тем самым на курс акций, а также создавая возможность поглощения компании акционерами, недружественными действующему

менеджменту. Акционеры непосредственно не взаимодействуют с менеджментом компании и другими заинтересованными группами.

Есть еще одна группа участников корпоративных отношений, называемых иными заинтересованными группами («соучастники»/ stakeholders), среди которых:

1) Кредиторы:

- получают прибыль, уровень которой зафиксирован в договоре между ними и компанией. Соответственно, прежде всего заинтересованы в устойчивости компании и гарантиях возврата представленных средств. Не склонны поддерживать решения, обеспечивающие высокую прибыль, но связанные с высокими рисками;

- диверсифицируют свои вложения между большим числом компаний.

2) Служащие компании:

- прежде всего заинтересованы в устойчивости компании и сохранении своих рабочих мест, являющимися для них основным источником дохода;

- непосредственно взаимодействуют с менеджментом, зависят от него и, как правило, имеют очень ограниченные возможности воздействия на него.

3) Партнеры компании (регулярные покупатели ее продукции, поставщики и пр.):

- заинтересованы в устойчивости компании, ее платежеспособности и продолжении деятельности в определенной сфере бизнеса;

- непосредственно взаимодействуют с менеджментом.

4) Местные органы власти:

- прежде всего заинтересованы в устойчивости компании, ее способности выплачивать налоги, создавать рабочие места, реализовывать социальные программы;

- непосредственно взаимодействуют с менеджментом;

- имеют возможность влиять на деятельность компании главным образом через местные налоги.

Как видно, участники корпоративных отношений по-разному взаимодействуют между собой, и сфера несовпадения их интересов весьма значительна. Правильно выстроенная система корпоративного управления как раз и должна минимизировать возможное негативное влияние этих различий на процесс деятельности компании. Система корпоративного управления формулирует и согласовывает интересы акционеров, оформляет их в виде стратегических целей компании и контролирует процесс достижения этих целей корпоративным менеджментом.

Основой системы корпоративного управления является процесс выстраивания и эффективного осуществления внутреннего контроля

за деятельностью менеджеров компании от лица ее владельцев (инвесторов), т.к. именно благодаря средствам, предоставленным последними, компания смогла начать свою деятельность и создала поле для деятельности других заинтересованных групп.

Вышесказанное позволяет сделать вывод, что корпоративное управление имеет два аспекта: внешний и внутренний. Внешний аспект сфокусирован на отношениях компании с социально-экономической средой: государством, регулируемыми органами, кредиторами, участниками рынка ценных бумаг, местными общинами и другими заинтересованными лицами. Внутренний аспект сосредоточен на взаимоотношениях внутри компании: между акционерами, членами наблюдательных, исполнительных и контрольно-ревизионных органов.

Система корпоративного управления создается для решения трех основных задач, стоящих перед корпорацией: обеспечения ее максимальной эффективности; привлечения инвестиций; выполнения юридических и социальных обязательств.

Организация системы эффективного корпоративного управления связана с определенными издержками, в т. ч. и затратами на привлечение специалистов, таких как корпоративные секретари и другие профессионалы. Однако выгоды от создания такой системы существенно превышают затраты. Это становится очевидным, если при расчете экономической эффективности принять во внимание убытки, с которыми могут столкнуться: инвесторы - в результате потери вложенного капитала, работники фирм из-за сокращения рабочих мест и потери пенсионных отчислений, местное население - в случае краха компаний.

Система надлежащего корпоративного управления нужна прежде всего открытым акционерным обществам с большим количеством акционеров, ведущим бизнес в отраслях с высокими темпами роста и заинтересованным в мобилизации внешних финансовых ресурсов на рынке капиталов. Однако ее полезность несомненна и для АО и ООО, а также для компаний, действующих в отраслях со средними и низкими темпами роста. Внедрение такой системы позволяет оптимизировать внутренние бизнес-процессы и предотвратить возникновение конфликтов, организовав должным образом отношения компаний с собственниками, кредиторами, потенциальными инвесторами, поставщиками, потребителями, сотрудниками, представителями государственных органов и общественных организаций.

Кроме того, многие фирмы рано или поздно сталкиваются с ограниченностью внутренних финансовых ресурсов и невозможностью длительного наращивания долгового бремени. Поэтому лучше заняться реализацией принципов эффективного корпоративного управления заблаговременно: это обеспечит будущее конкурентное преимущество компании и тем самым даст ей возможность опередить соперников.

Теперь необходимо рассмотреть, элементы, составляющие систему эффективного корпоративного управления. Этими элементами являются^[10]:

1. Права акционеров: система корпоративного управления должна защищать права владельцев акций и обеспечивать равное отношение ко всем владельцам акций, включая мелких и иностранных акционеров.

2. Деятельность совета директоров: совет директоров обязан обеспечивать стратегическое руководство бизнесом, осуществлять эффективный контроль над работой менеджеров и отчитываться перед акционерами и компанией в целом.

3. Раскрытие информации и прозрачность: система корпоративного управления должна обеспечивать своевременное раскрытие достоверной информации обо всех существенных аспектах функционирования корпорации, включая сведения о финансовом положении, результатах и перспективах деятельности, составе собственников и структуре управления.

Особо хотелось бы отметить, что термин «корпоративное управление», который используется в современном русском языке, является примерным переводом англоязычного термина «Corporate governance». Сам этот термин в современном употреблении является относительно новым и поэтому, с нашей точки зрения, необходимо провести грань между терминами «корпоративное управление» и «корпоративный менеджмент».

Корпоративный менеджмент - это деятельность профессиональных специалистов в процессе проведения бизнес-операций; он сосредоточен на механизмах ведения бизнеса.

Корпоративное управление находится на более высоком уровне руководства компанией. Оно сфокусировано на корпоративных структурах и процессах, обеспечивающих реализацию принципов справедливости, ответственности, прозрачности и подотчетности в деятельности компании.

Пересечение функций корпоративного управления и корпоративного менеджмента имеет место, главным образом, при разработке и мониторинге стратегии компании и системы внутреннего контроля.

Взаимосвязь корпоративного управления и корпоративного менеджмента

Корпоративное управление как система создает, прежде всего механизм защиты интересов всех экономических агентов, в том числе и кредиторов. Если корпоративное управление компании неэффективно, то это порождает борьбу за контроль между различными заинтересованными сторонами: нынешними и потенциальными акционерами, управленцами, персоналом. Нередко одним из инструментов этой борьбы становится процедура банкротства предприятия, так как действующее законодательство позволяет возбудить

процедуру банкротства даже против относительно устойчивого по узбекским меркам предприятия. Поскольку процедура банкротства (в форме конкурсного производства или внешнего управления) фактически означает дефолт по всем обязательствам предприятия, то именно внешние кредиторы становятся пострадавшей стороной в корпоративной борьбе. Более того, борьба за контроль над предприятием отвлекает менеджмент и акционеров от операционной и инвестиционной деятельности. В ожидании исхода борьбы, как правило, притормаживаются крупные инвестиции, даже самые необходимые. Все это имеет самые негативные последствия для финансового состояния предприятия. В свою очередь, эффективное корпоративное управление дает акционерным обществам следующие преимущества:

Во-первых, облегчение доступа к рынку капиталов. Практика корпоративного управления - один из важнейших факторов, определяющих способность компаний выйти на внутренние и внешние рынки капиталов. Реализация принципов надлежащего корпоративного управления обеспечивает необходимый уровень защиты прав инвесторов, поэтому они воспринимают эффективно управляемые компании как дружественные и способные обеспечить приемлемый уровень доходности вложений.

Во-вторых, снижение стоимости капитала. Акционерные общества, которые придерживаются высоких стандартов корпоративного управления, могут добиться уменьшения стоимости внешних финансовых ресурсов, используемых ими в своей деятельности и, следовательно, снижения стоимости капитала в целом. Стоимость капитала зависит от уровня риска, присваиваемого компании инвесторами: чем выше риск, тем больше стоимость капитала. Одним из видов риска является риск нарушения прав инвесторов. Когда права инвесторов хорошо защищены, стоимость акционерного и заемного капитала снижается. Следует отметить, что в последнее время среди инвесторов, предоставляющих заемный капитал (т.е. кредиторов), явно наблюдается тенденция включать практику корпоративного управления в перечень ключевых критериев, при меняемых в процессе принятия инвестиционных решений. Поэтому внедрение эффективного корпоративного управления может снизить процентную ставку по ссудам и займам.

Корпоративное управление играет особую роль в странах с формирующимися рынками, в которых еще не создана столь же серьезная система защиты прав акционеров, как в странах с развитой рыночной экономикой. Уровень риска и стоимость капитала зависят не только от состояния экономики страны в целом, но и от качества корпоративного управления в конкретной компании. Акционерные общества, сумевшие добиться даже небольших улучшений в корпоративном управлении, могут получить в глазах инвесторов весьма существенные преимущества по сравнению с другими АО, действующими в тех же отраслях.

В-третьих, содействие росту эффективности. В результате повышения качества корпоративного управления совершенствуется система подотчетности, тем самым минимизируется риск мошенничества должностных лиц компании и совершения ими сделок в собственных интересах. Кроме того, улучшается контроль за работой менеджеров и укрепляется связь системы вознаграждения менеджеров с результатами, деятельности компании, создаются благоприятные условия для планирования преемственности руководителей и устойчивого долгосрочного развития компании.

Надлежащее корпоративное управление строится на принципах прозрачности, доступности, оперативности, регулярности, полноты и достоверности информации на всех уровнях. Если прозрачность акционерного общества увеличивается, инвесторы получают возможность проникнуть в суть бизнес-операций. Даже если информация, исходящая от повысившей свою прозрачность компании, оказывается негативной, акционеры выигрывают от сокращения риска неопределенности. Таким образом, формируются стимулы к проведению советом директоров систематического анализа и оценки рисков.

Соблюдение стандартов корпоративного управления помогает совершенствовать процесс принятия решений, способных оказать существенное влияние на эффективность финансово-хозяйственной деятельности общества на всех уровнях. Качественное корпоративное управление упорядочивает все происходящие в компании бизнес-процессы, что способствует росту оборота и прибыли при одновременном снижении объема требуемых капиталовложений.

Немаловажно отметить международные аспекты реализации корпоративного управления. Корпорация, реализующая эффективное корпоративное управление, способствует учету интересов широкого круга заинтересованных лиц, а также подотчетности органов ее управления, как самой компании, так и ее акционерам. В свою очередь, эффективно действующая корпорация способствует привлечению инвестиций, как иностранных, так и отечественных и ориентирована на более долгосрочные владения.

20.2. Бухгалтерский учет в акционерных обществах

Имеется две формы организации бухгалтерского учета: (1) централизованная форма и (2) нецентрализованная или децентрализованная форма.

Централизованная форма – эта форма организации бухгалтерского учета в организациях, объединениях, включая их подразделения и филиалы, через общую централизованную бухгалтерию.

Нецентрализованная (или децентрализованная) форма - это форма организации бухгалтерского учета каждым хозяйствующим субъектом в отдельности.

Централизованная форма организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан в настоящее время широко применяется в таких областных организациях, как «Электросеть», «Облгаз», «Водоканал», «Облкадастр», «Ўзбекистон Почтаси» и другие, которые в своем составе имеют районные подразделения и филиалы. Основные преимущества и недостатки данной формы организации заключаются в следующем (см. табл. 20.2).

Таблица 20.2

Преимущества и недостатки централизованной формы организации бухгалтерского учета

Преимущества	Недостатки
<ul style="list-style-type: none"> • ведение учета и составление отчетности организуются на основе единой политики; • достигается эффективное использование дорогостоящей информационной техники и технологии; • имеются возможности широкого и быстрого использования прогрессивных методов и способов; • усиливается интеллектуальная конкурентность; • хорошо налаживается стратегическое управление; • появляется возможности организации труда на научной основе 	<ul style="list-style-type: none"> • усложняется документооборот и архивирование документов; • усиливается административно-командный подход в работе; • замедляется принятие оперативных решений; • ослабляется в определенной степени текущий контроль; • может необоснованно сократиться численность бухгалтеров, что может привести к повышению их загруженности; • в связи с повышением объема работ может происходить опоздание составления и представления отчетов в установленные сроки

Нецентрализованная (или децентрализованная) форма организации бухгалтерского учета в Республике Узбекистан применяется во всех предприятиях с различными формами собственности и организационно-правовым статусом, то есть в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью, частных предприятиях, совместных предприятиях, предприятиях с участием иностранных инвестиций, государственных унитарных предприятиях и др. Основные преимущества и недостатки данной формы организации заключаются в следующем (см. табл. 20.3).

**Преимущества и недостатки не централизованной
(децентрализованной) формы организации бухгалтерского учета**

Преимущества	Недостатки
<ul style="list-style-type: none"> • упраздняется документооборот и архивирование документов; • не допускается излишне административно-командное управление; • появляется возможность быстрее принять оперативное решение • усиливается текущий контроль; • достигается оптимальность в загруженности бухгалтеров; • не допускается опоздание в сроках составления и представления отчетов; • Бухгалтеры подчиняются не посредственно своему руководителю; • усиливается интеллектуальная конкурента способность; • хорошо налаживается стратегическое управление; • появляется возможности организации труда на научной основе 	<ul style="list-style-type: none"> • ведение учета и составление отчетности не основываются на единой политики; • достигается эффективное использование дорогостоящей информационной техники и технологии; • имеются возможности широкого и быстрого использования прогрессивных методов и способов; • отсутствует среда интеллектуальной конкуренции; • отсутствие хорошо налаженного стратегического управления; • ограничение возможностей организации труда на научной основе •

В крупных предприятиях и организациях, где объем учетных работ достаточно большой, обычно, создается специальная служба - бухгалтерия. Данная служба (бухгалтерия) состоит из отдельных подразделений (отделов), например отдела учета материалов, отдела учета расчетов с поставщиками, отдела учета расчетов с покупателями, отдела учета расчетов по зарплате, отдела учета расчетов по налогам и др. Бухгалтерию возглавляет главный бухгалтер, а отделы могут возглавить заместители главного бухгалтера или старшие бухгалтер.

Примерная общая структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях приведена на рис. 20.1.

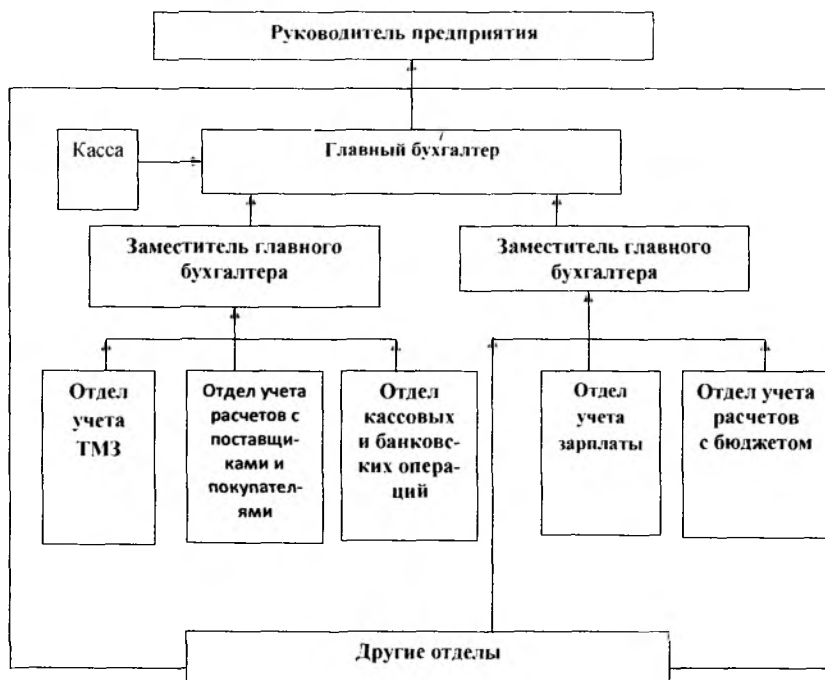


Рис. 20.1. Примерная структура службы бухгалтерских услуг (бухгалтерии) на предприятиях

На предприятиях работа службы бухгалтерских услуг, то есть бухгалтерии регламентируется специальным положением о такой службе (бухгалтерии), а работа самого главного бухгалтера и других бухгалтеров, а также их функциональные обязанности могут определяться отдельными положениями или другими документами, например инструктивными указаниями.

В крупных предприятиях отдел бухгалтерии имеет свое штатное расписание. Под штатным расписанием понимается документ, в котором указываются штатные ставки работников бухгалтерии, их количество, разряды, тарифные разряды работников.

В государственных предприятиях, организациях и учреждениях штанное расписание утверждается вышестоящим органом.

В хозяйствующих предприятиях в форме АО штатное расписание утверждается ими самостоятельно исходя из определенных критериев. Такими критериями могут быть численность работников, материально ответственных лиц, количество первичных документов и др.

Глоссарий

Акционерное общество — хозяйственное общество (корпорация), уставный капитал которого разделён на определённое число акций.

Корпоративное управление относится к внутренним средствам обеспечения деятельности корпораций и контроля над ними... Корпоративное управление также определяет механизмы, с помощью которых формулируются цели компании, определяются средства их достижения и контроля над ее деятельностью.

Корпоративное управление в узком понимании – это система правил и стимулов, побуждающих управленцев компании действовать в интересах акционеров.

В широком смысле корпоративное управление – это система организационно-экономических, правовых и управленческих отношений между субъектами экономических отношений, интерес которых связан с деятельностью компании.

Централизованная форма – эта форма организации бухгалтерского учета в организациях, объединениях, включая их подразделения и филиалы, через общую централизованную бухгалтерию.

Децентрализованная (или децентрализованная) форма - это форма организации бухгалтерского учета каждым хозяйствующим субъектом в отдельности.

Контрольные вопросы по теме:

1. Дайте определение акционерным обществам?
2. Каким нормативным документом регламентируется деятельность акционерных обществ?
3. Что собой представляет организация бухгалтерского учета?
4. Что такое корпоративное управление?
5. Какие формы и способы организации бухгалтерского учета вы знаете?

Тема 21. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В НЕГОСУДАРСТВЕННЫХ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

План:

- 21.1. Характеристика негосударственных некоммерческих организаций
- 21.2. Бухгалтерский учет негосударственных некоммерческих организаций

Ключевые слова: Негосударственные некоммерческие организации, ННО, учетная политика

21.1. Характеристика негосударственных некоммерческих организаций

Правовое развитие страны базируется на Конституции Республики Узбекистан, в которой регламентированы основные права и свободы граждан, важнейшим среди которых является их право на объединение.

В зависимости от вида реализуемых конституционных прав вытекает соответственно и цель создания объединения.

Объединение граждан, направленное на совместную реализацию их конституционных (личных, социальных, политических и экономических) прав, связано с возникновением нового субъекта права - юридического лица.

"Жизнь современного общества немыслима без объединения людей в группы, союзы разных видов, без соединения их личных усилий и капиталов для достижения тех или иных целей. Основной формой такого коллективного участия лиц в гражданском обороте является конструкция юридического лица".

"Появление института юридического лица в самом общем виде обусловлена теми же причинами, что и возникновение и эволюция права: усложнением социальной организации общества, развитием экономических отношений и, как следствие, общественного сознания. На определенном этапе общественного развития правовое регулирование с участием физических лиц как единственных субъектов частного права оказалось недостаточным для развивающегося экономического оборота.

Юридические лица - особые образования, обладающие рядом специфических признаков, образуемые и прекращаемые в специальном порядке".

Согласно статье 39 Гражданского кодекса Республики Узбекистан (далее - ГК) юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять

имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

Закон подразделяет юридические лица на виды: коммерческие и некоммерческие.

Негосударственная некоммерческая организация приобретает права юридического лица только с момента ее государственной регистрации в органах юстиции, как того требует статья 21 Закона Республики Узбекистан "О негосударственных некоммерческих организациях" (далее - Закон о ННО).

ННО является юридическим лицом, срок деятельности которого по общему правилу не ограничен (часть вторая статьи 6 Закона о ННО).

Некоммерческие организации имеют два основных отличия от коммерческих предприятий: четко сформулированная цель (миссия) создания (1) и запрет на распределение полученных средств в пользу учредителей (членов, участников) организации (2).

Основополагающий критерий классификации - цель деятельности: направлена деятельность на получение прибыли или нет.

В соответствии со статьей 40 ГК:

Организация, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, является коммерческой организацией, а не имеющая извлечения прибыли в качестве такой цели - некоммерческой организацией. При этом в законе отсутствует критерий, по которому определяется, когда деятельность, направленная на получение прибыли считается основной, а когда нет.

