

**Министерство Образования Азербайджанской Республики**

**Азербайджанский Государственный Экономический  
Университет**

**Яшар Башир оглу Гусейнов**

**Бухгалтерский учет  
(учебник)**

*Рекомендуется в качестве учебника для студентов высших учебных заведений,  
обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
«Финансы и кредит» и других экономических специальностей*

*Присвоен гриф в соответствии с приказом Министра Образования  
Азербайджанской Республики за №818от 16.07.2014 года*

Баку 2016

Научный редактор: заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит» Азербайджанского Государственного Университета доктор экономических наук, профессор Сифариз Мирзахан оглу Сабзалиев

Рецензенты: доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Азербайджанского Государственного Университета Газанфар Али оглу Аббасов  
К.э.н. доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» Азербайджанского Университета Кооперации Анвер Садиг оглу Салахов

Гусейнов Я.Б. «Теория бухгалтерского учета»  
Учебник Баку: Издательство «Экономический Университет», 2016

Представленный учебник подготовлен на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» Азербайджанского Государственного Экономического Университета. Книга написана в соответствии с программой «Теория бухгалтерского учета» для студентов, обучающихся по специальности 050402 «Бухгалтерский учет и аудит».

Учебником могут пользоваться также студенты, обучающиеся по другим специальностям в экономических факультетах ВУЗ-ов, экономических колледжей и техникумов, а также руководители, бухгалтера и экономисты предприятий и организаций.

Учебник написан в соответствии с принципами Международных Стандартов Финансовой Отчетности, а также с требованиями Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета. Вместе с тем, раскрыты необходимые аспекты ведения управленческого учета в соответствии с учетной политикой организации. В основном это относится постановке вопросов учета совершаемых хозяйственных операций с точки зрения учета затрат в отдельных

процессах и исчисления себестоимости заготовленных товарно-материальных ценностей в процессе снабжения, произведенной продукции в процессе производства и определения полной себестоимости в процессе реализации. Раскрытие этих вопросов автор учел необходимым с целью ознакомления студентов с методикой учета затрат в этих процессах и соответственно исчисления себестоимости объектов учета в этих процессах. При этом, порою использованы некоторые счета старого плана счетов.

Это обосновано также методикой раскрытия программы курса «теория бухгалтерского учета» для студентов, обучающихся по специальности бухгалтерский учет, его доступностью, свободным восприятием и распознаванием курса.

Цифровые показатели, отраженные в книге, - условные и носят учебный характер. Не исключена возможность наличия определенных недочетов, которые автор примет к сведению при повторном издании учебника.

Для улучшения содержания книги при повторном издании, просьба читателям направлять свои критические замечания, пожелания об учебнике в нижеследующий адрес.

Город Баку, ул. Истиглалият 6, кафедра Бухгалтерского учета и аудита  
Азербайджанского Государственного Экономического Университета

(С) Издательство Экономический Университет, 2016

(с) Гусейнов Я.Б. 2016

В науке нет широкой столбовой дороги, и только тот может достичь его сияющих вершин, кто, не страшась, карабкается по его крутым и каменистым тропам.

*К. Маркс*

## **ПРЕДИСЛОВИЕ**

Бухгалтерский учет является прикладной наукой и практической деятельностью, которая формирует системную, комплексную учетную информацию о фактах экономической деятельности и состоянии экономики организации, ее пользователям. Исходя из этого, справедливо называют бухгалтерию организации языком ее экономики потому, что разработанные здесь информационные показатели характеризуют ее экономическую жизнь и деятельность.

В бухгалтерском учете отражается вся жизнь и деятельность хозяйствующего субъекта, в результате чего, формируется достойная информационная база, позволяющая разрабатывать и принимать управленческие решения как текущего, так и стратегического назначения. Формирование данной информации достигается посредством совершения определенных профессиональных бухгалтерских процедур, документирования, учета, систематизации, группировки, обобщения и системного контроля каждой совершаемой хозяйственной операции соответственно с условиями действующего законодательства.

В соответствии с условиями рыночной экономики, управление которой базируется на широкой сети информационной базы, перед бухгалтерским учетом предстоят большие задачи, поскольку более 2/3 данной информации разрабатывается и представляется бухгалтерией организации. В этой связи бухгалтерский учет систематически расширяет свое представительство в общей системе управления экономикой.

Своевременно представленная объективная информация создает условия обеспечения эффективности управленческой деятельности на предприятии и

является основой установления путей получения прибыли предприятия и его экономического развития.

Каждый хозяйственный факт, отраженный в бухгалтерском учете есть реальный экономический процесс, который одновременно изучается и другими экономическими науками как экономический анализ, статистика, финансы, ценообразование и др. Отсюда вытекает взаимосвязь бухгалтерского учета с перечисленными науками.

Исходя из интеграции экономии различных стран как бы в единую систему, бухгалтерский учет становится средством международного общения субъектов экономических отношений. В соответствии с этим, современный этап развития бухгалтерского учета в каждой отдельно взятой стране, в том числе и в нашей республике, связано с сочетанием национальных особенностей учета с международными стандартами финансовой отчетности.

В условиях рыночной экономики, которая характеризуется высоким уровнем неопределенности, бухгалтер должен уметь выбирать один из многочисленных возможных подходов решения определенных хозяйственных вопросов, которые определены в нормативных документах в соответствии с возможностью ее применения, исходя из специфических особенностей организации и ее стратегии.

Бухгалтер должен широко размышлять при оценке функционирующей среды, что не менее важно в условиях рыночной экономики. Для этой цели он должен пользоваться широкой сетью рыночной информации, являющейся базой для экономического анализа и принятия определенных управленческих экономических решений.

В соответствии с изменениями происшедшими в экономической жизни как в нашей республике, так и в целом, изменились требования к бухгалтерской профессии и к личности бухгалтера. Бухгалтер является авторитетным работником управления организации. Он, одновременно аналитик и финансист, - в силу чего, выступает в качестве консультанта руководства

предприятия, соответственно расширяется компетенция бухгалтерской службы. Бухгалтер, в конечном итоге, оценивает обоснования и достоверности оценки выдвигаемых управленческих решений. Следовательно, он выступает в качестве эксперта. Бухгалтер выбирает правильную учетную политику организации, соответствующую особенностям ее бизнеса и стратегическим условиям развития, принимает участие в обосновании правильного распределения прибыли, привлечении дополнительных финансовых ресурсов с целью расширения ее деятельности.

Бухгалтерская служба систематически занята осуществлением контроля выполнения принятых программ по выполнению объема производственной деятельности, уровня затрат на производство и снижения себестоимости продукции, объема реализации и получения прибыли, а также своевременного осуществления расчетных взаимоотношений, укрепляющей финансовую дисциплину и, соответственно, финансовое состояние организации. Он не только контролирует, но и выявляет отклонения как в положительную, так и отрицательную сторону, способствует определению влияющих факторов, использованию положительных и искоренению отрицательных.

Организации занимаются различного рода деятельностью, которые в целом можно сгруппировать на: текущую, инвестиционную и финансовую.

Текущая деятельность организаций представляет собой производство продукции, строительство соответствующих объектов, осуществление торговли, общественного питания, определенных услуг и т.д.

Инвестиционная деятельность определяется осуществлением капитальных вложений и долгосрочных финансовых вложений. Что касается финансовой деятельности, - она связана с осуществлением краткосрочных финансовых вложений.

В бухгалтерском учете отражаются все виды ее деятельности, как текущая, инвестиционная, так и финансовая.

Бухгалтерский учет состоит из четырех частей: теории бухгалтерского учета, управленческого учета, финансового учета и налогового учета.

Теория бухгалтерского учета является наукой, изучающей теоретические, методологические основы и практические рекомендации по организации системы бухгалтерского учета в целом.

*«Учет имеет цель победу над временем.*

*Он, возвращая нас к прошлому,*

*позволяет заглядывать в будущее»*

*Гаррингтон Эмерсон.*

## **ГЛАВА I. СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ, СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

### **1.1. Хозяйственный учет, его содержание и место в управлении**

Человеческое общество для своего существования производит определенные материальные блага. Производство этих благ должно соответствовать потреблению. Исходя из этого, необходимо управлять как производством, так и потреблением. Еще в глубокой древности необходимо было знать, сколько и каких видов средств необходимо для потребления и сколько надо времени для изготовления необходимых средств. Получение этих данных исходило из хозяйственного учета, являющегося одним из способов управления хозяйством.

Таким образом, возникновение хозяйственного учета относится к ранним ступеням развития человеческого общества. Он существовал при всех общественно-экономических формациях и развиваясь дошел до наших дней. При каждом общественно-экономическом строе хозяйственному учету предъявлялись определенные требования, к которому он приспособлялся, имея при этом соответствующие цели, задачи, функции для управления хозяйством.

Для управления хозяйственной деятельностью, необходимо в первую очередь наблюдать за совершаемыми операциями, что выполняется хозяйственным учетом. Вместе с наблюдением необходимо соизмерять совершаемые хозяйственные операции, выразив их определенными числовыми показателями. Для обеспечения сохранности этих показателей, необходимо их зарегистрировать, с целью обеспечения возможности их использования. Такая система осуществления наблюдения за совершаемыми хозяйственными операциями их измерения и регистрация представляет собой их количественное содержание.

Содержание хозяйственного учета определяется развитием человеческого общества и зависит от этого. Хозяйственный учет отражает особенности способа производства, организации хозяйственной деятельности на определенной стадии развития человечества. Следовательно, наряду с количественным отражением совершаемых хозяйственных операций, хозяйственный учет определяет их качественную характеристику.

Таким образом, хозяйственный учет есть количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности для цели осуществления контроля и управления ею, в условиях конкретного общественно-экономического строя.

Хозяйственный учет, обеспечивая информацией систему управления производственно хозяйственной деятельности, занимает ведущее место в ней, поскольку она обеспечивает информационную базу управления, являющегося его стержневой опорой.

Особо важное место в системе управления хозяйствующими субъектами, принадлежит хозяйственному учету в современных условиях хозяйствования в Азербайджане. Это определяется уровнем развития экономики, организацией производства, применяемой техники и технологии. На всех этапах достижения такого развития, необходима информация, характеризующая эти процессы.



## **1.2. История становления, развития бухгалтерского учета и подготовки кадров бухгалтеров в Азербайджане.**

Несмотря на то, что бухгалтерский учет признан учитывать, однако время ее возникновения не учтена и до сих пор она точно не известна. Известно многовековое его зарождение, поскольку необходимость регистрации фактов экономической деятельности приходится давним временам. Применение системы двойной записи приходится XIV веку, зарождение которого начато в торговых хозяйствах Италии.

В целом возникновение учета связано с необходимостью распределения созданных материальных благ между членами общества, что приводит к суждению ее начала в первобытно-общинном строе. Часто свидетельствуют о возрождении учета за 6000 лет до нашей эры. Зарождение учета в Китае отмечается за 2000 лет до нашей эры.

В литературе раскрывающей историю развития бухгалтерского учета, ее разделяют на 4 основных периода:

I. с момента ее возникновения, и, в основном, с периода становления товарно-денежных отношений до конца XVIII века;

II с начала XIX в. до конца XIX в.;

III с конца XIX в. до начала XX в.;

IV с начала XX в. до наших дней.

Первый этап, в начальных периодах характеризуется ведением униграфического учета, в основе которого лежит принцип информационного воспроизведения хозяйственных процессов, т.е. каждая операция находит отражение в учете в тех же единицах измерения, в соответствии с самим хозяйственным фактом, в основном в натуральном выражении.

Второй этап связан с революционными преобразованиями в сфере производства, развитием торговых и финансовых операций, появились рынки ценных бумаг. В соответствии с таким экономическим развитием, возникают

различные теории счетоводства: во Франции – юридическая, в Италии – экономическая, в Германии – камеральная. Издаются многочисленные работы по счетоводству. Авторы этих работ противостоят действующей практике, - ограничения одной формой счетоводства. В этом периоде, по определению выдающегося русского ученого, профессора А.М.Галагана, были определены основные направления в науке «счетоведения», которые обусловили ее дальнейшее развитие.

Третий период является периодом становления бухгалтерского учета. Усилия специалистов направляются на определение направлений теоретических основ бухгалтерского учета. В этот период были сформулированы ряд определений бухгалтерского учета и его целей.

Научное определение счетоведению дали итальянские ученые, - один из которых, Д.Масса полагал, что счетоведение относится к науке об управлении. По их мнению целью счетоведения является учет и регистрация всех хозяйственных операций, классификация их по определенным признакам и представление их управляющим лицам. Задача счетоведения, по их мнению, заключалась также в выявлении результатов деятельности хозяйства и контроли всей ее работы.

Четвертый период развития бухгалтерского учета определяется уже в соответствии с развитием отдельных отраслей и их разграничением, исходя из технологических и экономических особенностей, - отраслевые направления построения системы бухгалтерского учета. На этой стадии возникает необходимость разработки базовых принципов объективной оценки имущественно-правового положения хозяйствующей организации. Расширяется сфера государственного регламентирования параметров ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

В 1917 году организуется Американский институт бухгалтеров. В дальнейшем создается Американское общество дипломированных

общественных бухгалтеров, которое в 1957 году преобразовано в Американский институт присяжных бухгалтеров.

В России, как известно, все преобразования развития экономики, социальной жизни, в том числе и постановки учета, связаны с именем Петра I. С этим временем связано издание инструкций по организации учета. Большим событием в развитии учета стало издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи 5 апреля 1722 года. Он оказал большое влияние на общегосударственную методику организации бухгалтерского учета, оформления хозяйственных операций документами, ведения складского учета, появились понятия счетов и двойной записи.

Воссоздание и признание бухгалтерского учета как науки, в Азербайджане связано с Россией. Еще в конце XIX и начале XX веков достойные специалисты бухгалтера ведущих компаний и предпринимателей – как Фридон Акимович Марданов, Гаджи Меджид Эфенди Эфендизаде, Абдулгасым Нурмамед оглу Гусейнзаде, Миргабиб Сейидахмед оглу Сейидмаммедов, Мир Магомед Сейидов и другие наряду с выполнением учетной работы по месту своей работы, проделали большую работу с точки зрения научной организации бухгалтерского учета. Они неоднократно обращались в Бакинскую губернию, растолковывали роль и значение бухгалтерского учета в управлении хозяйственной деятельностью отдельных компаний и предпринимателей. С целью дать единое направление развитию бухгалтерского учета, они, таким образом, добивались открыть определенные учебные заведения, - курсы, школы, консультационные пункты и другие виды деятельности. В этом достойном направлении они развернули сеть своей деятельности, - в Баку, Гяндже, Нахичевани, Шемахе, Губе и др<sup>1</sup>.

В деле научного обоснования и развития бухгалтерского учета как науки в Азербайджане, неременная и большая незаменимая роль принадлежит профессору Алигулу Фараджеву. Именно он является основателем науки

---

<sup>1</sup> Г.А.Аббасов «Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi». Баку 2009 г.

бухгалтерский учет в Азербайджане. Ему принадлежит первое издание книги по теории бухгалтерского учета, - «Mühasibat uçotu nəzəriyyəsi».

Проработав в качестве бухгалтера в фирмах и компаниях, набравшись опыта в этом деле, полюбив ее, определив роль и значение бухгалтерского учета в деле развития экономики отдельных фирм и компаний, и, в целом, всего народного хозяйства, направил свою деятельность на развитие науки, бухгалтерского учета. Первыми плодами его деятельности в этом направлении были открытие курсов бухгалтеров-счетоводов, называемых тогда по его имени, - курсы Алигулу Фараджева. Эти курсы сыграли большую роль в изучении бухгалтерского учета, что последовало формированию определенного потенциала кадров бухгалтеров. Это в свою очередь последовало системной организации и ведения бухгалтерского учета на предприятиях и организациях в 20-30 годах XX века, с последующим его обоснованным формированием и развитием до настоящего времени.

С целью улучшения подготовки квалифицированных бухгалтеров проф.А.Фараджев направляет свою деятельность на формирование средне технических, а в дальнейшем высших учебных заведений. Он принимает активное участие в деле создания техникумов по статистике, коммерции, экономического факультета при Азербайджанском Государственном Индустриальном Институте, где готовились кадры экономисты, бухгалтера, финансисты, специалисты банковского дела, товароведы и др. В дальнейшем на базе экономического факультета Индустриального Института, был организован Азербайджанский Институт Народного Хозяйства. Будучи ректором данного института профессор А.Фараджев вложил большой труд в дело развития Азербайджанского Института Народного Хозяйства как в формирование профессорско-преподавательского состава, - основной научно-педагогической базы, так и организации проведения учебного процесса, подготовки студентов, - как будущих специалистов экономистов, бухгалтеров, финансистов и др.

Преемником данного Азербайджанского Института Народного Хозяйства, является ныне действующий Азербайджанский Государственный Экономический Университет, занимающий свое достойное место и имеющий определенные преимущества как среди ВУЗ-ов страны, так и за рубежом.

Таким образом, формирование практического бухгалтерского учета базируемой на теоретических разработках и обучении, и дальнейшее ее научно-обоснованное развитие, принадлежит именно ему, - Алигулу Фараджеву.

На поприще своей общенародно значимой деятельности, проф.А.Фараджев, в дальнейшем, как заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» АЗИНХ-а, сформировал профессорско-преподавательский состав, являющиеся его соратниками и продолжателями его дела в системе подготовки кадров бухгалтеров, в лице доц.С.Самедова, Абдулла Тахирзаде, проф.Вейсала Исаева, доц.Вениамина Дукельского, доц.Виктора Шесточенко, доц.Камала Юсифова, доц.Гаджи Гаджиева, проф.И.Махмудова, проф.А.Самилова, доц.М.М.Абдуллаева, доц.М.Мамедова, и др.

В дальнейшем, работая профессором кафедры «Бухгалтерский учет» АЗИНХ-а, до конца своей жизни проф.А.Фараджев занимался подготовкой аспирантов и направлял научно-педагогическую деятельность кафедры на русло его развития, очевидцем которого является автор данной книги, исчерпавший определенную долю научных и педагогических познаний из данной научной «чаши». Его аспирантами того времени и продолжателями его дела явились проф.И.Махмудов, проф.А.Салимов, доц.Ахмед Джафаров, доц.Месхети Гаджиева, доц.Фаида Поверенная и др.

Одним из продолжателей дела А.Фараджева, явился его соратник, - доцент Салех Исмаил оглу Самедов, - долгие годы заведовавший кафедрой «Бухгалтерский учет», имеющий большие заслуги в деле подготовки как научно-преподавательского состава, так и студентов, - будущих специалистов бухгалтеров. Он обладал достойной организаторской способностью.

Особо хотелось бы отметить, достойного этому, соратника проф.А.С.Фараджева, Абдулла Тахирзаде, который пострадал в 1936-37 годах и после реабилитации работал на кафедре «Бухгалтерский учет» старшим преподавателем. Это был человек большой эрудиции, идеально честный, высоко грамотен, отлично владеющий методикой преподавания.

В 1950-70 годы кафедрой бухгалтерский учет заведовали доц.Салех Самедов, доц.Гусейн Караджаев, проф.Имамаддин Махмудов, которые внесли определенный вклад в дело подготовки кадров бухгалтеров, развитию науки бухгалтерский учет в республике.

За этот период, в конце 60 годов, на кафедре бухгалтерский учет подготовили диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук и успешно защитили преподаватели кафедры: проф.Намазалиев Г.И., доц.Гаджиева М.С., доц.Поверенная Е., доц.Джафаров А.С., проф.Гаджиев Р.Ш., доц.Субхан Сейфуллаев, Махяддин Гамидов, Юнис Алескеров.

1971-80 годы кафедрой руководил доцент Агамаммед Салимов, который осуществил определенную работу в систематизации учебного процесса, разработке учебных программ, издании учебных пособий на азербайджанском языке, выполнении научно-исследовательских работ, подготовке аспирантов.

За данный период на кафедре подготовлены и защищены диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук доц.Гусейнов Я.Б., проф.Кулиев Ф.М., доц.Ибадов Г.И. В 1980-ые годы кафедрой руководил доц.Ф.М.Кулиев, который провел определенную организационную работу по подготовке кадров бухгалтеров, в последующем переведен на должность декана факультета.

Определенный вклад в дело подготовки развития научно-педагогического в подготовке кадров специалистов-бухгалтеров на кафедре бухгалтерского учета, внес автор книги доц.Гусейнов Я.Б., как заведующий кафедрой 1981-86 гг. Данный период характеризуется проведением в ноябре 1982 года Всесоюзной

научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава и аспирантов ВУЗов союзных Республик бывшего СССР, внедрением в технологию учебного процесса технических средств обучения, системы проведения практических занятий на базе документации, учетной регистрации хозяйственных операций и составления баланса и отчетности, развитию научно-студенческих обществ. Был создан впервые в Республике специализированный кабинет с телекоммуникационной установкой технологии проведения лекционных и практических занятий. Созданный технологический процесс проведения лекционных и практических занятий давал свои плоды. Освоив практическую систему учетных процедур на базе учебно-лабораторных работ, выпускники легко адаптировались на практической работе в должности бухгалтера, поскольку приходилось осваивать только специфические стороны учета и учетные процедуры, свойственные данному предприятию. Многие выпускники того периода занимали руководящие посты в системе бухгалтерского учета в качестве главных бухгалтеров предприятий и организаций, начальников управлений учета и отчетности министерств и ведомств, а некоторые посвятили себя системе науки и образования, достигнув ее достойных вершин науки «Бухгалтерский учет». К числу этих выпускников относятся доктор экономических наук Салим Муслимов, д.э.н. Сулейман Касумов, д.э.н.проф. Ибад Аббасов, к.э.н. доц. Гейдар Асадов, к.э.н. доц.Сафар Сулейманов, к.э.н.Рауф Салимов, к.э.н.доц.Севиндж Аббасова, Огтай Мамедов, Физули Асадов, к.э.н. Нофель Зиятханов, к.э.н.Шахрза Гаджиев, Сабир Исмаилов и многие другие, которые достойно обосновались на преподавательской и практической работе и занимают достойные посты руководителей министерств и ведомств.

Выпускник и аспирант кафедры «Бухгалтерский учет» того времени, успешно защитивший диссертацию на соискание учетной степени кандидата экономических наук в Московском Государственном Университете им.Ломоносова Гейдар Ханыш оглу Асадов, проработав доцентом кафедры, был

выдвинут на должность заместителя Министра Финансов и возвысился до уровня Министра Сельского Хозяйства Республики, где развернул большую организаторскую работу по развитию этой кропотливой, мало поддающейся управлению отрасли народного хозяйства.

Другой выпускник кафедры, Муслимов Салим прошедший московскую школу аспирантуры МГУ им.Ломоносова, достиг высокого уровня научной степени доктора экономических наук. Проработав доцентом на кафедре «Экономический анализ» был выдвинут на должность начальника управления Министерства Финансов Республики и возвысился до уровня Министра Труда и Социальной Защиты Населения Республики, где осуществляет должную организационную работу.

Физули Асадов, начав свою практическую работу в нефтяной компании, ныне в Генеральском звании возглавляет управление пожарной охраны Министерства Чрезвычайных Ситуаций Республики.

С честью и достоинством выполняет должность заведующего отделом Государственной Нефтяной Компании Вюсал Газанфар оглы Аббасов.

Ильгар Вейсал оглу Исаев достойно выполняет должность начальника управления Министерства Финансов Республики.

Сабир Исмаилов длительное время, проработав главным бухгалтером, далее возглавлял управление учета и отчетности Министерства Финансов Республики.

К.э.н.Нофяль Зиятханов занимает должность главного бухгалтера крупной компании.

За этот период на кафедре подготовлены диссертации на соискание ученой степени кандидата наук и защитили доц.Г.Х.Асадов, доц.Рустамов Р.П., доц.Юсифов К., доц. Абдуллаев М., доц.Касумов Ю.Г.

В этом периоде приняты на преподавательскую работу лица с большим практическим и научным опытом проф.Худиев Шамиль, ныне д.э.н., проф. С.М.Сабзалиев, ныне проф.Дашдамиров Аллаз, доц.Ибрагимова Самая, ныне проф.Бабаев Бабахан, проф.Алиев Рамиль, на лаборантскую должность



доц.Сулейманов Сафар, которые легко адаптировавшись с честью и достоинством выполняли и выполняют свой священный долг подготовки специалистов бухгалтеров.

За период 1986-88 годы заведование кафедрой было поручено доценту Ибрагиму Мамедову. За данный период в целом Институт Народного Хозяйства переживал свой кризисный период, будучи переданным в качестве филиала Ленинградского Финансово-Экономического Института. Несмотря на это кафедра достойно вышла из кризиса уровнем подготовки кадров преподавателей, защитивших в то время диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук в лице доц.Ниязи Исмаилова, - ныне декана учетно-экономического факультета и др.

Достигнуты были и другие успехи в разрезе науки, организации учебного процесса, подготовке кадров бухгалтеров.

В 1988 году был достойно избран на должность заведующего кафедрой «Бухгалтерский учет» ныне доктор экономических наук и продолжатель своего дела заведования кафедрой по сей день проф.С.М.Сабзалиев, уступивший в 1994 году на короткий срок продолжение почетного дела проф.Г.А.Аббасову.

Достойный вклад в дело развития науки бухгалтерский учет вложил за время работы на кафедре с 1967 года и заведования кафедрой «Бухгалтерский учет» за 1994-2000 г.г. ныне доктор экономических наук, проф.Газанфар Али оглу Аббасов, начавший свою трудовую деятельность с юношеских лет рядовым бухгалтером, достигнув при этом уровня главного. Период его заведования кафедрой, характеризуется направлением потенциала преподавателей кафедры в русло научно-теоретического развития бухгалтерского учета, связи кафедры с ведением практического учета на крупных компаниях, подготовкой научно-преподавательского состава, совершенствованием системы обучения студентов, - будущих специалистов-бухгалтеров. За это время приняты на работу доц.Мустафаев Яхья, проф.Гахраман Рзаев, к.э.н. Гафиз Гаджиев, к.э.н.Джафарова Мехрибан, к.э.н. Абдурахманова Мехрибан, Абдуллаева

Эльмира и Алиева Земфира, которые достойно выполняют свою преподавательскую деятельность.

За данное время защищена кандидатская и подготовлена докторская диссертация Сулеймана Гасимова, защищены 11 кандидатских диссертаций, Джафарлы Г., Махмудова А., Алиев Р., Керимова Н., Садыхов Т., Багиров М., и др. Проф. Газанфар Аббасов заслуживает большого внимания и любви у преподавателей, аспирантов и студентов, как достойный практик, ученый, преподаватель. Его перу принадлежат учебники, учебные пособия, программы и методические пособия. Профессор Г.Аббасов на протяжении 20 лет является создателем и главным редактором журнала «Учет и финансы», являющийся органом Министерства Финансов Азербайджанской Республики. В данном журнале раскрываются и развиваются секреты науки Бухгалтерский учет, в чем непременно большие заслуги принадлежат его редактору.

В настоящее время, уже на протяжении 20 лет, достойно возглавляет головную кафедру «Бухгалтерский учет» Азербайджанского Государственного Экономического Университета, доктор экономических наук профессор Сифариз Мирзахан оглу Сабзалиев, сосредотачивающий все усилия кафедры на повышение профессионального уровня знаний профессорско-преподавательского состава в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, являющейся первостепенной задачей науки «Бухгалтерский учет» в соответствии с указом президента на ближайшую перспективу. Прделана большая работа по развитию науки «Бухгалтерский учет». Учебный процесс обеспечен программами и техническими средствами. Изданы учебники, учебные пособия по всем специальностям кафедры. Подготовлены и защищены кандидатские и докторские диссертации по проблемным вопросам бухгалтерского учета. Преподаватели кафедры принимают активное участие в разработке нормативных документов по бухгалтерскому учету и национальных стандартов международной финансовой отчетности Министерством Финансов Азербайджанской Республики.

Большую достойную исследовательскую работу в науке бухгалтерский учет, провел последователь проф.А.Фараджева, первый доктор экономических наук по специальности бухгалтерский учет в Азербайджане профессор Вейсал Ильяс оглы Исаев, долгое время заведовавший кафедрой «Бухгалтерский учет» ныне действующего Азербайджанского Университета Кооперации, посвятив всю свою жизнь развитию данной науки, подготовке аспирантов и студентов, организации учебного процесса, обучению кадров бухгалтеров в системе кооперации. Им подготовлено свыше 10 кандидатов экономических наук. Пройдя Московскую школу аспирантуры, он в своей деятельности пользовался взаимной связью с учеными бывших постсоветских республик, что давал свои плоды в подготовке ученых кадров, - специалистов бухгалтерского учета в нашей стране.