Статья 40 ГК определяет лишь один признак разграничения коммерческих и некоммерческих организаций. В ее содержании отсутствует второй признак разграничения коммерческих и некоммерческих организаций - возможность распределения прибыли между участниками организации.

Эта вторая отличительная особенность некоммерческой организации введена законодательно нормой статьи 2 Закона о ННО, запрещающей ННО распределение полученных доходов (прибыли) между участниками (членами):

ННО - самоуправляемая организация, созданная на добровольной основе физическими и (или) юридическими лицами, не преследующая извлечение дохода (прибыли) в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая свои доходы (прибыль) между ее участниками (членами).

Таким образом, в основу критерия разграничения коммерческих и некоммерческих организаций законодателем заложены экономические аспекты.

Одна из особенностей некоммерческих организаций состоит в специфике источников их финансирования и образования имущества. Для выполнения своей миссии ННО изыскивают финансовые ресурсы путем:

1) получения целевых средств на уставную деятельность;

2) ведения предпринимательской деятельности, приносящей доход. Эта деятельность должна соответствовать уставным целям ННО, а прибыль, полученная от такой деятельности, после уплаты всех необходимых налогов должна использоваться на решение уставных задач ННО.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность: а) лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и б) соответствующую этим целям. Подчеркнем, что второе из этих требований накладывает определенные содержательные ограничения на характер деятельности, которую может осуществлять та или иная некоммерческая организация в рамках предпринимательской деятельности, и которая при этом не должна рассматриваться как основная.

Из этого вытекает важный вывод: специфика деятельности ННО определяет особенности организации их финансов.

Все имущество некоммерческих организаций, все поступающие к ним денежные и иные средства, включая прибыль от предпринимательской деятельности, могут использоваться только в определенных целях и в этом смысле являются целевыми.

Критерий деления юридических лиц на коммерческие и некоммерческие организации исходит из анализа правовой природы взаимоотношений лиц, создавших юридическое лицо, с самим указанным юридическим лицом.

Это:

- характер указанных взаимоотношений;
- какие обязательства несут учредители перед юридическим лицом;
- последствия передачи имущества юридическому лицу для осуществления его деятельности;
- целевая правоспособность;
- отсутствие уставного фонда;
- особый характер взаимоотношений с регистрирующим органом.

В случае создания коммерческой организации при выходе учредителя из ее состава возникают имущественные последствия. Например, в силу статьи 22 Закона РУз "Об обществах с ограниченной и

дополнительной ответственностью" при выходе участника ему должна быть выплачена действительная стоимость его доли. Кроме того, такое право у учредителей ООО возникает при ликвидации.

Согласно части пятой статьи 36 Закона о ННО:

Имущество, оставшееся после удовлетворения требований кредиторов, не может быть распределено между участниками (членами) организации, а также членами руководящих органов или работниками ННО и используется в установленном порядке.

Следует обратить внимание!

Данная норма должна содержать исключение для учреждений, поскольку последнее не приобретает право собственности на закрепленное за ним имущество собственника, а осуществляет владение, пользование и распоряжение на праве оперативного управления.

Режим имущественных взаимоотношений учреждения и его собственника, основанный на праве оперативного управления предусматривает право собственника произвести изъятие переданного им учреждению имущества и распорядиться по своему усмотрению (части второй статьи 178 ГК РУз).

В этой связи норма части пятой статьи 36 Закона о ННО вступает в противоречие со статьей 178 ГК РУз, норма последнего в силу статьи 3 ГК и статьи 14 Закона РУз "О нормативно-правовых актах" должна иметь преимущественную силу.

В силу части четвертой статьи 14 Закона РУз "Об общественных объединениях" (далее - Закон об ОО):

Имущество общественного объединения, ликвидированного по решению съезда (конференции) или общего собрания, направляется на цели, предусмотренные его уставом.

Законодательно закрепленное исключение составляет норма статьи 17 Закона РУз "О свободе совести и религиозных организациях", определяющая изъятия из вышеупомянутого общего правила для религиозных организаций, если имущество передавалось религиозной организации в пользование. В этом случае при прекращении его деятельности указанное имущество подлежит возврату прежнему владельцу.

Заслуживает внимания анализ норм статьи 48 ГК РФ, характеризующих взаимоотношения учредителей с созданным ими юридическим лицом исходя из наличия или отсутствия прав, которые имеют учредители по отношению к этому юридическому лицу.

Указанные нормы различают три вида юридических лиц, к которым учредители:

- имеют обязательственные права (хозяйственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы);
- имеют вещные права (государственные и муниципальные унитарные предприятия, в том числе дочерние предприятия, а также финансируемые собственником учреждения);
- не имеют имущественных прав (общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы)).

Таким образом, некоммерческие организации относятся, в отличие от коммерческих, к категории юридических лиц, к которым учредители не имеют имущественных прав (кроме учреждений в части имущества, закрепленного за ним собственником).

Закон наделяет ННО комплексом прав, регламентированных статьей 7 Закона о ННО:

- представлять и защищать права и законные интересы своих членов и участников;
- выступать с инициативами по различным вопросам общественной жизни, вносить предложения в органы государственной власти и управления;
- участвовать в выработке решений органов государственной власти и управления в порядке, предусмотренном законодательством;
- распространять информацию о своей деятельности;
- учреждать средства массовой информации и осуществлять издательскую деятельность в установленном порядке;
- создавать предпринимательские структуры для выполнения уставных задач;
- учреждать собственную символику;
- проводить собрания, конференции по вопросам своей деятельности;
- открывать представительства и создавать филиалы в соответствии с законодательством.

Обязанности ННО определены статьей 8 Закона о ННО:

- соблюдать законодательство;
- обеспечивать доступность к информации об использовании своего имущества и денежных средств;
- предоставлять доступ органу, регистрирующему ННО, на проводимые ею мероприятия;
- представлять регистрирующим, налоговым и статистическим органам отчеты о своей деятельности.

Анализ вопроса разграничения коммерческих и некоммерческих организаций не будет полным без оценки их правоспособности.

ННО может осуществлять любой вид деятельности, не запрещенный законом и соответствующий целям, предусмотренным ее учредительными документами. Отдельные виды деятельности могут осуществляться ННО

только на основании лицензий. Перечень этих видов деятельности определяется законодательством (часть первая статьи 30 Закона о ННО).

При этом законодательство содержит ряд запретов, касающихся осуществления некоммерческими организациями своей деятельности, не свойственных коммерческим организациям.

В частности, ННО не может иметь целью насильственное изменение конституционного строя, подрыв суверенитета, целостности и безопасности РУз, ущемление конституционных прав и свобод граждан, пропаганда войны, социальной, национальной, расовой и религиозной вражды, посягание на здоровье и нравственность граждан, образование ННО военизированных объединений (часть первая статьи 25 Закона о ННО).

Кроме того, в силу части второй статьи 3 Закона РУз "Об общественных объединениях":

- не допускается создание ОО, деятельность которых направлена на разрушение нравственных устоев общества, общечеловеческих гуманистических ценностей, а также имеющих целью противозаконное изменение конституционного строя или нарушение единства территории РУз, пропаганды войны, насилия и жестокости, разжигания социальной, в том числе классовой, а также расовой, национальной и религиозной вражды, ведущей к расколу общества, совершение иных запрещенных законодательством деяний;

- не допускается создание общественных военизированных объединений и вооруженных формирований, а также партий религиозного характера, их филиалов и других структурных подразделений;

- использование антидемократического силового давления на законно и демократическим путем сформированные органы власти и управления и носителей властных полномочий; любые попытки под предлогом демократического решения оказывать давление на законно функционирующие органы власти и управления и должностных лиц пресекаются законом.

- преследуется в соответствии с законом создание и деятельность общественных объединений, посягающих на здоровье и нравственность населения, права и охраняемые законом интересы граждан.

Особого внимания заслуживает вопрос осуществления некоммерческими организациями предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли. ННО в соответствии с законодательством может заниматься предпринимательской деятельности в пределах, соответствующих ее уставным целям (статья 31 Закона о ННО).

Следует отметить, что понятие предпринимательской деятельности, которое содержится в Законе Республики Узбекистан "О гарантиях свободы предпринимательской деятельности", не содержит критерия,

выражающегося в систематичности осуществления предпринимательской деятельности. К примеру, Гражданский кодекс Российской Федерации такой критерий содержит.

Кроме занятия предпринимательской деятельности самой ННО закон допускает создание юридических, лиц, являющихся субъектами предпринимательской деятельности - коммерческими организациями, в которых ННО выступает в качестве учредителя (статья 7 Закона о ННО предоставляет ННО право создавать предпринимательские структуры для выполнения уставных задач).

В частности, часть первая статьи 17 Закона об ОО предусматривает наделение общественных объединений в порядке, определенном законодательством, правом осуществлять производственную и иную предпринимательскую деятельность и создавать лишь в целях выполнения уставных задач предприятия и хозрасчетные организации, обладающие правами юридического лица.

Хотя Закон РУз "О гарантиях свободы предпринимательской деятельности" и предусматривает, что его нормы подлежат применению в отношении некоммерческих организаций в части осуществляемой ими предпринимательской деятельности (статья 2), нормы данного закона относительно некоммерческих организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность, в части свободного распоряжения полученными доходами, применению не подлежат, исходя из требования статья 2 Закона о ННО.

Аналогичное требование содержится и в части второй статьи 17 Закона об ОО:

Доходы от производственной и иной предпринимательской деятельности ОО не могут перераспределяться между членами (участниками) этих объединений и используются только для выполнения уставных задач. Допускается использование ОО своих средств на благотворительные цели, даже если это не указано в их уставах.

Следующим признаком разграничения следует указать отсутствие законодательно установленного требования по формированию учредителями ННО уставного фонда, как минимального объема имущества, которое они должны передать в собственность либо в пользование созданного ими юридического лица.

Важнейшей отличительной чертой правового положения и деятельности ННО служит особый характер взаимоотношений с регистрирующим органом, который наделен по отношению к ННО функциями контролирующего органа, осуществляющего проверку уставной деятельности.

Следует отметить, что регистрирующие органы коммерческих организаций - органы юстиции и инспекции по регистрации субъектов предпринимательства при хокимиятах районов (городов), не наделены правом контроля за их деятельностью. Их функции ограничиваются регистрацией без осуществления контроля.

Напротив, регистрирующие органы ННО - органы юстиции, наделены правом контроля.

Кроме того, в обязанности ННО вменено согласование с регистрирующим органом проводимых мероприятий с предоставлением данному органу доступа на проводимые ею мероприятия.

Несоблюдение данных требований трактуется как нарушение порядка осуществления деятельности ННО (статья 239 КоАО РУз) и влечет за собой установленные законодательством меры административной ответственности.

Для коммерческих организаций законодательство Республики Узбекистан не предусматривает такой формат взаимоотношений с регистрирующим органом.

На наш взгляд, основной критерий разграничения между коммерческими и некоммерческими организациями заключается в целевой правоспособности НО, поскольку она направлена на совместную реализацию гражданами их конституционных прав в духовной нематериальной сфере.

Осуществляемая ННО деятельность должна соответствовать его Уставу. Уставная деятельность ННО обусловлена целями и задачами его создания.

В силу части второй статьи 2 Закона о ННО негосударственная некоммерческая организация создается для защиты прав и законных интересов физических и юридических лиц, других демократических ценностей, достижения социальных, культурных и образовательных целей, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей, осуществления благотворительной деятельности, в иных общественно полезных целях.

21.2. Бухгалтерский учет негосударственных некоммерческих организаций

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.

С 1 января 2004 года все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности ведут бухгалтерский учет предприятий и организаций по плану счетов и инструкции по его применению, который был утвержден и зарегистрирован как Национальный стандарт бухгалтерского учета N 21.

Специальная система нормативного регулирования бухгалтерского учета для ННО не разработана, в связи с этим некоммерческие организации руководствуются нормативно-правовыми актами, общими для всех юридических лиц. Это - Закон Республики Узбекистан "О бухгалтерском учете", Указы Президента и Постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан, а также Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (далее НСБУ), инструкции, положения, методические рекомендации Министерства финансов Республики Узбекистан, в установленном порядке согласованные с соответствующими министерствами и ведомствами и зарегистрированные в Министерстве юстиции Республики Узбекистан.

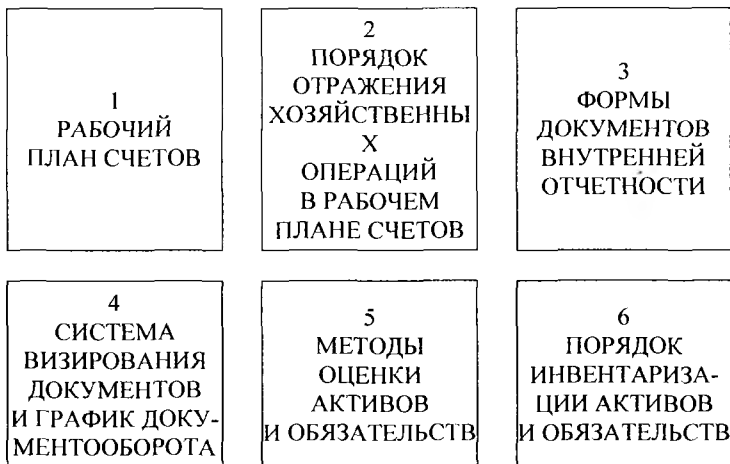
Ввиду того, что специальная система нормативного регулирования бухучета для некоммерческих организаций не разработана, ННО должны руководствоваться нормативно-правовыми актами, общими для всех юридических лиц. Из перечисленных выше нормативных актов особое место занимают Национальные стандарты бухгалтерского учета (далее - НСБУ), содержащие практически всю информацию, необходимую для правильной организации бухгалтерского учета. Однако учитывая, что цели создания и функционирования коммерческих и некоммерческих организаций принципиально различны, применение НСБУ к ННО требует осторожности и глубокого экономического осмысления каждого стандарта применительно к сущности некоммерческой деятельности.

Ниже рассматриваются два наиболее значимых для организации бухгалтерского учета ННО стандарта: НСБУ N 1 "Учетная политика и финансовая отчетность" и НСБУ N 21 "План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению".

Учетная политика и финансовая отчетность

Данный стандарт предусматривает концепции, которые должны быть в основе учетной политики и финансовой отчетности хозяйствующих субъектов, содержание и минимальные требования к содержанию финансовой отчетности.

Учетная политика должна содержать следующие основные элементы:



В составе учетной политики могут быть предусмотрены и другие элементы бухгалтерского учета и формирования отчетности.

Учетная политика организации не должна содержать перечисления всех общеустановленных правил и норм ведения бухгалтерского учета.

При составлении учетной политики рекомендуется учитывать следующее:

1. В учетной политике отражаются только те учетные процедуры, по которым в соответствии с действующим законодательством о бухгалтерском учете предусмотрены варианты. Процедуры, однозначно описанные в нормативных актах, не рассматриваются в учетной политике.

2. В учетную политику не стоит включать описание или цитирование нормативных актов.

3. В учетной политике также необходимо предусмотреть порядок и сроки проведения инвентаризации.

Инвентаризация имущества и обязательств проводится в соответствии с НСБУ N 19 "Организация и проведение инвентаризации"; инвентаризация расчетов по целевому финансированию - на усмотрение организации (ежемесячно или ежеквартально).

4. Организация должна сама выбрать состав и формы внутренней отчетности, составить график документооборота, в котором предусмотреть сроки сдачи материальных отчетов в бухгалтерию. График сдачи документации в бухгалтерию как выписка из учетной политики должен быть в наличии у каждого задействованного в этом процессе сотрудника.

5. В системе внутривозвратного контроля очень важно предусмотреть порядок приемки и отпуска товарно-материальных ценностей, определить круг лиц, которым предоставлено право распоряжения отдельными видами имущества и перечень лиц, имеющих право подписи учетных документов.

6. При составлении учетной политики следует также иметь в виду, что желательно не менять ее в течение как можно более длительного времени, так как это необходимо для того, чтобы финансовая информация была сопоставимой за разные отчетные периоды и полезной для ее пользователей.

В течение календарного года изменения в учетной политике допускаются только в следующих случаях:

- реорганизации субъекта;
- изменений законодательства или системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

Последствия изменений в учетной политике, не связанные с изменением законодательства, согласно НСБУ N 1 должны быть оценены в стоимостном выражении на дату, с которой применяются измененные способы ведения бухгалтерского учета.

На основе типового Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Республики Узбекистан, организация может разработать собственный **Рабочий План**, в котором вправе предусмотреть счета и (или) субсчета, необходимые (удобные) для ведения учета именно в данной организации.

При создании и государственной регистрации юридического лица самой первой обычно выполняется следующая бухгалтерская запись: по кредиту счета 8330 "Уставный капитал" (счет "Паи и вклады") на сумму объявленного и зарегистрированного уставного капитала. В результате первоначальный баланс коммерческого предприятия представляет собой обязательства учредителей по взносам в уставный капитал, отраженные по активу баланса, и размер уставного капитала в соответствии с учредительными документами, отраженный в пассиве баланса в корреспонденции со счетом 4610 "Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал".

Гражданским кодексом Республики Узбекистан не предусмотрено формирование уставного капитала некоммерческой организацией. Однако на практике, поскольку в законодательстве не содержится прямого запрета на формирование уставного капитала (фонда) ННО, в учредительные документы организации часто вносятся положения о размере, порядке формирования уставного капитала, о долях учредителей.

Сформированный уставный капитал (фонд) отражает вклады учредителей (участников) в создаваемую организацию. При этом возникают обязательства перед учредителями (участниками), их долевых прав на имущество. Следовательно, с юридической и экономической

точек зрения. формирование уставного капитала (фонда) при создании ННО не имеет никакого смысла, так как в соответствии с Законом об ННО его учредители не имеют прав ни на имущество ННО, ни на получение прибыли от его деятельности.

Отражение в бухгалтерском учете ННО формирования уставного капитала приводит к следующей ситуации. Предположим, учредители внесли денежные средства, прочие долгосрочные и текущие активы в качестве вклада в уставный капитал. Начата уставная деятельность. В процессе деятельности расходуются текущие активы, амортизируются основные средства (по законодательству о бухгалтерском учете начисление амортизации производится в обязательном порядке всеми юридическими лицами, в том числе и ННО). Как отразить в балансе уменьшение пассивов, связанное с уменьшением активов, если в пассиве - только уставный капитал и нет никаких других источников? Это невозможно, так как в этом случае придется отражать в балансе убыток либо уменьшение уставного капитала. Но убытка у ННО при отсутствии коммерческой деятельности быть не может, а уменьшение уставного капитала невозможно без внесения соответствующих изменений в устав с последующей процедурой перерегистрации.

Этой проблемы не возникает, если в учредительных документах зафиксирован не уставный капитал, а обязательства учредителей (участников) передать имущество в ННО.

Рекомендуется ввести в рабочий план счетов счет 4891 "Задолженность учредителей по имущественным вкладам".

При этом обязательства учредителей, определенные учредительными документами, отражаются проводкой:

Дт 4891 "Задолженность учредителей по имущественным вкладам";

Кт 8860 "Имущественные вклады учредителей".

Уменьшение активов в результате их расходования корреспондируется с уменьшением пассива, и никаких проблем не возникает.

Глоссарий

ННО - самоуправляемая организация, созданная на добровольной основе физическими и (или) юридическими лицами, не преследующая извлечение дохода (прибыли) в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая свои доходы (прибыль) между ее участниками (членами).

Контрольные вопросы по теме:

1. Дайте определение ННО?
2. Каким нормативным документом регламентируется деятельность ННО?
3. Что собой представляет организация бухгалтерского учета?
4. Что такое учетная политика?

Тема 22. Ответственность и обязательство руководителя службы бухгалтерского учета. Кодекс этики профессии бухгалтера и аудитора

План:

22.1. Ответственность и обязательство руководителя службы бухгалтерского учета

22.2. Кодекс этики профессии бухгалтера и аудитора

Ключевые слова: Акционерное общество, корпоративное управление

Ключевые слова: Главный бухгалтер. Права, обязанности и ответственности главного бухгалтера, бухгалтерские программы, Научная организация труда бухгалтеров. Кодекс этики бухгалтеров и аудиторов. Показатели обеспеченности бухгалтерами, научной организации и эффективности их труда. Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), Фундаментальные принципы

22.1. Ответственность и обязательство руководителя службы бухгалтерского учета

Главный бухгалтер – это главный специалист (менеджер) предприятия по бухгалтерскому учету. Главному бухгалтеру как специалисту присущи еще следующие определения.