Свою достойную лепту в развитие науки бухгалтерский учет и экономический анализ в координации с Москвоскими учеными вложил профессор Гусейн Ибад оглу Намазалиев, длительное время заведовавший кафедрой «Экономический анализ» АЗИНХ-а. Профессор Г.И.Намазалиев являлся вторым доктором экономических наук по специальности «Бухгалтерский учет». Пройдя Московскую школу, он увязал узы Азербайджанской науки «Бухгалтерский учет» с Российской, Украинской, Белорусской, Казахстанской и др. Им подготовлено несколько аспирантов, которые продолжают его дело в системе образования по подготовке будущих специалистов бухгалтеров. К их числу относится ректор Бакинского Университета Бизнеса доктор экономических наук, проф.И.М.Аббасов, доц.Дж.Б.Намазова, доц.Ф.Гаджиев и др.

Он впервые в Азербайджане обосновал «Ассоциацию бухгалтеров», посредством которого проводил большую работу с практиками бухгалтерами, осуществлял связь науки с практикой, проводил научно-практическую работу. При его жизни ассоциация осуществляла международные связи с ассоциациями бухгалтеров, действующих в городах Москва, Киев, Минск, Алма-Ата, и др.

Перу проф.Намазалиева принадлежат капитальные монографии, достойные научные статьи, учебники и учебные пособия.

От рядового бухгалтера колхоза до степени доктора экономических наук возвысился профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Азербайджанского Государственного Экономического Университета, Шамиль Худиев, которому присущи определенные заслуги в развитии экономической науки вообще и в частности бухгалтерский учет. Его перу принадлежат достойные монографии, научные статьи, посвященные проблемным вопросам экономики республики, программы, методические указания.

Свой достойный труд вложил в развитие науки бухгалтерский учет, организации учебного процесса и подготовил аспирантов студентов-кадров бухгалтеров проф.Фираддин Кулиев возглавивший кафедры «Бухгалтерский учет» и «Экономический анализ», а также проработавший деканом учетно-экономического факультета АЗИНХ-а, ректором Азербайджанского Университета Кооперации. Его перу принадлежат достойные статьи, посвященные актуальным вопросам науки бухгалтерский учет и экономический анализ, учебники и учебные пособия, программы и методические пособия.

В 1970-м году в результате развития института и увеличения набора студенчества по специальности бухгалтерский учет, кафедра «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности» Азербайджанского Института Народного хозяйства расчленилась на две кафедры: «Бухгалтерский учет» и «Экономический анализ». Создались кафедры бухгалтерского учета в действующих ВУЗах и созданных в последствии.

Кафедра же «бухгалтерский учет» Азербайджанского Государственного Экономического Университета является ведущей и принимает активное участие в разработке Закона «О бухгалтерском учете», национальных стандартов бухгалтерского учета, так и других нормативных документов по регулированию бухгалтерского учета, принимаемых органами, руководящими бухгалтерским

учетом, - Министерством Финансов Азербайджанской Республики и Государственным Комитетом статистики.

Кафедра обращает серьезное внимание повышению квалификационного и методического уровня профессорско-преподавательского состава. С этой целью систематически осуществляются взаимопосещения занятий преподавателей, проводятся открытые лекции и практические занятия с целью обмена методическим опытом.

С целью изучения внедрения достижений науки и международного опыта в практику ведения бухгалтерского учета, кафедра систематически обеспечивает связь преподавателей с крупными компаниями. Преподаватели кафедры изучают достижения мирового опыта ведения бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в проводимых тренингах организованной Министерством Финансов в его научно-учебном центре. В соответствии с этим большинство преподавателей удостоены сертификата данного центра.

Продуктом всей проводимой работы кафедры является подготовка высококвалифицированных кадров аспирантов и студентов для практической работы бухгалтеров в организациях республики.

За последний период на кафедре защищены три диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук, посвященные актуальным проблемам бухгалтерского учета, - это диссертации доктора экономических наук, профессора Сабзалиева Сифариз Мирзахан оглу, Аббасова Газанфар Али оглы, Гасымова Сулеймана. Защищены свыше 20 диссертаций на соискание ученой степени доктора философии по экономике по актуальным вопросам науки бухгалтерский учет. Это преподаватели кафедры Афис Гаджиев, Джавадова Мехрибан, Алиева Мехрибан, Худавердиева Кифаят, Танрывердиева Гюльнара, Мусаева Назакат и другие.

Кафедра располагает большим потенциалом профессорско-преподавательского состава, создающей базу технологии учебного процесса с применением современных технических средств обучения.

К числу старейших преподавателей кафедры с пятидесятилетним стажем работы относится продолжатель дела А.Фараджева доцент кафедры Месхети Гаджиева, которая по окончании института поступила в аспирантуру и под руководством проф.А.Фараджева достойно защитила диссертацию. Овладев секретами науки и методики преподавания достойно начала заниматься преподавательской деятельностью на кафедре. Ее перу принадлежит учебник «Теория бухгалтерского учета», статьи, программы и методические пособия. Ее достойный труд, вложенный в дело развития науки бухгалтерский учет высоко оценено руководством республики присвоением звания «Заслуженный преподаватель» Азербайджанской Республики.

Числу старейших преподавателей кафедры относится доцент Габиль Ибадов, приступивший к преподавательской работе по окончании института, успешно защитивший диссертацию, вложивший определенную лепту в деятельность кафедры по подготовке кадров бухгалтеров. Его перу принадлежат учебники, учебные пособия, научные статьи.

Профессор кафедры Аллаз Дашдамиров, прошедший практическую бухгалтерскую закалку на посту главного бухгалтера после окончания университета в 1963 году на крупных организациях, подкрепив свой практический навык научным обоснованием в научно-исследовательском институте, получив при этом научную закалку, с полной энергией научно-практической деятельности в 1984 году приступил к преподавательской деятельности. На протяжении 30 лет он достойно несет почетное звание преподавателя, передавая свое обогащенное научно-практическое знание студенчеству чтением лекции и проведением практических занятий на высоком методическом уровне. Он возглавляет научно-исследовательские работы кафедры, координируя их соответствующими Министерствами и ведомствами, а

также Национальной Академией Наук. Его перу принадлежат достойные научные статьи, обогащенные практическими аспектами бухгалтерского учета. Он является автором учебников, учебных пособий, программ, методических пособий.

Тридцатилетним стажем работает на кафедре доцент Ибрагимова Самая, пришедшая на кафедру из научной среды Научно-исследовательского Института при Министерстве Экономики Азербайджана. Она достойно проводит лекционные и практические занятия. Ее перу принадлежат научные статьи, программы, методические пособия.

К числу старейших преподавателей кафедры относится также доц. Гулиев Вагиф – прошедший Московскую школу аспирантуры, проработавший в должности ученого секретаря АзНИИСХ-а, достойно обладающий наукой и методикой преподавания дисциплины «Финансовый учет», завершающий свою докторскую диссертацию. Его перу принадлежат достойные статьи, посвященные актуальным вопросам бухгалтерского учета, учебники и учебные пособия, программы и методические указания.

Проработав на руководящих постах партийных и государственных органов, проф. Рзаев Гахраман достойно обосновался на преподавательской должности кафедры, и за небольшой срок проявил свои достоинства преподавательской работы, за что и получил звание профессора. Его перу принадлежат ценные учебники, учебные пособия, статьи, программы, методические пособия.

Из поста рядового бухгалтера до уровня профессора кафедры возвысился старейший преподаватель кафедры Бабахан Бабаев, которому также принадлежат статьи, учебники и учебные пособия.

С тридцатилетним стажем работы на преподавательской должности кафедры, пришедший с практической работой проф. Гаджиев Райят, перу которого принадлежат учебники и научные статьи.

Со студенческой скамьи на преподавательскую работу как отличник учебы, приступил доц. Рашид Рустамов, который быстро адаптировался на этой

должности и достойно несет звание преподавателя, освоив его методику и научные аспекты. Его перу принадлежат также учебники, учебные пособия, статьи и программы.

Окончив в 1981 году ВУЗ, был принят на лаборантскую должность, ныне доцент Сафар Сулейманов, где изучив аспекты секрета методики преподавательской работы, достойно выполняет свой долг подготовки кадров, имея, при этом напечатанные статьи, программы, методические пособия.

Автор считает своим долгом вспомнить и отметить замечательных и достойных руководителей бывшего Азербайджанского Института Народного Хозяйства за время учебы, - директора Института Народного Хозяйства проф.Шамиля Алиева, ректора Азербайджанского Государственного Университета академика Шафаггата Мехтиева, декана факультета проф.Ахмеда Каравелиева, проф.Алескера Касумова, за время работы в ЦК ЛКСМ Азербайджана, где автор вковал в себя организаторские способности, его секретаря, - достойного вожака молодежи Азербайджана великого оратора, достойного организатора и политика Месуда Ализаде, ректоров университета профессора Сарвара Асланова, как бывшего комсомольского и партийного работника, профессора Зейнала Аликберова, отдавшего свой долг Родине в Великой Отечественной Войне, проф.Фуада Алескерова, проф.Гасана Касумова, проф.Ислама Караева, академика Али Аббасова, проректора, проф.Фасли Амикишиева, которые внесли достойную лепту в руководство подготовкой молодых специалистов экономистов и в особенности специалистов бухгалтеров.

Достойно, с большим энтузиазмом, на протяжении десяти лет возглавлял Азербайджанский Государственный Экономический Университет проф.Шамсаддин Гаджиев безупречно направляющий усилие научно-педагогического потенциала профессорско-преподавательского состава на подготовку молодых специалистов экономистов и бухгалтеров в соответствии с требованиями развивающейся высокими темпами в условиях рыночной экономики молодой Республики Азербайджан.



Эстафета руководства Азербайджанским Государственным Экономическим Университетом в достойных руках доктора экономических наук, проф.А.Мурадова, на которого большая надежда в направлении потенциала профессорско-преподавательского состава в русле повышения эффективности их труда в деле подготовки высококвалифицированных кадров экономистов и бухгалтеров.

Автор особо отмечает достоинство декана Экономического факультета АГУ проф.Алескера Касумова, отдавшего всю свою жизнь науке и преподавательской деятельности, после завершения защиты Родины в Великой Отечественной Войне, как большого педагога, честного и добросовестного человека, отличного организатора учебного процесса подготовки кадров экономистов, финансистов и бухгалтеров на факультете за период 1959-1966 годы. Именно А.Касумов по рекомендации доц.Н.Тагизаде, возлюбившего автора как отличника учебы, способствовал принятию его на должность лаборанта кафедры, еще будучи студентом в январе 1962 года, и возвращению с комсомольской работы на должность преподавателя кафедры «Бухгалтерский учет» в сентябре 1965 года, тем самым заложивший фундамент его преподавательской деятельности.

Хотелось бы отметить безупречную роль деканов учетно-экономического факультета в организации учебного процесса подготовки кадров бухгалтеров, первым из которых был доц.Лятиф Ахмедов после воссоздания Института Народного Хозяйства в 1966 году, который проделал большую кропотливую работу в создании, формировании и работы вновь созданного факультета.

Последующим деканом факультета явился один из аспирантов и продолжателей дела А.Фараджева доц.Ахмед Сулейман оглу Джафаров, долгое время работавший деканом «Учетно-экономического факультета» и соответственно занимающийся организацией учебного процесса по подготовке кадров специалистов бухгалтеров.

Необходимо отметить достоинства работы на протяжении долгих лет в должности декана факультета доц.Тельмана Бабаева, который вложил немало

труда в дело организации учебного процесса по подготовке специалистов бухгалтеров.

Вот уже на протяжении семи лет с большим энтузиазмом и достоинством возглавляет пост декана факультета молодой, энергичный, полный научным потенциалом знаний и навыком организаторской способности доц.Ниязи Исмаилов. Под его руководством и направлением поднят на достойный, высокий уровень организации подготовка кадров бухгалтеров. Научный потенциал доц.Н.Исмаилова определяется тем, что им разработана и закончена и рекомендована к защите докторская диссертация, посвященная актуальной проблеме экономической науки, рекомендованная к защите.

Особую роль в формировании научного потенциала автора книги, сыграл доктор экономических наук проф.Мадат Мустафа оглу Аллахвердиев, долгие годы достойно возглавляющий Научно-Исследовательский Институт Госплана Азербайджанской ССР, где под его руководством разработаны многочисленные научно-исследовательские разработки, главным из которых является концепция экономического развития Азербайджана до 2010 года и на перспективу. Его перу принадлежат многочисленные монографии, научные разработки, статьи и тезисы докладов совершенных на Международных научных форумах. Им подготовлены более 50 кандидатов и около 10 докторов экономических наук.

За последние 50 лет на ведущей кафедре «Бухгалтерский учет» ныне действующего Азербайджанского Государственного Экономического Университета, подготовлено около 100 кандидатов и 5 докторов наук по специальности бухгалтерский учет.

Качественные показатели подготовки специалистов бухгалтеров превышают другие специальности, о чем свидетельствуют высокие соотношения «отличников» в отдельных группах. В качестве примера и стимула для студентов есть необходимость отметить показатели одной группы, - «216», выпускников 1961 года обучения, где каждую экзаменационную сессию 70-80% студентов сдавали экзамены на отлично. Из выпускников данной группы в настоящее

время три доктора наук профессора из коих один профессор – академик, - Зия Самедзаде, один профессор – член корреспондент Национальной Академии Наук, - Шахбаз Мурадов, профессор Ислам Караев, около десяти лет работавший проректором по учебной работе и исполняющим обязанности Ректора Азербайджанского Государственного Экономического Университета.

В Азербайджанской Республике за последние 20 лет уделяется большое и серьезное внимание высшему образованию, в том числе экономическому, которое в условиях рыночной экономики является одним из необходимых в обеспечении развития экономики Республики. В соответствии с этим уделяется важное внимание подготовке кадров бухгалтеров-экономистов. Почти в каждом ВУЗ-е, дающем экономическое образование, созданы кафедры бухгалтерского учета, ведущим из которых является исторически базовая кафедра ныне действующего Азербайджанского Государственного Экономического Университета. Ежегодно ВУЗ-ами Республики готовятся около тысячи специалистов бухгалтеров с высшим образованием и свыше пятидесяти магистров.

Это еще раз подтверждает то, что развитию науки бухгалтерский учет и подготовке кадров бухгалтеров в Республике уделяется должное внимание.

Достоинства организации учебного процесса на ведущей кафедре республики «Бухгалтерский учет» Азербайджанского Государственного Экономического Университета заключается и в том, что воспитанники этой кафедры занимали и занимают достойное место не только в организации бухгалтерского учета в министерствах и ведомствах крупных компаниях и фирмах республики, но и занимают руководящие должности, которые окончив данную специальность, обучались в качестве аспирантов и являлись докторантами кафедры. К их числу относятся депутат Азербайджанской Республики, председатель экономической комиссии Милли Меджлиса, академик Зия Самедзаде, председатель Комитета Государственного Имущества Керим Алиев, заведующий отделом Кабинета Министров Азербайджанской Республики

доц.Зияфеддин Касумов, Ильгар Вейсал оглу Исаев начальник управления Министерства Финансов Азербайджанской Республики, Вюсал Газанфар оглу Аббасов, заведующий отделом Государственной Нефтяной компании, Председатель Государственного Фонда Социальной защиты Республики Эльман Мехтиев, Вице-Президент Государственной Нефтяной компании по экономическим вопросам доктор экономических наук Сулейман Гасымов, ректор Бакинского Университета Бизнеса, доктор Экономических наук, профессор Ибад Аббасов, Сабир Исмаилов, долгое время возглавляющий управление учета и отчетности Министерства Финансов Азербайджанской Республики. Заместителем председателя Государственного Комитета Статистики работает выпускник, аспирант кафедры, к.э.н. Рауф Салимов, оправдавший себя необходимым багажом знания и науки, на практике и развиваясь возвысившись до такого уровня в должности.

Свой достойный вклад в дело организации и развития и практики ведения бухгалтерского учета внесли воспитанники кафедры «бухгалтерский учет» ныне действующего Азербайджанского Государственного Экономического Университета, - практические работники, - начальники управлений учета и отчетности Министерств и ведомств, крупных компаний и фирм Гусейн Байрам оглу Гусейнов, Халид Эюбов, Мехяддин Гамидов, Мугалиб Расулов, Агали Мамедов, Зохраб Фараджев, доктор экономических наук Сулейман Гасымов, доцент Субхан Сейфуллаев, Огтай Мамедов, Фазиль Садыхов, Сабир Шарифов, Эльхан Джафаров, Бахаддин Гасанов, Джалал Имангулиев, Вагиф Мамедов, Тофиг Нагиев, Вюгар Шарифов, Захид Исаев, Илтифат Бабаев, Джалал Фараджли, Нургалам Гасымов, Маил Бехбудов, Керим Керимов, к.э.н. Шахрза Гаджиев и многие другие.

Возродившая, в результате разделения кафедры «Бухгалтерский учет» в 1970 г., кафедра «Экономический анализ и аудит» Азербайджанского Государственного Экономического Университета, также достойно выполняла и выполняет свой безупречный долг подготовки специалистов бухгалтеров,

аналитиков и аудиторов. Данную кафедру за период 1970-80 гг достойно возглавляли старейший наследник науки профессора А.Фараджева, доц.Салех Самедов, которого все преподаватели старшего поколения считают своим преподавателем и воспитателем, внесший достойный вклад в дело развития науки «Бухгалтерский учет» формировании данной кафедры, в целом организации учебного процесса за время своей педагогической деятельности, подготовки преподавательского состава, аспирантов и студентов. Под его руководством получили звание кандидата экономических наук десятки преподавателей, к числу которых относятся проф.Фираддин Кулиев, доц.Зияфеддин Гасымов, Юсиф Гасымов, Рашид Рустамов и др.

В 1980-94 годы кафедру возглавлял второй по счету доктор экономических наук проф.Гусейн Намазалиев, прошедший огни Великой Отечественной войны, большую практическую школу, достигнув уровня начальника управления учета и отчетности Министерства Сельского Хозяйства Азербайджанской ССР и большую Московскую школу науки бухгалтерии. Воплотив в себе большую практику и науку, он не щадя сил и энергии занимался руководством кафедрой, подготовкой аспирантов и студентов, развитием науки бухгалтерский учет и экономический анализ в Азербайджане.

В последующем 1994-2000 г кафедрой заведовал проф. Рамиль Алиев, который также внес определенный вклад в дело развития науки экономический анализ, подготовки кадров аспирантов и студентов. Его перу принадлежат учебники, учебные пособия, программы и методические указания.

За период 2000-2008 год кафедрой «Экономический анализ» заведовал проф.Фираддин Кулиев, который внес достойный вклад в дело развития науки бухгалтерский учет и экономический анализ, подготовки аспирантов и студентов.

В настоящее время заведует кафедрой «Экономический анализ и аудит», воспитанник кафедры «Бухгалтерский учет», молодой, энергичный, достойный руководитель доц. Ганифа Джафарлы. Он успешно справляется со своей

обязанностью, направляя усилия профессорско-преподавательского состава на улучшение организации учебного процесса, повышение качества подготовки кадров специалистов бухгалтеров, аналитиков и аудиторов. Он является автором достойного учебника «İqtisadi təhlil», научных статей, программ и методических указаний. Учетно-экономический факультет Университета возлагает большие надежды на реализацию его достойного научно-педагогического потенциала в дело развития науки бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит, а также организацию учебного и научного процесса, подготовке аспирантов и студентов.

Старейшим преподавателем, корифеем кафедр «Бухгалтерский учет» и «Экономический анализ и аудит», являлся профессор Имамеддин Махмудов, владеющий большим секретом и потенциалом знаний науки бухгалтерский учет и экономический анализ. Он являлся большим методистом, педагогом, владея при этом рычагами методики преподавания. Его перу принадлежат достойные учебники, учебные пособия, научные статьи, программы методические указания. Им подготовлены несколько аспирантов, которые работают преподавателями на кафедрах, одним из которых является доц.Теймур Зейналов, который достойно несет почетное звание преподавателя по подготовке кадров бухгалтеров. Его перу принадлежат ряд научных статей, учебных пособий, учебников и программ.

Старейшими преподавателями кафедры являются доц.С.А.Аббасова, доц.А.Керимов, доц.Б.Бахшалиев, которые достойно занимаются подготовкой кадров бухгалтеров. Их перу так же принадлежат достойные учебники, учебные пособия, научные статьи, программы.

Достойные работы по подготовке кадров бухгалтеров ведутся на кафедрах «Бухгалтерский учет» Гянджинской Академии Сельского Хозяйства, возглавляемого доц.М.Г.Исмаиловым и Сумгаитского Педагогического Университета под достойным руководством Айнуры Яхьяевой.



### 1.3. Измерители, применяемые в учете

Хозяйственный учет осуществляется путем соизмерения учитываемых объектов. Соизмеряемыми объектами учета, являются отдельные виды ценностей, - как материалы, готовые продукции, товары, средства труда, - как машины, оборудования станки, здания сооружения, и др., затраченный труд и т.д. Расчлененным элементом основного объекта учета является учетная единица. Так, если принять за основной объект учета материалы, то отдельные его виды по соответствующим наименованиям, будут выступать в качестве единицы учета.

Учетной единицей отдельных видов материалов (отдельные марки стали, чугуна, меди, алюминия и т.д.) является их номенклатурный номер, т.е. конкретные виды материалов, относимые по своим параметрам (показателям) к данному номенклатурному номеру. Номенклатурный номер представляет собой шифрованное обозначение конкретного вида материала или товара, присвоенного ему в систематизированном утвержденном перечне по отдельным детализированным наименованиям материалов или товаров, который называется номенклатурой. Применяется так же систематизированный перечень товаров как номенклатура, - учетная единица товаров, готовой продукции как номенклатура, - учетная единица готовой продукции. Учетной единицей основных средств, служит инвентарный объект, которому присваивается на данном предприятии соответствующий инвентарный номер. По данному инвентарному номеру эта учетная единица, т.е. машина, оборудование, хозяйственный инвентарь и др. учитывается в бухгалтерском учете с момента поступления на данное предприятие до его выбытия.

Все объекты учета, выраженные в соответствующих учетных единицах, учитываются определенными измерителями. В хозяйственном учете для количественного выражения и качественной характеристики имущества и



обязательств организации и совершаемых хозяйственных процессов, используются натуральные, трудовые и денежные измерители.

Натуральные измерители применяются для соизмерения учитываемого объекта в соответствии с его натурально-вещественным состоянием. Единицами натуральных измерителей являются штуки, метры, килограммы, литры, гектары, квадратные и кубические метры, и др. Исходя из вышесказанного, вода к примеру учитывается в литрах, земля в гектарах, ткань в метрах, воздух в кубических метрах.

Таким образом, они выражают информацию счетом, весом, мерой, определяемые мерами количества, весы, объемы, длины, площади и др. Применяемые натуральные измерители можно систематизировать по:

счету – штуки;

весу – граммы, килограммы, тонны;

длине – сантиметры, метры, километры;

объему – кубические метры, метры;

площади – квадратные метры, гектары.

Так, выпущенную продукцию швейной промышленности учитывают в штуках, текстильной в метрах, добытую нефть в тоннах, газ в кубических метрах, землю в гектарах и т.д.

Натуральные измерители применяются в основном для учета товарно-материальных ценностей, которые учитываются в количественном и количественно-суммовом выражении. Организация учета материалов по соответствующим их наименованиям, видам, сортам, позволяет осуществлять контроль за их количественным состоянием с одной стороны и обеспечивает качественную характеристику этих ценностей, определяя их структурное соотношение. Таким образом, обеспечивая руководителей соответствующих подразделений такой учетной информацией, натуральные измерители, позволяют осуществлять контроль за их состоянием, движением и собранностью и одновременно обеспечивают управление их использования.

Натуральные измерители применяются для организации учета товарно-материальных ценностей на складах, движения деталей, полуфабрикатов, внутри цехов из одного цеха в другой и т.д. с целью управления хозяйственной деятельностью организации.

Наряду с натуральными измерителями, в бухгалтерском учете применяются условно-натуральные измерители. Это обусловлено свойствами учитываемого объекта. Так в консервной промышленности выпускаются продукции в банках различного объема, которые с целью облегчения их учета сводятся в единицу измерения, - условные банки. Другими видами условно-натуральных единиц измерения могут быть эксплуатационные единицы, - единицы работ. Различные виды средств учитываются в натуральных и условно-натуральных измерителях отдельно в соответствии со свойственным единицам их измерения.

Учет имущества предприятия в натуральных и условно-натуральных измерителях называют количественным учетом, целью которого является формирование информации о физическом, т.е. количественном состоянии и движении материалов, готовой продукции, основных средств и др.

Натуральные измерители имеют большое контрольное значение, обеспечивая при этом выполнение контрольной функции бухгалтерского учета.

Наряду с положительными сторонами, натуральные измерители имеют и отрицательные стороны, использования их в учете. Так, натурально-вещественные особенности соизмеряемых средств, учтенные в натуральных измерителях, не позволяют суммировать и получать обобщенные показатели о состоянии, допустим, всех видов материальных ценностей, о выпуске всей совокупности готовой продукции, за смену, за месяц, что исходит из того, что каждая из этих ценностей имеет свою потребительскую стоимость. Даже нельзя суммировать продукцию различного назначения пользования, произведенного из одного и того же вида материала. Так, нельзя суммировать в натуральных измерителях продукцию хлебозавода как хлеб, булочки, бублики и др., хотя и произведены они из одного и того материала, - муки, поскольку каждая из этих

продуктов предназначена на удовлетворение отдельных нужд потребления, - хлеб для одной, булки для другой, бублики для третьей и т.д.

Таким образом, невозможность применения натуральных измерителей во всех параметрах учетно-вычислительных работ, обобщения их данных, и получения необходимых показателей, характеризующих те или иные стороны деятельности предприятия, как объем произведенной продукции, ее реализации и т.д. приводит к необходимости применения в учете других измерителей, одним из которых является трудовой измеритель.

Трудовые измерители применяются для учета затрат труда в производственно-хозяйственной деятельности предприятий. Единицами измерения трудовых измерителей являются дни, часы, минуты, отработанные человеко-дни, человеко-часы, нормо-часы, или затраты времени на производство единицы продукции, или детали соизмеренные в часах, минутах и др. На основе затрат труда каждого отдельного рабочего начисляется ему заработная плата. По данным затрат труда определяется один из важных экономических показателей, - производительность труда. С целью контроля за затратами труда и их снижениями, нормируются затраты труда на различные виды изделий. Разработанные нормы затрат труда, позволяют контролировать фактические затраты труда на производство конкретной продукции, а с другой стороны сопоставлять затраты труда на различные виды изделий, соизмерять затраты труда с результатами производства, что определяет его преимущество перед натуральными измерителями.

Как видим, трудовые измерители применяются для учета только трудовых затрат, - и не могут быть применены для учета других аспектов деятельности предприятия. Следовательно, они так же, не могут быть применены как единственный измеритель в учете производственно хозяйственной деятельности предприятия. Между тем, в хозяйственном учете необходим измеритель, посредством которого, можно измерять как состояние и движение товарно-материальных ценностей, трудовых и других затрат, с целью формирования

показателей о выпуске продукции, о ее себестоимости, объеме реализации, финансовых результатах деятельности предприятия и т.д. Таким измерителем является стоимостной (денежный) измеритель. Посредством денежного измерителя натуральные и трудовые измерителя как бы проводятся к общему знаменателю, т.е. соизмеряются, путем умножения количества выраженного в натуральных измерителях на цену и затрат труда на расценку. Таким образом получают обобщенные показатели о состоянии средств и затрат отдельных хозяйственных процессов, например, - затраты на производство готовой продукции. Так, посредством стоимостного измерителя исчисляются важнейшие экономические показатели, выражающие хозяйственную деятельность предприятия с количественной и качественной стороны, - как объем производства продукции, ее реализации, полученный финансовый результат, - как прибыль или убыток и др.

Таким образом, в учете применяются три вида измерителей, - натуральные, трудовые и стоимостные, каждый из которых имеет свое предназначение и в совокупности обеспечивают формирование необходимой информации для управления финансово-хозяйственной деятельностью и составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.

## 1.4. Виды хозяйственного учета

Для управления экономикой необходима определенная информация. Данная информация формируется в хозяйственном учете. Хозяйственный учет возник в соответствии с необходимостью управления производством.

С развитием общества, непрерывно, в соответствии с его развитием, возрастает значение учета в целом. Это определяется тем, что расширяется сфера применения учета и отражаемый им предмет.