- главный бухгалтер – первое ответственное лицо по службе бухгалтерских услуг, назначенное руководителем предприятия;
- главный бухгалтер – первое доверенное лицо руководителя предприятия по финансовым вопросам;
- главный бухгалтер – лицо предприятия, имеющее право второй подписи во всех денежных документа, а также расчетах и отчетах, предоставляемых внешним пользователям информации;
- главный бухгалтер – руководитель специального отдела управления предприятия или службу бухгалтерских услуг, аппарата бухгалтерии;
- главный бухгалтер – это лицо, которое вместе с руководителем в ответе перед законом за хищение, расточительства, потери ценностей, искажение, заведомо ложное составление и несвоевременную сдачу бухгалтерской отчетности, а также привлекающее за эти отрицательные деяния административному, финансовому и уголовному взысканиям

Главный бухгалтер согласно законам государства имеет конкретные права, обязанности и ответственности (см. табл. 22.1).

Основные права, обязанности и ответственности главного бухгалтера

Права	Обязанности	Ответственности
<ul style="list-style-type: none"> • предупреждение руководителя о фактах, операциях, действиях, которые противоречат или неполностью соответствуют законам; • отказаться от подписи в документах, если они не законны и не реальны; • дать рапорт руководителю о своих подчиненных; • Судиться; • Требовать провести экспертизу; • Провести инвентаризацию кассы как минимум один раз в месяц; • Требовать от бухгалтеров выполнить ими своих функциональных обязанностей своевременно и качество; • Дать представлению руководителю о вознаграждении за достигнутые результаты в работе и наказании за допущенные ошибки и упущения противозаконные действия 	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за правильностью и своевременностью составления документов; • Контроль за своевременным представлением отчетности подотчетными лицами за полученные деньги, возвратом не использованных подотчетных сумм; • Обеспечение своевременного открытия, ведения и закрытия счетов аналитического и синтетического учета; • Контроль за своевременностью и правильностью проведения инвентаризации; • Своевременно и правильно составить и представить баланс и другие формы финансовой отчетности; • Контроль за правильностью начисления и уплаты налогов, составления и представления расчетов по всем налогам 	<ul style="list-style-type: none"> • Нести административные наказания за не грубые ошибки; • Нести финансовые наказания за ошибки в расчетах налогов и не своевременное представление налоговых и финансовых отчетов; • Нести уголовное наказание за грубые деяния, противозаконные действия

Особенности организации бухгалтерского учета в условиях развития информационных технологий

Нынешний и ближайшие этапы развития всех стран мира непосредственно связаны цифровизацией всех отраслей и сфер деятельности людей. Это касается и Республики Узбекистан, в которой принята государственная программа «Цифровой Узбекистан - 2030». В основе цифровизации лежат главным образом информационные компьютерные технологии (ИКТ), под которыми понимаются процессы, методы поиска, сбора, хранения, обработки, предоставления, распространения информации и способы осуществления таких процессов и методов. ИКТ играют важную роль в жизни общества, в значительной мере определяя уровень его развития. Они применяются во многих сферах деятельности человека, облегчая при этом выполнение различных задач и операций. Широкое распространение информационные технологии получили и в системе бухгалтерского учета.

Применение информационных технологий в бухгалтерском учете в значительной мере повышает его оперативность. Бухгалтер может быстро получить нужные результаты за любой период времени, не прибегая к ручным выборкам. Процесс группировки данных также отличается от ручных методов тем, что одна и та же информация используется много раз для составления таблиц, и это способствует облегчению и ускорению процесса учета.

В настоящее время в бухгалтерском учете основным средством работы с информацией является персональный компьютер, активно применяются бухгалтерские автоматизированные системы. Бухгалтерские автоматизированные системы – это функциональное программное обеспечение, которое предназначено для выполнения компьютерной обработки комплексов бухгалтерских задач.

В неавтоматизированной системе бухгалтерского учета обработка данных обычно происходит на бумажных носителях информации в виде всевозможных счетов, отчетов, учетных регистров. Аналогичные документы используются и в автоматизированной системе, но они представлены в электронной форме. Помимо этого, существует ряд других отличий автоматизированной обработки данных в бухгалтерском учете от неавтоматизированной.

Во-первых, можно выделить то, что применение информационных технологий предполагает единообразие выполнения операций. Это означает использование одних и тех же команд, необходимых для осуществления одинаковых операций бухгалтерского учета, что почти исключает появление случайных ошибок, которые обычно присущи ручной обработке.

Во-вторых, происходит разделение функций, предполагающее, что компьютерная система может сама осуществлять процедуры внутреннего

контроля, которые в неавтоматизированных системах выполняли бы различные специалисты. Но в то же время, возникают потенциальные возможности появления ошибок и неточностей, потому что автоматизированные системы бухгалтерского учета более открыты для несанкционированного доступа. Еще одним отличием является то, что компьютерная система может выполнять некоторые операции автоматически, причем они не обязательно документируются, как это делается в неавтоматизированных системах бухгалтерского учета.

Важным моментом автоматизации бухгалтерского учета является правильный выбор программного продукта. Информационные технологии постоянно развиваются, и вместе с ними идет процесс развития бухгалтерских программ, за счет этого на рынке существует достаточно большое их количество.

В настоящее время нет общепринятой классификации бухгалтерских программ. В большинстве случаев они отличаются по составу выполняемых ими функций. Они могут выполнять как минимальный, так и расширенный набор операций, что зависит от размера предприятий, на которые они ориентируются. Исходя из этого, можно выделить четыре группы бухгалтерских программ.

1. Пакеты «мини-бухгалтерия». К данной группе относятся программы бухгалтерского учета, предназначенные для предприятий малого бизнеса, где небольшая численность сотрудников и небольшой объем информации.

2. Пакеты «интегрированная бухгалтерская система». Данные программы предназначены для малого и среднего бизнеса и разработаны на основе пакетов «мини-бухгалтерия». В настоящее время эта группа является одной из самых распространенных.

3. Пакеты «комплексная система бухгалтерского учета». Данные программы были разработаны для того, чтобы осуществлять обработку комплексов задач бухгалтерского учета.

4. Пакеты «корпоративные системы управления финансами и бизнесом». Данные системы используются для автоматизации функций управления предприятием и представлены сложной структурой компонентов, включая подсистему бухгалтерского учета.

Автоматизация бухгалтерского учета является одной из главных задач для предприятия, поскольку это обеспечит лучшее выполнение необходимых операций и облегчит весь процесс ведения учета. Для осуществления автоматизации следует выбирать необходимые программные продукты, исходя из задач и имеющихся ресурсов. Однако без квалифицированного специалиста, невозможно использование информационных технологий. Они окажутся бесполезными для предприятия, если не найти опытного и грамотного бухгалтера. Таким образом, можно сделать вывод, что на сегодняшний день информационные технологии играют важную роль в бухгалтерской

деятельности. Они охватывают различные стороны бухгалтерского учета и обладают значительными преимуществами по сравнению с ручными методами. Современные информационные технологии позволяют быть бухгалтеру востребованным и мобильным специалистом.

22.2. Кодекс этики профессии бухгалтера и аудитора

Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ), согласно ее Конституции, сформулирована следующим образом: «в целях служения интересам общества МФБ и далее будет осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и продолжит вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества и стимулирования приверженности указанным стандартам, деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда профессиональные знания и опыт являются наиболее востребованными». Для выполнения этой миссии Правление МФБ создало Комитет по стандартам этики для бухгалтеров с целью разработки и публикации, от своего имени, высококачественных стандартов этики и прочих положений для использования профессиональными бухгалтерами по всему миру.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров устанавливает этические требования для профессиональных бухгалтеров. Организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять менее строгие стандарты, чем те, которые изложены в настоящем Кодексе. Однако если организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять определенные части данного Кодекса в соответствии с законодательством или нормативными актами, такая организация или фирма должна выполнять требования других статей данного Кодекса.

Некоторые юрисдикции могут предусматривать требования и руководства, отличные от требований данного Кодекса.

Профессиональные бухгалтеры должны знать об этих различиях и выполнять те требования и руководства, которые являются более строгими, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров принят Национальной ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (НАБА Уз) и утвержден Советом НАБА Уз в марте 2010 г. (протокол № 1).

На основе кодекса бухгалтера должны соблюдать следующие фундаментальные принципы:

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие фундаментальные принципы:

(а) *порядочность*

Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен во всех профессиональных и деловых отношениях;

(б) объективность

Профессиональный бухгалтер не должен допускать предвзятости или небеспристрастности, конфликтов интересов, оказания давления другими лицами с целью изменения профессионального или делового суждения:

(в) профессиональная компетентность и должная тщательность

Профессиональный бухгалтер должен постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю, основываясь на текущих тенденциях в практике, законодательстве и методах работы. Профессиональный бухгалтер должен действовать старательно и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении профессиональных услуг**:

(г) конфиденциальность

Профессиональный бухгалтер должен обеспечить сохранение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и без соответствующих надлежащих полномочий не должен раскрывать такую информацию третьим сторонам, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами или обязанностями.

Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться в личных целях профессионального бухгалтера или третьих сторон;

(д) профессиональное поведение

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующее законодательство или нормативные акты, а также избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

Соответствие фундаментальным принципам может подвергаться риску в результате целого ряда обстоятельств.

Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) угроза наличия собственной заинтересованности, которая может возникнуть в результате финансовой или иной заинтересованности со стороны профессионального бухгалтера либо со стороны какого-либо непосредственного члена его семьи или **близкого родственника***:

(б) угроза самопроверки, которая может возникнуть, если предыдущее суждение должно быть повторно оценено профессиональным бухгалтером, несущим ответственность за такое суждение:

(в) угроза чрезмерной защиты, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер настолько далеко заходит, отстаивая какую-либо позицию или мнение, что это подвергает риску объективность;

(г) угроза знакомства, которая может возникнуть, если, по причине близких отношений, профессиональный бухгалтер чрезмерно симпатизирует интересам других лиц; и

(д) угроза запугивания, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер не может действовать объективно по причине угроз, реальных или предполагаемых.

Части Б и В данного Кодекса содержат примеры обстоятельств, которые могут создавать указанные категории угроз для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, соответственно. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры также могут счесть руководство, изложенное в Части В, применимым к их определенным обстоятельствам.

Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить такие угрозы до приемлемого уровня, подразделяются на две широкие категории:

(а) меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и

(б) меры предосторожности в рабочей среде.

Список рекомендуемой литературы

1. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия хисоби тўғрисида»ги Қонуни. 2016 йил 13 апрель. № ЎРҚ-404. <https://lex.uz/acts/2931253>.
2. Ўзбекистон Республикасининг Солик Кодекси (янги таҳрири). Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси, 31.12.2019 й., 02/19/СК/4256-сон. <http://www.lex.uz/docs/4674902>.
3. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. 2021 йил 5 февраль. <https://lex.uz/docs/5307886>
4. Ўзбекистон Республикаси «Нодавлат нотижорат ташкилотлари тўғрисида»ги Қонуни. 1999 йил 14-апрель, 763-1-сон. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 1999 й., 5-сон, 115-модда. <https://lex.uz/docs/11360>.
5. Ўзбекистон Республикаси “Масъулияти чекланган ҳамда кўшимча масъулиятли жамиятлар тўғрисидаги қонуни”. 2001 й 6 декабрь. Кейинги ўзгартиришлар билан. <https://www.lex.uz/acts/22525>
6. Ўзбекистон Республикаси «Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида»ги Қонуни. 2014 йил 10 апрель. <https://lex.uz/docs/2382409>
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги Фармони. 2017 йил 07 февраль. ПФ-4947. https://nrm.uz/content?doc=575214_2017_vil.
8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарори. 2018 йил 19 сентябрь. ПҚ-3946-сон.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Қарори. 2020 йил 24 февраль. ПҚ-4611-сон.
10. International Financial Reporting Standards. www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ 2018.
11. Международные стандарты финансовой отчетности. <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/>
12. IFRS and US GAAP: Similarities and differences. 2015. www.pwc.com
13. Абдуллаев Р.А., Уразов К.Б. Основы бухгалтерского учёта. Учебное пособие. СамИЭС, 2021. 168с
14. Алборов А. Теория бухгалтерского учета. 2016 г. Ижевский.
15. Deloitte. МСФО в кармане 2016. ЗАО «Делойт и Туш». Все права защищены. 157 с. 2016.
16. Дусмуратов Р. Бухгалтерия хисоби назарияси. Дарслик. 2013 й. <http://www.agriculture.uz/ebooks/detail/823>
17. Caribbean examinations council “Principles of accountants”, 2008
18. Karimov A., Kurbanbayev J., Jumanazarov S. Buxgalteriya hisobi. Darslik. –T.:Iqtisod-moliya, 2019. - 512 b.

19. Karimov A., Kurbanbayev J., Jumanazarov S., Xalilov Sh. Moliyaviy hisob va hisobot. O'quv qo'llanma. –T.:Iqtisod-moliya. 2018. - 400 b.
20. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2011/2012: в 2 ч. Пер с англ. – 8-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2012. https://gaap.ru/upload/iblock/354/iuppwbfp_tyvv%20fzvvh%20ohcgiy-%20stkr_2012_1-30.pdf
21. Пардаев А.Х., Пардаева З.А. Бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: «Иқтисод-Молия». 2019 й. -538 б.
22. Price water house Coopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2018 году. 0320-б.
23. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари: Олий ўқув юртлари магистратура мутахассисликлари учун дарслик. – Тошкент: «IQTISOD-MOLIYA», 2019. – 584-б. <https://www.academia.edu>
24. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография. - Publisher SIA OmniScriptum Publishing. GlobeEdit Publishing house. 2018. 280 p. ISBN-13:978-613-8-24050-1
25. Toshmatov N. Buxgalteriya hisobi nazariyasi. Дарслик. – Т.: “O‘zbekiston faylasuflari milliy jamiyati” nashriyoti, 2019. 376 bet.
26. Toshmatov N., Ismanov I., Buzurkhanov S. Moliyaviy hisob va hisobot. Darslik. Т.:-“Sano-standart” nashriyoti. 2019. 560 bet
27. Уразов К.Б., Пулатов М.Э. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. –Т.: «Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи». 2020. 564 бет.
28. Уразов К.Б. Молиявий ҳисоб ва ҳисобот. Ўқув қўлланма.- Т.: “Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи”. 2020. 408 бет
29. Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби. Ўқув қўлланма, – Самарқанд. СамИСИ, 2013
30. Hasanov B.A., Hashimov A.A., Muhametov A.B., Abduvohidov A.A. Buxgalteriya hisobi. Дарслик.- Т.: “Iqtisodiyot dunyosi”, 2021. 992 bet
31. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective. Irwin. USA. 1996. 339-340-б. Accounting Principles: A Business Perspective Paperback – February 16, 2018.
32. Хошимов Б.А., Джабакаева Г.С., Мухаммедова Д.А. Теория бухгалтерского учета
33. Egamberdiyeva S.R. Moliyaviy va boshqaruv hisobi. O'quv qo'llanma. -Т.: Fan va texnologiya, 2019. 289 b.
34. Юлдашев Б.Т., Индина И.А., Хайдаров Ш.У., Индина Е.А. Негосударственные некоммерческие организации в узбекистане: правовое регулирование, экономические основы деятельности, бухгалтерский учет и налогообложение в свете последних изменений законодательства. Методическое пособие. - Т.: Yurist-media markazi; 2010. <https://www.osce.org/files/f/documents/3/7/106791.pdf>

35. Christine Jonick. Principles of financial accounting. University of North Georgia Press Dahlonega, Georgia. 2017. p.318 ISBN: 978-1-940771-15-1. <https://web.ung.edu/media/university-press/Principles-of-Financial-Accounting.pdf?t=1542408454385>

36. Zimbabwe Ministry of primary and secondary education “Principles of Accounting”. Curriculum development and technical services, p. O. Box mp 133, Mount Pleasant Harare, 2015. <http://mopse.co.zw/sites/default/files/public/syllabus/Form%201-4%20Accounting%20Syllabus.pdf>

Интернет сайты:

37. www.gov.uz (Ўзбекистан Республикаси ҳукумат портали)

38. www.mf.uz (Ўзбекистан Республикаси Молия вазирлиги)

39. www.ziyoue.uz (Ахборот таълим тармоғи)

40. www.lex.uz (Ўзбекистан Республикаси қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси)

41. www.stat.uz (Ўзбекистан Республикаси Статистика Қўмитаси)

42. www.soliq.uz (Ўзбекистан Республикаси Солиқ Қўмитаси)

43. www.accountingtools.com (Бухгалтерлар учун қўлланмалар сайти)

44. www.ifrs.org (Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фонди сайти)

Приложение 1

ЗАКОН РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЗАКОН РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

Принят Законодательной палатой 3 марта 2016 года

Одобен Сенатом 31 марта 2016 года

Статья 1. Внести в Закон Республики Узбекистан от 30 августа 1996 года № 279-1 «О бухгалтерском учете» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 1996 г., № 9, ст. 142; Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2013 г., № 4, ст. 98, № 10, ст. 263, № 12, ст. 350; 2014 г., № 5, ст. 130; 2015 г., № 12, ст. 452) изменения и дополнения, утвердив его новую редакцию (*прилагается*).

Статья 2. Кабинету Министров Республики Узбекистан: привести решения правительства в соответствие с настоящим Законом; обеспечить пересмотр и отмену органами государственного управления их нормативно-правовых актов, противоречащих настоящему Закону.

Статья 3. Настоящий Закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

■ *Комментарий LexUz*

Настоящий Закон опубликован в газете «Народное слово» от 14 апреля 2016 года № 73 (6478)

Президент Республики Узбекистан И. КАРИМОВ

г. Ташкент.

13 апреля 2016 г..

№ ЗРУ-404

ЗАКОН РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ (новая редакция)

Статья 1. Цель настоящего Закона

Целью настоящего Закона является регулирование отношений в области организации, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Статья 2. Законодательство о бухгалтерском учете

Законодательство о бухгалтерском учете состоит из настоящего Закона и иных актов законодательства.

Если международным договором Республики Узбекистан установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены законодательством Республики Узбекистан о бухгалтерском учете, то применяются правила международного договора.

Статья 3. Основные принципы бухгалтерского учета

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

Статья 4. Бухгалтерский учет

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций, а также составление на ее основе финансовой и иной отчетности.

Бухгалтерский учет ведется методом двойной записи путем одновременного и взаимосвязанного отражения хозяйственной операции в денежной оценке на не менее двух счетах бухгалтерского учета.

Статья 5. Бухгалтерская информация

Бухгалтерской информацией являются обработанные данные об объектах бухгалтерского учета, основанные на первичных учетных документах, которые отражаются в регистрах бухгалтерского учета, финансовой отчетности, пояснениях и других документах, связанных с организацией и ведением бухгалтерского учета.

Статья 6. Субъекты бухгалтерского учета

Субъектами бухгалтерского учета являются органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, представительства, филиалы и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами.

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

■ Комментарий LexUz

См. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54. Постановление Государственного налогового комитета Республики Узбекистан "Об утверждении Положения о порядке исчисления выручки от реализации товаров (работ, услуг) и уплаты налогов индивидуальными предпринимателями" (Регистрационный № 3143), ст. 29 Закона Республики Узбекистан «Об органах самоуправления граждан», абзац шестой пункта 13 Типового положения о сходе граждан, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 7 октября 2013 года № 274, ст. 54 Закона Республики Узбекистан от 25 декабря 2019 года № ЗРУ-598 «Об инвестициях и инвестиционной деятельности».

Статья 7. Объекты бухгалтерского учета

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

Объекты бухгалтерского учета подлежат синтетическому и аналитическому учету.

Статья 8. Синтетический и аналитический учет

Синтетический учет осуществляется путем обобщения данных об объектах бухгалтерского учета по определенным экономическим признакам в порядке, определяемом законодательством.

Аналитический учет ведется в целях формирования детальной бухгалтерской информации об объектах бухгалтерского учета в порядке, определяемом субъектом бухгалтерского учета самостоятельно.

Статья 9. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности

Регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности, разработка и утверждение стандартов бухгалтерского учета возлагаются на Министерство финансов Республики Узбекистан.

■ Комментарий LexUz

Для дополнительной информации см. Положение о Министерстве финансов Республики Узбекистан, утвержденное постановлением Президента Республики Узбекистан от 18 марта 2017 года № ПП-2847.

Правила ведения бухгалтерского учета определяются стандартами бухгалтерского учета, включая стандарт упрощенного ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ № 20) «Упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства» (рег. № 2501 от 14.08.2013 г.).

Регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности бюджетных организаций и государственных целевых фондов осуществляется на основе стандартов бюджетного учета и других актов законодательства.

■ *Комментарий LexUz*

См. ст. 163 Бюджетного кодекса Республики Узбекистан. Инструкцию по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях (рег. № 2169 от 22.12.2010 г.).