В процессе своего развития, в соответствии с законом диалектики, хозяйственный учет расчленился на определенные составные части. В настоящее время имеем три традиционных видов учета: оперативный учет; статистический учет; бухгалтерский учет. Каждый из этих видов учета имеет свои специфические особенности, объекты учета, задачи и используемые методы.

**Оперативный учет** является системой наблюдения и контроля за совершаемыми хозяйственными фактами деятельности предприятия с целью управления ими в процессе их совершения. Он является простым и доступным видом учета. Его информация может передаваться без документирования устно, по телефону, телетайпу, внутризаводскому радио. В оперативном учете первичная информация группируется и обобщается по соответствующим объектам управления. Сформированная информация оперативным учетом о затратах труда, - на основе табельного учета, явки на работу персонала, о движении материальных ценностей и наличии производственных запасов, - по данным складского учета, объеме выпущенной продукции, ее отгрузки и реализации представляется управленческому персоналу организации. На основе разработанной и представленной информации делаются выводы и принимаются решения по управлению деятельностью предприятия. Оперативный учет ведется на уровне предприятия, и, в основном, в отдельных структурных подразделениях, т.е. цехах, участках, бригадах. Оперативным учетом

занимаются, все функциональные службы предприятия, кроме бухгалтерии, поскольку здесь ведется отдельный учет.

Оперативный учет является внутрихозяйственным учетом. Это означает, что информация сформированная данным учетом используется только внутри данной организации для цели управления отдельными сторонами ее деятельности. Исходя из этого, оперативный учет близок к управленческому учету. Вместе с тем, он близок с финансовым учетом. Информация, сформированная в оперативном учете широко используется в бухгалтерском учете. Так, учет движения денежных средств является объектом оперативного учета и составленный отчет кассира, являясь сформированной информацией данного учета, используется в бухгалтерском учете. Таким же образом, отчет завсклада о движении и остатках материалов на складе, и другая внутрихозяйственная отчетность, являясь результатом оперативного учета, используется в бухгалтерском учете. Оперативный учет близок также со статистическим учетом.

Главной функцией оперативного учета, является осуществление наблюдения за совершаемыми фактами хозяйственной деятельности организации. Последующая, не менее важная функция, заключается в предоставлении обобщенных в виде внутрихозяйственной отчетности или частных информаций для оперативного управления и контроля деятельности соответствующих структурных подразделений организации.

Особенностями оперативного учета является то, что в процессе осуществления наблюдения за совершаемыми фактами хозяйственной деятельности, не обязательно их документирование, исходя из характера факта. Так, не документируются простои продолжительностью менее 30 минут, о которых в оперативном порядке передается информация устно, по телефону в соответствующие инстанции управления.

В оперативном учете достигается быстрота получения информации, что исходит из самого названия учета. В данном учете используются все измерители

в соответствии с характером и состоянием учитываемых объектов. Он не является непрерывным, т.е. допускается нерегулярность его ведения, что в определенной степени усугубляет его действенность и результативность в системе управления.

**Статистический учет** отражает экономические, социальные, демографические и другие стороны жизни и деятельности, необходимые для управления народным хозяйством республики.

Статистическому учету присущи свои способы и приемы, которые в совокупности составляют его метод. К ним относятся сплошное и выборочное наблюдение и их регистрация, осуществление единовременного учета и переписи на определенную дату, анкетирование, опросы, изучение абсолютных, средних и относительных величин, применение индексного метода и корреляции в исследовательских целях и другие способы формирования информации. Группируя и систематизируя показатели первичной информации, а также показатели отчетности предприятий и организаций, обобщают их, и, на этой основе, составляют сводные показатели отчетности, характеризующие состояние и динамику развития отдельных отраслей и в целом всего народного хозяйства.

Разработанные статистические показатели широко используются государственными органами управления для прогнозирования развития отдельных отраслей экономики, принятия решений в управлении народным хозяйством.

Руководство статистическим учетом осуществляет Государственный Комитет Статистики Азербайджанской Республики.

Данные статистического учета используются как в целях управления отдельными процессами и явлениями на микроуровне, так и для управления процессами и экономикой республики в целом, на макроуровне. Для этой цели, информация формируемая в статистическом учете, должна обеспечивать характеристику состояния всех аспектов экономики в целом, что обуславливает необходимость организации статистического учета в государственном масштабе.

Данные статистического учета используются для изучения и контроля массовых явлений с целью установления закономерности развития отдельных отраслей народного хозяйства, а также отдельных экономических зон и районов республики.

**Бухгалтерский учет** отличается от оперативного и статистического учета тем, что он:

1. Регламентируется законами и нормативными документами;
  2. **сплошной**, - что означает отражение в бухгалтерском учете всего имущества и обязательств организации, явления и события происходящие на предприятии. Каждый факт хозяйственной деятельности организации регистрируется в бухгалтерском учете;
  3. **непрерывный во времени**, – т.е. все хозяйственные операции
- Таким образом, система бухгалтерского учета представляет собой совокупность применяемых национальных стандартов международной финансовой отчетности, и присущих ему способов документирования, группировки и систематизации фактов хозяйственной деятельности организации путем их регистрации, оценки и обобщения их с целью формирования учетной информации и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Все виды хозяйственного учета взаимосвязаны друг с другом и составляют единую систему хозяйственного учета, где каждый учет выполняя свою функцию, обеспечивает выполнение задачи представления информации, - в определенные инстанции управления деятельностью отдельных подразделений организации, - оперативный, организации в целом - бухгалтерский, отраслей, и в целом народного хозяйства, - статистический учет. В этой единой системе хозяйственного учета, ведущая роль принадлежит бухгалтерскому учету, как сплошному, непрерывному, осуществляющего учет на базе документации хозяйственных фактов, обеспечивающих их юридическую обоснованность, в



стоимостном выражении, создающем условие обобщать зафиксированную информацию в систематизированном виде, - свойственном бухгалтерскому учету в определенном направлении с целью получения необходимых показателей для управления финансово-хозяйственной деятельностью организации и, обобщая их в дальнейшем посредством статистического учета по отраслям и в целом по народному хозяйству, - с целью управления ими.

Выполняя свою функцию в единой системе хозяйственного учета во взаимосвязи, каждый из них взаимно использует в определенной степени информацию другого в соответствии с выполняемыми функциями и задачами. Так, бухгалтерский учет использует информацию, зафиксированную и обобщенную в виде внутрихозяйственных отчетов (отчет кассира, отчет завсклада) как продукт оперативного учета.

В статистическом учете широко используются данные бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые обобщаются в масштабе отдельных отраслей и в целом по народному хозяйству республики, а так же по отдельным экономическим показателям. Статистический учет осуществляет также собственные наблюдения за массовыми социально-экономическими процессами республики, - как перепись населения, учет доходов и расходов населения и др.

Взаимосвязь между этими видами учета заключается не только во взаимном пользовании информацией и их дальнейшей обработке в соответствии с применяемыми способами и приемами, присущими данному виду учета и выполняемой функции. Вместе с тем, им присущи наряду со свойственными каждому виду учета приемами и способами, единые способы и приемы. Так, все виды хозяйственного учета, пользуются способом наблюдения. Однако каждый из них использует его присущим ему свойственным образом. Оперативный учет, зафиксированный факт может передавать без документации в виде устной информации по телефону, по факсу. Бухгалтерский учет факт хозяйственной деятельности фиксирует в обязательном порядке документацией в сплошном

виде. Вместе с тем, он осуществляет проверку своей учетной информации свойственным ему способом - инвентаризации.

Статистический учет также фиксирует учитываемые факты документацией, однако не всегда охватывает учитываемые объекты в сплошном порядке. Ему свойственны наряду со сплошным, выборочный способ наблюдения.

Итак, информационной основой всех видов хозяйственного учета, оперативного, статистического и бухгалтерского является наблюдение, осуществляемое различными способами в соответствии со специфическими особенностями конкретного вида учета. Наблюдение является первичной учетной процедурой, осуществляемой каждым видом учета в отдельности. В последующем информация, полученная наблюдением, подвергается определенным учетным процедурам, характерным соответствующему виду хозяйственного учета. Учетные процедуры, начинаясь с фиксирования хозяйственного факта, предварительно обрабатываются посредством группировки по необходимым направлениям, подвергаются арифметическим подсчетам. В результате совершенных учетных процедур, на первом этапе получается информация о движении и состоянии средств и совершаемых хозяйственных процессах. Эта полученная информация является первичной, поскольку является продуктом осуществляемого первичного учета.

### **1.5. Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые требования к его ведению**

Бухгалтерский учет является одним из главных механизмов управления процессами производства и реализации продукции, основным звеном формирования экономической политики, а также инструментом бизнеса. Он способствует совершенствованию организации производства. Информация бухгалтерского учета широко используется при анализе хозяйственной деятельности предприятия, прогнозировании экономических показателей, оперативном и долгосрочном планировании.

Бухгалтерский учет ведется в Государственных предприятиях, бюджетных организациях, предприятиях муниципальной собственности, акционерных обществах, предприятиях частного предпринимательства.

Целью ведения бухгалтерского учета независимо от форм собственности является формирование полной и достоверной информации о ресурсах предприятий, организаций и результатах их финансово-хозяйственной

Одним из главных требований, является то, что предприятия и организации ведут бухгалтерский учет присущих им имущества, обязательств и совершаемых хозяйственных операций, способом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, которые взаимосвязаны между собой. Эти применяемые счета определяются на основе плана счетов бухгалтерского учета, включаются в рабочий план счетов, утверждаемого организацией в принятой учетной политике.

## **1.6. Бухгалтерский учет – информационная база управления организацией, его функции**

Деятельность предприятия, нуждается в управлении, контроле хода выполнения производственной программы по производству и реализации продукции, формировании финансовых результатов, анализе влияния отдельных факторов ходу ее деятельности, выявлении резервов развития. При этом необходимо прогнозировать ход дальнейшего развития, и, на базе этого, разрабатывать перспективные планы развития производства.

Всякое управление, базируемое на анализе и в соответствии с этим принятие решений, прогнозирование и планирование нуждается в необходимой информации. Такая полная и достоверная информация об имущественном и финансовом состоянии организации, о ее материальных трудовых и денежных ресурсах, о затратах на производство и ее эффективности, о результатах инвестиционной и кредитной политики и др. формируется в бухгалтерском учете организации.

Информационная база бухгалтерского учета представляется на различном уровне выполняемых бухгалтерских процедур и их обобщения, начиная с элементарного первичного учета, завершая отчетностью. Вся данная система представляет информационное пространство бухгалтерского учета. Данное пространство складывается из информационных данных отдельных уровней его представления и обобщения. Первым уровнем является первичный учет, носителями которого является учетные документы, на которых зафиксированы отдельные факты хозяйственной деятельности организации, являющиеся базой для дальнейшей их учетной регистрации, группировки и обобщения.

Вторым уровнем информационного пространства являются данные учетных регистров аналитического учета, на которых зарегистрированы данные документов. Он представляется в целом данными аналитического учета.

Третий уровень представляется данными обобщенными в синтетических учетных регистрах, представляющие, в целом, информацию, обобщенную в синтетическом разрезе в качестве синтетического учета.

Заключительным уровнем информационного пространства, являются данные учета, обобщенные в бухгалтерской отчетности как свод системы показателей деятельности организации. Данная отчетность формируется в двух разрезах, как внутрихозяйственная, составляемая по данным отдельных структурных подразделений и отражающая показатели их деятельности и финансовая, отражающая соответствующие показатели финансово-хозяйственной деятельности организации в целом. Данная отчетность используется как внутренними, так и внешними пользователями бухгалтерской информации.

Своевременность информации определяется своевременным ее представлением как внутренним, так и внешним ее пользователям, в противном случае она уже перестает отражать реальность показателей деятельности предприятия и даже превращается в архивный материал.

Прогнозичность характеризуется отражением в информации динамичности развития организации, позволяющие раскрыть определенные ее тенденции, позволяющие прогнозировать деятельность организации на ближайшую или дальнюю перспективу.

Что касается обратной связи с источником информации, то она, являясь связующим звеном между хозяйственной деятельностью и лицами, принимающими решения, обеспечивает реализацию принятых управленческих решений.

Достоверность информации, или что же ее надежность, характеризуется представлением ее пользователям полных, объективных и правдивых сведений о деятельности организации. Исходя из этого, каждая информация должна обладать нейтральностью и прозрачностью.

Нейтральность информации характеризуется отсутствием в ней элементов преднамеренного искажения данных в интересах ее пользователей, как внутренних, так и внешних, что может привести их к заблуждению и принятию неправильных управленческих решений.

Прозрачность информации позволяет проверить факты совершенных хозяйственных операций и подтвердить их.

Таким образом, бухгалтерский учет позволяет как внутренним пользователям учетной информации, так и ее внешним пользователям получить полную картину, характеризующую хозяйственную деятельность организации. Исходя из этого, бухгалтерский учет является процессом идентификации информации, исчисления и оценки показателей, характеризующих деятельность организации и представления этих данных пользователям информации, которые вырабатывают, обосновывают и принимают управленческие решения.

В соответствии с этим бухгалтерский учет выполняет определенные функции, основополагающими из которых являются информационная и контрольная. Кроме того, она выполняет плановую функцию, функцию сохранности имущества, аналитическую и функцию обратной связи.

Информационная функция осуществляется количественным отражением в учете движения хозяйственных средств и изменений их источников образования в результате выполнения операции хозяйственных процессов, которое качественно характеризует деятельность хозяйствующего субъекта в системе его управления.

Осуществление бухгалтерского учета в организации в системе ее управления обеспечивает измерение совершенных фактов хозяйственной деятельности, ее регистрации, обработки и передачи обработанных данных пользователям информации, которые анализируют их, делают выводы и принимают управленческие решения.

Основным условием выполнения учетом своей информационной функции, является выбор системы показателей, формируемых в процессе учета, характеризующих хозяйственную деятельность объекта управления (организации). Выбор системы показателей и определение содержания каждого показателя зависит от поставленных целей и задач планирования, оперативного управления контроля и анализа, поскольку они взаимосвязаны.

Задачей информационной функции бухгалтерского учета является, во-первых, полное удовлетворение системы управления информацией о фактически совершившихся фактах хозяйственной деятельности и их результатах. Во-вторых, данная информация должна быть отражена таким образом, чтобы на основе учтенных количественных данных можно получить качественную характеристику хозяйственной деятельности организации.

**Контрольная функция** является типичной для бухгалтерского учета во всех условиях хозяйствования. Она заключается в отслеживании фактического выполнения заданий планово-производственной программы, осуществляется путем сопоставления фактических данных о затратах и доходах с плановыми заданиями, сметами, нормами, нормативами, выявлением отклонений, установлением их причин, виновников (инициаторов), сопоставлением



установленных данных с фактическими результатами принятых управленческих решений. Данная функция предопределяет осуществление постоянного контроля за состоянием и использованием по назначению материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

## **1.7. Принципы бухгалтерского учета**

Принципы бухгалтерского учета представляют собой базовые правила, или что же положения, используемые в ведении учета и подготовке финансовой отчетности. Учетные принципы являются основой ведения бухгалтерского учета, ее общей концепцией. Исходя из этого, они способствуют разработке стандартов бухгалтерского учета. Отсюда вытекает то важное значение, придаваемое принципам бухгалтерского учета. Нарушение этих принципов сопровождается искажением учетной информации, утрачивается ее объективность и достоверность. Исходя из этого учетная информация становится не приемлемой для достоверного анализа и получения точных выводов, а следовательно для формирования и принятия управленческих решений по улучшению хозяйственной деятельности организации и формированию финансовой устойчивости.

Принципы являются основными соглашениями, условиями и положениями, которые используются и придерживаются при ведении бухгалтерского учета, подготовке и формировании финансовой отчетности и создании стандартов учета как международных, так и национальных.

Принципы бухгалтерского учета предопределяют все последующее вытекающие из них утверждения ведения учета и формирования отчетности.

Международные принципы бухгалтерского учета, в определенной степени относимые нашему национальному, можно рассматривать как соответствующие возможные допущения в учете, предъявляемые к ним требования и правила пользования, исходя из чего можно группировать по трем направлениям:

1. принципы-допущения;

2. принципы-требования;
3. принципы-правила.

Принципы допущения характеризуются возможной допускаемостью определенных фактов порою условных, как например, принцип начисления при регулировании ведения бухгалтерского учета. Порою они даже носят предположительный характер. К ним относятся следующие принципы:

1. имущественной обособленности (самостоятельности);
2. непрерывность деятельности;
3. временная определенность фактов финансово-хозяйственной деятельности;
4. последовательность применения учетной политики;

**Принципы правила**, определяемые методологией ведения бухгалтерского учета, утвердились в процессе ее осуществления, сформулировались и обосновались, нашли международное признание и поэтому приемлемы во всех странах.

Принципы-правила, - это своеобразные способы и приемы, используемые в учете на протяжении веков и утвердивших себя как правило ведения бухгалтерского учета. Эти принципы следующие:

1. Документальное оформление;
2. Инвентаризация;
3. Денежный измеритель (стоимостной оценки);
4. Отражение средств и источников их образования на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи;
5. Обобщение.

## **1.8. Пользователи бухгалтерской информации**

Пользователи учетной информации представляются в лице определенных юридических и физических лиц, имеющих соответствующий интерес и цель в результатах деятельности коммерческих организаций, к которым они имеют



прямое или же косвенное отношение. При этом интерес различных пользователей в результатах деятельности реализуется в различной форме и различными способами. Исходя из этого, пользователей учетной информации можно подразделить на две группы:

1. внутренние пользователи
2. внешние пользователи

Внутренние пользователи учетной информации – это лица, участвующие в управлении организацией, к которым относятся, прежде всего собственники (учредители, участники), руководство, управленческий персонал, руководители, менеджеры и специалисты, выступающие в лице администрации и прочие работники. Администрация несет полную ответственность за управление деятельностью организации и достижения поставленных целей. Она принимает управленческие решения на основе данных бухгалтерского учета путем их анализа и вытекающих отсюда выводов. Она является главным и непосредственным пользователем бухгалтерской информации реализуется получением в учете необходимых данных для их анализа, выводов и принятия управленческих решений с целью реализации тактических и стратегических задач, стоящих перед организацией с целью ее развития, достижения изменений в ее деятельности, прогнозирования результатов работы.

Вкладом собственников в коммерческое дело является формирование уставного капитала организации долевым участием, путем вноса денежных средств, нематериальных активов, основных средств, материальных ценностей и др. Эти вложения компенсируются получением дивидендов. Используемая ими информация, это показатели финансовых результатов и прибыльности организации.

Интерес собственников заключается в получении сведений позволяющих оценить возможности организаций в аккумулировании денежных ресурсов и выплаты дивидендов, сроки окупаемости вложенных средств и др.

Вкладом администрации в коммерческое дело является знание и труд руководителей и специалистов различных уровней, вознаграждением которых является их заработная плата. Они используют все аспекты данных бухгалтерского учета, представленные в виде отчетности, так и дополнительные, сгруппированные по определенным признакам. В зависимости от уровня принимаемых решений, менеджер может пользоваться соответствующей информацией необходимой для выполнения его работы. Для этой цели он должен знать соответствующие источники данной информации (документы, учетные регистры) т.е. располагать бухгалтерскими знаниями.

Для администрации являются определяющими сведениями о финансовых результатах организации, о степени ее стабильности, перспективах развития, способности сохранения рабочих мест, возможности погашения задолженностей и др.

## **ГЛАВА 2**

### **НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ**

#### **2.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Азербайджанской республике**

В Азербайджанской Республике юридическое и нормативное регулирование бухгалтерского учета, осуществляется правительством Республики и Министерством Финансов Азербайджанской Республики. В соответствии с этими разрабатываются и утверждаются определенные нормативные акты, служащие основанием регулирования бухгалтерского учета. В этом деле важное значение имеет принятое постановление Кабинета Министров «Программа по разработке и применению Национальных стандартов Бухгалтерского Учета за 2005-2008 годы».

Целью нормативного регулирования бухгалтерского учета является создание соответствующих условий для нормального функционирования и

развития системы учета организаций для того, чтобы обеспечить пользователей достоверной, сопоставимой и объективной информацией о его финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности.

Нормативные документы разрабатываются управлением учета и отчетности Министерства Финансов АР, который наделен определенными компетенциями в деле разработки методологии бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

В настоящее время разработаны эти национальные стандарты бухгалтерского учета, в соответствии с этим разработаны, утверждены и рекомендованы для использования новый план счетов и баланс, отвечающие принципам Международных стандартов финансовой отчетности. Принята концепция бухгалтерского учета методологическим советом отдела учетной политики Министерства Финансов Азербайджанской Республики, определяющая систему организации бухгалтерского учета в республике на перспективу.

Основу системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Азербайджане составляет Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», принятый Милли Меджлисом Республики, подписанный Президентом Республики 29 июня 2004 года, введенный в действие со дня его публикации. Данный закон определяет на государственном уровне соответствующие нормы, которыми должны руководствоваться по вопросам бухгалтерского учета и отчетности руководители предприятий, бухгалтера, аудиторы и другие должностные лица, которые в определенной степени связаны с учетом и отчетностью.

Исходя из принятого на международной практике системы юридического и нормативного регулирования бухгалтерского учета, в Азербайджанской Республике также принята данная система регулирования учета на четырех уровнях. В настоящее время в республике проводится большая системная работа в этом направлении с целью достижения правильной организации

бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Азербайджане представлена в следующей систематизации.

**Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в  
Азербайджанской Республике**

Уровень регулирования	Органы регулирования	Документы, регламентирующие учет	Область воздействия
Первый (законодательный)	Парламент АР, Президент АР, Правительство АР	Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», Указы Президента АР и постановления Правительства АР. Стандарты по ведению бухгалтерского учета и финансовой отчетности АР.	Устанавливают единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в организациях
Второй (методологический)	Минфин Азербайджана и другие органы исполнительной власти	Система национальных стандартов, План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению	Регулируют общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, принципы и методику учета отдельных учетных объектов, - формирования финансовой отчетности и представления
Третий (регулятивный)	Минфин Азербайджана и другие органы исполнительной власти	Методические рекомендации и указания инструкции, письма и др.	Дополняют и разъясняют положения отдельных законов и других нормативных документов для их применения на практике, определяют схему регистрации и группировки объектов наблюдения, регулируют методы оценки имущества, порядок проведения инвентаризации и т.п.
Четвертый (внутрихозяйственный)	Управленческий персонал организации	Документы, регулирующие учетную политику, рабочие документы конкретной организации по учету	Определяют выбор форм и методов ведения учета и отчетности в зависимости от специфики деятельности, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников.

**Первый уровень** данной системы нормативного регулирования охватывает законодательные акты страны, к которым относятся законы и указы президента Республики, постановления правительства республики по единому юридическому и нормативному регулированию, методологии, организации и ведения бухгалтерского учета. Главным, направляющим актом в этом направлении, является Закон «О бухгалтерском учете», утвержденный Президентом Республики 29 июня 2004 года. Все остальные нормы других

законодательных актов касающихся бухгалтерского учета и отчетности должны соответствовать данному законоположению и исходить из него.

**Второй уровень**, - определяется сводом соответствующих исполнительных положений определенных правительством Республики и утвержденных исполнительными органами. Главным, системно направляющим и определительным актом в направлении организации бухгалтерского учета и отчетности является разработанные национальные стандарты бухгалтерского учета, базирующие на принципах международных стандартов финансовой отчетности и План счетов бухгалтерского учета. При этом определяются основные принципы бухгалтерского учета с целью правильного их применения при составлении финансовой отчетности и правильного толкования ее пользователями, т.е. инвесторами, аудиторами, налоговыми службами, кредиторами и др.

**Третий уровень** определяет соответствующие методические указания, инструкции и другие аналогичные документы, дающие определенные рекомендации в направлении улучшения организации бухгалтерского учета применительно к конкретным условиям организации производства, ее технологии и др. Такое право в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете», дается Министерством, ведомствам, местным органам власти, которые разрабатывают и утверждают соответствующие акты в развитие вышеуказанных законоположений определенных на первых двух уровнях. К таковым инструктивным положениям относится план счетов бухгалтерского учета и инструкции к их применению для учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

**Четвертый уровень** – определяет соответствующие рабочие документы, предопределяющие организацию и ведение учета имущества предприятия его обязательств и отдельные хозяйственные операции, в целом определяющие его деятельность. В этом важная роль придается учетной политике предприятия, определяющая систему организации бухгалтерского учета в данной организации

в соответствии с объемом и характером его деятельности, организацией производства и ее технологией. Учетной политикой определяются формы учетных документов для оформления хозяйственных операций, план документооборота, рабочий план счетов, необходимый для группировки, систематизации и отражения этих операций, порядок проведения инвентаризации, осуществление контроля за совершаемыми хозяйственными операциями и состоянием средств и обязательств, систему технологии обработки учетной информации и получения системы определенных показателей, характеризующих деятельность предприятия и др. Все эти вопросы определяются руководителем организации.

При формировании учетной политики руководители организаций должны базироваться на соответствующие законодательные акты как Закон «О бухгалтерском учете», указы Президента Республики, постановления правительства Республики, другие законы Республики, инструкции, положения, приказы Министерства Финансов Республики как органа осуществляющего методологическое руководство бухгалтерским учетом в республике. В этом деле особую значимость имеет рекомендованный для организаций новый план счетов и соответственно новый бухгалтерский баланс, базируемые на принципах национальных стандартов бухгалтерского учета и отвечающая системе международных стандартов финансовой отчетности.

В условиях глобализации финансового рынка, создании транснациональных корпораций становятся актуальными проблемы гармонизации системы бухгалтерского учета и в особенности финансовой отчетности отдельных стран. Именно это явилось предпосылкой разработки международных стандартов финансовой (бухгалтерской) отчетности, выступающие в качестве нормативных документов, определяющих требования к содержанию и методологии формирования бухгалтерской информации в соответствии связи разных систем учета отдельных стран с развитой рыночной экономикой, базируемые на национальные стандарты бухгалтерского учета.





## **2.2. Закон «О бухгалтерском учете» Азербайджанской Республики**

Первый закон «О бухгалтерском учете» был принят указом Президента Азербайджанской Республики 22 марта 1995 года. и введен в действие с 1 июля того же года.

Развитие экономики республики и соответственно его интеграция в международную систему, привели к необходимости организации бухгалтерского учета на базе Международных Стандартов Финансовой Отчетности.

Базируясь на это и изменения, происшедшие в республике, приняв за основу толкования данного закона, 29 июня 2004 года был принят нижепредставленный новый закон «О бухгалтерском учете», являющийся основным законодательным документом, определяющим организацию бухгалтерского учета в отдельных предприятиях и организациях и регулирующий основу его методологии в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

В соответствии с данным законом Министерство Финансов Республики, являющийся органом руководящим бухгалтерским учетом, разрабатывает и публикует нормативные акты по ведению бухгалтерского учета, обязательные к применению всеми предприятиями, организациями и учреждениями расположенными на территории республики.

Данный закон состоит из шести разделов и 19 статей.

### **РЕСПУБЛИКА АЗЕРБАЙДЖАН ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»**

#### **РАЗДЕЛ I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

##### **Статья 1. Назначение Закона**

1.1. Настоящий Закон регулирует организацию и ведение бухгалтерского учета, в том числе правила подготовки и представления финансовой отчетности юридическими лицами, а также физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (далее в тексте - субъектами бухгалтерского учета) независимо от их организационно-

правовой формы и формы собственности, осуществляющими деятельность на территории Республики Азербайджан.

1.2. За исключением предусмотренных Законом случаев, все нормативно-правовые акты и документы рекомендательного характера, относящиеся к сфере бухгалтерского учета, разработанные органами исполнительной власти и внебюджетными государственными фондами в пределах их компетенции могут применяться на территории Республики Азербайджана только после их утверждения по согласованию с соответствующим органом исполнительной власти.

## Статья 2. Основные понятия

2.1. Используемые в настоящем Законе понятия принимают нижеследующие значения:

2.1.1. Учетные правила - правила, определяющие формы первичных документов и учетных регистров для субъектов бухгалтерского учета, обязанных на основании данного Закона подготавливать финансовую отчетность в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета.

2.1.2. Группа - основное хозяйственное общество (товарищество) и все его дочерние общества.

2.1.3. Международные стандарты финансовой отчетности - стандарты бухгалтерского учета, стандарты финансовой отчетности и интерпретации Постоянного комитета по интерпретациям, разработанные, принятые или утвержденные Международным советом по стандартам бухгалтерского учета, а также любая применимая интерпретация Международного комитета по интерпретациям финансовой отчетности.