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности банков и иных кредитных организаций осуществляется Центральным банком Республики Узбекистан в соответствии с законодательством.

■ *Комментарий LexUz*

См. ст. 70 Закона Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» (новая редакция), ст. 61 Закона Республики Узбекистан «О Центральном банке Республики Узбекистан» (новая редакция).

Статья 10. Стандарты бухгалтерского учета

Стандарты бухгалтерского учета определяют минимальные требования к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности.

Национальные стандарты бухгалтерского учета устанавливают специальные требования к организации, ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности.

Субъекты бухгалтерского учета могут применять международные стандарты финансовой отчетности в порядке, установленном законодательством.

■ *Комментарий LexUz*

См. часть пятую ст. 102 Закона Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», абзац третьей пункта 9 Указа Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 года № VII-4720 «О мерах по внедрению современных методов корпоративного управления в акционерных обществах».

Статья 11. Организация бухгалтерского учета и отчетности

Организацию бухгалтерского учета и отчетности осуществляет руководитель субъекта бухгалтерского учета.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета имеет право:
создавать службу бухгалтерского учета под руководством руководителя службы бухгалтерского учета или пользоваться услугами бухгалтера, привлеченного на договорной основе;

делегировать на договорной основе ведение бухгалтерского учета специализированной организации (аудиторские организации, организации налоговых консультантов и другие организации, в уставе которых предусмотрено оказание услуги по ведению бухгалтерского учета);

■ *Комментарий LexUz*

См. законы Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и «О налоговом консультировании».

самостоятельно вести бухгалтерский учет.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета обязан обеспечивать:

разработку учетной политики, системы внутреннего учета и отчетности; порядок внутреннего контроля;

полный и достоверный бухгалтерский учет;

сохранность учетных документов;

подготовку финансовой отчетности;

■ *Комментарий LexUz*

В абзац шестой части третьей статьи 11 внесено изменение Законом Республики Узбекистан от 29 октября 2021 года № ЗРУ-726. Вступает в силу с 31 января 2022 года

подготовку налоговой отчетности и других финансовых документов;

своевременность расчетов;

соблюдение требований статьи 12 настоящего Закона.

■ *Комментарий LexUz*

См. Инструкцию по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях (рег. № 2169 от 22.12.2010 г.).

Статья 12. Руководитель службы бухгалтерского учета

Руководителем службы бухгалтерского учета является главный бухгалтер или иное должностное лицо, осуществляющее функции бухгалтерского учета и финансового управления.

Руководитель службы бухгалтерского учета подчиняется непосредственно руководителю субъекта бухгалтерского учета.

Требования руководителя службы бухгалтерского учета по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению их в службу бухгалтерского учета обязательны для всех работников субъекта бухгалтерского учета.

В случае возникновения разногласий между руководителем субъекта бухгалтерского учета и руководителем службы бухгалтерского учета по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя субъекта бухгалтерского учета, который единолично несет ответственность за последствия осуществления таких операций.

Руководитель службы бухгалтерского учета субъекта бухгалтерского учета (за исключением банков и иных кредитных организаций), подлежащего обязательной аудиторской проверке, должен отвечать следующим требованиям:

иметь высшее образование;

иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета или составлением финансовой отчетности либо аудиторской деятельностью, при наличии высшего экономического образования — не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при наличии высшего неэкономического образования — не менее семи лет из последних десяти календарных лет.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета, подлежащего обязательной аудиторской проверке, обязан обеспечивать ежегодное прохождение повышения квалификации руководителя службы бухгалтерского учета.

■ *Комментарий LexUz*

См. ст. 10 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности».

Требования частей пятой и шестой настоящей статьи распространяются также на работника специализированной организации, которой руководитель субъекта бухгалтерского учета, подлежащего обязательной аудиторской проверке, делегировал на договорной основе ведение бухгалтерского учета.

■ *Комментарий LexUz*

См. пункты 9–20 Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных организациях (рег. № 2169 от 22.12.2010 г.).

Руководителем службы бухгалтерского учета не может быть лицо, признанное в установленном порядке недееспособным или ограниченно дееспособным, а также имеющее непогашенную или неснятую судимость за умышленное преступление.

■ *Комментарий LexUz*

См. ст.ст. 30 и 31 Гражданского кодекса Республики Узбекистан, ст.ст. 78 и 79 Уголовного кодекса Республики Узбекистан.

Требования к руководителям службы бухгалтерского учета банков и иных кредитных организаций устанавливаются Центральным банком Республики Узбекистан.

■ *Комментарий LexUz*

См. абзац тринадцатый части второй ст. 61 Закона Республики Узбекистан «О Центральном банке Республики Узбекистан» (новая редакция).

Статья 13. Право подписи

Документы, служащие основанием для приема и выдачи денег, товарно-материальных и других ценностей, кредитные и расчетные обязательства, а также финансовая и иная отчетность подписываются руководителем субъекта бухгалтерского учета или лицами, им определяемыми.

Руководитель субъекта бухгалтерского учета утверждает два перечня лиц, имеющих право подписи. В первый перечень входят лица, осуществляющие руководящие функции субъекта бухгалтерского учета, во второй — осуществляющие функции бухгалтерского учета и финансового управления. В случаях, если руководитель субъекта бухгалтерского учета принимает на себя функции бухгалтерского учета и финансового управления, то в обоих перечнях указывает себя.

Документы без подписи лиц, указанных в части второй настоящей статьи, считаются недействительными.

Статья 14. Первичные учетные документы

Основанием для бухгалтерского учета хозяйственных операций являются первичные учетные документы, фиксирующие факты совершения операций и распоряжения на их проведение. Первичными учетными документами признаются также чеки платежных терминалов при оплате с использованием банковских корпоративных пластиковых карт товаров (работ, услуг), приобретаемых хозяйствующими субъектами в сфере торговли и сервиса.

Первичные учетные документы составляются на момент совершения хозяйственных операций или после их проведения.

Хозяйственные операции, относящиеся к отчетному периоду, на которые документы, подтверждающие факт их совершения, не получены, отражаются в бухгалтерском учете с оформлением соответствующего первичного документа.

Обязательными реквизитами первичных учетных документов являются: наименование субъекта бухгалтерского учета:

наименование и номер документа, дата и место его составления:

наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции с указанием единиц измерения (в натуральном и денежном выражении);

наименование должностей и подписи с указанием фамилии и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации лиц (лица), совершивших хозяйственную операцию.

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

Первичные учетные документы могут составляться и представляться в виде электронного документа.

В первичные учетные документы не допускается внесение поправок, не подтвержденных участниками хозяйственной операции. В банковских и кассовых денежных документах исправления и пометки не допускаются.

■ *Комментарий LexUz*

См. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. № 1297 от 14.01.2004 г.).

Статья 15. Регистры бухгалтерского учета

Регистры бухгалтерского учета представляют собой журналы, ведомости, книги и утвержденные бланки (формы), которые ведутся в соответствии с методом двойной записи.

Регистры бухгалтерского учета могут быть в виде электронного документа, который создается, обрабатывается и хранится с использованием технических средств, информационных систем и информационных технологий.

В регистрах бухгалтерского учета должны систематизироваться и накапливаться данные, содержащиеся в первичных учетных документах.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

наименование регистра;

наименование субъекта бухгалтерского учета;

дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;

хронологическая и (или) систематическая группировка хозяйственных операций;

величина денежного измерения хозяйственных операций с указанием единицы измерения;

подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их должностей, фамилий и инициалов либо иные реквизиты, необходимые для идентификации этих лиц.

Внесение в регистры бухгалтерского учета неподтвержденных исправлений не допускается.

■ *Комментарий LexUz*

См. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. № 1297 от 14.01.2004 г.).

Статья 16. Инвентаризация активов и обязательств

Правильность и достоверность данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности подтверждаются обязательным проведением инвентаризации активов и обязательств. Объекты, порядок и сроки проведения инвентаризации определяются стандартом бухгалтерского учета по инвентаризации.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 19) «Организация и проведение инвентаризации» (рег. № 833 от 02.11.1999 г.).

Статья 17. Оценка активов и обязательств

Оценка товарно-материальных запасов осуществляется по низшей из двух оценок — по фактической себестоимости (цене приобретения или производственной себестоимости) или по рыночной цене (чистой стоимости реализации) на дату составления баланса.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 4) «Товарно-материальные запасы» (рег. № 1595 от 17.07.2006 г.) и раздел «Г» («Оценка товарно-материальных запасов, незавершенного производства, а также расходов будущих периодов») Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54.

Основные средства и нематериальные активы учитываются по их первоначальной (восстановительной) стоимости.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства» (рег. № 1299 от 20.01.2004 г.), Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 7) «Нематериальные активы» (рег. № 1485 от 27.06.2005 г.).

Списание стоимости основных средств и нематериальных активов осуществляется путем начисления износа (амортизации) до полного погашения их стоимости или выбытия объекта. Амортизационные отчисления производятся с месяца, следующего за вводом в эксплуатацию объекта. Стоимость земли амортизации не подлежит.

■ *Комментарий LexUz*

См. Положение о порядке списания с баланса стоимости основных средств (рег. № 1401 от 29.08.2004 г.) и Положение о порядке списания с баланса нематериальных активов (рег. № 1539 от 14.01.2006 г.).

Финансовые вложения учитываются в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 12) «Учет финансовых инвестиций» (рег. № 596 от 16.01.1999 г.) и пункты 14 и 15 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 8) «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. № 580 от 28.12.1998 г.).

Обязательства отражаются в денежном выражении в соответствии с соглашением сторон.

Обязательства, возникшие по решению суда, отражаются в соответствующей сумме.

Условные активы и обязательства отражаются в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Оценка активов и обязательств бюджетных организаций осуществляется в соответствии со стандартами бюджетного учета.

Бухгалтерский учет ведется в национальной валюте — сумам.

▲ Комментарий LexUz

См. пункт 1 Порядка переоценки ценностей и внесения изменений в бухгалтерский учет и отчетность юридических лиц, зарегистрированных в Республике Узбекистан, в связи с введением в обращение национальной валюты, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 20 июня 1994 года № 307, Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 22) «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» (рег. № 1364 от 21.05.2004 г.).

Статья 18. Учет доходов и расходов

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

▲ Комментарий LexUz

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 2) «Доходы от основной хозяйственной деятельности» (рег. № 483 от 26.08.1998 г.).

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

▲ Комментарий LexUz

См. раздел VIII («Бюджетный учет и отчетность») Бюджетного кодекса Республики Узбекистан.

▲ Комментарий LexUz

Также, для дополнительной информации см. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденное постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54.

Статья 19. Учет собственного капитала

Собственный капитал состоит из уставного фонда (уставного капитала), добавленного, резервного капитала и нераспределенной прибыли.

Уставный фонд (уставный капитал) отражает совокупность вкладов (в денежном выражении), определенных учредительными документами. Материальные и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный фонд (уставный капитал), оцениваются по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законом, подлежат оценке оценочной организацией.

Добавленный капитал отражает эмиссионный доход, получаемый при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость, а также курсовую разницу, возникающую в процессе формирования уставного фонда (уставного капитала), эквивалент которого выражен в иностранной валюте.

Резервный капитал отражает инфляционные резервы, образующиеся при переоценке долгосрочных активов, отчисления от чистой прибыли в размерах, предусмотренных законодательством и учредительными документами, а также стоимость безвозмездно полученного имущества.

Нераспределенная прибыль отражает накопление прибыли и может быть зачислена в уставный фонд (уставный капитал) по решению собственников.

■ Комментарий LexUz

См. четвертую часть («Собственный капитал») приложения 2 (Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов) к Национальному стандарту бухгалтерского учета (НСБУ № 21) «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» (рег. № 1181 от 23.10.2002 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 14) «Отчет о собственном капитале» (рег. № 1335 от 07.04.2004 г.).

Статья 20. Учет залога

Стоимость имущества, включая денежные средства, переданного в залог для обеспечения своих или чужих обязательств, учитывается субъектом бухгалтерского учета отдельно от других активов.

Стоимость имущества, полученного в залог, денежные средства и валютные ценности, принятые в качестве залога, отражаются на отдельных за балансовых счетах.

Статья 21. Внутренний контроль

Внутренний контроль — система мер, организованная на основе принятой учетной политики руководителем субъекта бухгалтерского учета с целью обеспечения законности, экономической целесообразности осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, предотвращении и выявления случаев хищения и ошибок при ведении бухгалтерского учета, составлении финансовой и иной отчетности.

Субъект бухгалтерского учета организует и осуществляет внутренний контроль.

Статья 22. Финансовая отчетность

Финансовая отчетность представляет собой систематизированную информацию о финансовом положении субъекта бухгалтерского учета на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Годовая финансовая отчетность включает:

бухгалтерский баланс;

■ Комментарий LexUz

См. «Бухгалтерский баланс» — форма № 1, утвержденный приказом министра финансов Республики Узбекистан от 27 декабря 2002 года № 140 (рег. № 1209 от 24.01.2003 г.), пункты 66–81 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 15) «Бухгалтерский баланс» (рег. № 1226 от 20.03.2003 г.).

отчет о финансовых результатах;

■ Комментарий LexUz

См. «Отчет о финансовых результатах» — форма № 2, утвержденный приказом министра финансов Республики Узбекистан от 27 декабря 2002 года № 140 (рег. № 1209 от 24.01.2003 г.), пункты 82–85 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 3) «Отчет о финансовых результатах» (рег. № 484 от 26.08.1998 г.).

отчет о денежных потоках;

■ Комментарий LexUz

См. «Отчет о денежных потоках» — форма № 4, утвержденный приказом министра финансов Республики Узбекистан от 27 декабря 2002 года № 140 (рег. № 1209 от 24.01.2003 г.), пункты 87 и 88 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 9) «Отчет о денежных потоках» (рег. № 519 от 04.11.1998 г.).

отчет о собственном капитале;

■ Комментарий LexUz

См. «Отчет о собственном капитале» — форма № 5, утвержденный приказом министра финансов Республики Узбекистан от 27 декабря 2002 года № 140 (рег. № 1209 от 24.01.2003 г.), пункт 89 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 14) «Отчет о собственном капитале» (рег. № 1335 от 07.04.2004 г.).

примечания, расчеты и пояснения.

■ Комментарий LexUz

См. пункты 90–96 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.)

Требования к финансовой отчетности, составляемой по международным стандартам, определяются международными стандартами финансовой отчетности.

Субъект бухгалтерского учета при составлении финансовой отчетности должен включать бухгалтерские балансы и другие отчетные формы своих представительств, филиалов и иных структурных подразделений, выделенных на самостоятельный баланс.

Финансовая отчетность составляется с нарастающим итогом с начала отчетного года.

См. предыдущую редакцию.

Финансовая отчетность бюджетных организаций, получателей бюджетных средств и государственных целевых фондов составляется и предоставляется в соответствии с бюджетным законодательством.

(часть шестая статьи 22 в редакции Закона Республики Узбекистан от 30 декабря 2020 года № ЗРУ-660 — Национальная база данных законодательства, 31.12.2020 г., № 03/20/660/1682)

■ Комментарий LexUz

См. ст. 163 Бюджетного кодекса Республики Узбекистан.

Структура и содержание финансовой отчетности определяются Министерством финансов Республики Узбекистан.

■ Комментарий LexUz

См. приказ министра финансов Республики Узбекистан от 27 декабря 2002 года № 140 «Об утверждении «Форм финансовой отчетности и Правил по их заполнению» (рег. № 1209 от 24.01.2003 г.).

Структура и содержание финансовой отчетности банков и иных кредитных организаций определяются Центральным банком Республики Узбекистан.

■ Комментарий LexUz

См. ст. 70 Закона Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» (новая редакция), ст. 61 Закона Республики Узбекистан «О Центральном банке Республики Узбекистан» (новая редакция).

■ *Комментарий LexUz*

Также, см. Концептуальную основу для подготовки и представления финансовой отчетности (рег. № 475 от 14.08.1998 г.)

Статья 23. Консолидированная финансовая отчетность

Субъект бухгалтерского учета, являющийся основным хозяйственным обществом и имеющий дочерние хозяйственные общества, организации, находящиеся под его контролем, составляет консолидированную финансовую отчетность.

Порядок составления консолидированной финансовой отчетности, а также требования к организациям, находящимся под контролем основного хозяйственного общества, определяются стандартами бухгалтерского учета.

■ *Комментарий LexUz*

См. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 8) «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. № 580 от 28.12.1998 г.).

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

Статья 24. Отчетный период финансовой отчетности

Отчетным периодом годовой финансовой отчетности является календарный год с 1 января по 31 декабря.

Отчетным периодом для периодической финансовой отчетности, составляемой в течение календарного года, является период с 1 января на отчетную дату периода, за который составляется периодическая финансовая отчетность, включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных юридических лиц считается период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря того же года, а не являющихся юридическими лицами — с даты их регистрации в государственных органах по 31 декабря того же года.

Если юридическое лицо (кроме бюджетных организаций) зарегистрировано после 1 октября, первый отчетный год завершается 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до регистрации или приобретения права юридического лица, включаются в финансовую отчетность первого отчетного года.

■ *Комментарий LexUz*

См. пункты 60 и 61 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность» (рег. № 474 от 14.08.1998 г.)

Статья 25. Предоставление финансовой отчетности

Финансовая отчетность предоставляется:
органам государственной налоговой службы;

■ *Комментарий LexUz*

См. Положение о приеме и регистрации органами государственной налоговой службы финансовой отчетности, расчетов по налогам, обязательным платежам и декларациям о доходах, письменных заявлений и извещений, получаемых от субъектов предпринимательства (рег. № 1500 от 29.07.2005 года).

собственникам в соответствии с учредительными документами;
органам государственной статистики;
другим органам в соответствии с законодательством.

■ *Комментарий LexUz*

См. ст. 25 Закона Республики Узбекистан «О банкротстве», ст. 23 Закона Республики Узбекистан «О конкуренции», часть вторую ст. 12 Закона Республики Узбекистан «О естественных монополиях».

Финансовая отчетность может предоставляться в виде электронного документа.

Финансовая отчетность предоставляется ежеквартально. Малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Сроки предоставления финансовой отчетности устанавливаются Министерством финансов Республики Узбекистан.

■ *Комментарий LexUz*

См. пункты 62–65 Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан «Учетная политика и финансовая отчетность» (НСБУ № 1) (рег. № 474 от 14.08.1998 г.) и Положение о сроках представления квартальной и годовой финансовой отчетности (рег. № 942 от 03.07.2000 г.).

Для отдельных субъектов бухгалтерского учета Кабинетом Министров Республики Узбекистан могут устанавливаться иные сроки предоставления финансовой отчетности.

Статья 26. Публикация финансовой отчетности

Годовая финансовая отчетность хозяйствующих субъектов является открытой для заинтересованных банков, бирж, инвесторов, кредиторов, а также других лиц в соответствии с законодательством.

Акционерные общества, а также страховые организации, банки, общественные фонды и другие организации в соответствии с законодательством обязаны публиковать ежегодную финансовую отчетность вместе с аудиторским заключением не позднее чем за две недели до даты проведения годового общего собрания акционеров или иного высшего органа управления субъекта бухгалтерского учета.

■ *Комментарий LexUz*

См. часть пятую ст. 102 Закона Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», абзац одиннадцатой части третьей ст. 6¹ Закона Республики Узбекистан «О страховой деятельности», ст. 72 Закона Республики Узбекистан «О банках и банковской деятельности» (новая редакция), часть вторую ст. 25 Закона Республики Узбекистан «Об общественных фондах».

Данная статья не распространяется на финансовую отчетность субъектов бухгалтерского учета, для которых установлены иные требования законодательства.

Статья 27. Финансовая отчетность при ликвидации

При ликвидации хозяйствующего субъекта составляется заключительная финансовая отчетность.

Ответственность за учет операций по ликвидации, составление ликвидационного баланса и отчетности, определение стоимости активов возлагаются на ликвидационную комиссию (ликвидатора).

Безнадежные долги и убытки в ликвидационный баланс не включаются.

Обязательства отражаются в ликвидационном балансе с процентами, начисленными на дату его составления.

■ *Комментарий LexUz*

См. *Инструкцию по организации инвентаризации и определению стоимости имущества и обязательств ликвидируемого предприятия (рег. № 887 от 03.02.2000 г.)*.

Статья 28. Конфиденциальность бухгалтерской информации

При ведении бухгалтерского учета соблюдается конфиденциальность. Ознакомление с содержанием регистров бухгалтерского учета допускается с разрешения руководителя субъекта бухгалтерского учета или в случаях, предусмотренных законодательством.

Лица, получившие доступ к регистрам бухгалтерского учета, обязаны сохранить конфиденциальность. Нарушение конфиденциальности влечет ответственность в установленном законом порядке.

■ *Комментарий LexUz*

См. *ст. 191 Уголовного кодекса Республики Узбекистан*.

Статья 29. Хранение бухгалтерских документов

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовая и иная отчетность, а также другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, подлежат хранению субъектом бухгалтерского учета в течение сроков, устанавливаемых законодательством, но не менее пяти лет после отчетного года.

■ *Комментарий LexUz*

См. *пункты 25-27 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. № 1297 от 14.01.2004 г.)*.

Изъятие бухгалтерских документов производится в соответствии с законодательством.

■ *Комментарий LexUz*

См. *ст.ст. 157-168 Уголовно-процессуального кодекса Республики Узбекистан и пункт 28 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного приказом министра финансов Республики Узбекистан (рег. № 1297 от 14.01.2004 г.)*.

Статья 30. Общественные объединения бухгалтеров

Бухгалтеры в целях представления и защиты общих интересов имеют право создавать общественные объединения бухгалтеров в порядке, установленном законодательством.

■ *Комментарий LexUz*

Для подробной информации см. *ст.ст. 42-46, 74 Гражданского кодекса Республики Узбекистан, главу 2 («Образование общественных объединений и прекращение их деятельности») Закона Республики Узбекистан «Об общественных объединениях в Республике Узбекистан» и раздел III («Порядок создания негосударственной некоммерческой организации») Закона Республики Узбекистан «О негосударственных некоммерческих организациях».*

Статья 31. Разрешение споров

Споры в области организации, ведения бухгалтерского учета и составления отчетности разрешаются в порядке, установленном законодательством.

Статья 32. Ответственность за нарушение законодательства о бухгалтерском учете

Лица, виновные в нарушении законодательства о бухгалтерском учете, несут ответственность в установленном порядке.

**ЗАКОН
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН
ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Принят Законодательной палатой 10 ноября 2020 года
Одобен Сенатом 5 февраля 2021 года

Глава 1. Общие положения

Статья 1. Цель настоящего Закона

Целью настоящего Закона является регулирование отношений в области аудиторской деятельности.

Статья 2. Законодательство об аудиторской деятельности

Законодательство об аудиторской деятельности состоит из настоящего Закона и иных актов законодательства.

Если международным договором Республики Узбекистан установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены законодательством Республики Узбекистан об аудиторской деятельности, то применяются правила международного договора.

Статья 3. Основные понятия

В настоящем Законе применяются следующие основные понятия:

аудитор — физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора;

Реестр аудиторов — список аудиторов, имеющих квалификационный сертификат аудитора, размещенный на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа в области аудиторской деятельности, за исключением реестра, формируемого Центральным банком Республики Узбекистан;

аудиторская организация — коммерческая организация, осуществляющая аудиторскую деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих услуг;

Реестр аудиторских организаций — список аудиторских организаций, размещенный на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа в области аудиторской деятельности;

аудиторская деятельность — предпринимательская деятельность аудиторских организаций по оказанию аудиторских услуг;

комитет по аудиту — комитет из числа членов наблюдательного совета хозяйствующего субъекта, как правило, включающий не менее одного независимого члена, ответственный за установление контроля правильности составления финансовой отчетности, выбор независимой аудиторской организации, наблюдение процессов проведения аудиторской проверки, а также получение и изучение результатов внутренних и внешних аудиторских проверок;

рейкин — формирование упорядоченных списков аудиторских организаций, сгруппированных по определенным показателям, характеризующим деятельность аудиторских организаций;

президент — физическое лицо, претендующее на получение квалификационного сертификата аудитора или продление срока его действия.

Статья 4. Основные принципы в области аудиторской деятельности

Основными принципами в области аудиторской деятельности являются независимость, объективность и честность, профессиональная компетентность и конфиденциальность информации.

Статья 5. Принцип независимости

Аудитор должен быть свободным от предвзятости и не допускать фактов, способных скомпрометировать его.

При наличии обстоятельств, препятствующих независимости, аудиторская организация должна отказаться от оказания аудиторских услуг.

Статья 6. Принцип объективности и честности

Аудитор должен соблюдать приоритеты общественных интересов, быть беспристрастным и не подвергать риску свое профессиональное суждение по причине предвзятости, конфликта интересов или давления со стороны других лиц, не допускать обстоятельств, негативно влияющих на репутацию аудиторской организации.

Статья 7. Принцип профессиональной компетентности

Аудитор должен соблюдать требования настоящего Закона, обладать должным уровнем профессиональной компетентности и поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для качественного оказания аудиторских услуг в составе аудиторской организации.

Статья 8. Принцип конфиденциальности информации

Аудиторы и работники организации не вправе разглашать и передавать сведения, ставшие известными им в ходе оказания аудиторских услуг, без письменного согласия лиц, которым были оказаны аудиторские услуги, за исключением случаев, предусмотренных законодательством о противодействии коррупции, законодательством о противодействии легализации доходов, полученных от преступной деятельности, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения.

Статья 9. Стандарты аудиторской деятельности

Стандартами аудиторской деятельности являются международные стандарты аудита и международные стандарты контроля качества, международные стандарты обзорных проверок, международные стандарты заданий, обеспечивающих уверенность, международные стандарты сопутствующих услуг, публикуемые Советом по международным стандартам аудита и заданий, обеспечивающих уверенность Международной федерации бухгалтеров.

Аудиторская деятельность осуществляется на основе стандартов аудиторской деятельности, не противоречащих законодательству Республики Узбекистан и размещенных на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа в области аудиторской деятельности на основании разрешения на их публикацию в Республике Узбекистан от Международной федерации бухгалтеров.

Порядок признания международных стандартов аудита для применения их на территории Республики Узбекистан определяется Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

Глава 2. Регулирование в области аудиторской деятельности

Статья 10. Основные направления государственной политики в области аудиторской деятельности

Основными направлениями государственной политики в области аудиторской деятельности являются:

создание условий для развития аудиторской деятельности и добросовестной конкуренции на рынке аудиторских услуг на основе передовой международной практики;

повышение роли, значимости аудиторских проверок и ответственности аудиторских организаций за качество оказываемых аудиторских услуг;

совершенствование системы профессиональной подготовки и повышения квалификации auditors;

формирование системы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

привлечение молодежи в аудиторскую профессию и обеспечение активного сотрудничества республиканских общественных объединений auditors с соответствующими высшими образовательными организациями.

Статья 11. Полномочия Кабинета Министров Республики Узбекистан в области аудиторской деятельности

Кабинет Министров Республики Узбекистан:

обеспечивает реализацию государственной политики в области аудиторской деятельности:

определяет порядок признания международных стандартов аудита для применения их на территории Республики Узбекистан;

устанавливает порядок проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного сертификата auditors;

определяет порядок проведения внешнего контроля качества работы аудиторской организации.

Статья 12. Полномочия Министерства финансов Республики Узбекистан в области аудиторской деятельности

Министерство финансов Республики Узбекистан является уполномоченным государственным органом в области аудиторской деятельности (далее — уполномоченный государственный орган).

Уполномоченный государственный орган:

реализует государственную политику в области аудиторской деятельности:

представляет интересы Республики Узбекистан в международных организациях в области аудиторской деятельности;

разрабатывает, утверждает и реализует в пределах своих полномочий нормативно-правовые акты, регулирующие аудиторскую деятельность;

устанавливает порядок и регламент работы квалификационной комиссии;

проводит квалификационный экзамен с участием республиканских общественных объединений auditors;

выдает, переоформляет квалификационный сертификат auditors, продлевает срок его действия и прекращает его действие, за исключением сертификата, выдаваемого Центральным банком Республики Узбекистан;

утверждает совместно с республиканскими общественными объединениями auditors типовую программу повышения квалификации auditors;

ведет Реестр аудиторских организаций и Реестр auditors;

обеспечивает совершенствование информационной системы программного комплекса «Аудит», предназначенного для электронного взаимодействия с аудиторскими организациями и республиканскими общественными объединениями аудиторов;

проводит совместно с республиканскими общественными объединениями аудиторов внешний контроль качества работы аудиторских организаций;

осуществляет анализ развития аудиторских услуг.

Статья 13. Обеспечение открытости и прозрачности деятельности уполномоченного государственного органа

Уполномоченный государственный орган осуществляет свою деятельность открыто и прозрачно, во взаимодействии с другими государственными органами, организациями и гражданами, а также со средствами массовой информации.

На официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа размещаются:

стандарты аудиторской деятельности;

Реестр аудиторских организаций и сведения об аудиторских организациях, являющихся членами международной аудиторской организации или международных ассоциаций;

список претендентов, допущенных к сдаче квалификационного экзамена, а также имеющих международный сертификат бухгалтера или непрерывный стаж работы аудитором не менее десяти лет;

сведения о прекращении действия квалификационного сертификата аудитора;

сведения из Реестра аудиторов, указанные в части второй статьи 44 настоящего Закона;

перечень представляемых документов и образцы заявлений для сдачи квалификационного экзамена, переоформления квалификационного сертификата аудитора и выдачи его дубликата;

форма бланка квалификационного сертификата аудитора;

типовая программа повышения квалификации аудиторов;

порядок проведения внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

результаты внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, проводивших обязательную аудиторскую проверку;

информация о развитии аудиторских услуг.

На официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа может быть размещена иная информация в соответствии с законодательством.

Статья 14. Полномочия Центрального банка Республики Узбекистан в области аудиторской деятельности

Центральный банк Республики Узбекистан в пределах своих полномочий:

определяет особенности проведения аудиторской проверки банков и иных кредитных организаций;

определяет порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора на право проведения аудиторских проверок банков и выдает его;

ведет Реестр аудиторов, имеющих квалификационный сертификат аудитора на право проведения аудиторских проверок банков, и размещает его на своем официальном веб-сайте.

Статья 15. Республиканские общественные объединения аудиторов

Республиканскими общественными объединениями аудиторов являются негосударственные некоммерческие организации, объединяющие аудиторов.

Республиканские общественные объединения аудиторов призваны содействовать развитию и поддержанию профессионального уровня аудиторов, защите их профессиональных интересов.

Республиканские общественные объединения аудиторов:

участвуют в проведении квалификационных экзаменов и разработке тестовых вопросов:

обеспечивают организацию системного мониторинга соблюдения аудиторами и аудиторскими организациями Кодекса этики профессионального бухгалтера, опубликованного Советом по международным этическим стандартам Международной федерации бухгалтеров (далее — Кодекс этики профессионального бухгалтера);

готовят предложения по совершенствованию законодательства об аудиторской деятельности;

определяют единый порядок проведения рэнкинга;

организуют проведение рэнкинга и ежегодно до 1 мая публикуют на своих официальных веб-сайтах его результаты;

ведут реестры членов республиканских общественных объединений аудиторов и размещают их на своих официальных веб-сайтах;

при необходимости принимают участие в работе международных организаций по бухгалтерскому учету и аудиту;

представляют ежегодно до 10 января в уполномоченный государственный орган информацию о прохождении аудиторами курсов повышения квалификации.

Статья 16. Недопустимость вмешательства в аудиторскую деятельность

Не допускается вмешательство в деятельность аудиторских организаций и воздействие в какой бы то ни было форме на аудиторскую организацию, а также на ее работников.

Глава 3. Аудитор и его помощник, квалификационный сертификат аудитора

Статья 17. Аудитор. Помощник аудитора

Аудитор одновременно может работать только в составе одной аудиторской организации на основе заключенного между ним и аудиторской организацией трудового договора или договора гражданско-правового характера.

Аудитор может быть учредителем (участником) только одной аудиторской организации, в которой он работает.

Аудитор, ранее возглавлявший аудиторскую организацию, которая была исключена из Реестра аудиторских организаций в связи с нарушением законодательства об аудиторской деятельности, не может быть руководителем другой аудиторской организации в течение трех лет с даты исключения аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций.

Помощником аудитора является физическое лицо, не имеющее квалификационный сертификат аудитора, работающее в аудиторской организации и участвующее в аудиторской проверке по поручению аудитора без права подписи на аудиторском заключении и ином документе, связанном с проведением аудиторской проверки.

На помощника аудитора распространяется обязанность не разглашать сведения, полученные им при участии в аудиторской проверке.

Статья 18. Повышение квалификации аудиторов

Повышение квалификации аудиторов проводится учебными центрами, прошедшими аккредитацию в международной организации в области бухгалтерского учета и аудита.

Аудитор ежегодно, начиная с года, следующего за годом получения им квалификационного сертификата аудитора, проходит курсы повышения квалификации аудиторов.

Курсы повышения квалификации аудиторов проводятся по типовой программе, утверждаемой уполномоченным государственным органом совместно с республиканскими общественными объединениями аудиторов.

Статья 19. Квалификационный сертификат аудитора

Квалификационный сертификат аудитора (далее — сертификат) является документом, подтверждающим квалификацию аудитора и предоставляющим ему право оказывать аудиторские услуги в составе аудиторской организации.

Сертификат является документом строгой отчетности, выдаваемым уполномоченным государственным органом при условии успешной сдачи претендентом квалификационного экзамена.

Сертификат выдается на первоначальный пятилетний срок, его действие продлевается на очередной десятилетний срок и в последующем — на бессрочный период.

Претенденту при наличии международного сертификата бухгалтера и соблюдении требований, предусмотренных статьями 21 и 22 настоящего Закона, сертификат выдается на первоначальный пятилетний срок и продлевается с установленной периодичностью без сдачи квалификационного экзамена.

Статья 20. Квалификационный экзамен

Квалификационным экзаменом является процедура проверки квалификационной комиссией претендентов на получение сертификата или продление срока его действия.

Порядок проведения квалификационного экзамена определяется Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

При наличии у аудитора непрерывного стажа работы аудитором не менее десяти лет и представлении документов, указанных в части второй статьи 22 настоящего Закона, срок действия сертификата продлевается без сдачи квалификационного экзамена.

Претендент, не прошедший квалификационный экзамен, для пересдачи квалификационного экзамена вправе представить документы не ранее чем через месяц с даты участия в квалификационном экзамене.

Статья 21. Квалификационные требования к претенденту для получения сертификата

Для получения сертификата претендент должен иметь высшее образование и стаж работы не менее трех лет из последних десяти в сфере бухгалтерского учета и аудита (в том числе по совместительству) после получения высшего образования или преподавания в высшей образовательной организации предмета «Бухгалтерский учет» либо «Аудит».

Для претендента, имеющего диплом магистра по специальностям «бухгалтерский учет» и «аудит», требуется стаж работы (в том числе по совместительству) в аудиторской организации не менее одного года.

При наличии у претендента ученой степени по экономическим специальностям стаж работы в области бухгалтерского учета и аудита не требуется.

Статья 22. Документы, необходимые для получения сертификата или продления срока его действия

Претендент для получения сертификата на первоначальный пятилетний срок представляет в уполномоченный государственный орган заявление с приложением следующих документов:

копии паспорта;

копии диплома о высшем образовании или документа об ученой степени либо свидетельства соответствующего уполномоченного государственного органа о признании документа о высшем образовании или ученой степени, полученного в иностранном государстве;

копии международного сертификата бухгалтера (при наличии) с приложением документов, подтверждающих с установленной периодичностью повышение квалификации;

копии трудовой книжки (при наличии стажа работы по совместительству с записью об этом в трудовой книжке, а также документа, подтверждающего стаж работы за рубежом) или выписки из межведомственного аппаратно-программного комплекса «Единая национальная система труда»;

копии платежного документа об уплате сбора за рассмотрение заявления.

Аудитор для продления срока действия сертификата за три месяца до истечения его первоначального пятилетнего срока либо очередного десятилетнего срока, но не ранее чем за шесть месяцев до истечения срока действия сертификата представляет в уполномоченный государственный орган заявление с приложением следующих документов:

оригинала сертификата;

копии международного сертификата бухгалтера (при наличии) с приложением документов, подтверждающих с установленной периодичностью повышение квалификации;

копии трудовой книжки или выписки из межведомственного аппаратно-программного комплекса «Единая национальная система труда»;

копии платежного документа об уплате сбора за рассмотрение заявления.

Документы, указанные в частях первой и второй настоящей статьи, представляются в письменной или электронной форме.

Требование представления документов, не предусмотренных настоящей статьей, не допускается.

Статья 23. Порядок и сроки рассмотрения документов претендента

Уполномоченный государственный орган в течение трех рабочих дней со дня поступления заявления на получение сертификата или продление срока его действия принимает решение о допуске или отказе в допуске претендента к сдаче квалификационного экзамена.

Рассмотрение заявления претендента на получение сертификата или продление срока его действия без сдачи квалификационного экзамена осуществляется в срок, указанный в части первой настоящей статьи. Отказ в выдаче сертификата или продлении срока его действия без сдачи квалификационного экзамена осуществляется в порядке, предусмотренном статьей 24 настоящего Закона.

За рассмотрение заявления на получение сертификата или продление срока его действия взимается сбор в размере 50 процентов от базовой расчетной величины.

Список претендентов, допущенных к сдаче квалификационного экзамена, а также имеющих международный сертификат бухгалтера или непрерывный стаж работы аудитором не менее десяти лет, утверждается уполномоченным государственным органом и публикуется на его официальном веб-сайте.

Претенденты, допущенные к сдаче квалификационного экзамена, в письменной или электронной форме уведомляются о дате, времени и месте проведения квалификационного экзамена не позднее чем за десять рабочих дней до его проведения.

Претендентам, имеющим международный сертификат бухгалтера или непрерывный стаж работы аудитором не менее десяти лет, направляются уведомления о результатах рассмотрения уполномоченным государственным органом представленных документов.

При продлении срока действия сертификата в непрерывный стаж работы в качестве аудитора включается период времени с даты представления заявления до даты истечения срока действия сертификата.

Период времени, не превышающий одного месяца между назначениями на должность аудитора, не рассматривается как перерыв при определении непрерывного стажа работы в качестве аудитора.

Если претендент два раза не явился для сдачи квалификационного экзамена, представленные документы возвращаются. При этом уплаченный сбор за рассмотрение заявления на получение сертификата или продление срока его действия не возвращается.

Статья 24. Отказ в допуске к сдаче квалификационного экзамена

В случае отказа в допуске к сдаче квалификационного экзамена уполномоченный государственный орган в течение трех рабочих дней письменно или в электронной форме уведомляет претендента о принятом решении с указанием оснований для отказа.

Основанием для отказа в допуске к сдаче квалификационного экзамена являются:

несоответствие претендента квалификационным требованиям, установленным в статье 21 настоящего Закона;

представление не в полном объеме документов, предусмотренных статьей 22 настоящего Закона.

Претендент, которому отказано в допуске к сдаче квалификационного экзамена, вправе повторно обратиться с заявлением после устранения замечаний. При устранении замечаний в течение пятнадцати рабочих дней сбор за рассмотрение заявления не взимается.

Статья 25. Оформление и переоформление сертификата, выдача его дубликата

Сертификат оформляется в десятидневный срок после получения протоколов квалификационной комиссии уполномоченным государственным органом и имеет юридическую силу на территории Республики Узбекистан.

В случае изменения фамилии, имени, отчества аудитор обязан в месячный срок с даты выдачи документов, подтверждающих соответствующие изменения, подать в уполномоченный государственный орган заявление о переоформлении сертификата.

Переоформление сертификата осуществляется в течение пяти рабочих дней со дня подачи аудитором заявления о переоформлении сертификата с приложением оригинала сертификата, подлежащего переоформлению, и копий документов, подтверждающих соответствующие изменения. При переоформлении выдается новый бланк сертификата с ранее выданным номером и ранее установленным сроком действия. Бланк ранее выданного сертификата уничтожается.

На основании заявления аудитора о выдаче дубликата сертификата взамен утраченного или пришедшего в негодность сертификата выдается его дубликат. Информация об утрате сертификата публикуется на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа. Дубликат сертификата выдается под тем же номером и с ранее установленным сроком его действия с обязательной надписью «Дубликат» на новом бланке сертификата.

Пришедший в негодность сертификат подлежит возврату в уполномоченный государственный орган и уничтожению.

За рассмотрение заявления о переоформлении сертификата или выдаче его дубликата взимается сбор в размере 25 процентов от базовой расчетной величины.

Статья 26. Прекращение действия сертификата

Действие сертификата прекращается с даты принятия решения о прекращении его действия.