2.1.4. Международные стандарты бухгалтерского учета для общественного сектора - стандарты бухгалтерского учета разработанные, принятые или утвержденные Комитетом по общественному сектору Международной федерации бухгалтеров.

2.1.5. Национальные стандарты бухгалтерского учета - стандарты бухгалтерского учета, утвержденные соответствующим органом исполнительной власти.

2.1.6. Комментарии и рекомендации по применению Национальных стандартов бухгалтерского учета - методологические указания, разработанные и утвержденные соответствующим органом исполнительной власти в целях разъяснения положений Национальных стандартов бухгалтерского учета.

2.1.7. Правила ведения упрощенного учета в субъектах малого предпринимательства - специальные правила ведения бухгалтерского учета в субъектах малого предпринимательства, установленные соответствующим органом исполнительной власти.

2.1.8. Объединенная (консолидированная) финансовая отчетность - финансовая отчетность основного общества (товарищества) и его дочерних обществ, представляющая их как единый субъект бухгалтерского учета.

2.1.9. Структуры представляющие общественный интерес - кредитные организации, страховые компании, инвестиционные фонды, негосударственные (частные) социальные фонды, юридические лица, ценные бумаги которых, обращаются на фондовой бирже, и коммерческие организации, имеющие на дату составления финансовой отчетности два показателя, которые превышают критериальные значения показателей годового дохода, средней численности работников в течение отчетного года и итогового баланса, установленные соответствующим органом исполнительной власти.

2.2. Другие понятия, использованные в настоящем Законе принимают значения, установленные Гражданским кодексом Республики Азербайджан и иными действующими законодательными актами.

### Статья 3. Обязательность бухгалтерского учета

Ведение бухгалтерского учета согласно соответствующим стандартам бухгалтерского учета или правилам упрощенного учета, определенным в настоящем Законе, обязательно для всех субъектов бухгалтерского учета.

## **РАЗДЕЛ II**

### **РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

#### **Статья 4. Государственное регулирование бухгалтерского учета**

4.1. Основной целью государственного регулирования бухгалтерского учета в Республике Азербайджан, является обеспечение прозрачности финансовой отчетности и развитие бухгалтерского учета в стране на основе международных стандартов путем разработки и применения Международных стандартов финансовой отчетности и основанных на них Национальных стандартов бухгалтерского учета для коммерческих организаций и основанных на Международных стандартах бухгалтерского учета для общественного сектора Национальных стандартов бухгалтерского учета для некоммерческих организаций.

4.2. Государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета осуществляется соответствующим органом исполнительной власти.

4.3. Соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета:

4.3.1. организует перевод Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора на азербайджанский язык и утверждение этих переводов в качестве официальных текстов Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора на азербайджанском языке в Международном совете по стандартам бухгалтерского учета, Международной федерации бухгалтеров или других соответствующих органов;

4.3.2. разрабатывает и утверждает Национальные стандарты бухгалтерского учета, Комментарии и рекомендации по применению Национальных стандартов бухгалтерского учета и учетные правила;

4.3.3. дает согласие соответствующим органам исполнительной власти и внебюджетным государственным фондам на применение разработанных ими [в пределах их компетенции] нормативно-правовых актов, а также носящих рекомендательный характер документов в сфере бухгалтерского учета;

4.3.4. сотрудничает с Международным советом по стандартам бухгалтерского учета и Комитетом по общественному сектору Международной федерации бухгалтеров в целях мониторинга изменений в Международных стандартах финансовой отчетности и Международных стандартах бухгалтерского учета для общественного сектора и своевременного отражения этих изменений в Национальных стандартах бухгалтерского учета;

4.3.5. разрабатывает и утверждает Правила упрощенного учета В субъектах малого предпринимательства;

4.3.6. в целях совершенствования национальной системы бухгалтерского учета сотрудничает с профессиональными бухгалтерскими организациями.

4.4. правила бухгалтерского учета, а также форма, содержание и периодичность отчетности кредитных организаций устанавливаются Национальным банком Республики Азербайджан по согласованию с соответствующим органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета.

#### Статья 5. Консультативный совет по бухгалтерскому учету

5.1 С целью консультирования соответствующего органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета, по вопросам бухгалтерского учета и финансовой отчетности создается Консультативный совет по бухгалтерскому учету.

5.2. Соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета перед принятием

решений по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора, о разработке Национальных стандартов бухгалтерского учета и по другим важным вопросам, связанным с развитием бухгалтерского учета в Республике Азербайджан должен консультироваться с Консультативным советом по бухгалтерскому учету.

5.3. В целях обеспечения участия в процессе разработки Национальных стандартов бухгалтерского учета организаций и лиц, заинтересованных во внедрении Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора, Консультативный Совет по бухгалтерскому учету должен состоять из представителей органов государственной власти, коммерческих и некоммерческих организаций, бухгалтерской профессии и учебных заведений.

5.4. Члены Консультативного совета по бухгалтерскому учету должны выбираться из числа специалистов имеющих фундаментальные знания Международных стандартов финансовой отчетности и Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора.

5.5. Должностные лица соответствующего органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета не могут входить в состав Консультативного совета по бухгалтерскому учету ни в качестве председателя, ни в качестве его членов.

5.6. Устав, председатель и члены Консультативного совета по бухгалтерскому учету утверждаются соответствующими органами исполнительной власти.

5.7. Финансирование Консультативного совета по бухгалтерскому учету обеспечивается за счет отчислений из бюджета соответствующего органа исполнительной власти, осуществляющего государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета и других не запрещенных законодательством источников.

### РАЗДЕЛ III

#### СТАНДАРТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья 6. Стандарты бухгалтерского учета, применяемые в Республике Азербайджан

6.0. Стандарты бухгалтерского учета, применяемые в соответствии с настоящим Законом в Республике Азербайджан следующие:

6.0.1. Международные стандарты финансовой отчетности, принятые для использования во всей их целостности субъектами бухгалтерского учета, упомянутыми в статье 8.1. настоящего Закона. Изменения в эти стандарты могут вноситься только Международным советом по стандартам бухгалтерского учета и их изменения вступают в силу после их официального утверждения этим Советом.

6.0.2. Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций, принимаемые соответствующим органом исполнительной власти в целях использования субъектами бухгалтерского учета, упомянутыми в статье 10.1. настоящего Закона. Эти стандарты, разрабатываемые на основе Международных стандартов финансовой отчетности, должны охватывать все вопросы регулируемые ими. При возникновении необходимости не включать в Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций, какой-либо из Международных стандартов финансовой отчетности в целом или какие-либо положения, содержащиеся в нем или изменить их перед включением соответствующий орган исполнительной власти должен раскрыть в приложении к соответствующему Национальному стандарту бухгалтерского учета причину неиспользования Международного стандарта финансовой отчетности в его оригинальной формулировке, а также любые другие существующие различия между Национальным стандартом бухгалтерского учета для коммерческих организаций и Международным стандартом финансовой отчетности.

6.0.3. Национальные стандарты бухгалтерского учета для бюджетных организаций, принимаемые соответствующим органом исполнительной власти в целях использования субъектами бухгалтерского учета, упомянутыми в статье 13.1. настоящего Закона. Эти стандарты разрабатываемые на основе Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора должны охватывать все вопросы регулируемые ими. При возникновении необходимости не включать в Национальные стандарты бухгалтерского учета для бюджетных организаций какой-либо из Международных стандартов бухгалтерского учета для общественного сектора в целом или какие-либо положения, содержащиеся в нем или изменить их перед включением, соответствующий орган исполнительной власти должен раскрыть в приложении к соответствующему Национальному стандарту бухгалтерского учета причину неиспользования Международного стандарта бухгалтерского учета в его оригинальной формулировке, а также любые другие существующие различия между Национальным стандартом бухгалтерского учета для бюджетных организаций и Международным стандартом бухгалтерского учета для общественного сектора.

6.0.4. Национальные стандарты бухгалтерского учета для неправительственных организаций, принятые соответствующим органом исполнительной власти для использования субъектами бухгалтерского учета, упомянутыми в статье 13.2. настоящего Закона.

Статья 7. Разработка и принятие национальных стандартов бухгалтерского учета

7.1. Соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета с учетом предложений Консультативного совета по бухгалтерскому учету организует публикацию первичного проекта новых Национальных стандартов бухгалтерского учета или поправки к действующим Национальным стандартам



бухгалтерского учета и в течение 60 дней сбор замечаний по этому проекту всех заинтересованных сторон.

7.2. Соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета в результате обзора замечаний упомянутых в статье 7.1. настоящего Закона принимает решение о принятии предлагаемого первичного проекта. Если соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета утверждает предлагаемые новые Национальные стандарты бухгалтерского учета или поправку к действующим Национальным стандартам бухгалтерского учета к той форме, в которой они были опубликованы в первичном проекте, он определяет дату с которой эти стандарты или поправка вступают в силу.

7.3. Если соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета решает внести изменения в первичный проект он разрабатывает и утверждает измененный проект новых Национальных стандартов бухгалтерского учета или поправки к действующим Национальным стандартам бухгалтерского учета и определяет дату с которой эти стандарты или поправка вступают в силу.

7.4. При утверждении предлагаемого первичного проекта с изменениями или без них соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета принимает во внимание соответствие данного первичного проекта Международным Стандартам финансовой отчетности или Международным Стандартам бухгалтерского учета для общественного сектора, а также рекомендации Консультативного совета по бухгалтерскому учету. При наличии различий между принимаемыми Национальными стандартами бухгалтерского учета или поправкой к действующим Национальным стандартам бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности, Международными стандартами бухгалтерского учета для общественного сектора

или рекомендациями Консультативного совета по бухгалтерскому учету соответствующий орган исполнительной власти, осуществляющий государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета должен указать эти различия и раскрыть их причины в приложении к решению принятия Национальных стандартов бухгалтерского учета или поправки к Национальным стандартам бухгалтерского учета.

7.5. Правила разработки и принятия Национальных стандартов бухгалтерского учета утверждаются соответствующим органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета.

## **РАЗДЕЛ IV.**

### **ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Статья 8. Составление финансовой отчетности структур представляющих общественный интерес

8.1. Структуры, представляющие общественный интерес составляют финансовую отчетность требуемую настоящим Законом, исключительно в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

8.2. Любая структура представляющая общественный интерес, имеющая одно или более дочерних обществ, в дополнение к своей финансовой отчетности юридического лица, должна также составлять объединенную (консолидированную) финансовую отчетность, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности.

8.3. Структура, представляющая общественный интерес может не составлять объединенную (консолидированную) финансовую отчетность, если выполняются все четыре условия указанные ниже:

8.3.1. структура является дочерним обществом и все ее собственники (участники, акционеры), включая тех, кто не имеет права голоса, безоговорочно

согласны, что нет необходимости составлять объединенную (консолидированную) финансовую отчетность;

8.3.2. ценные бумажные структуры не реализуются на открытом рынке;

8.3.3. структура не находится в процессе эмиссии ценных бумаг для операций на открытом рынке;

8.3.4. непосредственное или конечное основное общество структуры публикует отвечающую Международным стандартам финансовой отчетности финансовую отчетность в соответствии с требованиями статьи 12 настоящего Закона.

Статья 9. Составление финансовой отчетности субъектов малого предпринимательства

1.0. Субъекты малого предпринимательства:

1.0.1. должны составлять финансовую отчетность в соответствии с Правилами ведения упрощенного учета в субъектах малого предпринимательства; или

1.0.2. по своему выбору могут составлять финансовую отчетность в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета для коммерческих организаций.

Статья 10. Составление финансовой отчетности коммерческих организаций, иных, чем структуры, представляющие общественный интерес и Субъекты малого предпринимательства

10.1. Коммерческие организации, иные чем структуры, представляющие общественный интерес и субъекты малого предпринимательства:

10.1.1. должны составлять финансовую отчетность в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета для коммерческих организаций; или

10.1.2. по своему выбору могут составлять финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

10.2. Коммерческие организации, иные чем структуры, представляющие общественный интерес и субъекты малого предпринимательства, имеющие одно или более дочерних обществ составляют объединенную (консолидированную) финансовую отчетность, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности, если два показателя группы (годового дохода, средней численности работников в течение года и итога баланса) на дату составления этой финансовой отчетности превышают критериальные значения годового дохода, средней численности работников в течение года и итога баланса, установленные соответствующим органом исполнительной власти.

10.3. Коммерческие организации, иные чем структуры представляющие общественный интерес и субъекты малого предпринимательства, имеющие одно или более дочерних обществ составляют объединенную (консолидированную) финансовую отчетность, соответствующую Национальным стандартам бухгалтерского учета для коммерческих организаций, если от них не требуется составление этой финансовой отчетности в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности на основании статьи 10.2. настоящего Закона.

10.4. Коммерческие организации, иные чем структуры представляющие общественный интерес и субъекты малого предпринимательства, имеющие одно или более дочерних обществ могут не составлять объединенную (консолидированную) финансовую отчетность если выполняются все четыре условия указанные ниже:

10.4.1. они являются дочерними обществами и все их собственники (участники, акционеры), включая тех, кто не имеет права голоса безоговорочно согласны, что нет необходимости составлять объединенную (консолидированную) финансовую отчетность;

10.4.2. их ценные бумаги не реализуются на открытом рынке;

10.4.3. они не находятся в процессе эмиссии ценных бумаг для операций на открытом рынке; и

10.4.4. их непосредственное или конечное основное общество публикует отвечающую Международным стандартам финансовой отчетности или Национальным стандартам бухгалтерского учета для коммерческих организаций финансовую отчетность в соответствии с требованиями статьи 12 настоящего Закона.

Статья 11. Отчетный период для финансовой отчетности коммерческих организаций

11.0. Следующие отчетные периоды устанавливаются для годовой финансовой отчетности:

11.0.1. для субъектов бухгалтерского учета, созданных в течение года до 1-го октября первый отчетный год устанавливается с даты получения ими государственной регистрации в соответствии с порядком, установленным законодательством до 31 декабря включительно;

11.0.2. для субъектов бухгалтерского учета, созданных в течение года после 1-го октября, первый отчетный год устанавливается с даты получения ими государственной регистрации в соответствии с порядком, установленным законодательством до 31 декабря следующего года включительно;

11.0.3. для прочих субъектов бухгалтерского учета отчетный год устанавливается с 1-го января по 31-го декабря включительно.

Статья 12. Порядок представления и опубликования финансовой отчетности коммерческих организаций

12.1. Коммерческие организации представляют годовую финансовую отчетность и объединенную (консолидированную) финансовую отчетность государственным органам в случаях, в порядке и сроки, установленные

законодательством и прочим лицам в случаях, в порядке и в сроки установленные их уставами.

12.2. Субъекты естественной монополии и коммерческие организации, получившие кредит под государственные (правительственные) гарантии или участвующие в проектах, связанных с использованием государственных займов, а также получившие из бюджета субсидии, субвенции, гранты или бюджетные средства, связанные с выполнением определенных полномочий представляют годовую финансовую отчетность и объединенную (консолидированную) финансовую отчетность соответствующему органу исполнительной власти, осуществляющему государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета по его запросу. Соответствующий орган исполнительной власти представляет упомянутую финансовую отчетность и объединенную финансовую отчетность в случаях установленных законодательством вместе с аудиторским заключением любому заинтересованному в получении этой отчетности лицу.

12.3. От структур представляющих общественный интерес и других коммерческих организаций, которые составляют объединенную (консолидированную) финансовую отчетность также требуется следующее:

12.3.1. при наличии у них интернет-сайта опубликовать на нем при условиях свободного доступа годовую финансовую отчетность и объединенную (консолидированную) финансовую отчетность в случаях установленных законодательством вместе с аудиторским заключением;

12.3.2. опубликовать годовую финансовую отчетность и объединенную (консолидированную) финансовую отчетность в случаях установленных законодательством вместе с аудиторским заключением в органе печати;

12.3.3. бесплатно представлять копии годовой финансовой отчетности и объединенной (консолидированной) финансовой отчетности, а в случаях установленных законодательством также и с аудиторским заключением любому лицу по его запросу.

12.4. Орган управления субъекта бухгалтерского учета определенный его уставом несет ответственность за составление, представление и опубликование годовой финансовой отчетности объединенной (консолидированной) финансовой отчетности этого субъекта.

## **РАЗДЕЛ V**

### **ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

Статья 13. Составление финансовой отчетности некоммерческих организаций

13.1. Муниципальные органы, бюджетные организации и внебюджетные государственные фонды составляют требуемую настоящим Законом финансовую отчетность в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета для бюджетных организаций.

13.2. Неправительственные организации составляют требуемую настоящим Законом финансовую отчетность в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета для неправительственных организаций.

Статья 14. Отчетный период и порядок представления и опубликования финансовой отчетности некоммерческих организаций

14.1. Отчетные периоды и правила представления и опубликования финансовой отчетности бюджетных организаций и внебюджетных государственных фондов определяются соответствующим органом исполнительной власти, осуществляющим государственное регулирование в сфере бухгалтерского учета.

14.2. Отчетные периоды и правила представления и опубликования финансовой отчетности муниципальных органов определяются муниципалитетом.

14.3. Финансовая отчетность, представляемая бюджетными организациями и внебюджетными государственными фондами в соответствии с настоящим Законом не заменяет, но дополняет финансовые отчеты, требуемые согласно Закону Республики Азербайджан «О бюджетной системе», Законам Республики Азербайджан о годовых государственных бюджетах и другим соответствующим нормативно-правовым актам, относящимся к бюджетной системе.



14.4. Отчетные периоды для неправительственных организаций устанавливаются в соответствии со статьей 11 настоящего Закона.

14.5. Неправительственные организации публикуют годовую финансовую отчетность в соответствии с требованиями статьи 12 настоящего Закона.

## **РАЗДЕЛ VI**

### **ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ**

Статья 15. Обеспечение конфиденциальности бухгалтерской информации

15.1. Содержание первичных документов, бухгалтерских реестров и других учетных документов является коммерческой тайной.

15.2. Государственные органы, а также в случаях и порядке предусмотренных законом другие уполномоченные органы имеют правоознакамливаться со всеми документами, использованными в бухгалтерском учете.

15.3. Аудитор, привлеченный субъектом бухгалтерского учета к аудиторской проверке, имеет право наознакомление со всеми бухгалтерскими документами в соответствии с порядком установленным законодательством.

Статья 16. Ответственность за нарушение законодательства о бухгалтерском учете

Лица виновные в нарушении законодательства о составлении и представлении субъектом бухгалтерского учета финансовой отчетности и объединенной (консолидированной) финансовой отчетности, а также о хранении учетных документов несут ответственность в установленном порядке.

Статья 17. Сроки исполнения

17.0 Субъекты бухгалтерского учета должны исполнять требования, указанные в статьях 8, 9, 10 и 13 настоящего Закона для всех отчетных периодов не позднее чем с дат установленных ниже:

17.0.1. все субъекты бухгалтерского учета указанные в статьях 8 и 10 настоящего Закона – с 1 января 2008 года;

17.0.2. все субъекты бухгалтерского учета, указанные в статье 9 настоящего Закона - с 1 января 2006 года;

17.0.3. все субъекты бухгалтерского учета указанные в статье 13 настоящего Закона – с 1 января 2009 года.

#### Статья 18. Переходные положения

18.1. До вступления в силу Национальных стандартов бухгалтерского учета и учетных правил, устанавливаемых настоящим Законом, существующие нормативно-правовые акты о бухгалтерском учете остаются в силе.

18.2. В случае возникновения противоречий между действующими нормативно-правовыми актами о бухгалтерском учете и Национальными стандартами бухгалтерского учета и учетными правилами, применяются Национальные стандарты бухгалтерского учета или учетные правила.

18.3. Сроки поэтапного внедрения Национальных стандартов бухгалтерского учета, разработанных до вступления в силу национальных стандартов бухгалтерского учета в полном объеме определяются соответствующим органом исполнительной власти.

18.4. Перечень структур представляющих общественный интерес обязанных вести бухгалтерский учет и составлять финансовую отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности ранее чем с 1 января 2008 года определяется соответствующим органом исполнительной власти в течение одного года после вступления в силу настоящего Закона и по необходимости в него вносятся изменения и дополнения.

#### Статья 19. Вступление Закона в силу

Настоящий Закон вступает в силу с даты его опубликования.

Таким образом, закон «О бухгалтерском учете» является основополагающим, законодательным документом, определяющим организацию

бухгалтерского учета в отдельных предприятиях и организациях в соответствии международными стандартами финансовой отчетности.

Данный закон регулирует единую основу методологии бухгалтерского учета на предприятиях и организациях, расположенных на территории Азербайджанской Республики и являющиеся юридическими лицами, независимо от подчиненности и формы собственности, в том числе предприятия с внешней инвестицией, организации и учреждения финансируемые из бюджета.

Этим законом определяются также порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой (бухгалтерской) отчетности, взаимосвязь государственных и коммерческих предприятий и организаций, имеющих как внутренних, так и внешних пользователей с точки зрения обеспечения их информацией.

В соответствии с этим законом Министерство Финансов Азербайджанской Республики, являющийся органом руководящим бухгалтерским учетом, разрабатывает и публикует нормативные акты обязательно используемые всеми предприятиями, организациями и учреждениями, расположенными на территории Азербайджанской Республики.

## **ГЛАВА 3**

### **ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

#### **1.1. Предмет бухгалтерского учета**

Понятие предмет присуще как отдельным видам наук, практике и в целом всякой человеческой деятельности и определяется объектом воздействия. Это связано с тем, что всякая человеческая деятельность направлена на соответствующий объект с целью его видоизменения, изучения, создания соответствующего необходимого для общества продукта. Таким образом, всякая практическая и научная деятельность имеет свой объект и соответственно

предмет. Исходя из этого, и бухгалтерский учет имеет свой предмет и соответственно метод, посредством которого он осуществляется. Предмет и метод каждой науки характеризуется соответствующими специфическими особенностями и содержанием. Раскрытие и определение предмета и метода бухгалтерского учета позволяет установить его содержание и отличие от других наук. В глобальном аспекте предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятий, организаций и учреждений. Сущность и содержание предмета бухгалтерского учета раскрывается и определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Бухгалтерский учет имеет как практическое осуществление, так и научное изучение. Таким образом, бухгалтерский учет имеет объекты практического и научного направления.

Объектами практического бухгалтерского учета являются подвергаемые учету объекты соответствующих предприятий, организаций, учреждений, общественных объединений и т.д.

Объектами бухгалтерского учета на производственных и коммерческих предприятиях являются:

- **хозяйственные средства**, - имущества организации, являющиеся материальной основой их деятельности, - основные средства, нематериальные активы, запасы, денежные средства и др.;

- **источники образования хозяйственных средств**, как собственные, т.е. капитал предприятия, так и заемные, т.е. обязательства предприятия по полученным кредитам банка, привлеченным акциям, облигациям, кредиторской задолженности и т.д.;

- **хозяйственные процессы**, - снабжение, производство, реализация готовой продукции, составляющие основную операционную деятельность организации, а так же инвестиционная, финансовая и прочая деятельность и их результаты;

- **расчеты**, осуществляемые с поставщиками и подрядчиками, а так же с покупателями, персоналом предприятия по оплате труда, финансовыми

органами, банками, внебюджетными и другими общественными организациями, прочими дебиторами и кредиторами;

- *доходы и расходы* организации по основной и побочной деятельности;

- *финансовые результаты деятельности* организации, т.е. полученная валовая прибыль (убыток); нераспределенная прибыль или непокрытый убыток.

Предмет бухгалтерского учета необходимо рассматривать с исторической позиции. Исходя из этого, определяется различие в содержании предмета бухгалтерского учета в отдельных общественно-экономических формациях, что связано в основном со сменой форм собственности в этих формациях.

Содержание предмета бухгалтерского учета, как и всех основных экономических наук, менялось в соответствии с изменениями общественно-экономических формаций. Учет служил интересам соответствующего общественно-экономического строя. При самом простом общественно-экономическом строе, - первобытнообщинном, где экономическая структура общества слагалась из самых простых форм собственности, - собственности общин и соответственно их использования, объектами учета, а следовательно его предметом, являлись как отдельные виды собственности общин, направления их использования, так и операции, связанные с их формированием и потреблением. Отсюда и применение самых простых и элементарных форм учета операций формирования этой собственности, их состояния и использования.

При рабовладельческом обществе действовало полное господство над производством и основным производителем - рабами, которые являлись собственностью рабовладельцев. В силу этого, предметом учета являлись не только объекты производства, его затраты и произведенная продукция, но и сами рабы.

В феодальном обществе, базирующейся на частной собственности, как известно, действовало полное господство над средствами производства и предметами труда и частично над крепостными крестьянами, которые все еще

являлись объектами купли и продажи. Поэтому, наряду со средствами и предметами труда, предметом учета являлись так же и крепостные крестьяне.

В условиях капитализма хозяйственный учет служит интересам отдельных капиталистов и используется для наблюдения за состоянием вложенных средств и наиболее эффективным вложением капитала с целью получения максимальной прибыли.

При социализме хозяйственный учет используется как средство наблюдения и контроля за выполнением предприятиями и организациями плановых заданий, контроля за сохранностью социалистической собственности.

В условиях рыночной экономики, в нашей республике, цель хозяйственного учета направлена на формирование точной, достоверной информации для внутренних и внешних пользователей для управления и контроля за

### **3.2. Классификация имущества организации, как объекты бухгалтерского учета**

Имущество организации есть совокупность основных средств (земли, строения и оборудования), нематериальных активов, материальных запасов, денежных средств, ценных бумаг и др. находящихся в собственности организации или в его оперативном управлении и направлены на выполнение его хозяйственной деятельности.

Хозяйственная деятельность – это направление средств (имущества) организации на осуществление добывания природных ресурсов, их переработку с целью производства необходимой для общества продукции, хранение, перемещение и потребление этих ценностей. При этом целью предприятий и организаций является вовлечение природных ресурсов в определенный кругооборот. Характер этого кругооборота определяется видом хозяйства. Так, в производственных организациях (промышленных, строительных, сельскохозяйственных) он характеризуется производством продукции, связанным при этом, выполнением процесса снабжения (заготовления)

производства и реализации. В коммерческих, торговых организациях это сопровождается приобретением (куплей) определенных товаров, их хранением и реализацией. Таким образом, осуществляется кругооборот средств организации, определяемый движениями средств.

Исходя из целей бухгалтерского учета имущества организации, их аудита и экономического анализа их использования, они классифицируются по следующим признакам:

- а) по составу и функциональной роли (видам);
- б) по времени их использования.

**Нематериальные активы** не имеют материально-вещественную форму, но имеют стоимостную оценку, используются длительное время – более 12 месяцев или обычного операционного цикла, и приносят доход организации. К ним относятся объекты интеллектуальной собственности, - исключительные права на изобретение, программы на ЭВМ, товарный знак и др, а также деловая репутация организации. Нематериальные активы, используются длительное время, принося доход организации, так же переносят стоимость на вновь создаваемую продукцию не сразу, а постепенно. В отличие от основных средств они не изнашиваются, а амортизируются, исходя из чего начисляется амортизация в соответствии с нормами амортизации. Это связано с тем, что они не имеют физическую форму, поэтому не принимают участие в создании готовой продукции, выполнении работ и оказании услуг, а способствуют повышению эффективности производства. Они не подвергаются физическим воздействиям как основные средства, поэтому и не изнашиваются. Использование, например определенных программ, как одних из видов нематериальных активов, приводит к улучшению организации процесса производства, совершенствованию технологии, в результате чего, достигается увеличение производства продукции, улучшение ее качества и т.д. – и в целом, в

результате повышается эффективность производства. В силу этих обстоятельств, нематериальные активы не изнашиваются, а амортизируются.

Исходя из этого, по этим средствам начисляется амортизация, под которым понимается размер переносимой стоимости на вновь созданную продукцию за время их использования частями по времени.

**Основные средства (земля, строения и оборудования)** – это совокупность материально-вещественных ценностей, которые используются в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг или в целях управления организацией в качестве средств труда в течение периода превышающего 12 месяцев, или операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, с целью получения экономической выгоды.

Основные средства сохраняют свою натуральную форму, вещественно в состав изготавливаемой продукции не входят, а переносят свою стоимость в себестоимость производимой продукции не полностью, а частями, по мере износа. К основным средствам относятся земля, строение, машины, оборудования, здания, сооружения, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и др.

За последнее время в связи с принятием НСБУ – 7 «Земля, строения и оборудования», в соответствии с МСФО – 16 «Основные средства», понятие основные средства в научном мире, да и среди специалистов практиков бухгалтерского учета отождествляется с понятием «Земля, строения и оборудования». Этот процесс отождествления ведет к замене определения «Основные средства» понятием «Земля, строения и оборудования», хотя последние являются определенной частью основных средств без биологических активов и природных ресурсов, подлежащих отдельному учету на соответствующих счетах 131, 141, «Плана счетов» бухгалтерского учета. В то же время в экономической науке применяется общепринятое определение «Основные средства» или его отождествленность, - «Основные фонды».