Основаниями для прекращения действия сертификата являются:

заявление аудитора о прекращении действия сертификата;

неучастие в аудиторской деятельности в течение трех лет;

неявка аудитора на получение сертификата в течение шести месяцев с даты его оформления;

установление факта незаконности решения уполномоченного государственного органа о выдаче сертификата;

установление факта получения сертификата с использованием подложных документов;

вступивший в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения определенного права;

решение суда о признании владельца сертификата в установленном порядке недееспособным или ограниченно дееспособным;

систематическое (более двух раз) или однократное грубое нарушение требований настоящего Закона при осуществлении аудиторской деятельности.

Однократным грубым нарушением требований настоящего Закона признаются:

нарушение ограничений при проведении аудиторской проверки, предусмотренных статьей 34 настоящего Закона;

составление заведомо ложного аудиторского заключения;

разглашение без разрешения заказчика аудиторской проверки конфиденциальной информации, полученной при проведении аудиторской проверки, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

сокрытие аудитором фактов нарушений хозяйствующим субъектом установленных требований по ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности, выявленных при проведении аудиторской проверки;

установление факта передачи сертификата другому лицу в целях использования им этого документа для участия в аудиторской деятельности от своего имени;

участие аудитора в качестве специалиста для проведения различных проверок по поручениям контролирующих или правоохранительных органов без заключения договора между аудиторской организацией и данными органами:

установление факта, когда аудитор одновременно является работником или учредителем (участником) более чем одной аудиторской организации;

непрохождение аудитором ежегодных курсов повышения квалификации.

Аудитор, действие сертификата которого прекращено по основаниям, предусмотренным абзацем девятым части второй настоящей статьи, не вправе повторно обращаться с заявлением на получение сертификата в течение трех лет со дня принятия решения о прекращении действия сертификата.

Действие сертификата руководителя аудиторской организации и аудитора, которыми допущены нарушения, повлекшие за собой исключение аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций, прекращается с даты исключения сведений об аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций.

Решение уполномоченного государственного органа о прекращении действия сертификата может быть обжаловано в суд в порядке, установленном законодательством.

Решение о прекращении действия сертификата направляется в пятидневный срок аудитору или аудиторской организации, в которой он работает.

Сведения о прекращении действия сертификата подлежат публикации на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа.

Сертификат подлежит возврату в уполномоченный государственный орган для уничтожения в течение десяти рабочих дней со дня получения аудитором решения о прекращении действия сертификата.

Глава 4. Аудиторская организация. Права, обязанности и ответственность аудиторской организации

Статья 27. Аудиторская организация

Аудиторская организация вправе осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в Реестр аудиторских организаций.

Аудиторская организация при осуществлении своей деятельности является независимой.

Аудиторская организация не может создаваться министерствами, государственными комитетами, ведомствами и другими органами государственного и хозяйственного управления.

Аудиторским организациям запрещается заниматься иными видами предпринимательской деятельности, кроме видов деятельности, предусмотренных статьями 32 и 33 настоящего Закона.

Должностные лица органов государственной власти и управления, а также другие лица, которым запрещается заниматься предпринимательской деятельностью в соответствии с законодательством, не могут быть учредителями аудиторской организации.

Аудиторская организация может создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

минимальное количество аудиторов, для которых аудиторская организация является основным местом работы, составляет не менее четырех штатных аудиторов;

уставный фонд (уставный капитал) аудиторской организации формируется имуществом, в том числе денежными средствами, непосредственно используемыми аудиторской организацией при осуществлении своей деятельности;

доля уставного фонда (уставного капитала), принадлежащая аудиторам (аудитору), должна составлять не менее пятидесяти одного процента (за исключением случаев создания аудиторской организации — филиала или дочернего хозяйственного общества иностранной аудиторской организации);

руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор, для которого данная аудиторская организация является основным местом работы.

Аудиторская организация не может являться учредителем (участником) другой аудиторской организации.

При несоответствии требованиям части шестой настоящей статьи аудиторская организация в пятидневный срок со дня возникновения несоответствия в письменной или электронной форме уведомляет об этом уполномоченный государственный орган и в срок не более трех месяцев с указанной даты обязана устранить возникшее несоответствие либо принять решение о прекращении аудиторской деятельности. Запрещается проведение аудиторской организацией аудиторских проверок до устранения несоответствия требованиям части шестой настоящей статьи.

При создании филиала аудиторской организации руководителем филиала должен быть аудитор.

Фирменное наименование аудиторской организации должно содержать словосочетание «аудиторская организация» и не должно содержать обозначений, тождественных или сходных до степени их смешения с фирменными наименованиями других аудиторских организаций.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в Реестр аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения сведений о ней в Единый государственный реестр субъектов предпринимательства, не вправе использовать в своем наименовании словосочетание «аудиторская организация».

В случае исключения аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций не допускается осуществление аудиторской деятельности и использование в фирменном наименовании словосочетания «аудиторская организация».

Статья 28. Права аудиторской организации

Аудиторская организация вправе:

проводить предварительное ознакомление с учредительными документами и документами бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта для принятия решения о проведении аудиторской проверки;

самостоятельно определять формы и методы проведения аудиторской проверки;

получать при проведении аудиторской проверки в полном объеме документацию хозяйствующего субъекта, связанную с осуществлением им финансово-хозяйственной деятельности, а также проверять фактическое

наличие любого имущества и фактическое состояние любых обязательств, учтенных в этой документации:

принимать участие в конкурсных отборах аудиторской организации, объявленных хозяйствующим субъектом, а также ознакамливаться с условиями отбора и представлять свои предложения:

получать устные и письменные разъяснения от лиц, осуществляющих руководящие функции или функции бухгалтерского учета и финансового управления, других материально ответственных работников, комитета по аудиту хозяйствующего субъекта по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;

получать письменные подтверждения информации от третьих лиц;

отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредоставления хозяйствующим субъектом необходимой информации для составления аудиторского заключения;

привлекать иных специалистов в качестве эксперта к участию в проведении аудиторской проверки:

оказывать хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, сопутствующие услуги, за исключением постановки, восстановления, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, включая составление финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности, осуществление функций ревизионной комиссии (ревизора), доверительного управляющего инвестиционными активами:

объединяться в ассоциации и другие негосударственные некоммерческие организации с целью представления и защиты своих интересов.

Аудиторская организация может иметь и иные права в соответствии с законодательством и договором об оказании аудиторских услуг.

Статья 29. Обязанности аудиторской организации

Аудиторская организация обязана:

соблюдать требования настоящего Закона, стандартов аудиторской деятельности и Кодекса этики профессионального бухгалтера;

соблюдать требования законодательства о противодействии легализации доходов, полученных от преступной деятельности, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения;

обеспечивать наличие доли уставного фонда (уставного капитала), принадлежащей аудиторам (аудитору), не менее пятидесяти одного процента (за исключением случаев создания аудиторской организации — филиала или дочернего хозяйствующего общества иностранной аудиторской организации);

обеспечивать наличие в штате не менее четырех аудиторов, для которых аудиторская организация является основным местом работы;

обеспечивать прохождение аудиторами курсов повышения квалификации один раз в год;

осуществлять аудиторскую деятельность исключительно при наличии полиса страхования ответственности аудиторской организации;

обеспечивать независимость при оказании аудиторских услуг;

предъявлять по требованию заказчика аудиторских услуг сертификат аудитора (аудиторов), полис страхования ответственности аудиторской организации;

представлять по запросу хозяйствующего субъекта информацию о требованиях международных стандартов аудита по проведению аудиторской проверки, нормах актов законодательства, на которых основываются замечания аудитора;

обеспечить конфиденциальность информации, полученной при оказании аудиторских услуг;

оформлять результаты аудиторской проверки согласно стандартам аудиторской деятельности и хранить в аудиторской организации экземпляры аудиторских заключений не менее пяти лет;

размещать на своем официальном веб-сайте или официальных веб-сайтах республиканских общественных объединений аудиторов информацию о проведенных обязательных аудиторских проверках с указанием идентифицирующих данных хозяйствующего субъекта и аудиторского заключения;

предоставлять информацию для проведения рэнкинга аудиторских организаций;

информировать в письменной форме руководство хозяйствующего субъекта и лиц, ответственных за корпоративное управление, комитет по аудиту о выявленных нарушениях законодательства о бухгалтерском учете или о фактах, явно свидетельствующих о коррупционных правонарушениях;

установить и соблюдать систему внутреннего контроля качества работы аудиторов;

не препятствовать проведению внешнего контроля качества работы аудиторской организации;

уведомлять в письменной или электронной форме уполномоченный государственный орган в пятидневный срок об изменении своего почтового и электронного адреса, о смене руководителя аудиторской организации и (или) изменении состава аудиторов;

представлять ежегодно до 20 января в письменной или электронной форме сведения об аудиторской деятельности в уполномоченный государственный орган.

Аудиторская организация может нести и иные обязанности в соответствии с законодательством и договором об оказании аудиторских услуг.

Статья 30. Ответственность аудиторской организации

Аудиторская организация несет ответственность перед заказчиками аудиторской проверки, хозяйствующим субъектом и другими пользователями финансовой отчетности за причинение им ущерба вследствие составления аудиторского заключения, содержащего неправильный вывод о финансовой отчетности и иной финансовой информации хозяйствующего субъекта.

За нарушение требований законодательства о противодействии легализации доходов, полученных от преступной деятельности, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения руководитель аудиторской организации привлекается к ответственности в порядке, установленном законом.

Проведение аудиторской проверки организацией, сведения о которой не внесены в Реестр аудиторских организаций, влечет ответственность в порядке, установленном законом.

Глава 5. Оказание услуг аудиторской организацией

Статья 31. Виды аудиторских услуг

Аудиторские организации оказывают аудиторские услуги в виде аудиторских проверок и сопутствующих услуг.

Аудиторские услуги оказываются на основании договора, заключенного между аудиторской организацией и заказчиком аудиторских услуг.

Статья 32. Аудиторская проверка

Аудиторской проверкой является проверка финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации хозяйствующего субъекта, проводимая аудиторской организацией с целью установления достоверности и соответствия проверяемой финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации законодательству о бухгалтерском учете.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет на основании этой отчетности делать объективные выводы о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Аудиторская проверка проводится в обязательной и инициативной форме, при условии соблюдения ограничений, предусмотренных статьей 34 настоящего Закона.

Проведение аудиторской проверки с использованием государственных секретов и иной охраняемой законом тайны осуществляется только после принятия мер по их защите в соответствии с законодательством.

Проверка, осуществляемая в порядке, отличающемся от требований настоящего Закона, не является аудиторской проверкой.

Статья 33. Сопутствующие услуги аудиторских организаций

Аудиторские организации могут оказывать следующие сопутствующие услуги:

- постановка, восстановление, ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности, включая составление финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности;

- осуществление функций ревизионной комиссии (ревизора) юридического лица, доверительного управляющего инвестиционными активами;

- консультирование по вопросам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

- консультирование по применению налогового законодательства, составлению расчетов, деклараций по налогам и сборам при наличии в штате аудиторской организации налогового консультанта либо с его привлечением на договорных условиях;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансовое планирование, включая подготовку бизнес-планов, экономическое, финансовое и управленческое консультирование;

- проведение семинаров, конференций по бухгалтерскому учету, аудиту и составлению финансовой отчетности, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности и финансового планирования;

- разработка рекомендаций по автоматизации ведения бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, информационной безопасности финансовой информации.

Аудиторские организации могут оказывать и иные сопутствующие услуги, предусмотренные стандартами аудиторской деятельности.

Глава 6. Проведение аудиторских проверок

Статья 34. Ограничения при проведении аудиторской проверки

Проведение аудиторской проверки запрещается аудиторским организациям:

в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся кредиторами, страховщиками данной аудиторской организации, а также в отношении которых эти аудиторские организации и аудиторы являются учредителями, участниками, акционерами;

в отношении хозяйствующего субъекта, учредитель, участник, акционер либо лицо, осуществляющее руководящие функции или функции бухгалтерского учета и финансового управления, член комитета по аудиту которого является одновременно работником данной аудиторской организации; оказывавшим данному хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, сопутствующие услуги, предусмотренные абзацами вторым и третьим части первой статьи 33 настоящего Закона;

работники которых являются близкими родственниками учредителя, участника или лица, осуществляющего руководящие функции или функции бухгалтерского учета и финансового управления, члена комитета по аудиту проверяемого хозяйствующего субъекта;

в случае возникновения конфликта интересов, при котором заинтересованность аудиторской организации или аудитора может повлиять на выраженные мнения о финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации.

Аудиторская организация не вправе проводить аудиторскую проверку одного и того же хозяйствующего субъекта более семи лет подряд.

Статья 35. Обязательная аудиторская проверка

Следующие организации подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке:

акционерные общества;
банки и иные кредитные организации;
страховые организации;
инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их доверительные управляющие инвестиционными активами;

благотворительные, общественные и иные фонды, источниками которых являются отчисления юридических и физических лиц;

хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде (уставном капитале) долю, принадлежащую государству, и государственные унитарные предприятия;

фондовые и товарные биржи;

коммерческие организации, которые одновременно выполняют два из следующих условий по итогам отчетного года: балансовая стоимость активов свыше стотысячекратного размера базовой расчетной величины, выручка от реализации продукции (работ, услуг) более двухсоттысячекратного размера базовой расчетной величины, среднегодовая численность работников свыше ста человек.

К проведению обязательной аудиторской проверки организаций, указанных в части первой настоящей статьи, допускаются аудиторские организации, соответствующие следующим условиям:

наличие в штате не менее двух аудиторов с непрерывным стажем работы не менее трех последовательных лет или имеющих международный сертификат бухгалтера;

отсутствие нарушений законодательства об аудиторской деятельности по результатам внешнего контроля качества работы аудиторской организации.

Аудиторская проверка банков проводится аудиторскими организациями при наличии в штате не менее двух аудиторов, имеющих квалификационный сертификат аудитора на право проведения аудиторских проверок банков.

Хозяйствующие субъекты, указанные в части первой настоящей статьи, выступают заказчиками обязательной аудиторской проверки.

Хозяйствующие субъекты, указанные в части первой настоящей статьи, представляют в налоговые органы в течение пятнадцати дней после проведения обязательной аудиторской проверки, но не позднее 15 июня года, следующего за отчетным годом, копию аудиторского заключения.

Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки в соответствии с законом влечет применение административного взыскания к должностному лицу хозяйствующего субъекта.

Уклонением хозяйствующего субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки признается непроведение аудиторской проверки годовой финансовой отчетности до 15 июня года, следующего за отчетным годом, и отсутствие аудиторского заключения.

Непроведение обязательной аудиторской проверки до окончания календарного года после применения административного взыскания налоговыми органами влечет взыскание штрафа с хозяйствующего субъекта в сумме стократного размера базовой расчетной величины. При уклонении хозяйствующего субъекта от добровольной уплаты штрафа вопрос о применении мер правового воздействия к хозяйствующему субъекту рассматривается экономическим судом.

Уплата штрафа не освобождает хозяйствующий субъект от проведения обязательной аудиторской проверки.

Статья 36. Инициативная аудиторская проверка

Заказчиками инициативной аудиторской проверки могут быть юридическое лицо, его собственник, участники и акционеры, имеющие в уставном фонде (уставном капитале) долю в размере не менее 10 процентов, а также контролирующие или правоохранные органы.

Аудиторская проверка по инициативе контролирующих или правоохранных органов проводится и оплачивается на основании договора, заключенного между аудиторской организацией и этими органами. При этом не допускается повторное привлечение одной и той же аудиторской организации контролирующими или правоохранными органами к проверке деятельности одного и того же хозяйствующего субъекта по тем же основаниям.

Оплата работ по проведению инициативной аудиторской проверки производится за счет лица или органа, инициировавшего аудиторскую проверку.

Предмет, сроки и другие условия проведения инициативной аудиторской проверки определяются договором о проведении аудиторской проверки, заключаемым между заказчиком аудиторской проверки и аудиторской организацией.

Статья 37. Права и обязанности хозяйствующего субъекта при проведении аудиторской проверки

Хозяйствующий субъект, в отношении которого проводится аудиторская проверка, вправе получать от аудиторской организации: аудиторское заключение;

разъяснения по выраженному мнению в аудиторском заключении и информацию о нормативно-правовых актах, на которых основано мнение аудиторской организации;

консультации о порядке ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и исправления обнаруженных недостатков и нарушений.

Хозяйствующий субъект, в отношении которого проводится аудиторская проверка, обязан:

создать аудитору условия для проведения аудиторской проверки в сроки, определенные в договоре о проведении аудиторской проверки, и предоставлять ему необходимую документацию;

соблюдать обязанности, вытекающие из договора об оказании аудиторских услуг;

рассмотреть информацию о выявленных в ходе аудиторской проверки нарушениях и не позднее тридцати дней с даты получения указанной информации в письменной форме информировать аудиторскую организацию о результатах;

устранять выявленные в процессе аудиторской проверки нарушения ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности и порядка исчисления налогов и сборов.

Хозяйствующий субъект не вправе совершать какие-либо действия (бездействие) в целях уклонения либо воспрепятствования проведению аудиторской проверки, осуществляемой в соответствии с настоящим Законом.

Хозяйствующий субъект может иметь иные права и нести другие обязанности в соответствии с законодательством и договором о проведении аудиторской проверки, заключенным с аудиторской организацией.

Статья 38. Права и обязанности заказчика инициативной аудиторской проверки

Заказчик инициативной аудиторской проверки вправе:
самостоятельно выбирать аудиторскую организацию;
определять направление и объем инициативной аудиторской проверки;
получать от аудиторской организации необходимую информацию о нормативно-правовых актах, на которых основываются замечания аудитора;
получать аудиторское заключение.

Заказчик инициативной аудиторской проверки обязан:
создать аудитору соответствующие условия для проведения аудиторской проверки в сроки, определенные в договоре о проведении аудиторской проверки;

предоставлять аудитору необходимую документацию;
своевременно оплачивать услуги аудиторской организации в соответствии с договором о проведении аудиторской проверки.

Заказчик инициативной аудиторской проверки может иметь иные права и нести другие обязанности в соответствии с законодательством и договором о проведении аудиторской проверки.

Статья 39. Аудиторское заключение

Аудиторское заключение является документом, содержащим выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности и соответствии финансовой отчетности требованиям законодательства о бухгалтерском учете.

Аудиторское заключение должно быть пронумеровано, постранично подписано аудитором (аудиторами), осуществляющим аудиторскую проверку, и

руководителем аудиторской организации с приложением к нему финансовой отчетности, в отношении которой выражено мнение аудиторской организации.

Форма и содержание аудиторского заключения определяются стандартами аудиторской деятельности.

Статья 40. Заведомо ложное аудиторское заключение

Аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки либо составленное по результатам аудиторской проверки, но не соответствующее содержанию документов хозяйствующего субъекта, полученных и изученных аудитором (аудиторами) в ходе аудиторской проверки, считается заведомо ложным.

Аудиторское заключение признается заведомо ложным по решению суда, вступившему в законную силу.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет исключение аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций, прекращение действия сертификата руководителя аудиторской организации и сертификатов аудиторов, принимавших участие в аудиторской проверке, а также привлечение виновных лиц к ответственности в порядке, установленном законом.

Глава 7. Ведение Реестра аудиторских организаций и Реестра аудиторов

Статья 41. Реестр аудиторских организаций

Уполномоченный государственный орган ведет в электронной форме Реестр аудиторских организаций, в котором указываются:

наименование аудиторской организации и место ее нахождения (почтовый адрес);

номер телефона аудиторской организации;

электронный адрес и официальный веб-сайт (при наличии) аудиторской организации;

идентификационный номер налогоплательщика аудиторской организации;

фамилия, имя, отчество руководителя и аудиторов аудиторской организации, номер и дата получения их сертификатов;

дата включения аудиторской организации в Реестр аудиторских организаций;

основания и дата исключения из Реестра аудиторских организаций.

Информация, содержащаяся в Реестре аудиторских организаций, является открытой для ознакомления.

Статья 42. Включение аудиторской организации в Реестр аудиторских организаций

Аудиторская организация направляет справку и копии трудовых книжек (выписки из межведомственного аппаратно-программного комплекса «Единая национальная система труда») аудиторов по почте или в электронной форме в уполномоченный государственный орган для внесения сведений в Реестр аудиторских организаций. В справке указываются наименование аудиторской организации, почтовый и электронный адрес, веб-сайт (при наличии), номер контактного телефона, идентификационный номер налогоплательщика.

Включение аудиторской организации в Реестр аудиторских организаций осуществляется уполномоченным государственным органом в течение пяти рабочих дней после рассмотрения сведений, представленных аудиторской организацией.

Уполномоченный государственный орган не включает сведения об аудиторской организации в Реестр аудиторских организаций в случаях:
представления аудиторской организацией недостоверных сведений;
несоответствия аудиторской организации требованиям статьи 27 настоящего Закона.

Статья 43. Исключение аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций

Аудиторская организация исключается из Реестра аудиторских организаций в случаях:

- ликвидации аудиторской организации;
- осуществления иных видов деятельности, не связанных с аудиторской деятельностью, или изменения вида деятельности;
- нарушения ограничений при проведении аудиторской проверки, предусмотренных статьей 34 настоящего Закона;
- составления заведомо ложного аудиторского заключения;
- разглашения конфиденциальной информации, полученной при оказании аудиторских услуг;
- отсутствия полиса страхования ответственности аудиторской организации при осуществлении аудиторской деятельности;
- непредставления уполномоченному государственному органу необходимой документации и информации при проведении внешнего контроля качества работы аудиторской организации.

Сведения об исключении аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций подлежат опубликованию в средствах массовой информации, а также размещению на официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа.

Статья 44. Реестр аудиторов

Уполномоченный государственный орган ведет Реестр аудиторов, в котором указываются:

- фамилия, имя, отчество аудитора;
- персональный идентификационный номер физического лица;
- место работы аудитора;
- номер, дата выдачи сертификата;
- фамилия, имя и подпись лица, получившего сертификат, а также дата получения и срок его действия;
- сведения о прохождении аудитором ежегодных курсов повышения квалификации;
- наименование и дата выдачи международного сертификата бухгалтера (при наличии);
- сведения о продлении срока действия, прекращении действия, переоформлении сертификата и выдаче его дубликата.

На официальном веб-сайте уполномоченного государственного органа размещаются доступные для ознакомления сведения из Реестра аудиторов, в которых указываются:

- фамилия, имя, отчество аудитора;
- номер, дата выдачи сертификата;
- срок действия сертификата;
- сведения о повышении квалификации аудиторов (по итогам года);
- сведения о прекращении действия сертификата и выдаче его дубликата.

Глава 8. Внутренний контроль качества работы аудиторов и внешний контроль качества работы аудиторских организаций

Статья 45. Внутренний контроль качества работы аудиторов

Внутренний контроль качества работы аудиторов представляет собой систему организационных мер, осуществляемых аудиторской организацией, основанных на процедурах, обеспечивающих соблюдение ее аудиторами и работниками требований настоящего Закона.

Внутренний контроль качества работы аудиторов осуществляется аудиторской организацией согласно стандартам аудиторской деятельности и является обязательным условием при оказании аудиторских услуг.

Статья 46. Внешний контроль качества работы аудиторской организации

Внешний контроль качества работы аудиторской организации представляет собой систему мер, осуществляемых уполномоченным государственным органом совместно с республиканскими общественными объединениями аудиторов, направленных на выявление и последующее предотвращение нарушений аудиторскими организациями требований настоящего Закона и стандартов аудиторской деятельности.

Аудиторская организация может на добровольной основе проходить внешний контроль качества со стороны республиканского общественного объединения аудиторов. Данный вид контроля не заменяет проведение внешнего контроля качества, осуществляемого уполномоченным государственным органом в соответствии с настоящим Законом.

В случае выявления нарушений по результатам внешнего контроля качества работы аудиторской организации уполномоченный государственный орган вправе применить в отношении аудиторской организации следующие меры воздействия:

вынести уведомление, обязывающее аудиторскую организацию устранить выявленные нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;

обратиться в суд по основаниям, предусмотренным абзацами третьим, четвертым и пятым части первой статьи 43 настоящего Закона;

принять решение об исключении аудиторской организации из Реестра аудиторских организаций при систематическом (более двух раз) нарушении требований статьи 29 настоящего Закона.

Результаты внешнего контроля качества работы аудиторских организаций с указанием принятых мер по выявленным нарушениям публикуются на официальных веб-сайтах уполномоченного государственного органа и республиканских общественных объединений аудиторов.

Статья 47. Срок и основания проведения внешнего контроля качества работы аудиторской организации

Срок проведения внешнего контроля качества работы аудиторской организации не должен превышать десяти рабочих дней.

Внешний контроль качества работы аудиторской организации проводится по итогам результата риск-анализа и оценки уровня риска совершения аудиторской организацией нарушений требований настоящего Закона (далее — уровень риска).

Уровень риска подразделяется на три категории:

- аудиторские организации с высоким риском совершения нарушений;
- аудиторские организации со средним риском совершения нарушений;
- аудиторские организации с низким риском совершения нарушений.

Анализ уровня риска проводится уполномоченным государственным органом ежегодно до 1 февраля, за исключением случаев поступления обращений физических или юридических лиц на действия (бездействие) аудиторской организации или аудитора.

При проведении внешнего контроля качества работы аудиторской организации не допускается вмешательство в финансово-хозяйственную деятельность аудиторской организации.

На основании сведений, имеющихся в уполномоченном государственном органе и республиканских общественных объединениях аудиторов, а также информации о деловой репутации аудиторской организации и аудиторов осуществляется анализ уровня риска по следующим обстоятельствам:

соблюдение аудиторской организацией требований статей 27 и 29 настоящего Закона;

наличие обращений физических или юридических лиц на действия (бездействие) аудиторской организации, нарушающие требования настоящего Закона;

наличие в составе учредителей (участников) аудиторской организации физических лиц, ранее являвшихся учредителем (участником) аудиторской организации, деятельность которой была прекращена за нарушение законодательства об аудиторской деятельности;

получение низкой оценки по итогам предыдущего внешнего контроля качества работы аудиторской организации.

Статья 48. Основные показатели и оценка качества работы аудиторской организации

Основными показателями качества работы аудиторской организации являются:

наличие системы внутреннего контроля;

соблюдение международных стандартов аудита, контроля качества, обзорных проверок, заданий по оказанию сопутствующих услуг и Кодекса этики профессионального бухгалтера;

соблюдение законодательства о противодействии легализации доходов, полученных от преступной деятельности, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения;

членство в международной аудиторской организации или ассоциации;

наличие методики проведения аудиторской проверки, оказания сопутствующих услуг;

надлежащее документирование результатов оказанных аудиторских услуг;

достаточное количество трудовых и временных ресурсов для проведения аудиторских проверок;

применение программных продуктов или информационных технологий для обработки информации;

прохождение аудиторами ежегодных курсов повышения квалификации;

отсутствие нарушений требований настоящего Закона;

отсутствие жалоб физических или юридических лиц, а также обоснованных отрицательных отзывов о деятельности аудиторской организации, в том числе в средствах массовой информации.

Глава 9. Заключительные положения

Статья 49. Международное сотрудничество

Уполномоченный государственный орган в соответствии с законодательством и международными договорами Республики Узбекистан поддерживает сотрудничество в области аудиторской деятельности и осуществляет обмен информацией с международными организациями по вопросам, отнесенным к его полномочиям.

Статья 50. Разрешение споров

Споры, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, разрешаются в порядке, установленном законодательством.

Статья 51. Ответственность за нарушение законодательства об аудиторской деятельности

Лица, виновные в нарушении законодательства об аудиторской деятельности, несут ответственность в установленном порядке.

Статья 52. Внесение изменений, а также признание утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Узбекистан

1. Внести в приложение № 1 к Постановлению Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 12 мая 2001 года № 222-II «О Перечне видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2002 г., № 6-7, ст. 105; 2003 г., № 1, ст. 8; Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2006 г., № 4, ст. 154; 2007 г., № 7, ст. 323, № 9, ст. 416; 2009 г., № 9, ст. 330; 2010 г., № 9, ст.ст. 335, 341, № 12, ст. 470; 2011 г., № 12/2, ст. 364; 2012 г., № 4, ст. 105, № 12, ст. 336; 2013 г., № 4, ст. 98; 2014 г., № 12, ст. 343; 2018 г., № 1, ст.ст. 1, 4, № 7, ст. 431, № 10, ст.ст. 670, 677; 2019 г., № 7, ст. 389, № 8, ст. 471, № 11, ст. 792; 2020 г., № 1, ст.ст. 3, 4, № 3, ст. 203) следующие изменения:

абзац тридцать третий исключить;

абзацы тридцать четвертый — шестьдесят второй считать соответственно абзацами тридцать третьим — шестьдесят первым.

2. Признать утратившими силу:

1) Закон Республики Узбекистан от 9 декабря 1992 года № 734-XII «Об аудиторской деятельности» (Ведомости Верховного Совета Республики Узбекистан, 1993 г., № 1, ст. 15);

2) Постановление Верховного Совета Республики Узбекистан от 9 декабря 1992 года № 735-XII «О порядке введения в действие Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Ведомости Верховного Совета Республики Узбекистан, 1993 г., № 1, ст. 16);

3) раздел VI Закона Республики Узбекистан от 15 апреля 1999 года № 772-I «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 1999 г., № 5, ст. 124);

4) Закон Республики Узбекистан от 26 мая 2000 года № 78-II «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2000 г., № 5-6, ст. 149);

5) Постановление Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 26 мая 2000 года № 79-II «О введении в действие Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» в новой редакции» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2000 г., № 5-6, ст. 150);

6) пункт 3 приложения № 2 к Постановлению Олий Мажлиса Республики Узбекистан от 12 мая 2001 года № 222-II «О Перечне видов деятельности, на осуществление которых требуются лицензии» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2001 г., № 11-12, ст. 222);

7) раздел III Закона Республики Узбекистан от 13 декабря 2002 года № 447-II «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2003 г., № 1, ст. 8);

8) статью 1 Закона Республики Узбекистан от 4 апреля 2006 года № ЗРУ-28 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с сокращением видов и упрощением разрешительных процедур для осуществления предпринимательской деятельности» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2006 г., № 4, ст. 154);

9) статью 3 Закона Республики Узбекистан от 10 октября 2006 года № ЗРУ-59 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с совершенствованием системы правовой защиты и либерализацией финансовой ответственности субъектов предпринимательства» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2006 г., № 10, ст. 536);

10) Закон Республики Узбекистан от 17 сентября 2007 года № ЗРУ-110 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2007 г., № 9, ст. 417);

11) статью 3 Закона Республики Узбекистан от 9 сентября 2009 года № ЗРУ-216 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с принятием Закона Республики Узбекистан «О рынке ценных бумаг» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2009 г., № 9, ст. 330);

12) статью 3 Закона Республики Узбекистан от 30 апреля 2013 года № ЗРУ-352 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2013 г., № 4, ст. 98);

13) статью 2 Закона Республики Узбекистан от 14 мая 2014 года № ЗРУ-372 «О внесении изменений и дополнений, а также признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Узбекистан» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2014 г., № 5, ст. 130);

14) статью 2 Закона Республики Узбекистан от 20 августа 2015 года № ЗРУ-391 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан, направленных на дальнейшее усиление надежной защиты частной собственности, субъектов предпринимательства, снятие преград для их ускоренного развития» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2015 г., № 8, ст. 312);

15) статью 2 Закона Республики Узбекистан от 18 апреля 2017 года № ЗРУ-429 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2017 г., № 4, ст. 137);

16) статью 2 Закона Республики Узбекистан от 15 января 2019 года № ЗРУ-516 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан в связи с совершенствованием механизмов борьбы с экономическими преступлениями и финансированием распространения оружия массового уничтожения» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2019 г., № 1, ст. 5);

17) статью 4 Закона Республики Узбекистан от 3 декабря 2019 года № ЗРУ-586 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты

Республики Узбекистан в связи с совершенствованием порядка определения размеров оплаты труда, пенсий и иных платежей» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2019 г., № 12, ст. 880);

18) статью 1 Закона Республики Узбекистан от 22 января 2020 года № ЗРУ-603 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбекистан» (Ведомости палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2020 г., № 1, ст. 4).

Статья 53. Обеспечение исполнения, доведения, разъяснения сути и значения настоящего Закона

Министерству финансов Республики Узбекистан и другим заинтересованным организациям обеспечить исполнение, доведение до исполнителей и разъяснение среди населения сути и значения настоящего Закона.

Статья 54. Приведение законодательства в соответствие с настоящим Законом

Кабинету Министров Республики Узбекистан: привести решения правительства в соответствие с настоящим Законом; обеспечить пересмотр и отмену органами государственного управления их нормативно-правовых актов, противоречащих настоящему Закону.

Статья 55. Вступление в силу настоящего Закона

Настоящий Закон вступает в силу по истечении трех месяцев со дня его официального опубликования.

Президент Республики Узбекистан Ш. МИРЗИЁЕВ

г. Ташкент,
25 февраля 2021 г.,
№ ЗРУ-677

(Национальная база данных законодательства, 26.02.2021 г., № 03/21/677/0155)

Приложение 3 КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

Кодекс был выпущен в июне 2005 года и вступил в силу 30 июня 2006 года.

Параграфы 290.1-290.13 и 290.27-290.47 применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 30 июня 2006 года или более поздней датой.

Параграфы 290.14-290.26, которые были выпущены в июле 2006 года, применяются к соглашениям по выражению уверенности, когда отчет о выражении уверенности датирован 31 декабря 2008 года или более поздней датой.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Миссия Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ), согласно ее Конституции, сформулирована следующим образом: «в целях служения интересам общества МФБ и далее будет осуществлять деятельность, направленную на усиление позиций бухгалтерской профессии по всему миру и продолжит вносить свой вклад в развитие сильной международной экономики путем установления профессиональных стандартов высочайшего качества и стимулирования приверженности указанным стандартам, деятельности, нацеленной на сближение стандартов в международном масштабе, а также посредством представления интересов общества в случаях, когда

профессиональные знания и опыт являются наиболее востребованными». Для выполнения этой миссии Правление МФБ создало Комитет по стандартам этики для бухгалтеров с целью разработки и публикации, от своего имени, высококачественных стандартов этики и прочих положений для использования профессиональными бухгалтерами по всему миру.

Данный *Кодекс этики профессиональных бухгалтеров* устанавливает этические требования для профессиональных бухгалтеров. Организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять менее строгие стандарты, чем те, которые изложены в настоящем Кодексе. Однако если организация, входящая в МФБ, или фирма не может применять определенные части данного Кодекса в соответствии с законодательством или нормативными актами, такая организация или фирма должна выполнять требования других статей данного Кодекса.

Некоторые юрисдикции могут предусматривать требования и руководства, отличные от требований данного Кодекса.

Профессиональные бухгалтеры должны знать об этих различиях и применять те требования и руководства, которые являются более строгими, если это не запрещено законодательством или нормативными актами.

Данный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров принят Национальной ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (НАБА Уз) и утверждён Советом НАБА Уз в марте 2010 г. (протокол № 1).

ЧАСТЬ А. ОБЩЕЕ ПРИМЕНЕНИЕ КОДЕКСА

РАЗДЕЛ 100

Введение и фундаментальные принципы

100.1. Отличительным признаком профессии бухгалтера является принятие обязательства действовать в интересах общества.

Следовательно, ответственность **профессионального бухгалтера*** заключается не только в удовлетворении потребностей индивидуального клиента или работодателя.

При осуществлении деятельности в интересах общества профессиональный бухгалтер должен соблюдать этические требования данного Кодекса.

100.2. Данный Кодекс состоит из трех частей. Часть А устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и обеспечивает концептуальную основу применения этих принципов.

Концептуальная основа предоставляет руководство по фундаментальным этическим принципам.

Профессиональные бухгалтеры должны применять эту концептуальную основу для выявления угроз соответствию фундаментальным принципам, для оценки их значимости и, если эти угрозы отличаются от угроз, **четко определенных как незначительные***, применять меры предосторожности для их устранения или снижения до приемлемо низкого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.3. Части Б и В показывают, как концептуальная основа должна применяться в конкретных ситуациях. В них содержатся примеры мер предосторожности, которые могут оказаться полезными при рассмотрении угроз соответствию фундаментальным принципам, а также примеры ситуаций, в которых невозможно применить меры предосторожности и, следовательно, нужно избегать отношений или действий, создающих такие угрозы. Часть Б

применяется в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров*.

Часть В применяется в отношении профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе. В Части В публично практикующие профессиональные бухгалтера также могут найти руководства, применимые для их конкретных обстоятельств.

Фундаментальные принципы

100.4. Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие фундаментальные принципы:

(а) порядочность

Профессиональный бухгалтер должен быть откровенен и честен во всех профессиональных и деловых отношениях;

(б) объективность

Профессиональный бухгалтер не должен допускать предвзятости или небеспристрастности, конфликтов интересов, оказания давления другими лицами с целью изменения профессионального или делового суждения;

(в) профессиональная компетентность и должная тщательность

Профессиональный бухгалтер должен постоянно поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, достаточном для предоставления квалифицированных профессиональных услуг клиенту или работодателю, основываясь на текущих тенденциях в практике, законодательстве и методах работы. Профессиональный бухгалтер должен действовать старательно и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами при предоставлении профессиональных услуг**;

(г) конфиденциальность

Профессиональный бухгалтер должен обеспечить сохранение конфиденциальности информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и без соответствующих надлежащих полномочий не должен раскрывать такую информацию третьим сторонам, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано его юридическими или профессиональными правами или обязанностями.

Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться в личных целях профессионального бухгалтера или третьих сторон;

(д) профессиональное поведение

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующее законодательство или нормативные акты, а также избегать любых действий, дискредитирующих профессию.

Каждый из этих фундаментальных принципов более подробно рассматривается в разделах 110-150.

Подход в соответствии с концептуальной основой

100.5. Обстоятельства, в которых осуществляет свою деятельность профессиональный бухгалтер, могут вызвать специфические угрозы соответствию фундаментальным принципам.

Невозможно определить каждую ситуацию, создающую такие угрозы, и указать надлежащие смягчающие меры. Кроме того, характер соглашений и заданий может различаться и, соответственно, могут существовать различные угрозы, требующие применения разных мер предосторожности.

Концептуальная основа, требующая от профессионального бухгалтера определения, оценки и реакции на угрозы соответствию фундаментальным принципам, более соответствует интересам общества, чем концептуальная основа, требующая простого соответствия определенным правилам, которые могут оказаться произвольными по своему характеру. Данный Кодекс представляет концептуальную основу, направленную на содействие профессиональному бухгалтеру при определении, оценке и реагировании на угрозы соответствию фундаментальным принципам. Если выявленные угрозы отличаются от угроз, четко определенных как незначительные, профессиональный бухгалтер должен, сообразно обстоятельствам, применить меры защиты для устранения угроз или их снижения до приемлемого уровня, при котором соответствие фундаментальным принципам не будет подвергаться риску.

100.6. Профессиональный бухгалтер должен оценить все угрозы соответствию фундаментальным принципам в тех случаях, когда профессиональному бухгалтеру известно или на разумных основаниях можно предположить, что ему известно об обстоятельствах или отношениях, которые могут подвергнуть риску соответствие фундаментальным принципам.

100.7. Профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы при рассмотрении значительности угрозы. Если профессиональный бухгалтер не может применить надлежащие меры предосторожности, профессиональный бухгалтер должен отказаться или прекратить оказание конкретных профессиональных услуг или при необходимости отказаться от клиента (в случае публично практикующего профессионального бухгалтера) или организации-работодателя (в случае профессионального бухгалтера, занятого в бизнесе).

100.8. Профессиональный бухгалтер может неумышленно нарушить положения настоящего Кодекса. Непреднамеренное нарушение, в зависимости от характера и значимости вопроса, может и не подвергать риску соответствие фундаментальным принципам в случае, если при обнаружении нарушения оно было своевременно исправлено и необходимые меры предосторожности были применены.

100.9. Части Б и В настоящего Кодекса включают примеры того, как должна применяться концептуальная основа. Показанные примеры не являются и не должны расцениваться как исчерпывающий список всех обстоятельств, известных профессиональному бухгалтеру, которые могут создавать угрозы соответствию фундаментальным принципам.

Следовательно, для профессионального бухгалтера недостаточно просто соблюдать требования представленных примеров; в отношении определенных обстоятельств, выявленных профессиональным бухгалтером, должна применяться концептуальная основа.

Угрозы и меры предосторожности

100.10. Соответствие фундаментальным принципам может подвергаться риску в результате целого ряда обстоятельств.

Многие угрозы попадают под следующие категории:

(а) угроза наличия собственной заинтересованности, которая может возникнуть в результате финансовой или иной заинтересованности со стороны профессионального бухгалтера либо со стороны какого-либо непосредственного члена его семьи или близкого родственника*;

(б) угроза самопроверки, которая может возникнуть, если предыдущее суждение должно быть повторно оценено профессиональным бухгалтером, несущим ответственность за такое суждение;

(в) угроза чрезмерной защиты, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер настолько далеко заходит, отстаивая какую-либо позицию или мнение, что это подвергает риску объективность;

(г) угроза знакомства, которая может возникнуть, если, по причине близких отношений, профессиональный бухгалтер чрезмерно симпатизирует интересам других лиц; и

(д) угроза запугивания, которая может возникнуть, если профессиональный бухгалтер не может действовать объективно по причине угроз, реальных или предполагаемых.