Как видим, термин «Земля, строения и оборудования» не обеспечивает полное классификационно-структурное содержание определения «Основные средства» и ведет к применению в единой системе экономических наук двух терминов, выражающих, как бы, «одно» понятие. Таким образом, применение в бухгалтерском учете термина «Земля, строения и оборудования», в качестве понятия «Основные средства», приводит к размежеванию его в этом определении от других экономических наук. Поэтому автор придерживается позиции использования, в качестве общего понятия, термин «Основные средства» со структурно-классификационным подразделением на: земля, строения и оборудования; биологические активы; учитываемые на отдельных счетах бухгалтерского учета.<sup>[1]</sup> Природные ресурсы относятся к отдельной группе долгосрочных активов хотя по определению ученых России они учитываются в составе основных средств <sup>[2]</sup>

Основные материалы составляют вещественную основу изготавливаемой продукции. Вспомогательные материалы применяются для придания продукции определенного вида (лаки, краски и др), используются в производственном процессе для соединения отдельных деталей (клей, нитки и др). Деление материалов на основные и вспомогательные условно, поскольку одни и те же материалы в одном производстве могут быть основными, а в другом вспомогательными.

**Полуфабрикаты**, это предметы труда, прошедшие определенные производственные циклы, но подлежат дальнейшей обработке, с целью доведения их в готовую продукцию. Они могут быть покупными и собственного производства.

**Топливо** используется для создания определенного технологического режима. Они подразделяются на двигательное, используемой для приведения в действие двигателей (бензин, дизельное топливо и др), технологическое, используемое для создание технологического режима (уголь, мазут, газ и др), хозяйственно-отопительные (газ, мазут и др.).

### **3.3. Источники образования активов (имущества) организации, как объекты бухгалтерского учета**

Имущество организации, используемое для осуществления ее хозяйственной деятельности, формируется за счет определенных источников. Этими источниками являются капитал организации и его обязательства.

*Собственный капитал* определен в национальном стандарте 2 по бухгалтерскому учету «Отчет об изменениях в капитале» как стоимость активов организации за вычетом его обязательств. Капитал организации формируется за счет инвестируемого источника и источников, созданных организацией в процессе его хозяйственной деятельности. Инвестируемый источник составляет оплаченный уставный капитал организации. Созданные же организацией источники в процессе его хозяйственной деятельности, образуют эмиссионный доход, обратно выкупленный капитал, капитальные резервы и нераспределенная прибыль.

*Уставный капитал* представляет собой величину собственного капитала как источник совокупности собственных внеоборотных и оборотных активов предприятия. Иначе говоря, это совокупность средств, вложенных собственниками предприятия или его участниками (акции, паи), отраженных в учредительных документах, зарегистрированных в установленном законодательном порядке. Его размер определяется уставом предприятия, поэтому называется Уставным капиталом.

Оплаченный уставный капитал, есть оплаченная собственниками часть уставного капитала организации.

Эмиссионный доход представляет собой сумму превышения фактической стоимости реализации акций над ее номинальной стоимостью.

Обратно выкупленный капитал (акции), это собственные акции акционерного общества, выкупленные обратно с целью их полного аннулирования или повторного размещения на рынке ценных бумаг.

Капитальные резервы – часть заработанного капитала, которая создается на определенные цели и не подлежит распределению между собственниками (акционерами). Сюда относятся: резерв по переоценке, резерв по курсовым разницам, резерв по законодательству, резерв по уставу и прочие резервы.

Нераспределенная прибыль является частью собственного капитала, заработанная и накопленная в результате эффективной деятельности организации с начала ее деятельности. Характеризуя величину капитала, сформированного в итоге эффективной деятельности организации, акционеры (собственники имущества) устанавливают реальную доходность вложений в данное акционерное общество, оценивают деятельность руководства предприятия и тем самым получают возможность учесть определенные риски, связанные с инвестициями.

Показатель нераспределенной прибыли является основанием для объявления годовых дивидендов. Принимая решение о распределении прибыли отчетного года, акционеры определяют размер дивидендов, часть отчислений в капитальные резервы (резерв по уставу, резерв по законодательству и прочие резервы), предусмотренные в учредительных документах и соответственно учетной политике организации. Отчислений на погашение убытков прошлых лет и части нераспределенной прибыли, остающейся в ее распоряжении и предназначенную для финансирования деятельности предприятия. Она направляется на финансовое обеспечение расширения производства, внедрение новой техники и технологии, приобретение нового имущества (нематериальных активов, основных средств, материально-производственных запасов и др.). Непокрытый убыток, представляет собой отрицательный результат деятельности организации. Он является следствием потерь выраженных в денежной форме, уменьшения материальных и денежных ресурсов в результате превышения

расходов от обычной (операционной) и прочих видов деятельности организации, однако они могут быть образованы также под влиянием внешних обстоятельств экономической среды. На сумму непокрытых убытков уменьшается величина собственного капитала организации.

### **3.4. Хозяйственные процессы и их результаты, как объекты бухгалтерского учета**

Каждая организация выполняет определенную хозяйственную деятельность, - производственную, коммерческую и др. Исходя из этого, они являются хозяйствующими субъектами.

Деятельность хозяйствующего субъекта производственного назначения, направлена на производство определенной продукции, необходимой для потребления в обществе. С этой целью эти предприятия выполняют такие хозяйственные процессы как снабжение (заготовление), производство и реализация продукции. Коммерческие организации занимаются доведением товаров до потребителя и ее реализацией.

В соответствии с выполнением своей финансово-хозяйственной деятельности, хозяйствующие организации совершают определенные хозяйственные операции. Таким образом, финансово-хозяйственная деятельность организаций состоит из совокупности выполняемых хозяйственных операций. Хозяйственные операции являются результатом выполнения поставленной цели хозяйствующим субъектом.

Под хозяйственной операцией понимается действие, отражающее хозяйственные факты, то есть соответствующие поступления товарно-материальных ценностей на предприятие, отпуск и отгрузка продукции покупателям и, соответственно, их реализация, различного рода расчеты по таковым и другим операциям, как расчеты по оплате труда, расчеты с бюджетом, внебюджетными учреждениями, дебиторами и кредиторами, результаты хозяйственной деятельности предприятия, операции, определяющие состав и размещение имущества, а так же источники их образования. Посредством совершаемых хозяйственных операций в сфере снабжения, производства и реализации, подвергаются изменениям как имущества предприятия, так и капиталы и обязательства. При этом операции могут затрагивать только

изменения имущества организации, или только источников их образования, или же имущества и источников их формирования одновременно. Значит, хозяйственные операции по своему экономическому содержанию различны.

Каждая хозяйственная операция подлежит бухгалтерскому учету. При этом основным условием учета хозяйственных операций, является их правильное документальное оформление. Как видим, хозяйственные операции являются объектом бухгалтерского учета. Исходя из этого, оформленные бухгалтерскими документами хозяйственные операции подлежат учетной регистрации по мере их совершения, оценке, в части изменений имущества организации, группировать и систематизировать их в необходимом направлении. Таким образом, хозяйственные операции подвергаются выполняемым бухгалтерским процедурам, в результате которых из совокупности совершенных хозяйственных операций, отраженных в учете формируется учетная информация, характеризующая отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности организации. И так, из учтенных данных отдельных хозяйственных операций формируется система показателей финансово-хозяйственной деятельности организации, которые обобщаются и отражаются в балансе и отчетности организации за соответствующий отчетный период.

Хозяйственные операции совершаются не разрозненно, а в подчинении выполняемым хозяйственным процессам снабжения, производства и реализации. И так, различают хозяйственные операции снабженческого, производственного и реализационного назначения. Исходя из систематизации хозяйственных операций в соответствии с выполняемыми хозяйственными процессами, объектами бухгалтерского учета становятся сами эти выполняемые процессы заготовления, производства и реализации.

Процессы хозяйственной деятельности являются объектами бухгалтерского учета в их глобальном масштабе. Совершение этих процессов осуществляется в результате выполняемых хозяйственных операций,

приводящих в движение средств участвующих в этих процессах, производятся определенные затраты, материальные, денежные и трудовые, которые в отдельности являются объектами бухгалтерского учета.

Так, в процессе снабжения предприятие приобретает и осуществляет доставку приобретенных средств, складировует их. Следовательно, объектами бухгалтерского учета здесь являются заготавливаемые средства в качестве машин, оборудования, приспособлений, инструментов, материалов, которые в отдельности, и соответственно, в совокупности являются объектами бухгалтерского учета. Приобретенные ценности оплачиваются, следовательно, объектом учета здесь выступают и оплаченные денежные средства.

Предприятие несет расходы, связанные с доставкой и складированием заготовленных ценностей, - трудовые в качестве погрузочно-разгрузочного характера, транспортные, - за доставку и др., которые так же являются объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, в процессе снабжения объектами бухгалтерского учета являются как заготовленные ценности и их движение, а так же расходы, связанные с их доставкой и складированием, в совокупности составляющие объект учета процесса снабжения.

В процессе производства осуществляется определенный технологический процесс, где производятся соответствующие расходы в качестве трудовых, материальных и денежных, в результате чего выпускается готовая продукция. Следовательно, объектами бухгалтерского учета здесь выступают как отдельные виды произведенных расходов, так и выпущенная продукция, в совокупности составляющие объект учета процесса производства.

Произведенная продукция предназначена для потребления в обществе. С этой целью данная продукция подлежит реализации, для чего организации осуществляют процесс реализации. В данном процессе отгружается или отпускается продукция покупателю, являющийся объектом учета. В

соответствии с отгрузкой и реализацией предприятие несет определенные расходы, рекламного, упаковочно-складского и транспортировочного характера, в результате чего осуществляются денежные, материальные и трудовые расходы, являющиеся объектами бухгалтерского учета. В результате реализации продукции предприятие получает денежные средства, выступающие также как объект учета. Таким образом, отгруженная и реализованная продукция, полученные денежные средства, а так же возникшая дебиторская задолженность покупателей в результате несвоевременного платежа и произведенные расходы и полученные, в совокупности составляют объект учета процесса реализации.

Объектом бухгалтерского учета является также результат хозяйственной деятельности организации, выступающий как финансовый результат от реализации продукции в качестве полученной прибыли или образованного убытка. Данный финансовый результат выявляется в процессе реализации и поэтому в экономической жизни считается как результат реализации продукции. Несмотря на выявление финансового результата в процессе реализации, она формируется во всех трех процессах, - в снабжении как экономия произведенных заготовительных расходов, в процессе производства экономия произведенных затрат и снижение производственной себестоимости продукции, в процессе реализации экономии коммерческих расходов и соответственно снижения полной себестоимости, приводящие формированию финансовых результатов.

Формируемые результаты отдельных хозяйственных процессов не учитываются, как отдельные финансовые результаты, а выявляются и соответственно контролируются как составные элементы финансовых результатов деятельности организации. Объектом бухгалтерского учета является финансовый результат деятельности организации. При этом учитывается прибыль и соответственно процесс его распределения, убыток и источники его покрытия.



### 3.5. Метод бухгалтерского учета

Под методом той или иной науки или определенной человеческой деятельности понимается совокупность способов и приемов, посредством которых осуществляется его предмет. Применяемые эти способы и приемы подчиняются определенной закономерности. Основу этой закономерности составляет закон диалектики, изучающий все в пространстве, во времени, в зависимости от определенных обстоятельств, в изменении и т.д.

Исходя из вышеизложенного, каждая наука для осуществления своего предмета пользуется определенными способами и приемами. Таким образом, и бухгалтерскому учету присущи свои способы и приемы. Эти способы и приемы, составляющие элементы метода, вытекают из сущности предмета данной науки. Совокупность этих элементов метода должен достоверно отражать действительность содержания предмета данной науки. Таким образом, содержанию предмета определенной науки соответствуют конкретные элементы метода.

Методом бухгалтерского учета является совокупность способов и приемов, обеспечивающие сплошное, непрерывное наблюдение за совершающимися хозяйственными фактами, взаимосвязанное отражение и обобщение объектов бухгалтерского учета с целью получения необходимой учетной информации, характеризующей хозяйственно-финансовую деятельность организации за определенный период.

Как известно, объектами бухгалтерского учета являются имущества (средства) организации, источники их образования, а также хозяйственные процессы, состоящие из отдельных операций. Совершение этих операций, приводят в действие и соответственно изменению состояния этих средств и источников их образования. Следовательно, в соответствии с этими изменениями необходимо применять, определенные способы и приемы для

их учета, поскольку предметом бухгалтерского учета является именно учет этих средств, источников их образования и хозяйственных процессов.

Для учета соответствующих изменений в составе имущества предприятия и источников их образования необходимо, прежде всего, определенное наблюдение за совершающимися хозяйственными операциями. Такое наблюдение в бухгалтерском учете осуществляется посредством документации.

*Документация* является способом сплошного и непрерывного наблюдения за совершаемыми фактами финансово-хозяйственной деятельности организации. Следовательно, документация обеспечивает сплошной характер и непрерывность ведения бухгалтерского учета.

На предприятиях ежедневно совершаются многочисленные хозяйственные операции, оформляемые документами. Многочисленность составленных документов не позволяет по их данным наблюдать и осуществлять контроль за состоянием отдельных видов имущества предприятия и источников их образования, получать в определенный момент необходимую информацию.

Для осуществления руководства деятельностью предприятия необходима не только такая разрозненно отраженная в документах информация об изменении состояния имущества и источников их образования и совершаемых хозяйственных операциях, а систематизированная сгруппированная по соответствующим видам имущества, т.е. об основных средствах, предметах труда (отдельных видах товарно-материальных ценностей) денежных средств, средств в расчетах, источников их образования, т.е. отдельных видов капитала, обязательств, а также о совершаемых хозяйственных процессах, состоящих из отдельных операций.

С целью такой экономической группировки, обеспечивающей получение необходимой информации, для осуществления учета и контроля за их

состоянием и движением, а также осуществления управления за совершаемыми хозяйственными процессами, и операциями в бухгалтерском учете данные документов систематизируются и отражаются на применяемых счетах.

*Счета бухгалтерского учета* применяются для группировки и учета соответствующих объектов учета, исходя из их экономической однородности. На счетах учитываются наличие и изменение определенных объектов бухгалтерского учета в стоимостном выражении. Систематизация и отражение состояния и изменений имущества предприятия, а также и источников их образования в результате совершаемых хозяйственных операций на счетах, осуществляется посредством двойной записи.

*Двойная запись* является способом взаимосвязанного отражения хозяйственных операций на счетах. Такая взаимосвязь вызывается характером самих выполняемых хозяйственных операций. Так, получение денег из расчетного счета в кассу, приводит к увеличению денег в кассе и уменьшению их на расчетном счете, - что определяется их взаимосвязью. В соответствии с такой взаимосвязи увеличения денег в кассе и уменьшения на расчетном счете, в результате совершенной данной хозяйственной операции, необходимо их учитывать, соответственно, исходя из двойственности изменений, - увеличения денег в кассе и уменьшения на расчетном счете. Данная операция отразится на двух счетах, двойной записью на счете касса и расчетный счет. Таким образом, счета и двойная запись применяются для текущей экономической группировки состояния и изменения имущества предприятия, источников их образования, а так же отдельных хозяйственных процессов. Таким образом, на счетах группируясь, систематизируются, накапливаются и, обобщаясь получают сводные показатели хозяйственной деятельности предприятия, по отдельным хозяйственным процессам, а так же о состоянии и движении средств и их источников.

Если документация, оформляя совершаемые хозяйственные факты обеспечивает непрерывно бухгалтерский учет информацией о совершаемых фактах финансово-хозяйственной деятельности организации, то отражение на счетах входящей информации документов, путем их группировки и таким образом систематизации информации, обеспечивает выход исходной бухгалтерской информации, необходимой внутренним пользователям учетной информации, а также для составления баланса и отчетности по организации в целом.

Хозяйственные операции отражаются на счетах в стоимостном выражении. Следовательно, для учета имущества предприятия на счетах бухгалтерского учета необходимо выразить их в денежном выражении. Для этой цели необходимо их оценить.

**Оценка есть** измерение учитываемых имуществ в денежном выражении. Оценка имущества осуществляется, исходя из затрат произведенных на соответствующий объект учета, являющиеся базой для исчисления ее фактической себестоимости, а, следовательно, базой ее оценки.

Все элементы метода бухгалтерского учета взаимосвязаны между собой и взаимозависимы один от другого и применяются в определенной совокупности последовательности и взаимообусловленности. Совокупность элементов метода бухгалтерского учета определяется тем, что эти элементы не могут быть применены исключением какого либо из них. Так, без документации хозяйственных операций, являющейся первоначальным источником информации и придающей ей юридическую силу, невозможно отражение их на счетах. Минуя группировку и систематизацию хозяйственных операций на счетах не представляется возможность составления баланса и отчетности и т.д.

Последовательность применяемых элементов вытекает из самой сущности этих элементов и их соответственного применения для учета

движения и изменения состояния средств и их источников, а также последовательного осуществления их группировки и систематизации на счетах, обобщения их в балансе и составления отчетности. Так, совершенная хозяйственная операция, приводящая в движение имущество организации и источники их образования оформляется документами. Документация представляет первичную информацию о хозяйственных операциях в носителях учетной информации. Базируясь на показатели этих носителей учетной информации, хозяйственные операции отражаются на счетах в сгруппированном виде. Отражение на счетах хозяйственных операций осуществляется в денежном выражении. Для этой цели данные документов, выраженные в натуральных и трудовых измерителях оцениваются в стоимостном выражении посредством элемента метода, - оценки. Записи на счетах осуществляются не просто, а взаимосвязано, посредством двойной записи, исходя их содержания хозяйственной операции, в результате чего они систематизируются по экономическому содержанию, на соответствующих счетах бухгалтерского учета обеспечивающей составление баланса и отчетности с целью получения необходимых показателей, характеризующих определенные стороны деятельности организации.

Взаимобусловленность элементов метода заключается в том, что каждый предшествующий элемент метода обуславливает (требует) применение последующего метода поочередности. Так, минуя документацию невозможно отражать совершенные хозяйственные операции на счетах, поскольку именно они являются носителями учетной информации, базой для последующих записей этих операций на счетах, с целью их группировки и систематизации, без чего, по данным документов, составление баланса и отчетности практически представляется невозможным. Следовательно, документация обуславливает необходимость применения счетов, для чего параллельно обуславливается стоимостное измерение учитываемых объектов. Отражение на счетах совершенных хозяйственных операций,

обуславливает группировку и систематизацию движения средств и источников их образования, создает ясное представление об их состоянии, о совершенных процессах и их затратах и в конечном итоге об их результатах, по данным которых возможно составление баланса и отчетности, чем характеризуется результат деятельности организации за определенный период, месяц, квартал и год.

Таким образом, счета бухгалтерского учета, выполнив свою миссию, обуславливают применение метода баланс и отчетность, чем завершается цикл ведения бухгалтерского учета.

Одновременно, хозяйственные операции, оформленные документами, с целью отражения их на счетах в стоимостном выражении, обуславливают необходимость применения метода оценка и калькуляция.

## **ГЛАВА 4**

### **БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС**

#### **4.1. Бухгалтерский баланс, его сущность, роль и значение**

Хозяйственная деятельность производительных организаций состоит из процесса снабжения, производства и реализации. Осуществление этих процессов достигается в результате выполняемых отдельных хозяйственных операций, приводящих к кругообороту хозяйственных ресурсов. Для получения обобщенного представления о деятельности организации, необходимо иметь информацию о состоянии его средств и источников их образования.

Под состоянием средств понимается общее наличие хозяйственных средств и источников их образования на определенный момент. Таковым моментом является момент составления бухгалтерского баланса организации. Бухгалтерский баланс есть способ обобщенного отражения и экономической группировки состояния имущества организации в стоимостном выражении

по их видам и источникам их образования, в соответствующей структуре на определенный момент.

Балансовое обобщение имущества организации и источников их образования вытекает из их двойственности. Так, если обратить внимание на экономическую сущность средств (имущества) предприятия и источников их образования, то увидим, что при этом рассматриваются одни и те же средства, но с различных точек зрения, - с одной стороны по их составу, т.е. из каких видов средств состоит имущество предприятия (основные средства, материалы, готовая продукция, денежные средства и др.), а с другой стороны, - за счет каких источников образованы эти же средства. Такое определение дает основание, что между этими средствами и источниками их образования существует определенное равенство.

Исходя из этого, если отразить средства (имущество) предприятия в таблице с одной стороны, а источники их образования (капитал и обязательства) с другой, то мы получим равенство, называемое балансом.

Несмотря на единство и в то же время двойственный характер состава средств и источников их образования и вытекающая отсюда взаимосвязь между ними, в балансе, выражаемом в виде таблицы, они отражаются отдельно. Для этой цели баланс строится в форме таблицы, состоящей из двух частей. В одной части баланса отражается состав средств и их размещение, а в другой источники образования и их целевое назначение.

Каждый элемент баланса, отражающий отдельные виды средств или их источников называется статьей баланса, - такие, как «Нематериальные активы», «Запасы», «Нераспределенная прибыль», «Уставный капитал», и др.

Слово баланс, - латинского происхождения, и состоит из двух слов: *bis* – дважды и *lanx* – чашка весов, что буквально *bislanx* – означает двучашие, равенство. Она характеризуется двумя чашками весов, находящихся равновесии. Исходя из этого итоги его общих сторон обозначают словом

баланс, - в этом понятии, как равенство, весы. В последующем слово баланс начало свое применение во французском, английском, русском языках.

В целом бухгалтерский баланс, есть количественное отражение и качественная характеристика средств (имущества) предприятия с одной стороны и источников их образования с другой на определенный момент.

Количественное отражение средств и их источников означает объединение в бухгалтерском балансе разных объектов учета в едином денежном выражении.

Качественная характеристика означает структурную характеристику, т.е. удельный вес отдельных статей баланса в процентном отношении к валюте (итогу) баланса.

В балансе имущество организации группируется и комплексно обобщается по составу и размещению с одной стороны и источникам формирования и целевому назначению с другой. Такая система обобщения имущества предприятия обеспечивает управленческий аппарат предприятия информацией для управления их состоянием, структуры, движения, рационального использования и руководства его деятельностью. Необходимость такой информации определяется тем, что для нормального и оперативного руководства деятельностью предприятия необходимы, прежде всего сведения о том, какими средствами располагает предприятие, обеспечивающее ее нормальную деятельность, за счет каких источников, т.е. собственных (капитала) или заемных (обязательств) образованы эти средства, поскольку обеспеченность предприятия собственными средствами, определяющее уровень ее финансовой состоятельности, имеет важное значение.

Поскольку в балансе состав имущества предприятия и источники их образования сгруппированы по экономическому содержанию, это так же создает базу для изучения их сущности, выраженных в обобщенном денежном измерении.



Баланс позволяет осуществлять наблюдение и соответственно контроль за состоянием имущества и их использованием в организации, а так же за источниками формирования этих средств их изменением, определить ее имущественное состояние.

Отражая состояние имущества организации и соответственно источников их образования, на конец отчетного периода, баланс одновременно характеризует сложившееся их состояние в результате совершенной финансово хозяйственной деятельности за данный отчетный период. Это означает, что баланс представляет собой отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации содержащий необходимую, важнейшую информацию об имуществе организации и их источниках. Именно поэтому баланс представляется как главная форма №1 в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Все статьи баланса отражаются на состояние начала и конец отчетного периода. При этом статьи баланса заполняются на основании счетов Главной книги.

Исходя из того, что бухгалтерский баланс содержит информацию о стоимости ресурсов собственного капитала и обязательств, тем самым характеризует финансовое положение организации на отчетную дату. Его показатели применяются как внутренними (собственники, руководство), так и внешними пользователями финансовой отчетности (инвесторами, налоговыми органами, банками, поставщиками и др.) для экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

В соответствии со статической трактовкой баланса, имущество организации характеризуется способностью покрытия обязательств, что в определенной степени обуславливает защиту интересов кредиторов.

Исходя из той роли и значения бухгалтерского баланса, отражающего фактическое, обобщенное состояние имущества организации по их составу и источникам образования, - как капитал и обязательства, широко

используемом в составе финансовой (бухгалтерской) отчетности, используемого внутренними и внешними пользователями как информационная база анализа состояния имущества и управления ею,

## **4.2. Виды бухгалтерских балансов**

Необходимость отражения сведений, характеризующих финансовое и имущественное состояние организации на определенную дату в бухгалтерском балансе с целью наилучшего удовлетворения экономических интересов внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности, привело к составлению многочисленных, отличительных между собой видов балансов.

При составлении таких разновидных балансов независимо от признаков их группировки необходимо соблюдение определенных требований, к которым относятся:

- отражение показателей баланса в едином денежном измерителе;
- соблюдение принципа непрерывности деятельности организации как основное условие, определяющее принцип оценки статей баланса;
- отражение имущества организации и их источников обособленно от

## **4.3. Структура (строение) бухгалтерского баланса, его содержание**

Структура (строение), это определенное понятие, раскрывающее состав изучаемого объекта, состоящее из отдельных элементов, раскрывающих ее сущность.

Как было определено, баланс принят для обобщения средств (имущества) и источников их образования. Исходя из этого строение баланса определяется в форме с разделением его на две части. В одной части отражаются средства (имущества) предприятия по их составу и размещению и называется «Актив» баланса, а в другой источники образования этих

средств (капиталы и обязательства) и их целевое назначение, - «Пассив» баланса.

Деление баланса на «актив» и «пассив» общепринято в международной практике бухгалтерского учета. Это подтверждается применением термина «актив» и «пассив» во Франции, Италии, Германии, России и др. В балансах Англии и Ирландии пассив баланса отражается формулировкой «финансируется» (financedby).

Название «Актив» исходит из того, что отражаемые здесь средства действующие, активные, и участвуют в хозяйственных процессах, в особенности в процессе производства, где создается общественный продукт. Исходя из этого, есть основания называть их активами, а сторону баланса где они отражаются активом баланса.

Под активами, отраженными в активе «баланса», понимаются (имущество) организации определяющие их функционирование, действие, т.е. действие основных средств в деятельности организации, нематериальных активов, финансовых вложений, материальных ценностей, денежных средств, находящихся в кассе, на расчетном и прочих счетах, дебиторской задолженности и др. При этом определяются функции каждого из видов этих средств.

Активы представляют собой экономические ресурсы организации. От соответствующего состава, размещения и использования этих экономических ресурсов зависит в дальнейшем формирование финансовых результатов хозяйственной деятельности, а, следовательно, финансовая состоятельность организации. Следовательно, название стороны баланса актив, отражающий состояние средств и их размещение не случайно, а экономически обоснованно.

Собственные источники выступают в качестве капитала, предприятия. Заемные источники раскрываются в качестве обязательств предприятия перед другими юридическими и физическими лицами.

Имущество организации в активе, а источники их образования в пассиве отражаются в систематизированном виде, исходя из их экономического содержания в статьях баланса.

Статьей баланса считается показатель актива и пассива баланса характеризующая стоимость отдельных видов имущества организации и источников их образования.

Статья баланса является его основным элементом. Статьи не расчленяются на какие либо составные части и только в определенных статьях отражаются соответствующие виды средств (имущества) или источники их образования, т.е. отдельные виды капиталов и обязательств предприятия. Таким образом, статья является неделимым, составным элементом бухгалтерского баланса. Каждой отдельной статье в балансе присваивается отдельный соответствующий код. Кодовые обозначения имеют важное значение, поскольку они облегчают организацию ведения учета и обеспечивают автоматизированную обработку экономической информации, в частности обобщение данных балансовых статей отдельных предприятий. Экономическое содержание тех или иных видов средств или источников их образования определяет их отношение к той или иной группе и, собственно статье баланса. Так все виды машин, оборудования, зданий, сооружений относятся к этой группе средств труда и отражаются в статье «Земля строения и оборудования». Данное экономическое содержание ограждает отражение в данной статье других видов средств не относимых в данную группу и не подлежащих отражению в данной статье материалов, товаров, малоценных предметов и др.

Все виды ценностей, используемые в производстве, в ходе осуществления технологического процесса, - сырье, материалы, топливо и др. и играющие вспомогательную роль (тара, тарные изделия и др.), являющиеся запасами для последующего их использования, за период их поступления, сгруппированы, оценены в стоимостном выражении и отражены в балансе в

статье «Запасы». Или в статье «Краткосрочные кредиторские задолженности» должны отражаться задолженности поставщикам по полученным товарно-материальным ценностям, выполненным работам и услугам, обязательства перед персоналом по оплате труда и другие виды краткосрочных кредиторских задолженностей.

Структура (строение) бухгалтерского баланса в международной практике определяется в двух формах:

1. Горизонтальной, - когда слева таблицы отражается актив, а с права - пассив баланса;
2. Вертикальный, - последовательное расположение актива и пассива и соответственно разделов и статей по вертикали.

Балансы разных стран различаются по структуре и содержанию. Так, структура горизонтального баланса, к которому относится «старый» азербайджанский баланс, определяется как:

Активы = капитал + обязательства

американского Активы = обязательства + капитал (вертикальный)

английского Активы – обязательства = капитал (вертикальный)

В новом Азербайджанском балансе систематизированном по своему строению в соответствии с рекомендациями МСФО и принятым НСБУ, активы определены последовательно в соответствии с их ликвидностью по возрастанию, т.е. в начале отражены в первом разделе менее ликвидные активы под названием «Долгосрочные активы», а затем во втором разделе более ликвидные, - Краткосрочные активы», которым противостоят источники их образования, отраженные по степени отношения их к покрытию собственных активов, т.е. в начале в третьем разделе отражены источники собственных средств – «Капитал», затем источники заемных средств (обязательства), - в начале длительного срока их гашения, в четвертом, - «Долгосрочные обязательства», а в пятом, малого срока их гашения, - «Краткосрочные обязательства».

Как видим, данный баланс также формируется как

Активы = Капитал + Обязательства.

Отсюда можно сделать вывод, что, формулировка старого и нового Азербайджанского баланса одинакова. Различие заключается в их горизонтальном и вертикальном строении с одной стороны и систематизации статей активов и пассивов в соответствующие разделы, исходя из их экономического содержания.

На практике ведения бухгалтерского учета и составления отчетности нашей республики в настоящее время применяется новый баланс, базируемый на применяемых в практике ведения бухгалтерского учета Англии, России, Франции, США и других странах. В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности он построен односторонним форматом первого и второго уровня. На первом уровне представлены статьи актива, охватывающие все имущество организации, а на втором, статьи пассива, определяющие источники их образования сгруппированном по экономическому содержанию.

Статьи актива данного баланса, систематизированы и сгруппированы в двух разделах, исходя соответственно из их экономического содержания и отражены в порядке возрастания степени их ликвидности. При этом в первом разделе представлены наименее ликвидные активы под заглавием «Долгосрочные активы», а во втором, активы с более высокой степенью ликвидности, - «Краткосрочные активы».

Пассив баланса, - «Капитал» и «Обязательства» определен тремя разделами, расположенными в соответствии со сроками погашения долгов, - от более срочных к менее срочным. В третьем разделе отражены собственные источники образования средств организации под названием «Капитал». В четвертом разделе представлены обязательства долгосрочного характера под названием «Долгосрочные обязательства». В пятом разделе охвачены

обязательства организации, носящие краткосрочный характер под названием «Краткосрочные обязательства».

Особенностью и соответственно преимуществом данного баланса является то, что сгруппированные в отдельные статьи баланса активы организации и источники их образования закодированы двухзначными цифрами соответствующими коду группы счетов по «новому» плану счетов, объединяющего группу счетов с трехзначными кодами, Такое соответствующее кодирование статей баланса и плана счетов намного упрощает и облегчает составление данного баланса.

Кодовые обозначения используются для автоматизированной обработки информации балансов отдельных организаций, их свода и выведения необходимых показателей по соответствующим отраслям народного хозяйства и в целом по народному хозяйству.

Данный баланс по полноте включаемых показателей, базируется на балансе-нетто. Несмотря на то, что «старый» баланс так же соответствует балансу нетто, однако здесь отражены соответствующие регулирующие статьи, хотя они не включаются в валюту баланса. В «новом» же балансе вообще отсутствуют регулирующие статьи, что освобождает его от громоздкости, сокращает его объем, улучшает структуру, упрощает и облегчает его, - он становится более доступным пользователям финансовой отчетности.

Полная структура баланса, бухгалтерской (финансовой) отчетности представлена в следующем виде:

### **Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2014**

<b>Номер раздела / статьи</b>		<b>Ссылки на примечания</b>	<b>2014</b>	<b>2013</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>

<b>АКТИВЫ</b>			
<b>1</b>	<b>Долгосрочные активы</b>		
10	Нематериальные активы	5 000	5 000
11	Земля строения и оборудования	56 000	60 000
12	Инвестиции в недвижимое имущество		
13	Биологические активы		
14	Природные ресурсы		
15	Инвестиции, учетные по методу долевого участия		
16	Отложенные налоговые активы		
17	Долгосрочные дебиторские задолженности		
18	Долгосрочные финансовые активы	7 000	7 000
19	Прочие долгосрочные активы		
	<b>Итого долгосрочные активы</b>	68 000	72 000
<b>2</b>	<b>Краткосрочные активы</b>		
20	Запасы	50 000	28 000
21	Краткосрочные дебиторские задолженности	1 000	2 000
22	Денежные средства и их эквиваленты	24 000	31 000
23	Прочие краткосрочные финансовые активы		
24	Прочие краткосрочные активы		
	<b>Итого краткосрочные активы</b>	75 000	61 000
	<b>Всего активов</b>	143 000	133000
<b>КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
<b>3</b>	<b>Капитал</b>		
30	Оплаченный номинальный (уставный) капитал	74 000	74 000
31	Эмиссионный доход		
32	Обратно выкупленный капитал (акции)		
33	Капитальные резервы	13 000	13 000
34	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	9 000	9 000
	<b>Итого капитал</b>	96 000	96 000
<b>4</b>	<b>Долгосрочные обязательства</b>		
40	Обязательства, создающие долгосрочные процентные затраты		
41	Долгосрочные оценочные обязательства		
42	Отложенные налоговые обязательства		
43	Долгосрочные кредиторские задолженности		
	<b>Итого долгосрочные обязательства</b>		
<b>5</b>	<b>Краткосрочные обязательства</b>		



50	Обязательства, создающие краткосрочные процентные затраты		16 000	12 000
51	Краткосрочные оценочные обязательства			
52	Обязательства по налогам и прочим обязательным платежам		11 000	6 000
53	Краткосрочные кредиторские задолженности		20 000	19 000
54	Прочие краткосрочные обязательства			
	<b>Итого краткосрочные обязательства</b>		47 000	37 000
	<b>Итого обязательства</b>		47 000	37 000
	<b>Итого капитал и обязательства</b>		143 000	133000

Показатели статей актива баланса создают возможность оценить их как имущество организации, составляющий производственный потенциал, определить масштабы ее деятельности. Исходя из этого статьи, отражающие имущество организации систематизированы и размещены в порядке убывания срока их использования с одной стороны и убывания их ликвидности с другой. Ликвидность есть способность активов быть реализованными в течение определенного периода без потери стоимости. Ликвидными считаются краткосрочные вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги, займы другим организациям и др. на срок менее 12 месяцев, срочное погашение которых по учетной или близкой к ней цене является более вероятным.

Исходя из этого, в первом разделе актива этого баланса, под названием «Долгосрочные активы» отражаются средства, участвующие в хозяйственном обороте организации более 12 месяцев.

Так, по статье «Нематериальные активы» отражается их наличие по остаточной стоимости плюс капитализация затрат связанных с ними. При этом они могут быть внесены учредителями в счет вкладов их в уставный капитал, получены безвозмездно, приобретены за плату. Показатели данной статьи определяют по данным дебетовых остатков счетов 101 «Нематериальные активы – Стоимость» и 103 «Капитализация затрат

связанных с нематериальными активами», за минусом кредитового остатка счета 102 «Нематериальные активы – Амортизация».

По статье «Земля, строения и оборудования» отражается их остаточная стоимость плюс капитализация затрат по ним, исходя из данных счетов 111 и 113 данных счета 112 «Земля, строение и оборудование – Амортизация».

По статье «Инвестиции в недвижимое имущество» отражается недвижимое имущество по остаточной стоимости по данным дебетового остатка счета 121 за вычетом кредитового остатка счета 122.

По статье «Биологические активы» отражаются эти активы по остаточной стоимости по данным дебетового остатка счета 131, за вычетом кредитового остатка счета 132.

По статье «Природные ресурсы», так же отражаются эти ресурсы по остаточной стоимости, по данным дебетового остатка счета 141, за вычетом кредитового остатка счета 142.

По статье «Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия» отражается совокупность произведенных инвестиций в зависимые и совместные предприятия, как сумма данных дебетовых остатков счетов 151 и 152.

По статье «Отложенные налоговые активы» отражаются совокупность отложенных налоговых активов по налогу на прибыль и прочих отсроченных налоговых активов по данным дебетовых остатков счетов 161 и 162.

По статье «Долгосрочные дебиторские задолженности», отражаются совокупность долгосрочных дебиторских задолженностей покупателей и заказчиков, дочерних предприятий, основного управленческого персонала, задолженности по договорам строительства, по аренде, по процентам и прочие дебиторские задолженности, как совокупность дебетовых остатков счетов 171-177.

По статье «Прочие долгосрочные финансовые активы» отражаются совокупность долгосрочных инвестиций, учитываемые до погашения,

выданных долгосрочных займов, прочих долгосрочных инвестиций, за вычетом корректировочных сумм в связи с уменьшением стоимости прочих долгосрочных финансовых вложений как сумма дебетовых остатков счетов 181, 182 и 183, за вычетом корректировочной суммы остатка счета 184.

Статья «Прочие долгосрочные активы» охватывают суммы произведенных расходов будущих отчетных периодов, выданных долгосрочных авансов и прочих долгосрочных активов, отраженных как дебетовые остатки счетов 191, 192 и 193.

**Второй раздел** актива баланса называется «Краткосрочные активы», где отражаются денежные средства организации и их эквиваленты, а так же более ликвидные активы.

Здесь по статье «Запасы» отражаются совокупность активов, экономическое содержание которых обуславливают запасы, формируемые на определенные цели. К ним относятся, прежде всего, материальные запасы, подлежащие использованию в производственном процессе, производственные затраты, осевшие в незавершенном производстве, воплотившее в себя материальные запасы, перенесенную часть основных средств использованных в процессе их производства и стоимости затраченного труда на их производство, затраты, произведенные на незавершенные строительные работы, по договорам на строительные работы, готовая продукция, выступающая в качестве запаса для формирования объема и ассортимента подлежащей отгрузке покупателям продукции, запасы товаров, прочие активы, удерживаемые для реализации и прочие запасы, за минусом из всей совокупности запасов корректировочно-уменьшенную стоимость запасов. При этом информационной базой расчетов являются остатки счетов 201-208.

По статье «Краткосрочные дебиторские задолженности» отражаются совокупность дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, дочерних предприятий, основного управленческого персонала,

задолженности по аренде, по договорам строительства, по процентам и прочие дебиторские задолженности за вычетом корректировки по сомнительным долгам. Показателями расчетных данных, являются остатки счетов 211-218.

По статье «Денежные средства и их эквиваленты» отражаются совокупность остатков денежных средств в кассе, на расчетном счете, прочих счетах в банке, денежные переводы в пути, а также эквивалентов денежных средств. Эти данные составляют остатки счетов 221-225.

По статье «Прочие краткосрочные финансовые активы» отражается совокупность краткосрочных инвестиций, удерживаемых для реализации, краткосрочных инвестиций, удерживаемых до погашения, выданных краткосрочные займы, прочих краткосрочных инвестиций за минусом корректировочной суммы, связанной с уменьшением стоимости прочих краткосрочных финансовых активов. Информационной базой расчетов являются остатки счетов 231-235.

По статье «Прочие краткосрочные активы» отражается совокупность возмещаемого налога на добавленную стоимость, расходов будущих отчетных периодов, выданных краткосрочных авансов, подотчетных сумм, прочих краткосрочных активов, определенных как сумма дебетовых остатков счетов 241-245.

**Третий раздел** баланса объединяет собственные источники формирования средств организации, в состав которого входят различные по своему экономическому содержанию, порядку формирования и использованию источника финансирования деятельности организации.

Первой статьей данного раздела баланса является главный источник образования собственных средств организации, - «Оплаченный номинальный (уставный) капитал», формируемый в начальном этапе взносами учредителей (участников) в уставный капитал в соответствии с учредительскими документами. По статье «Обратно выкупленный капитал» отражается

стоимость акций, выкупленных обратно с целью их полного аннулирования или повторного размещения на рынке ценных бумаг, отраженных по счету 321.

По статье «Эмиссионный доход» отражается информация, отраженная по кредиту счета 311 «Эмиссионный доход», показывающая сумму полученного дохода от выпуска в обращение ценных бумаг, как сумма превышения цены реализации акции над их номинальной стоимостью.

По статье «Резерв по капиталу» отражаются совокупность резервов произведенных на эти цели, - таких, как резерв по переоценке, резерв по курсовым разницам, резерв по законодательству, резерв по уставу и прочие резервы, как кредитовые остатки счетов 331-335.

По статье «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток) отражаются совокупность таких прибылей, как чистая прибыль в отчетном периоде, корректировки по прибыли, связанные с изменениями в учетной политике и значительными ошибками, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет, за вычетом объявленных дивидендов, учтенные по счетам 341-344.

**В четвертом разделе «Долгосрочные обязательства»** отражаются непогашенные суммы заемных средств, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

По статье «Обязательства, создающие долгосрочные процентные расходы» отражаются непогашенные обязательства по долгосрочным банковским кредитам, долгосрочные кредитов для работников, долгосрочные конвертируемые займы, долгосрочные займы, обратно выкупленные привилегированные акции, имеющие ограниченный срок обращения, долгосрочные обязательства по финансовой аренде, обязательства, создающие долгосрочные процентные расходы дочерними (зависимыми) предприятиями, обязательства, создающие прочие долгосрочные процентные

расходы. Информационной базой этих обязательств являются кредитовые остатки счетов 401-408, относящихся к статье 40.

По статье «Долгосрочные оцененные обязательства» отражаются совокупность долгосрочных пособий и обязательств, связанные с уходом с работы, долгосрочных гарантийных обязательств, долгосрочных юридических обязательств и прочих долгосрочных оцененных обязательств. Информационной базой этих обязательств, подлежащих отражению в балансе являются кредитовые остатки на конец отчетного периода счетов 411-414.

По статье «Отложенные налоговые обязательства» отражаются отложенные налоговые обязательства по налогу на прибыль и прочие отложенные налоговые обязательства, как их остатки по кредиту счетов 421 и 422.

По статье «Долгосрочные кредиторские задолженности» отражаются долгосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам, дочерним (зависимым) предприятиям, по строительным договорам, прочие долгосрочные кредиторские задолженности по процентам, прочие долгосрочные кредиторские задолженности, показанные как кредитовое сальдо счетов 431-435.

По статье «Прочие долгосрочные обязательства», отражаются долгосрочные пенсионные обязательства, доходы будущих отчетных периодов, полученные долгосрочные авансы, долгосрочные целевые финансирования и поступления, другие долгосрочные обязательства, показанные как кредитовые остатки счетов 441-445.

**В пятом разделе «Краткосрочные обязательства»** отражаются суммы заемных средств и кредиторской задолженности, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По статье «Обязательства, создающие краткосрочные процентные расходы», - краткосрочные банковские кредиты для работников, краткосрочные конвертируемые займы, краткосрочные займы, обратно

выкупленные привилегированные акции (краткосрочные), имеющие ограниченный срок обращения, краткосрочные обязательства, создающие процентные расходы дочерним (зависимым) предприятиям, обязательства, создающие прочие краткосрочные процентные расходы как совокупность кредитовых остатков счетов 501-507.

По статье «Краткосрочные оцененные обязательства» отражаются краткосрочные пособия и обязательства, связанные с уходом с работы, краткосрочные гарантийные обязательства, краткосрочные юридические обязательства, планы по участию в прибыли и планы по пособиям и другие краткосрочные оцененные обязательства, как совокупность кредитовых остатков счетов 511-515.

По статье «Обязательства по налогам и прочим обязательным платежам», отражаются налоговые обязательства, обязательства по социальному страхованию и обеспечению и прочие обязательные платежи и обязательства как сумма кредитовых остатков счетов 521-523.

По статье «Краткосрочные кредиторские задолженности», отражаются краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам, краткосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым) предприятиям, обязательства перед персоналом по оплате труда, кредиторская задолженность учредителям по выплате дивидендов, задолженность по аренде, по строительным договорам, по процентам и прочие кредиторские задолженности не нашедшие отражения по другим статьям. Совокупность этих задолженностей определяется как сумма кредитовых остатков счетов 531-538.

По статье «Прочие краткосрочные обязательства», отражаются краткосрочные пенсионные обязательства, доходы будущих отчетных периодов, полученные краткосрочные авансы, краткосрочные целевые финансирования и поступления, прочие краткосрочные обязательства.

Совокупность этих обязательств определяется как сумма кредитовых остатков счетов 541-545.



#### **4.4. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций**

Как было отмечено выше - баланс составляется на определенный момент деятельности предприятия. Между тем, деятельность предприятия продолжается, совершаются определенные операции отдельных хозяйственных процессов. Эти хозяйственные операции приводят к изменениям в балансе, поскольку в результате совершения операций происходят изменения в состоянии средств или источниках их образования. Так, приобретение материалов от поставщиков приводит к увеличению материальных ценностей на складе предприятия, одновременно возникает обязательство перед поставщиками по оплате стоимости, полученных материалов. Оплата стоимости полученных материалов, в свою очередь, приводит к уменьшению денежных средств на расчетном счете и уменьшению задолженности поставщикам, т. е. обязательств.

Отпуск материалов на производство покажет их потребление в производственном процессе, в результате чего увеличиваются затраты на производство и уменьшаются материалы на складах. Таким образом, как видим, в результате совершаемых хозяйственных операций, вызывается движение средств, приводимое к изменениям в балансе. Такие изменения многочисленны, исходя из многочисленности и разнообразности самих хозяйственных операций. Рассмотрим некоторые разнообразные виды хозяйственных операций, приводящих к изменениям в балансе<sup>1</sup>. Произошедшие изменения отражены в балансе по соответствующим статьям с указанием номера операции и суммы.

1. Получены в кассу из расчетного счета деньги на хозяйственные нужды 3000 манат. В результате данной хозяйственной операции

---

<sup>1</sup> Исходя из наглядности отражения состояния средств и их источников в горизонтальном двухстороннем балансе и соответственно доступности и восприимчивости, примеры изменения в балансе отражены в форме старого баланса

увеличиваются деньги в кассе, что приводит к увеличению статьи касса, на 3000 манат, одновременно уменьшаются деньги на расчетном счете, следовательно, уменьшается статья баланса расчетный счет на ту же сумму 3000 манат. Как видно, изменения происходят в составе хозяйственных средств, т. е. внутри актива баланса. При этом одна статья актива, «Касса» увеличивается, а другая – «Расчетный счет» уменьшается на одну и ту же сумму 3000 манат, в результате которого итог баланса не меняется и балансовое равновесие сохраняется. Такого рода операции приводят к перегруппировке средств, отраженных в соответствующих статьях баланса. Такие изменения в балансе можно выразить формулой  $A+C-C=P$ , где

А – актива баланса

П – пассива баланса

С – сумма хозяйственной операции, приводящая к изменениям в балансе.

2. Получены материалы от поставщиков, стоимость не оплачена на сумму 6 000 манат. Данная операция приводит к увеличению материалов на складе, в результате чего увеличится один из средств, отраженных в активе баланса предприятия, т. е. статья актива «Материалы» на данную сумму 6000 манат. Одновременно с этим увеличатся обязательства предприятия перед поставщиками в части оплаты стоимости, полученных материалов, т.е. статья пассива баланса, «Расчеты с поставщиками». Следовательно, данная операция показывает поступление средств, в результате чего увеличивается статья актива баланса «Основное производство» в части «Материалы» и статья пассива «Расчеты с кредиторами по товарам, выполненным работами и услугам» на одну и ту же сумму 6 000 манат. В результате данной операции увеличивается валюта баланса на ту же сумму 6 000 манат, а балансовое равновесие сохраняется. Подобные изменения в балансе можно выразить формулой  $A+C=P+C$ .

**Отражение происшедших изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций.**

**Бухгалтерский баланс:**

1	Состав средств и их размещение. Актив	Сумма	Источники образования и их целевое назначение. Пассив	Сумма
1	Земля ,строения и оборудования	60 000	Уставный капитал	74 000
2	Нематериальные активы	5 000	Резерв по переоценке	6 000
3	Долгосрочные финансовые активы	7 000	Резерв по законодательству	7 000
4	Материальные запасы 2) +6 000 5) -8 000	15 000	Прибыль	9 000
5	Производственные затраты 5) +8 000	4 000	Краткосрочные кредиты банков	12 000
6	Готовая продукция	6 000	Прочие краткосрочные кредиторские задолжности.	3 000
7	Касса 1) +3 000	1 000	Обязательствапо оплате труда 4) -4 000	11 000
			Налоговые обязательства 4) +4 000	4 000
8	Расчетный счет 1) -3 000 3) -5 000	30 000	Обязательства по социальному страхованию	2 000
9	Товары отгруженные	3 000	Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам 3) -5 000 2) +6 000	5 000
10	Краткосрочные дебиторские задолжности покупателям.	2000		
	Баланс	133 000	Баланс	133 000

3. Оплачен счет платежное требование поставщика за полученные материалы 5 000 манат. В результате данной операции уменьшаются денежные средства на расчетном счете предприятия, следовательно, приводит к уменьшению статьи актива «Расчетный счет» на сумму 5 000 манат. Вместе с тем уменьшаются обязательства перед поставщиками на данную сумму, следовательно, уменьшается статья пассива «Расчеты с кредиторами по товарам, работам и услугам». Таким образом, в результате совершенной данной хозяйственной операции уменьшается статья актива и статья пассива, что приводит к уменьшению валюты баланса на данную сумму 5 000 манат, а

балансовое равновесие сохраняется. Такие изменения в балансе можно выразить формулой  $A-C=П-C$ .

4. Произведены удержания налогов с работников предприятия 4 000 манат. В результате этой операции происходит уменьшение обязательств предприятия по расчетам перед работниками на сумму 4 000 манат, а следовательно уменьшается статья пассива «Расчеты по оплате труда». При этом увеличивается обязательство перед бюджетом по удержанным налогам от сотрудников, что приводит к увеличению статьи баланса «Расчеты с бюджетом» на данную сумму 4 000 манат. Следовательно, данная операция приводит к изменениям внутри пассива баланса - увеличивается одна статья «Расчеты с бюджетом» и уменьшается другая статья «Расчеты по оплате труда» на одну и ту же сумму 4 000 манат, в результате валюта баланса не меняется и балансовое равновесие сохраняется.

Подобные операции приводят к перегруппировке источников формирования средств организации, отражаемые в изменениях статей пассива, что можно выразить формулой  $A=П+C-C$ .

5. Отпущены материалы на нужды основного производства 8000 манат. Данная операция показывает уменьшение материалов на складе, что приведет к уменьшению статьи актива баланса «Материалы». Поскольку материалы израсходованы на основное производство, это приведет к увеличению статьи «Незавершенное производство» в активе баланса. Изменения произошли внутри актива, увеличилась одна статья, уменьшилась другая, итог баланса не изменяется и балансовое равновесие сохраняется.

Таким образом, происходящие изменения в балансе, в результате совершаемых многочисленных хозяйственных операций, сводятся к четырем типам:

- приводящие к изменениям внутри актива баланса
- приводящие к изменениям актива и пассива баланса в сторону увеличения

- приводящие к изменениям актива и пассива в сторону уменьшения
- приводящие к изменениям внутри пассива баланса.

Изменения в балансе, не влияющие на его валюту (I и IV операции) называются пермутациями. Изменения же, влияющие на валюту баланса, как в сторону увеличения (II операция), так и уменьшения (III операция) называются модификациями.

При всех этих изменениях, не зависимо от того изменяется ли валюта баланса или нет, балансовое равновесие сохраняется. Все эти изменения сводятся к четырем типам. В литературе определяется определенная последовательность этих типов операций. На наш взгляд нет необходимости определять такую последовательность, поскольку совершаемые хозяйственные операции не систематизируются в такие группы или типы, исходя из определенных признаков. Следовательно, эти типы необходимо называть исходя из влияния на изменения в балансе, т. е. приводящие воизменение внутри актива баланса, актива и пассива в сторону увеличения или уменьшения, внутри пассива.

Каждая хозяйственная операция затрагивает две статьи баланса. Это связано с тем, что каждый отдельный вид средств имеет определенный источник образования. Исходя из этого, изменения средств может происходить за счет других средств или же за счет соответствующего источника. В то же время изменения отдельных источников происходит за счет других источников или же во изменение средств предприятия в сторону увеличения или уменьшения.

Все изменения, происходящие в балансе под влиянием хозяйственных операций, необходимо учитывать. Учитывать изменения, происходящие в статьях баланса, таким образом, как отмечено в примерном балансе записью подлежащих изменению статей на определенную сумму положительными и отрицательными суммами, невозможно, поскольку после отражения нескольких операций баланс превратится в непонятность. Составлять после

каждой операции баланс с учетом изменений невозможно, так как это большая и кропотливая работа. Между тем необходимо учитывать эти изменения.

Учет изменений средств предприятия и источников их образования, в результате совершенных хозяйственных операций, приводящих к изменениям отдельных статей баланса осуществляется на счетах бухгалтерского учета, подлежащих рассмотрению в следующей главе.

Изменения в балансе, происходящие под влиянием хозяйственных операций, можно проследить по балансовому уравнению, называемого капитальным. Данное уравнение исходит из балансового обобщения имущества организации, т.е. его активов и источников их образования, выступающих в качестве собственных капиталов и обязательств, т.е. его пассивов.

Сущность балансового обобщения (баланса) заключается в равенстве суммы составных частей имущества предприятия, источникам их образования. Таким образом, балансовое обобщение можно выразить формулой:

$$A=K+O \text{ или что же } A=P, \text{ где}$$

$A$  – актив баланса, - имущество (средства) организации;

$P$  – пассив баланса, - источники образования средств;

$K$  – капитал организации (собственные источники образования средств);

$O$  – обязательства организации (заемные источники образования средств).

Обе стороны вышеуказанного уравнения всегда находятся в состоянии равенства (баланса). Исходя из данной формулы можно определить размер капитала за счет которого образованы собственные средства (имущество) организации  $K=A-O$ . Данное собственное имущество составит из совокупного имущества организации освобожденного от обязательств. Исходя из этого данное уравнение называют капитальным уравнением, а

полученный капитал собственным капиталом, отражающим размер собственного или чистого имущества. Это уравнение показывает величину активов организации и соответственно участие собственников и кредиторов организации в формировании капитала. Это соотношение определяет финансовую устойчивость организации.

Совершаемые хозяйственные операции, отражающие факт финансово-хозяйственной деятельности организации влияют на абсолютное состояние данного уравнения, однако его равенство не нарушается.

Так, одни операции изменяют структуру имущества (операция №1 и №5), т.е. одни виды имущества увеличиваются, другие уменьшаются, в результате чего не изменяется итог баланса, и, таким образом, балансовое равновесие не нарушается. К таким операциям, приводящим к изменениям внутри актива, которые видоизменяют состав хозяйственных средств (например деньги на расчетном счете превращаются на купленные материалы) или их размещение, относятся операции по погашению дебиторской задолженности, - т.е. поступление денег от дебиторов, на расчетный счет (увеличиваются деньги на расчетном счете, уменьшается дебиторская задолженность); отпуск материалов на производство, (увеличиваются затраты на производство и уменьшаются материалы); получение готовой продукции с производства (увеличивается готовая продукция, уменьшаются затраты на производство); и др. Такие операции не влияют на валюту баланса, его финансовое состояние и изменения капиталов и обязательств.

Хозяйственные операции можно подразделить еще на операции, влияющие на состояние собственного капитала, т.е. приводящие к его увеличению в результате получения прибыли или уменьшению, - получения убытка. Другие приводят во изменение абсолютного состояния имущества, и обязательств организации в сторону увеличения (операция №2) и уменьшения (операция №3). В результате совершенных подобных операций изменяется абсолютное

выражение данного уравнения, поскольку изменяется итог баланса, но не нарушается балансовое равновесие, т.е. равенство данного уравнения.