Части Б и В данного Кодекса содержат примеры обстоятельств, которые могут создавать указанные категории угроз для публично практикующих профессиональных бухгалтеров и для профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе, соответственно. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры также могут счесть руководство, изложенное в Части В, применимым к их определенным обстоятельствам.

100.11. Меры предосторожности, которые могут устранить или снизить такие угрозы до приемлемого уровня, подразделяются на две широкие категории:

(а) меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами; и

(б) меры предосторожности в рабочей среде.

100.12. Меры предосторожности, создаваемые профессиональной средой, законодательством или нормативными актами, включают в себя, но не ограничиваются:

- требованиями в отношении образования, обучения и опыта для присоединения к профессии;
- требованиями по постоянному профессиональному развитию;
- требованиями к корпоративному управлению;
- профессиональными стандартами;
- процедурами по мониторингу и дисциплинарными процедурами со стороны профессиональных или регулирующих органов;
- внешними проверками, осуществляемыми юридически уполномоченной третьей стороной, отчетов, деклараций, сообщений или информации, представленных профессиональным бухгалтером.

100.13. Части Б и В данного Кодекса соответственно рассматривают меры предосторожности в рабочей среде для публично практикующих профессиональных Абухгалтеров и профессиональных бухгалтеров, занятых в бизнесе.

100.14. Некоторые меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления фактов незтичного поведения или удержания от такого незтичного поведения. Такие меры предосторожности, которые могут создаваться бухгалтерской профессией, законодательством, нормативными актами или организацией-работодателем, включают в себя, но не ограничиваются:

- эффективными, хорошо известными системами работы с жалобами и претензиями, используемыми организацией-работодателем, профессиональным сообществом, или регулирующим органом, которые позволяют коллегам, работодателям и членам общества привлечь внимание к непрофессиональному или незтичному поведению;

• четко определенной обязанностью докладывать о нарушениях этических требований.

100.15. Характер мер предосторожности варьируется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, что, по мнению рассудительной и информированной третьей стороны, ознакомленной со всей соответствующей информацией, включая значительность угрозы и применяемые меры предосторожности, будет считаться неприемлемым.

Разрешение этических конфликтов

100.16. При оценке соответствия фундаментальным принципам профессиональному бухгалтеру может понадобиться устранить конфликт, возникающий при применении фундаментальных принципов.

100.17. При инициировании официального или неофициального процесса разрешения конфликта профессиональный бухгалтер в рамках процесса разрешения должен рассмотреть следующие факторы либо каждый в отдельности, либо в их совокупности:

- (а) соответствующие факты;
- (б) затронутые этические вопросы;
- (в) фундаментальные принципы, связанные с рассматриваемым вопросом;
- (г) установленные внутренние процедуры; и
- (д) альтернативные действия.

Рассмотрев эти вопросы, профессиональный бухгалтер должен определить надлежащие действия, согласующиеся с выявленными фундаментальными принципами.

Профессиональный бухгалтер должен также учесть последствия каждого возможного сценария действий. Если вопрос остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен проконсультироваться с соответствующими лицами внутри **фирмы*** или организации-работодателя для получения помощи в решении вопроса.

100.18. Если вопрос включает конфликт с организацией или конфликт внутри организации, профессиональный бухгалтер должен также рассмотреть необходимость получения консультаций у лиц, наделённых руководящими полномочиями в организации, например, у совета директоров или комитета по аудиту.

100.19. Документирование сущности вопроса и деталей проведенных обсуждений или принятых решений при рассмотрении таких вопросов может наилучшим образом соответствовать интересам профессионального бухгалтера.

100.20. Если какой-либо значительный конфликт не может быть решен, профессиональный бухгалтер может пожелать воспользоваться профессиональным советом соответствующего профессионального органа или консультантов по юридическим вопросам и тем самым получить руководство для решения этических вопросов без нарушения конфиденциальности.

Например, профессиональный бухгалтер может столкнуться с мошенничеством, представление отчета о котором может явиться нарушением обязательства профессионального бухгалтера соблюдать конфиденциальность. Профессиональный бухгалтер должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации с целью выявления требований по представлению данного отчета.

100.21. Если были исчерпаны все возможности, а этический конфликт остался нерешенным, профессиональный бухгалтер должен, по мере

возможности, прекратить всякую связь с вопросом, который привел к конфликту. Профессиональный бухгалтер может счесть, что при сложившихся обстоятельствах наиболее уместным будет отказаться от участия в команде по проекту* или от выполнения определенного задания либо полностью отказаться от выполнения соглашения и прекратить трудовые отношения с фирмой или организацией-работодателем.

Подробнее: https://www.norma.uz/poleznaya_informaciya/kodeks_etiki_professionalnyh_buhgalterov

КОДЕКС ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ АУДИТОРОВ УЗБЕКИСТАНА (Новая редакция) Утвержден Палатой аудиторов Узбекистана от 25 июня 2005 года N 3 и Национальной Ассоциацией бухгалтеров и аудиторов Узбекистана от 26 августа 2005 г. N 9 Настоящая редакция утверждена совместным постановлением N 1 от 30 апреля 2009 г.

ПРЕДИСЛОВИЕ

Данный Кодекс профессиональной этики аудиторов устанавливает этические требования для практикующих аудиторов, которые не могут применять менее строгие стандарты, чем указаны в этом Кодексе.

Отличительной особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

Настоящий Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана (далее - Кодекс) является сводом норм профессиональной этики аудитора, а также сложившихся и широко применяемых при ведении аудиторской деятельности правил поведения аудитора и аудиторской организации, не предусмотренных действующими нормативно-правовыми актами. Поскольку не представляется возможным определить нормы профессиональной этики для всех ситуаций и обстоятельства, с которыми может столкнуться аудитор при ведении аудиторской деятельности, Кодекс содержит лишь базовые нормы.

Нормы профессиональной этики, содержащиеся в Кодексе, действительны для всех аудиторов, за исключением случаев, предусмотренных Кодексом.

Кодекс подготовлен на основе Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, принятого Международной федерацией бухгалтеров - МФБ (International Federation of Accountants - IFAC), в редакции 2009 года.

ЧАСТЬ А. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ И МОДЕЛЬ ПОВЕДЕНИЯ АУДИТОРА И АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

РАЗДЕЛ 1. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭТИКИ

1.1. Аудитор обязан соблюдать следующие основные принципы поведения:

- а) честность и порядочность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональность поведения.

Честность и порядочность

1.2. Принцип честности и порядочности обязывает аудитора действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях. Принцип честности и порядочности предполагает честное ведение дел и правдивость.

1.3. Аудитор не должен быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что:

а) они содержат существенно недостоверные или вводящие в заблуждение утверждения;

б) они содержат утверждения или данные, подготовленные небрежно;

в) в них пропущены или искажены необходимые данные там, где пропуски или искажения могут вводить в заблуждение.

1.4. Аудитор не будет считаться нарушившим пункт 1.3, если он выдает аудиторское заключение с учетом приведенных в этом пункте оснований.

Объективность

1.5. Принцип объективности обязывает аудитора не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

1.6. Аудитор может оказаться в ситуации, которая может повредить его объективности. Аудитору следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность

1.7. Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности обязывает аудитора постоянно поддерживать свои знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам квалифицированных профессиональных услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве. При оказании профессиональных услуг аудитор должен действовать с должным усердием и в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами.

1.8. Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Обеспечение профессиональной компетентности можно разделить на два самостоятельных этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

1.9. Поддержание профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых новейших разработок. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие аудитору оказывать компетентные профессиональные услуги.

1.10. Должная тщательность предусматривает ответственность действовать в соответствии с требованиями соглашения (договора), внимательно, тщательно, своевременно и с должным усердием.

1.11. Аудитор должен предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, имели надлежащую подготовку и находились под надлежащим надзором.

1.12. При необходимости аудитор должен ставить клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность

об ограничениях, присущих этим услугам, с тем, чтобы избежать неправильного толкования, выраженного аудитором мнения.

Конфиденциальность

1.13. Принцип конфиденциальности обязывает аудитора воздерживаться от раскрытия конфиденциальной информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет законное или профессиональное право либо обязательство раскрыть такую информацию. Конфиденциальная информация, полученная в результате профессиональных или деловых отношений, не должна использоваться аудитором для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

1.14. Аудитор должен соблюдать конфиденциальность даже вне профессиональной среды. Аудитор должен помнить о возможности неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных связей с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи.

1.15. Аудитор также должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным клиентом.

1.16. Аудитор также должен иметь в виду необходимость соблюдать конфиденциальность информации внутри аудиторской организации или в отношениях с работодателями.

1.17. Аудитор должен предпринимать все разумные меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

1.18. Необходимость соблюдать принцип конфиденциальности сохраняется даже после окончания отношений между аудитором и клиентом или работодателем. Меняя место работы, или приступая к работе с новым клиентом, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт. Однако аудитор не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную в результате профессиональных или деловых отношений.

1.19. В следующих обстоятельствах аудитор должен или может быть обязан раскрыть конфиденциальную информацию, либо такое раскрытие может быть уместным:

- а) раскрытие разрешено законом и (или) санкционировано клиентом;
- б) раскрытие требуется законом, например:
 - при подготовке документов или представлении доказательств в иной форме в ходе судебного разбирательства;
 - при сообщении ставших известными фактов нарушения закона надлежащим органам государственной власти;
- в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законом):
 - при проверке качества работы, проводимой внутри аудиторской организации или профессиональной организацией аудиторов;
 - при ответе на запрос или в ходе расследования внутри аудиторской организации,
 - профессиональной организации аудиторов или надзорного органа;

при защите аудитором своих профессиональных интересов при юридическом разбирательстве;

для соответствия правилам (стандартам) и нормам профессиональной этики.

1.20. При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации аудитор должен учитывать следующее:

а) будет ли нанесен ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения клиента или работодателя на раскрытие информации;

б) является ли соответствующая информация достаточно известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место необоснованные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если необходимо раскрыть);

в) характер предполагаемого сообщения и его адресат. В особенности аудитор должен быть уверен, что лица, которым адресовано сообщение, являются надлежащими получателями.

Профессиональное поведение

1.21. Принцип профессионального поведения обязывает аудитора соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать профессию либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

1.22. При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг аудитор не должен дискредитировать профессию. Аудитор должен быть честным, порядочным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, его квалификацию и приобретенный им опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов.

РАЗДЕЛ 2. МОДЕЛЬ ПОВЕДЕНИЯ АУДИТОРА И АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

2.1. Этот раздел Кодекса показывает как основные принципы профессиональной деятельности, рассмотренные в разделе 1, должны применяться практикующими аудиторами. Условия, в которых работает аудитор, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер соглашения (договора) может существенно различаться от случая к случаю, и, следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые, соответственно, требуют разных мер защиты. Таким образом, модель, требующая от аудитора не просто следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служит общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, имеющая цель помочь аудитору выявлять, оценивать и реагировать на угрозы нарушения основных принципов. Если

выявленная угроза является значительной, то аудитор должен, если это уместно, предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

2.2. В случае, когда аудитор знает либо когда может обоснованно ожидать, что он знает о наличии обстоятельств или отношений, которые могут подвергнуть опасности соблюдение основных принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

2.3. При оценке значимости угрозы аудитор должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Если аудитор не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или, в случае необходимости, отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом.

2.4. Аудитор может непреднамеренно нарушить какое-либо положение Кодекса. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может не представлять опасность для соблюдения основных принципов. Как только такое нарушение обнаружено, оно должно быть незамедлительно исправлено и должны быть предприняты необходимые меры предосторожности.

Угрозы и меры предосторожности

2.5. Соблюдению основных принципов может угрожать широкий круг обстоятельств. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов аудитора, его ближайших родственников или членов семьи;

б) угрозы самопроверки, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено аудитором, ранее вынесшим это суждение;

в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, аудитор доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если аудитор является близким и непосредственным членом семьи сотрудника клиента, или в результате близких отношений аудитор начинает с излишним сочувствием относиться к интересам должностных лиц клиента;

д) угрозы шантажа, запугивания, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) аудитору пытаются помешать действовать объективно.

2.6. Характер и значимость угроз могут различаться в зависимости от того, возникают ли они в связи с оказанием клиенту услуг по аудиту финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг по проверке достоверности информации, не являющейся аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности, услуг, не связанных с проверкой достоверности информации.

2.7. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) чрезмерная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

- г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;
- д) возможность последующего трудоустройства у клиента;
- е) условный гонорар, зависящий от результатов аудиторской проверки;
- ж) заем, полученный от клиента или заем, предоставленный клиенту, которому оказываются услуги по проверке, либо директору или иному должностному лицу клиента.

2.8. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы самопроверки, являются, в частности:

а) обнаружение существенной ошибки при повторной проверке работы аудитора;

б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или внедрении которых принимал или принимает участие аудитор;

в) подготовка первичных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом аудиторской проверки;

г) член проверяющей группы аудиторской организации является или в недавнем прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;

д) член проверяющей группы аудиторской организации работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет аудиторской проверки;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно влияющей на предмет аудиторской проверки.

2.9. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение акций листинговой компании, когда эта компания является клиентом по аудиту финансовой отчетности;

б) действия в качестве защитника клиента (выступление в качестве адвоката) при судебных разбирательствах или споре с третьей стороной.

2.10. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства, являются, в частности:

а) член аудиторской группы, ответственной за соглашение, находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) член аудиторской группы, ответственной за соглашение, находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет соглашения;

в) бывший собственник или руководитель аудиторской организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет соглашения;

г) принятие подарков или знаков особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между старшим персоналом аудиторской организации и руководящим персоналом клиента.

2.11. Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы шантажа (запугивания), являются, в частности:

а) угроза увольнения или отстранения от выполнения соглашения для клиента;

б) угроза возбуждения судебного разбирательства;

в) давление с целью необоснованного снижения объема выполняемых работ для сокращения гонорара.

2.12. Аудитор может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению уникальных угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных либо деловых отношениях аудитор должен всегда помнить о возможности таких угроз.

2.13. Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;

б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

2.14. Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами, включают, в частности:

а) требования в отношении образования, профессиональной подготовки и опыта, необходимых для занятия профессией;

б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) требования к руководству по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные правила (стандарты);

д) контрольные процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также контроль качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;

е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных аудитором и аудиторской организацией.

2.15. Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Такие меры предосторожности включают общие меры, принимаемые на уровне аудиторской организации, и конкретные меры, относящиеся к каждому отдельному соглашению. Аудитор должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом аудитор должен рассмотреть, что именно признало бы приемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы как существенность угрозы, характер соглашения и структура аудиторской организации.

2.16. Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности аудиторской организации, могут включать:

а) акцентирование внимания со стороны руководства аудиторской организации, на важности соблюдения основных принципов;

б) создание со стороны руководства аудиторской организации таких условий, при которых подразумевается, что члены проверяющей группы будут действовать в общественных интересах;

в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения соглашений;

г) документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы являются значительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

д) для аудиторских организаций, выполняющих соглашение по аудиторской проверке, - документально зафиксированные правила

независимости, предусматривающие выявление угроз независимости, оценку их серьезности и в случаях, когда такие угрозы являются значительными, определение и осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

е) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;

ж) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы и отношения между аудиторской организацией, членами аудиторской группы, выполняющей соглашение, и клиентами;

з) правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов аудиторской организации от поступлений от отдельного клиента;

и) привлечение других руководителей и групп, выполняющих соглашения, для оказания клиенту по проверке услуг, не связанных с аудиторской проверкой;

к) правила и процедуры, запрещающие лицам, не являющимся членами аудиторской группы, выполняющей соглашение, оказывать несанкционированное влияние на результаты соглашения;

л) своевременное доведение информации о правилах и процедурах аудиторской организации, в том числе о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников, и надлежащая организация их обучения;

м) назначение одного из партнеров аудиторской организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

н) информирование всех партнеров и сотрудников аудиторской организации обо всех клиентах по проверке и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;

о) дисциплинарный механизм для стимулирования соблюдения правил и процедур аудиторской организации;

п) официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие сотрудников сообщать руководству аудиторской организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов.

2.17. Конкретные меры предосторожности, принимаемые для отдельного соглашения, могут включать:

а) привлечение, в случае необходимости, другого аудитора для проверки выполненной работы или получения необходимой консультации;

б) получение консультаций от независимой третьей стороны (например, комитета по аудиту клиента), профессионального контрольного органа или других аудиторов;

в) обсуждение этических вопросов и проблем с руководящими работниками клиента;

г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера возможного гонорара (платы за услуги);

д) привлечение другой аудиторской организации для выполнения (повторного выполнения) части соглашения;

е) ротация руководящего персонала проверяющей аудиторской группы, а также ротация аудиторской организации через каждые три года.

2.18. В зависимости от характера соглашения аудитор может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для

сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно.

2.19. Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

а) утверждение или одобрение назначения аудиторской организации для выполнения соглашения лицами, не входящими в руководство клиента;

б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

в) применение клиентом при поручении заданий, не связанных с аудитором, внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;

г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах аудиторской организации.

2.20. Определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают, в частности:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется аудиторской организацией, профессией или регулирующим органом, позволяющую коллегам, руководителям (партнерам) аудиторской организации и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность сообщать о нарушениях норм профессиональной этики.

2.21. Характер мер предосторожности, подлежащих принятию, изменяется в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения аудитор должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности).

Разрешение этических конфликтов

2.22. При оценке соблюдения основных принципов аудитору, возможно, потребуется разрешить конфликт, возникающий в процессе применения основных принципов поведения.

2.23. Приступая к формальному или неформальному процессу разрешения конфликта, аудитор в качестве части такого процесса должен самостоятельно или совместно с другими лицами рассмотреть:

а) уместные факты;

б) имеющиеся этические проблемы;

в) основные принципы, имеющие отношение к вопросу;

г) установленные внутренние процедуры;

д) альтернативные действия.

Рассмотрев указанное, аудитор должен определить соответствующий образ действий, совместимый с основными принципами поведения. Аудитор также должен взвесить последствия каждого возможного варианта действий. Если проблема остается неразрешенной, аудитор должен проконсультироваться с соответствующими лицами в аудиторской организации с целью получения помощи для разрешения конфликта.

2.24. В интересах аудитора может быть документирование сути проблемы, деталей любых обсуждений и принятых решений по этой проблеме.

2.25. Если значительный конфликт не поддается разрешению, аудитор может пожелать обратиться за профессиональным советом в соответствующую профессиональную организацию аудиторов или к юридическим консультантам и, таким образом, получить рекомендации по разрешению этической проблемы, не нарушая при этом конфиденциальности. Например, аудитор может столкнуться со случаем мошенничества, сообщая о котором он может нарушить обязательство соблюдать конфиденциальность. В таком случае аудитор должен рассмотреть возможность юридической консультации, чтобы определить, обязан ли он сообщать о данном факте компетентным органам.

2.26. Если все уместные возможности исчерпаны, а этический конфликт остается неразрешенным, аудитор должен (когда это возможно) отказаться быть ассоциированным с предметом, ставшим причиной этого конфликта. Аудитор может решить, что в данных обстоятельствах следует выйти из состава проверяющей группы, или отказаться от конкретных обязательств, или полностью сложить с себя обязанности в рамках соглашения (договора) или нанявшей его аудиторской организации.

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Пашаходжаева Дилдора Джабборхоновна

ВВЕДЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Мухаррир:

Меҳринисо Розикова

Мусаххих:

Заррина Абдурауфова

Техник муҳаррир:

Елеонора Абдувоҳидова

“TURON NASHR” нашриёти

100129. Самарканд шаҳри,

Хўжа Аҳори Валий кўчаси, 37-уй.

Тасдиқнома: № 4174 (22.09.2020-йил)

Телефонлар: (97) 922-14-40 (91) 529-77-67

Теришга 2022-йил 08-октябрда берилди.

Босишга 2022-йил 14-октябрда рухсат этилди.

Қоғоз бичими 60x84_{1/32} Офсет босма усулда.

Нашр босма табағи 19.75.

Адади 50 нусха. Буюртма рақами № 70/22.

МЧЖ “НАВРЎЗ ПОЛИГРАФ” матбаа бўлимида чоп этилди.

Лицензия № 18-3327 30.08.2019 йил.

Манзил: Самарканд шаҳар, Х.Абдуллаев кўчаси, 63-уй.

ISBN: 978-9943-8731-1-7