К операциям увеличивающим имущество организации и его обязательств, т.е. статьи актива и пассива с одновременным увеличением валюты баланса на данную сумму, относятся операции по начислению заработной платы в результате чего увеличиваются затраты на производство, отраженные в активе баланса по статье «Незавершенное производство» и обязательства организации по оплате труда, выраженные в пассиве баланса статьей «расчеты по оплате труда»; получение материалов от поставщиков, если стоимость ее не оплачена, приводящая к увеличению статьи актива «материалы» и обязательств организации перед поставщиками в части оплаты стоимости приобретенных материалов, отраженных по статье «расчеты с поставщиками» в пассиве баланса. К ним относятся так же операции увеличения Уставного капитала за счет вкладов учредителей, привлечения сторонних инвестиций.

Операции, влияющие на изменение статей актива и пассива баланса в сторону уменьшения, показывают уменьшение имущества организации и их источников, в результате чего соответственно уменьшается валюта баланса. К таким операциям относятся оплата различного рода кредиторской задолженности с расчетного счета, - поставщикам за полученные материалы, подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги, арендодателям стоимость арендной платы, погашение полученных кредитов банка, бюджету начисленные налоги, органам социального страхования произведенные отчисления, выплату заработной платы из кассы рабочим и служащим, дивидендов акционерам и учредителям.

Операциям, которые приводят к изменениям внутри пассива (операция №4), в результате которого видоизменяются источники образования средств, т.е. капиталы и обязательства, относятся такие, как отчисление от прибыли остающейся в распоряжении организации в резерв по уставу, в результате чего



увеличивается резерв по уставу и уменьшается прибыль; начисление дивидендов от чистой прибыли акционерам или другим собственникам – учредителям, в результате которого уменьшается чистая прибыль и увеличивается задолженность перед акционерами, учредителями или другими собственниками; удержания налогов с работников организации, в результате чего уменьшается задолженность организации работникам по начисленной заработной плате и возникает задолженность, т.е. обязательство перед бюджетом по удержанным налогам, подлежащим перечислению в бюджет.

В таком теоретическом выражении балансового обобщения имущества организации, его капитала и обязательств, определяется практическое определение сущности влияния отдельных хозяйственных операций на изменение собственного капитала совершением финансовых фактов (операций) по получению прибыли и убытка в результате хозяйственной деятельности организации. Это должно настораживать руководителя организации и его главного бухгалтера к контролю за совершаемыми хозяйственными операциями, с целью недопущения образования убытков, приводящих к уменьшению собственного капитала. В соответствии с этим каждую операцию необходимо предварительно анализировать с позиции ее влияния на финансовый результат деятельности организации.

## ГЛАВА 5.

### СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

#### 5.1. Счета бухгалтерского учета, строение и назначение

В предыдущей главе было раскрыто, что совершаемые хозяйственные операции в организациях, с целью выполнения производственной деятельности, приводят в движение ее имущество (средств) и источники их образования, в результате чего, они совершают определенный кругооборот. В процессе совершения кругооборота происходит изменение состояния этих средств (имущества) организации и источников их образования, отраженных в балансе. Причем, происходит не просто изменение (увеличение и уменьшение) этих средств и источников их образования, а превращение одних видов имущества в другие. Так, приобретение материалов с последующей оплатой их стоимости денежными средствами с расчетного счета, приводит к увеличению материалов в организации и уменьшению денежных средств на расчетном счете. При этом, одновременно денежные средства организации превращаются в материальные ценности. Использование материалов в производстве приводит к уменьшению материалов и увеличению затрат на производство, результатом которого является выпущенная из производства готовая продукция. Следовательно, происходит превращение материалов в готовую продукцию. Готовая продукция реализуется, в счет получения денег на расчетный счет, происходит увеличение денежных средств на расчетном счете и уменьшение готовой продукции в результате чего, готовая продукция превращается в денежные средства.

Таким образом, в результате совершаемых хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций, имущества организации и источники их образования не только изменяются, т.е. увеличиваются или уменьшаются, а видоизменяются, превращаясь один в другой и, в конечном итоге, совершают

кругооборот. Замкнутый круг превращения одних средств в другой, называется оборотом средств.

Оборот в бухгалтерском учете, представляет собой замкнутый цикл выраженный в стоимостном соизмерении процесса кругооборота хозяйственных средств и источников их образования, определяемый как итог отдельных сумм выражающих изменение этих средств за определенный период. При этом каждая отдельная сумма этих изменений представляет собой стоимостную оценку хозяйственных фактов экономической деятельности данной организации.

Все эти хозяйственные операции, оформленные надлежащим образом бухгалтерскими документами, приводят к соответствующим изменениям отдельных статей баланса, которые необходимо учитывать с целью осуществления последующего контроля за этими изменениями состояния имущества организации и источников их образования.

Для управления и контроля за состоянием и движением имущества организации и изменениями источников их образования, а так же совершаемыми хозяйственными процессами необходимо их учитывать. Для всей этой цели в бухгалтерском учете применяются счета.

Счета представляют собой двухстороннюю таблицу, где осуществляют бухгалтерские записи совершенных хозяйственных операций, в результате которых подвергаются изменениям состояние имущества организации и источники их образования. Левая сторона данной таблицы называется дебет, а правая – кредит. Если в левой стороне (дебет) записывается увеличения, то в правой (кредит) уменьшения – или наоборот, т.е. увеличения в правой, а уменьшения в левой в зависимости от характера счетов и принадлежности данного счета к определенной группе счетов, - учитывающих средства организации и их размещение или же учитывающие источники их образования и целевое назначение, а так же совершаемые хозяйственные процессы.

Само деление счетов на две части, левую называемую дебет и правую, - кредит, связано с двойственным характером изменений средств (имущества) организации и источников их образования, т.е. увеличением и уменьшением их в результате совершенных хозяйственных операций. Учет этих изменений в односторонней таблице в определенной последовательности привело бы к путанице при подсчетах. Исходя из этого, с целью облегчения подсчета этих изменений, принят для использования двухсторонний счет, с целью отражения увеличений на одной, а уменьшений на другой стороне, с последующим определением фактического состояния средств, т.е. их конечных остатков на определенный момент.

Упрощенную (учебную) форму бухгалтерского счета, можно представить в следующем виде:

Дебет	Кредит

Счет применяемый в бухгалтерском учете организации, содержит как в правой, так и в левой стороне ряд дополнительных колонок, необходимых для отражения, порядковых номеров показывающих последовательность, дату, хронологию, номер операции в соответствии с ее регистрацией журнале регистрации и др. способствующих удобству отражения записей, их обобщения и получения необходимой информации.

Для организации учета состояния отдельных видов средств, их источников и совершаемых хозяйственных процессов, на каждый отдельный объект, открывается отдельный счет, с указанием названия или шифра учитываемого объекта. Так, для учета состояния и движения материалов, открывается счет 10 «Материальные запасы», денежных средств в кассе, - счет 50 «Касса», уставного капитала предприятия, - счет 301 «Номинальный(уставный) капитал», расчетов с работниками предприятия по оплате труда», - счет 70 «Задолженность персоналу по оплате труда», счет 20

«Производственные затраты», учета реализованной готовой продукции, - счет 46 «Продажа» и т.д.

Открытие отдельного счета на каждую отдельную группу экономически однородных хозяйственных средств, т.е. имущества организации и их источников образования, а так же совершаемые хозяйственные процессы, обеспечивает систематизацию их учета.

Счета, применяемые в бухгалтерском учете в организациях Республики Азербайджан представлены в Плане счетов бухгалтерского учета утвержденного Министерством финансов Азербайджанской Республики.

Применение отдельными организациями счетов для учета отдельных видов средств и источников их образования, не предусмотренных в плане счетов не разрешается. Организации имеют право, для обеспечения специфических особенностей организации бухгалтерского учета, вытекающих из особенностей организации производства и ее технологии, применять в соответствии с ее учетной политикой отдельные аналитические счета в разрезе синтетических счетов предусмотренных в счетном плане.

Предприятиям и организациям разрешается также применять разработанный сокращенный рабочий план счетов на базе единого плана счетов принятой ее учетной политикой. С помощью счетов в бухгалтерском учете осуществляется непрерывное текущее наблюдение и контроль за движением и состоянием имущества предприятия, изменением источников их образования и осуществляемыми хозяйственными процессами, состоящие из отдельных операций.

Применение счетов в бухгалтерском учете связано с тем, что первичная информация, отраженная в бухгалтерских документах, о движении средств и изменении источников их образования очень мала по своей емкости и может быть использована только на стадии оперативного управления хозяйственными фактами которых они характеризуют. Между тем, в целях управления деятельностью организации, необходимо систематизированное

отражение состояния и движения имущества организации, изменения источников их образования, т.е. капитала и обязательств, а так же совершаемые хозяйственные операции и выявление взаимосвязи между этими операциями. Для этой цели необходимо обрабатывать эту первичную информацию, отраженную в документах. Способом обработки этих первичных данных отраженных в документах, является отражение их на счетах бухгалтерского учета.

Данная необходимость вытекает так же из за многочисленности совершаемых хозяйственных операций и соответственно составленных документов, затрудняющих использование документов в управлении состоянием и движением имущества и изменением источников их образования. Исходя из этого, осуществляют группировку и систематизацию движения средств, их источников и совершаемых хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций. При этом осуществляется вторичная регистрация совершенных хозяйственных фактов, первично оформленные документами на счетах бухгалтерского учета.

Использование счетов для учета является одним из приемов и способов бухгалтерского учета. Бухгалтерские счета определяются как способ группировки, систематизации и отражения в стоимостном выражении движения средств, изменения источников их образования и хозяйственных процессов состоящих из отдельных операций. При этом, необходимо определить еще имеющееся различие между отдельными счетами. Смотри на счета под этой призмой, видим еще нечто иное в дополнение к сказанному. Счета являются способом классификации средств и их источников, поскольку каждый отдельный счет призван для учета отдельных видов имущества, их источников исходя из их экономического содержания.

Исходя из того, что на отдельных счетах учитываются и осуществляемые процессы, следовательно, в этих счетах формируются экономические показатели, характеризующие хозяйственную деятельность организации.

Следовательно, независимо от техники регистрации хозяйственных операций и отражения их данных, счета являются способом классификации, отражения и соизмерения показателей хозяйственной деятельности организации.

Функции счетов зависят от экономического содержания учитываемого объекта. В результате изменения экономического содержания учитываемого объекта или процесса хозяйственной деятельности, меняется сущность данного счета и соответственно выполняемые функции.

Счета обеспечивают единую систему бухгалтерского учета во всех организациях и предназначены для получения учетно-экономической информации обобщенной в разной степени, в соответствии с необходимостью. Они обеспечивают системность бухгалтерского учета.

Таким образом, разрозненно совершенные хозяйственные операции оформленные бухгалтерскими документами с целью учета подвергнутых изменениям имущества организации и источников их образования, с целью их соответствующей систематизации и группировки – исходя из этих изменений отражения их в учете в стоимостной оценке и осуществления текущего контроля над ними, записываются на счетах бухгалтерского учета.

## **5.2. Счета, применяемые для учета имущества организации и источников их образования**

Счета открывают на основе баланса, (расчлененных его данных, - конечных остатков закрытых счетов прошлого отчетного периода) поскольку в нем отражены состояние средств и источников их образования на конец прошлого (начало текущего) отчетного периода. Данные баланса представляют собой остатки средств и их источников, которые необходимо записать на счетах с тем, чтобы отразить их состояние на начало отчетного периода. Эти остатки подлежащие записи на счетах, называются «сальдо» и обозначаются на счетах буквой «С». Слово «сальдо» - итальянского происхождения, означающее «расчет» показывает разницу между дебетовым и кредитовым оборотами счетов. В данном случае сальдо показывает расчет произошедших изменений в составе средств, источников их образования и хозяйственных процессов в результате совершаемых операций, отражаемых по дебету или кредиту соответствующих счетов, и их разницу.

Исходя из того, что счета открываются на основе баланса, поэтому все счета, по отношению к балансу подразделяются на две основные группы:

1. Счета учитывающие хозяйственные средств, т.е. имущество предприятия, отражаемые в активе баланса, как активы организации и поэтому называются активными счетами.

2. Счета учитывающие источники образования средств, отраженные в пассиве баланса, - называемые пассивными.

И так, счета имеют две стороны, левая называется дебет, а правая, - кредит и бывают двух видов – активные и пассивные. Исходя из этого принято, остаток средств, т.е. имущества организации, отражающий их состояние на данный момент в соответствии с их отражением в балансе записывать в дебет активного счета, а остаток источников их образования, т.е. капитала и обязательств в кредит соответствующего пассивного счета.



Исходя из данного принципа, принято также правило записи изменения состояния средств и источников их образования, а также отдельных хозяйственных процессов совершаемых в организации на счетах бухгалтерского учета. В соответствии с этим принято:

- в активных счетах увеличение средств в результате совершаемой хозяйственных операций записывать в дебет активного счета, а их уменьшение в кредит данного счета;

- в пассивных счетах, наоборот, увеличение источников образования средств, т.е. капиталов и обязательств записывать в кредит соответствующего пассивного счета, а их уменьшение в дебет данного счета.

Схема отражения остатков и движения имущества организации в активных счетах представлена в следующем виде

#### Строение активного счета

Д <sup>Г</sup>	Наименование учитываемого объекта (счета)	К <sup>Г</sup>
С <sub>Н</sub> . сальдо начальное		Уменьшение средств (-)
Увеличение средств (+)		
О.Д. – дебетовый оборот		О.К. кредитовый оборот
С <sub>к</sub> сальдо конечное		

По активным счетам сальдо конечное определяют по формуле

$$C_k = C_n + O.D. - O.K$$

Где С<sub>к</sub> – сальдо конечное

С<sub>н</sub> – сальдо начальное

ОД – оборот по дебету счета

ОК – оборот по кредиту счета

#### Строение пассивного счета

Д <sup>Г</sup>	Наименование учитываемого объекта	К <sup>Г</sup>
Уменьшение источников образования средств		С <sub>Н</sub> – сальдо начальное
О.Д. – оборот дебетовый (-)		Увеличение источников образования средств
		ОК – оборот кредитовый (+)
		С <sub>к</sub> – сальдо конечное

$$C_K = C_H + OK - OD$$

$C_K$  – сальдо конечное

$C_H$  – сальдо начальное

OK – оборот кредитовый

OD – оборот дебетовый

В активных счетах сальдо как начальное, так и конечное обязательно дебетовое или равняется нулю.

В пассивных, сальдо начальное и конечное кредитовое или равно нулю.

Как было отмечено, счета открываются в соответствии с экономическим содержанием учитываемых объектов имущества, т.е. активов и источников их образования, т.е. пассивов в соответствии с чем они объединяются в единое целое, (а в балансе в статьи баланса) и отражаются на отдельных указанных счетах. Однако, исходя из того, что экономическое содержание носит двойственный характер определяемое делением имущества организации по составу и размещению и источникам их образования и, порою это экономическое содержание становится двусмысленным, но не разделяемым. Исходя из этого, наряду с активными и пассивными счетами, применяются счета двусмысленного (двойственного) содержания одновременно учитывающие средства и их источники, исходя из чего и называются активно-пассивными.

Примером активно-пассивного счета применяемого в учете нашей республики до принятия НСБУ и соответственно нового плана счетов, являлись счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» принятый для учета размещения средств организации (дебиторской задолженности) и формирования привлеченных источников образования средств (кредиторской задолженности), счет 80 «Общая прибыль (убыток)» и другие.

В новом плане счетов счет 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» расчленен на долгосрочные и краткосрочные дебиторские и кредиторские задолженности различного назначения исходя из их экономического

содержания. Таким же образом систематизированы и другие активно-пассивные счета, кроме принятого для учета финансового результата.

Так, финансовый результат, который может завершаться прибылью показывает источник образования средств организации, или убытком показывающим размещение средств. Открывать отдельные счета для учета прибыли и отдельно убытка невозможно, поскольку финансовый результат деятельности организации единый и он может переходить от одного состояния в другое, т.е. в одном месяце может завершаться прибылью, а в другом убытком. Исходя из этого для учета финансового результата применяется один счет 801 «Общая прибыль (убыток)», который в соответствии с его экономическим содержанием активно-пассивный, имеющий одно сальдо дебетовое, показывающее убыток, или кредитовое показывающее прибыль. Одновременно образованная прибыль в процессе хозяйственной деятельности отражается по кредиту данного счета, а убыток в дебете. Таким образом при формировании прибыли данный счет пассивный, а образовании убытка, отражаемого как дебетовое сальдо, - активный. Таким же активно-пассивным счетом является 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

### **5.3. Порядок записи хозяйственных фактов на счетах бухгалтерского учета**

Запись хозяйственных фактов на счетах осуществляется с целью отражения изменений происшедших в результате их совершения в составе средств и источниках их образования, а также затрат в хозяйственных процессах. Для этой цели в начале отчетного периода открывают счета бухгалтерского учета по данным баланса на конец предшествующего отчетного периода и расчлененных его данных, - конечных остатков (сальдо) счетов за предшествующий период. Счет считается открытым и готовым для записи хозяйственных операций после записи в них начальных остатков. При этом могут быть использованы счета, не имеющие остатков.

Хозяйственные операции записываются на счетах, исходя из их содержания. Содержание хозяйственных операций определяет происшедшие изменения, т.е. увеличения или уменьшения в составе средств организации и их источниках образования (капиталов, обязательств) или же показывает произведенные затраты в совершенных хозяйственных процессах и полученные результаты.

Для того, чтобы записать на счетах, движение средств организации и изменения источников их образования происшедшие в результате совершения определенной хозяйственной операции необходимо:

- 1) по содержанию данной операции установить эти изменения, т.е. определить, что произошло в результате данной операции, - какие виды средств или их источников увеличились или уменьшились;

- 2) необходимо уточнить счета на которых необходимо записать эти изменения, поскольку эти увеличения и уменьшения средств и их источников должны быть отражены именно на тех счетах, которые предназначены для учета данных объектов, в составе которых произошли эти изменения;

3) определить принадлежность этих счетов к активным или пассивным счетам;

4) придерживаясь общепринятого правила, что:

- в активных счетах увеличение записывается в дебет счета, а уменьшение в кредит;

- в пассивных счетах, наоборот, - увеличение источников образования средств записывается в кредит счета, а их уменьшение в дебет;

- записать хозяйственную операцию на счетах.

С целью уточнения сказанного откроем счета на основе вышеуказанного баланса, запишем в них начальные остатки и отразим совершенные хозяйственные операции, которые оказали влияние на изменение статей баланса.

Первая операция гласит о поступлении денежных средств в кассу из расчетного счета на сумму 3000 манат.

Данная операция показывает увеличение денежных средств в кассе на сумму 3000 манат, и одновременное уменьшение денег на расчетном счете на ту же сумму 3000 манат. Данная операция привела к изменениям внутри актива баланса, - итог баланса не изменился.

Определим счета, на которых необходимо записать происшедшие изменения. Для учета движения денег в кассе, в плане счетов принят счет 50 «Касса», а денежных средств на расчетном счете принят счет 51 «Расчетные счета в банке».

Установим принадлежность этих счетов к активным или пассивным счетам. Оба эти счета учитывают имущество организации в качестве денежных средств, отражаемых в активе баланса. Следовательно, они оба являются активными счетами. Исходя из установленного правила, что в активных счетах увеличение записывается в дебет, а уменьшение в кредит активного счета, данную операцию необходимо записать в дебет счета 221

«Касса» и кредит счета 223 «Расчетные счета в банке» равной суммой 3000 манат.

Раскроем содержание второй операции, которая гласит:

Получены материалы от поставщиков, стоимость не оплачена в сумме 6000 манат. Определяем, что в результате данной операции увеличились материалы на складе организации, а поскольку стоимость их не оплачена, образовалась задолженность поставщикам на данную сумму 6000 манат. Следовательно, необходимо отразить в учете увеличение материалов и задолженности поставщикам на сумму 6000 манат. Для учета движения материалов в плане счетов бухгалтерского учета применяется счет 10 «Материалы», а для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, счет того же наименования 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам», на которых следует записать эти изменения.

Счет 201 «Материальные запасы», относится к числу счетов учитывающих имущество предприятия и поэтому является активным. Что касается счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам», то он относится к числу счетов, учитывающих обязательства предприятия по расчетам. Следовательно, этот счет является пассивным.

Таким образом, увеличение материалов необходимо записать в дебет активного счета 201 «Материальные запасы», в сумме 6000 манат, а увеличение задолженности поставщикам в кредит пассивного счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» суммой 6000 манат.

Содержание третьей операции гласит: Оплачен с расчетного счета счет платежное требование поставщиков за полученные материалы 5000 манат.

Данная операция показывает выбытие средств, поскольку уменьшаются денежные средства на расчетном счете и обязательства по расчетам как задолженность поставщикам и подрядчикам и приводит к уменьшению

статьи актива и статьи пассива на данную сумму, итог баланса уменьшится на 5000 манат, а балансовое равновесие сохранится.

Для учета денежных средств на расчетном счете, применяется счет 51 «Расчетные счета в банке», а для учета задолженности поставщикам, счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам».

Установим принадлежность этих счетов. Счет 51 «Расчетные счета в банке» принят для учета имущества организации в качестве денежных средств. Следовательно, он является активным счетом, а счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» принят для учета обязательств по расчетам. Следовательно, данный счет является пассивным.

Таким образом, уменьшение денежных средств на расчетном счете в результате данной операции, необходимо записать в кредит активного счета 223 «Расчетные счета в банке», а уменьшение задолженности поставщикам как обязательств по расчетам в дебет пассивного счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам».

Четвертая операция гласит: Удержаны налоги с заработной платы работников организации 4000 манат.

Эта операция приводит к изменениям источников образования организации, т.е. его обязательств. При этом уменьшается обязательство организации в качестве задолженности работникам по заработной плате на сумму 4000 манат и возникает задолженность перед бюджетом в равной сумме 4000 манат как обязательство подлежащее оплате удержанных налогов в сумме 4000 манат.

Определим счета, на которых будет отражаться данная операция. Для учета расчетов по оплате труда в плане счетов предусмотрен счет 70 «Задолженность персоналу по оплате труда». Данный счет пассивный, поскольку принят для учета источника образования средств организации в качестве обязательств по распределению. Что касается расчетов с бюджетом,

то для учета этих обязательств в плане счетов принят счет 68 «Налоговые обязательства». Данный счет пассивный, так как принят для учета источника образования средств организации в качестве задолженности бюджету как обязательств по распределению.

Итак, уменьшение задолженности работникам по оплате труда необходимо записать в дебет пассивного счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» в сумме 4000 манат, а увеличение задолженности бюджету, в кредит пассивного счета 68 «Налоговые обязательства» данной суммой, 4000 манат.

Таким же образом, пятая операция, - отпущены материалы на производство 8000 манат показывает уменьшение материалов, и увеличение затрат на производство. В соответствии с тем, что счет 10 «Материальные запасы», применяемый для учета движения материалов активный, необходимо записать уменьшение материалов в кредит данного счета. Одновременно увеличиваются затраты на производство, что необходимо записать по счету 20 «Производственные затраты» учитывающее произведенные затраты совершаемые в процессе производства, и является активным счетом. По дебету этого счета отражается сальдо 4000 манат показывающее размер незавершенного производства, а также затраты произведенные на производство продукции, т.е. их увеличение, а по кредиту уменьшение этих затрат, в соответствии с количеством выпущенной продукции. Следовательно, израсходованные материалы на производство следует записать в дебет счета 20 «Производственные затраты» в сумме 8000 манат.

Запишем вышеуказанные операции на счетах, открытых по данным нашего баланса.



Касса 221		Обязательства по социальному страхованию и обеспечению 522		Краткосрочные кредиты банка 501
c) 1000			c) 2000	c) 12000
1) 3000				
0) 3000				
c) 4000				
Производственные затраты		Обязательства перед персоналом по оплате труда 533		Расчетные счёта в банке 223
c) 4000		4) 4000	c) 11000	c) 30000
5) 8000		0) 4000	c) 7000	1) 3000
0) 8000				3) 5000
c) 12000				0) 8000
Материальные запасы 201				Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам 531
c) 15000	5) 8000			3) 5000
2) 6000	0) 8000			c) 5000
c) 6000				0) 5000
c) 13000				2) 6000
				0) 6000
				c) 6000
		211 Краткосрочные дебиторские задолженности покупателям 538		Прочие краткосрочные кредиторские задолженности 538
		c) 2000		c) 3000
Нематериальные активы 101		Долгосрочные, инвестиции учитываемые до погашения		Налоговые обязательства 521
c) 5000		c) 7000		c) 4000
				4) 4000
				0) 4000
				c) 8000
Товары отгруженные		Номинальный (уставный) капитал 85 301		Земля, строения и оборудования 11
c) 3000		c) 74000		c) 6000
Резерв по переоценке 331	Общая прибыль (убыток) 801	Готовая продукция 204		Резерв по законодательству 333
c) 6000	c) 9000	c) 6000		c) 7000

Как видим, совершенные хозяйственные операции в течение отчетного периода записываются на счетах по мере их совершения. Эти записи называются оборотами счетов. В конце отчетного периода эти обороты счетов подытаживаются, и таким образом, определяется итоговая сумма оборотов каждого счета по дебету и кредиту в отдельности.

По нашему примеру по счету 10 «Материальные запасы» оборот по дебету составит 6000 манат, а по кредиту 8000 манат, счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» оборот по кредиту 6000 манат, а по дебету 5000 манат, счет «Производственные затраты» по дебету 8000 манат, а по кредиту нет и т.д.

На основании данных начальных остатков и оборотов по дебету и кредиту в конце отчетного периода выявляется конечное сальдо. Для этой цели в активных счетах к начальному дебетовому сальдо прибавляют дебетовый оборот и вычитают кредитовый и получают дебетовое сальдо, которое по счету 10 «Материальные запасы» составит  $15000+6000-8000=13000$  манат. Как правило, в активных счетах сальдо дебетовое или равно нулю.

В пассивных счетах к начальному кредитовому сальдо прибавляют кредитовый оборот и вычитают дебетовый и получают кредитовое сальдо. По нашему пассивному счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» оно составит  $4000+6000-5000=5000$  манат. Сальдо в пассивных счетах кредитовое или равна нулю.

Рассчитанные таким способом конечные остатки счетов, служат основанием для составления баланса на конец отчетного периода.

## 5.4. Двойная запись на счетах и ее обоснование

Если обратить внимание на наши записи по счетам, то мы увидим, что каждая хозяйственная операция записывается на счетах дважды, по дебету одного и кредиту другого счета. Так, по нашему примеру первая операция записана в дебет счета «Касса» и кредит счета 223 «Расчетные счета в банке». Вторая операция отражена по дебету счета 201 «Материальные запасы» и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»; пятая по дебету счета «Производственные затраты» и кредиту «Материальные запасы» и т.д. Такая запись хозяйственных операций на счетах называется двойной записью. Сущность двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция, подлежащая бухгалтерскому учету отражается по дебету и кредиту разных счетов в одинаковой сумме, что определяет его контрольную функцию, заключающуюся в равенстве итогов сумм оборотов счетов

Двойная запись приводит к взаимосвязи между счетами, когда один счет взаимосвязан с другим, другой с третьим и т.д. По нашему примеру счет «расчеты с поставщиками и подрядчиками» связан со счетом «материалы», который связан со счетом «основное производство». Такая взаимосвязь превращает счета в единую систему, когда один счет не может применяться без другого, другой без третьего, третий без четвертого и т.д. Эта взаимосвязь между счетами называется корреспонденцией, а сами взаимосвязанные счета корреспондирующими.

Корреспонденция является выражением взаимосвязи между определенными счетами, возникшее в результате совершенной хозяйственной операции.

Такая взаимосвязь между счетами, возникающая в результате совершенных многочисленных хозяйственных операций, превращает применяемые счета в единую систему, где все счета взаимосвязаны между

собой, и в совокупности обеспечивают единую систему осуществления бухгалтерского учета и получения необходимой информации обеспечивающей потребности как внутренних, так и внешних ее пользователей.

Основанием двойной записи является принцип двойственности хозяйственных операций, вытекающая из самого характера имущества организации, характеризующаяся наличием самих средств и соответственно источников их образования

Принцип двойственности хозяйственных средств, т.е. расчленение и группировка их по видам с одной стороны, и источникам образования с другой, находит свое отражение в их балансовом обобщении.

Этот принцип приводит также к обоснованию двойной записи хозяйственных операций на счетах, что проявляется и отражается в дальнейшем по всему учетному циклу, т.е. охватывает все учетные процедуры, а так же бухгалтерскую отчетность. Таким образом, принцип двойственности хозяйственных средств пронизывая все учетные процедуры, обеспечивает претворение в жизнь контрольную функцию бухгалтерского учета и усиливает его действенность.

Исходя из этого совершаемые хозяйственные операции приводят к двум экономическим явлениям, уменьшению и увеличению как имущества организации, так и источников их образования, т.е. капитала и обязательств.

Причем, эти явления, если вызываются только в составе средств, при этом одни средства увеличиваются, другие уменьшаются (операция №1).

Операции, приводящие к изменениям внутри источников, так же связано с явлением вызывающим изменение только в составе источников образования средств, когда один источник увеличивается, а другой уменьшается (операция №4).

Операции, затрагивающие как имущество организации, так и их источники, приводят к их одновременному изменению, как в сторону увеличения, (операция 2) так и в сторону уменьшения (операция № 3).

Такое двойственное изменение средств и их источников проследили в обязательных изменениях в балансе двух его статей под влиянием хозяйственных операций, - изменения в составе средств (первая операция), т.е. двух статей актива баланса при котором одна увеличивается, другая уменьшается. Изменения в составе имущества и их источниках в сторону увеличения (вторая операция) когда увеличивается статья актива и статья пассива, изменения в сторону их уменьшения (третья операция) уменьшается статья актива и статья пассива. Наконец изменения внутри источников (четвертая операция) увеличивается одна и уменьшается другая статья пассива баланса.

При отражении этих изменений на счетах, фиксируются двойной записью. Например, получение денег из расчетного счета в кассу приводит к увеличению денег в кассе и уменьшению денег на расчетном счете. Здесь затрагиваются две статьи актива баланса и два активных счета. Увеличение денег в кассе записывается в дебет счета 221 «Касса», а уменьшение денег на расчетном счете, в кредит счета 223 «Расчетные счета в банке».

Во вторых, изменения средств в сторону увеличения может произойти за счет увеличения источников его образования, - как по нашему примеру поступление материалов от поставщиков. Увеличение материалов запишется в дебет активного счета 201 «Материальные запасы», а увеличение задолженности поставщикам необходимо записать в кредит пассивного счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам».

Изменения, связанные с выбытием средств, приводят к уменьшению как имущества организации, так и источников их образования. Например, из кассы выплачена заработная плата работникам. В результате данной

операции уменьшаются деньги в кассе, отражаемые по кредиту счета 221 «Касса» и уменьшается задолженность работникам по оплате их труда, - как обязательства по распределению, отражаемое по дебету пассивного счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533.

Наконец, операции приводящие к изменениям только источников формирования средств в результате которых увеличивается один вид источников за счет уменьшения другого источника образования средств (четвертая операция).

Таким образом видим, что каждая совершенная хозяйственная операция, приводит к изменениям двух объектов учета, (так же как по балансу, двух статей баланса). Одни операции приводят к изменениям только средств (имущество) организации. Другие операции изменяют средства и источники их образования в направлении увеличения средств и их источников или же их уменьшения. Четвертые приводят к изменениям только источников образования средств, т.е. капитала и обязательств организации. Исходя из этого, хозяйственные операции, затрагивающие изменения средств принадлежащих данному предприятию и источников их образования записываются на счетах двойной записью.

Таким образом, двойная запись является одним из способов метода бухгалтерского учета, который показывает вызываемое хозяйственной операцией изменения во взаимной связи, в единой сумме на дебете одного счета, учитывающего один затрагиваемый объект учета и кредита другого счета учитывающего соответственно другой затрагиваемый объект.

Двойная запись не распространяется на изменения средств не принадлежащих данному предприятию, а временно находящихся в его пользовании, а поэтому не имеющих источников образования. Например: Арендованные основные средства, или товароматериальные ценности, принятые на ответственное хранение. Поскольку эти средства не принадлежат данному предприятию, они не имеют источников образования и

поэтому в балансе не отражаются, а записываются за балансом и учитываются в забалансовых счетах. Так, для учета основных средств принадлежащие данному предприятию применяется счет «Основные средства», а для учета основных средств не принадлежащих этому предприятию применяется забалансовый счет «Арендованные основные средства». По данному счету отражается сальдо дебетовое и соответствующее их изменение, т.е. увеличение по дебету, а уменьшение по кредиту данного счета без корреспонденции с каким-либо счетом.

Принцип двойной записи хозяйственных операций подчиняется той закономерности экономических явлений, имеющие два аспекта изменений, - увеличение и уменьшение которых возмещают друг друга. Эти изменения вызываемые совершаемыми хозяйственными операциями, происходящие в двух экономически взаимосвязанных объектах бухгалтерского учета, хозяйственных средствах (имуществе) организации и источниках их образования приобретают соответственно двойственный характер. Это и обуславливает двойную запись хозяйственных операций на счетах.

Благодаря двойной записи, бухгалтерский учет становится системным, исходя из того, что хозяйственные операции группируются, а затем обобщаются в системе счетов в виде их остатков и оборотов. Вследствие этого, регистрация хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется *систематической записью*.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, осуществляется на основании составленных документов, юридически подтверждающих совершение этой операции. Исходя из этого, документы, принятые к учету бухгалтерией, подвергаются специальной бухгалтерской обработке, называемой контировкой.

Контировка является указанием отражения в бухгалтерских документах или учетных регистрах корреспондирующихся счетов, - их дебета и кредита,

связанных с выполненной конкретной операцией оформленной соответствующим документом.

Другим определением отражения взаимосвязи корреспондирующихся счетов в результате конкретного совершенного хозяйственного факта является бухгалтерская проводка.

**Бухгалтерская проводка** есть процедура установления счетов бухгалтерского учета, на которых должны быть отражены суммы изменений в составе средств и источников их образования, происшедшие в результате совершенной конкретной хозяйственной операции, с последующей регистрацией сумм этих изменений на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Таким образом, бухгалтерские проводки, которые еще называют контировками, от итальянского слова *conto*, - означающий счет, является процедурой оформления корреспонденции бухгалтерских счетов, т.е. их взаимосвязи, возникшей в результате конкретной хозяйственной операции.

Бухгалтерские проводки осуществляются различными способами в зависимости от организации бухгалтерского учета применяемых его форм и порядка регистрации документов. Так, они могут отражаться непосредственно в самих бухгалтерских документах, которыми оформлена данная хозяйственная операция. Другим вариантом отражения бухгалтерских проводок является составление мемориальных ордеров, при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета, где обобщаются данные нескольких документов отражающих одно содержание хозяйственных операций. Наконец, бухгалтерские проводки могут отражаться в ведомостях, журналах, книгах, реестрах, где регистрируются хозяйственные операции оформленные соответствующими бухгалтерскими документами.

На практике бухгалтерского учета с целью сокращения бухгалтерских записей и улучшения организации учетно-вычислительных работ, применяется составление бухгалтерских проводок систематизированных в



единое, нескольких однотипных операций одной бухгалтерской проводкой. Для этой цели их данные систематизируются, группируются в группировочных ведомостях, разработочных таблицах, на которые оформляется один мемориальный ордер при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета или же соответственно при других формах.

На практике применяются различные виды осуществления двойной записи на счетах в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета. Исходя из этого различают совмещенные и разобщенные виды счетных записей корреспондирующихся счетов. При этом, наиболее прогрессивным видом записей является совмещенная, применяемая в прогрессивной форме бухгалтерского учета, - в журнально ордерной. Здесь двойная запись концентрируется в одном учетном регистре, - журнале ордере, по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетами различных счетов с которым он взаимосвязан. Запись осуществляется одной записью на стыке колонки кредита данного счета с колонкой, где отражен дебет корреспондирующего счета. Этим достигается с одной стороны наглядность двойной записи корреспондирующихся счетов, с другой – сокращение записи, (двойная запись осуществляется одной записью) что приводит к улучшению организации бухгалтерского учета.

Разобщенный вид записей применяется при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета. Здесь двойная запись осуществляется в двух различных учетных регистрах, при котором, ослабевает контроль двойной записи, поскольку оператор может упустить из виду одну из сумм отразить в учетном регистре. Для выявления таковых ошибок осуществляется проверка записей хозяйственных операций на счетах.

## **5.5. Бухгалтерские проводки, их виды**

В системе организации бухгалтерского учета с целью достижения ее эффективности, правильности, точности и в соответствии возможностей

варьирования корреспонденциями счетов, применяют различные виды бухгалтерских проводок.

Различают простые, сложные, сборные, сторнировочные, дополнительные и обратные бухгалтерские проводки.

Простые проводки – это связь (корреспонденция) двух счетов в результате совершенной хозяйственной операции, сумма которой записывается в дебет одного и в кредит другого счета. Примером может служить операция: Получено в кассу из расчетного счета 12000 ман. Д<sup>т</sup> 50 Касса/221 К<sup>т</sup> 51 Расчетные счета в банке/223.

**Сложные бухгалтерские проводки** это связь (корреспонденция) одного счета в общей сумме совершенной хозяйственной операции с двумя или несколькими счетами в части относящейся к каждому счету сумме в отдельности. Примером может служить получение от поставщиков материалов на 9000 манат и малоценных быстроизнашивающихся предметов на сумму 6000 манат, в общей сумме 15000 манат. По данной операции составляется сложная бухгалтерская проводка:

Дебет счета 10 «Материальные запасы»/201 9000 ман.

Дебет счета 207 «Прочие запасы» 6000 ман.

---

Итого по дебету счетов 15000 ман.

Кредит счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»/531 -15000 ман.

Сложная проводка представляет собой совокупность, т.е. обобщение нескольких простых проводок в одной сложной. Так, данные нашего примера можем отразить двумя простыми проводками:

Д<sup>т</sup> счета 10 «Материальные запасы» 201 - 9000 манат

К<sup>т</sup> счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531- 9000 манат

и Д<sup>т</sup> счета 12 «Прочие запасы» 207 - 6000 манат

КТ счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531- 6000 манат

Таким образом, применение сложных проводок, как видим, связано с сокращением числа проводок и соответственно количества записи на счетах, что приводит к уменьшению объема учетно-вычислительных работ и улучшению организации бухгалтерского учета.

Сложные проводки, зачастую исходят из сущности хозяйственных фактов, отраженных в бухгалтерских документах, когда представлены в одном документе две операции, объединенные одним общим признаком. Например, счет платежное требование поставщика охватывает оплату стоимости материалов в сумме 5000 ман, подлежащей записи на дебете счета 10 «Материальные запасы» 201 и суммы задолженности ему по налогу на добавленную стоимость (НДС) 1000 ман подлежащая записи по дебету счета 19 «Возмещаемый нолог на добавленную стоимость» 241. У организации возникает обязательства перед поставщиком, подлежащая оплате в сумме 6000 ман, которая подлежит отражению по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531. Таким образом, кредит одного счета корреспондируется с дебетами двух счетов и составление сложной бухгалтерской проводки производится соблюдением принципа двойной записи, когда равенство между итоговыми суммами дебета и суммой записи в кредит счетов не нарушается. Сложная проводка выполняется при условии ясности взаимосвязи счетов и причины ее осуществления. Невозможность составления сложных бухгалтерских проводок проявляется при одновременном указании нескольких дебетуемых и нескольких кредитуемых счетов.

Особенно эффективно применение сложных проводок при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета, который ведется по кредитовому признаку. При этом, поскольку журнал-ордер ведется по кредитовому признаку, записи частных сумм корреспондирующих счетов записывается по

столбцу в дебет соответствующего счета. Итоги записей частных сумм дебетов корреспондирующих счетов, будет соответствовать кредитовому показателю счета, по которому ведется данный журнал-ордер. К примеру, если с расчетного счета оплачена сумма 15000 манат из коих поставщикам за полученные материалы 6000 манат, бюджету налоги 4000 манат, кредиторам в погашении задолженности 2000 манат, банку в погашение полученного кредита 3000 манат, то эти суммы подлежат записи в журнале ордере №2,, который ведется по кредиту счета 51 «Расчетные счета в банке»223, в корреспонденции с дебетами счетов 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам»/531 на сумму 6000 манат, 68 «Налоговые обязательства»/521 на сумму 4000 манат, 76/2 «Прочие краткосрочные обязательства»/545 на сумму 2000 манат, 90 «Краткосрочные кредиты банков»/501 – 3000 манат. Общая сумма дебетовых показателей этих счетов 15000 манат будет соответствовать записи кредита счета 223 «

## **5.6. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь**

Счета, открываемые на основе баланса и применяемые для учета хозяйственных операций, дают обобщенную информацию о состоянии средств, источников их образования и хозяйственных процессах. Такая информация необходима для управления деятельностью предприятием и составления баланса, с целью получения обобщенной информации о состоянии имущества предприятия и источников их образования.

Такие счета, на которых ведется обобщенный учет средств и источников их образования, а также хозяйственных процессов, в стоимостном выражении, называются синтетическими, а сам учет соответственно синтетическим учетом.

Поэтому для нормального руководства деятельностью предприятия и управления его экономическими рычагами, контроля за происходящими

процессами и состоянием имущества, необходимо наряду с обобщенной информацией, располагать более детализированной информацией.

Для получения детальных данных по каждому виду средств, источников их образования, а так же осуществляемых хозяйственных процессах, ведется расчлененный аналитический учет. Аналитический учет ведется в аналитических счетах, открываемых в разрезе и подчинении синтетических счетов.

Аналитические счета ведут в дополнение к синтетическим счетам, с целью детализации их данных и получения частных показателей по каждому счету по соответствующим видам хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессах. Аналитические счета используются для ведения идентичных синтетическому записей в разрезе необходимых показателей в развернутом виде. Строение этих счетов аналогично с синтетическими счетами. Аналогично ведутся записи остатков и оборотов счетов.

В каждой, отдельно взятой организации самостоятельно определяются и утверждаются в ее учетной политике совокупность подлежащих применению аналитических счетов в разрезе синтетических, имеющих важное оперативное и контрольное значение.

Организация синтетического и аналитического учета основано на отражении хозяйственных процессов в двух разрезах, обобщенном и расчлененном. Синтетический учет ведется в обобщенных показателях на главных счетах по всей совокупности учитываемых объектов, - основных средств, материалов готовой продукции, расчетов и банками, поставщиками, персоналом и др. Что касается аналитического учета он не охватывает всю совокупность учитываемых в бухгалтерском учете объектов. Он применяется для учета средств и их источников, состоящих из многочисленных составных элементов, нуждающихся в расчлененном учете с целью осуществления непосредственного контроля за их состоянием и движением. К таким объектам могут быть отнесены материалы, основные средства, малоценные и

быстро изнашивающиеся предметы, расчеты с дебиторами и кредиторами, покупателями и поставщиками, по оплате труда и т.д. Такие объекты учета как Уставный капитал, расчетный счет, касса и др. не расчленяемые на составные элементы не нуждаются в аналитическом учете, поскольку нет объектов такого учета.

Аналитический учет ведется в лицевых, материальных и других аналитических счетах бухгалтерского учета, охватывающих и соответственно группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах в разрезе отдельно взятого синтетического счета.

Аналитический учет наряду с детализацией учетной информации, обеспечивает и усиливает контрольную функцию. Это особенно обеспечивается в аналитических счетах, применяемых для учета товарно-материальных ценностей. Это связано с тем, что на этих счетах учет организуется в количественном и стоимостном выражении, применением натуральных измерителей позволяющих точно учитывать соответствующие объекты учета, и соответственно организовать контроль за их состоянием и движением. Примером таких аналитических счетов могут быть счета, открываемые в разрезе синтетического счета 10 «Материальные запасы» 201.

Проследим ведение аналитического учета по данным нашего примера по счету 10 «Материальные запасы» 201 в подчинении которого имеются два аналитического счета по видам материалов стали и чугуна.

#### Синтетический счет 10 «Материальные запасы» 201

№ п/п	Покупная стоимость	Транспортно заготовительные расходы	Фактическая себестоимость	№ п/п	Покупная стоимость	Транспортно заготовительные расходы	Фактическая себестоимость
С	12000	3000	15000	5	8000	1600	9600
1	11000	1400	12400	0	8000	1600	9600
0	11000	1400	12400				
С	15000	2800	17800				



## Аналитические счета материалов

### Сталь

№ и содержание операции	Кол-во	Цена	сумма	Транспортные расходы	Фактическая себестоимость		№ и содержание операции	Кол-во	Цена	сумма	Транспортные расходы	Фактическая себестоимость
Остаток	20т	200	4000	1000	5000		5) отпуск	30т	200	6000	1000	7000
1) поступило	40т	ман 200	8000	800	8800		Оборот	30т		6000	1000	7000
Оборот	40т		8000	800	8800							
Остаток	30т		6000	800	6800							

### Чугун

№ и содержание операции	Кол-во	Цена	сумма	Транспортные расходы	Фактическая себестоимость		№ и содержание операции	Кол-во	Цена	сумма	Транспортные расходы	Фактическая себестоимость
Остаток	80т	100 ман	8000	2000	10000		5) отпуск	20т	100	2000	600	2600
1) поступило	30т	100	3000	600	3600		Оборот	20		2000	600	2600
Оборот	30		3000	600	3600							
Остаток	90		9000	2000	11000							

Аналитические счета, открываемые для учета расчетов с отдельными поставщиками и подрядчиками, дебиторами и кредиторами ведутся только в суммовом выражении. По нашему примеру это можно отразить по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 в следующем виде:



**Счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»531**

Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам иподрядчикам					
Д-т			К-т		
3) 5000			с) 5000		
			2) 600		
			0) 6000		
			с) 6000		
Завод им.Саттархана					
Д-т			К-т		
3) 5000			с) 2000		
0) 5000			2) 5200		
			0) 5200		
			с) 2200		
Фирма Саадет					
Д-т			К-т		
			с) 3000		
			2) 800		
			0) 800		
			с) 3800		
Расчетные счета в банке 223					
Д-т 51			К-т		
с) 30000			3) 5000		
			0) 5000		
			с) 25000		
Материальные запасы 201					
Д-т 201			К-т		
с) 15000					
2) 6000					
0) 6000					
с) 21000					

Если синтетический счет активный, то и соответственно и аналитические счета, открываемые в его развитие также активные, если же данный счет пассивный, то и аналитические счета пассивные.

Аналитические счета, взаимосвязаны с синтетическими счетами, в разрезе которых они открыты. Эта взаимосвязь вытекает из того, что аналитические счета открываются в разрезе и подчинении синтетических счетов, расчленяя их данные на составные элементы. Отсюда вытекает определенное соответствие их учетных показателей. Так, по активным счетам сумма дебетовых остатков аналитических счетов должна

соответствовать дебетовому сальдо синтетического счета, что подтверждается по нашему примеру: 5000 манат по счету сталь и 10000 манат чугуна, что в сумме соответствует показателю синтетического счета 10 «Материальные запасы» 201 – 15000 манат. Сумма дебетовых оборотов аналитических счетов равна сумме дебетового оборота синтетического счета, что так же подтверждается нашим примером  $8800\text{ман}+3600\text{ман}=12400$  манат.

Таким же образом, сумма кредитовых оборотов аналитических счетов равна сумме кредитового оборота, синтетического счета что также подтверждается нашим примером  $7000\text{ман}+2600\text{ман}=9600$  ман. И, наконец, сумма конечных дебетовых остатков аналитических счетов соответствует конечному остатку синтетического счета, что также подтверждается  $6800+11000=17800$  ман.

Взаимосвязь синтетического и аналитических счетов проследили на примере счета материалы. Аналогичное положение мы имеем по пассивным счетам. По нашему примеру принят счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531 – где. сумма кредитовых начальных остатков по аналитическим счетам равно кредитовому остатку пассивного синтетического счета,  $2000\text{ м} + 3000\text{ м} = 5000$  манат. Сумма дебетовых оборотов аналитических счетов, равна сумме дебетового оборота, пассивного синтетического счета. Таким же образом, сумма кредитовых оборотов аналитических счетов равна сумме кредитового оборота пассивного синтетического счета по нашему примеру  $5200\text{ ман}+800\text{ ман} = 6000$  манат. Сумма кредитовых остатков аналитических счетов равна конечному кредитовому остатку синтетического пассивного счета, -  $5200\text{м}+800\text{м}=6000$  манат.

Применяемые синтетические счета регламентируются Государством. Это обеспечивается применением организациями единого плана счетов утвержденного органом руководящими бухгалтерским учетом, -

Министерством Финансов и Госкомитетом Статистики Азербайджанской Республики.

1. Сырье и основные материалы;
2. Вспомогательные материалы;
3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
4. Топливо;
5. Тара и тарные материалы;
6. Запасные части;
7. Прочие материалы;
8. Материалы, переданные в переработку на сторону;
9. Строительные материалы.

В дальнейшем аналитические счета систематизируются в подчинении этих субсчетов и таким образом, достигается систематизированная организация синтетического и аналитического учета с применением субсчетов.

Субсчет промежуточное звено между синтетическим счетом и аналитическими счетами. Он объединяет несколько аналитических счетов, а сам подчиняется одному синтетическому. Субсчета необходимы для указания направлений дальнейшей детализации данных на счетах бухгалтерского учета, организации контроля за движением имущества и изменением обязательств, формирования информации для управления организацией, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, проведения анализа показателей учета и отчетности.

Целесообразность и необходимость применения субсчетов особо значимо для синтетических счетов в подчинении которого находятся многочисленные аналитические счета для учета разнообразных объектов. К таким счетам относятся счет 10 «Материальные запасы» 201, «Товары» 205 и

др. Применение по этим счетам субсчетов, позволяет получать дополнительную информацию об отдельных объектах в результате группировки аналитических данных и отражения их в субсчетах.

Таким образом, в бухгалтерском учете с целью системного и детализированного учета имущества организации и их источников применяются счета трехступенчатого порядка. Это синтетические счета, - первого порядка, применяемые для обобщенного учета имущества организации их источников и хозяйственных процессов, счета второго порядка, применяемые для укрупненной группировки и обобщения данных аналитических счетов в соответствии с их экономическим содержанием, и наконец, счета третьего порядка, - аналитические счета, применяемые для

В деле правильной организации бухгалтерского учета, важное значение имеет совмещение синтетического и аналитического учета. При этом по соответствующему объекту учета синтетический и аналитический учет совмещается в одном учетном регистре. К примеру можно отметить журнал ордер №6, применяемый для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. В данном журнале ордере, в отличие от других журналов ордеров, отражаются наряду с кредитовыми оборотами, показывающими возникновение обязательств, т.е. задолженности поставщикам и подрядчикам в хронологическом порядке, по каждому поставщику в отдельности, т.е. аналитические данные их возникновения, так же дебетовые обороты счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531, показывающие погашение задолженности каждому отдельному поставщику по соответствующей операции, так же в хронологическом порядке подведением итоговых оборотов по дебету и кредиту данного счета. Остатки по неоплаченным счетам платежным требованиям, выявленные и отраженные по журналу ордеру за данный месяц, заносятся как неоплаченные счета по каждому поставщику и предъявленному счету,

платежному требованию в журнал ордер следующего месяца. Таким образом, достигается совмещенная запись синтетического и аналитического учета.

Отразим показатели журнала ордера №6 по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 в следующей сокращенной и совмещенной таблице:

Таблица 5.2.

№ п/п	Наименование поставщиков	Дебет (оплачено)			Кредит (обязательства)		
		Дата	Опера- ция	Сумма манат	Дата	Опера- ция	Сумма манат
	Завод им. Саттархана				01.06	Остаток	35000
		05.06	2	20000			10000
		11.06	5	25000			12000
					02.06	1	8000
		14.06	6	10000	07.06	3	4000
					09.06	4	
					18.06	7	
	Обороты за июнь	-	-	55000	01.07	-	34000
							14000

Показатели журнала ордера №6 по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, позволяют получить своевременно необходимую информацию о движении и состоянии обязательств по данному счету как в синтетическом, так и аналитическом выражении расчетов по отдельным поставщикам и предъявленным счетам платежным требованиям.

Такое совмещение синтетического и аналитического учета наряду с упрощением организации учета расчетов с поставщиками, обеспечивает совпадение их показателей, а, следовательно, обеспечивается контроль правильности ведения учета расчетов. При этом, отпадает необходимость составления аналитических оборотных ведомостей в разрезе данного

синтетического счета обеспечивается сокращение учетно-вычислительных работ по отношению раздельного синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

И так, в подтверждение сказанного обратим внимание на наши показатели, выраженные в таблице. Обязательства (задолженность) организации перед поставщиками на начало июня месяца по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531 составили 35000 манат (20000+15000). Эти обязательства, отраженные по кредиту данного счета увеличились в течение июня месяца на 34000 манат. Оплата счетов поставщиков, отраженные по дебету данного счета, составляющие уменьшение обязательства перед поставщиками, определены в сумме 55000. Остаток задолженности поставщикам на конец месяца составил:

$$35000 \text{ манат} + 34000 \text{ манат} - 55000 \text{ манат} = 14000 \text{ манат.}$$

Несмотря на положительные стороны совмещения синтетического и аналитического учета в одном учетном регистре, не всегда удается такая организация учета. Этому препятствует многочисленность аналитических позиций, приводящих к загромождению бухгалтерского учета и его затруднению.

К загромождению и затруднению ведения бухгалтерского учета, приводит одновременное ведение аналитического учета товарно-материальных ценностей на складах и в бухгалтерии, совместно с синтетическим. В силу этого аналитический учет этих ценностей ведется на складах под контролем и ответственности бухгалтера центральной бухгалтерии, а синтетический учет осуществляется в центральной бухгалтерии. Обеспечение соответствия складского аналитического учета синтетическому осуществляется составлением в центральной бухгалтерии групповых оборотных ведомостей по укрупненным группам материальных ценностей или же сальдовых ведомостей по видам этих ценностей, итоговые

данные которых должны соответствовать остатку по синтетическому счету. При этом, необходимо правильно организовать количественный учет в карточках аналитического учета материалов, готовой продукции и товаров. Такой учет называется оперативно сальдовым методом в соответствии с ее оперативностью и организации учета по конечным их остаткам, т.е. сальдо.

Таким образом, каждая хозяйственная операция записывается и соответственно учитывается как на синтетических, так и аналитических счетах. Соответствие этих записей друг другу на синтетических и аналитических счетах в дальнейшем, в конце отчетного периода проверяют составлением оборотных ведомостей по аналитическим счетам в разрезе отдельного синтетического счета. Далее проверяется правильность записей синтетических счетов составлением по ним оборотных ведомостей.

Проверенные, достоверные остатки синтетических счетов, соответствующие аналитическим, служат основанием для составления баланса на конец отчетного периода.

## 5.7. Взаимосвязь между счетами и балансом

Между счетами и балансом существует определенная взаимосвязь. Данная взаимосвязь, во-первых, заключается в том, что счета открываются на основе баланса( конечных остатков счетов на конец отчетного периода по данным, которого составлен баланс) и его данные записываются в них как начальные остатки счетов. Затем на счетах отражаются изменения средств и источников их образования, происходящие под влиянием совершаемых хозяйственных операций, составляющие обороты счетов. На основе начальных остатков и оборотов счетов в конце отчетного периода выводятся конечные остатки. По данным этих конечных остатков счетов составляется баланс на конец отчетного периода.

Открытие счетов на основе баланса связывает их наименование и содержание статьям актива и пассива баланса и соответственно они бывают активными и пассивными. Так на основе данных статей актива баланса отражающего имущество организации их размещение, открываются по каждой статье активные счета, учитывающие отдельные виды средств предприятия, и записываются их данные в дебет счетов. На основе данных статей пассива баланса, отражающих состояние источников образования организации, открываются пассивные счета, учитывающие капитал и обязательства предприятия, по которым записываются остатки в кредит счетов.

Последующая взаимосвязь заключается в соответствии отражения на счетах изменений, происходящих в балансе под влиянием хозяйственных операций. Так, изменения, происходящие в активе баланса отражаются только в активных счетах по дебету одного активного счета и по кредиту другого, поскольку затрагиваются только изменения имущества организации. Это подтверждается нашим примером по первой операции:



1) Получены в кассу из расчетного счета на хозяйственные нужды 3000 манат. Данная операция приводит к изменению внутри актива баланса – увеличивается статья касса и уменьшается статья расчетный счет на сумму 3000 манат. В соответствии с этим эта операция записывается только в активных счетах, в дебет счета 50 «Касса»/221 и кредит счета 51 «Расчетные счета в банке»/223. Таким же образом пятая операция, приводящая к изменениям внутри актива, подлежит записи в активных счетах. 5) Отпущены материалы на производство 5000 манат, отражаемое по дебету активного счета 20 «Производственные затраты»/202 и по кредиту 10 «Материальные запасы»/201.

Изменения, происходящие в активе и пассиве баланса в сторону увеличения и показывающее поступление средств, должны отражаться по дебету активного и кредиту пассивного счета, что так же подтверждается нашим примером. При этом поступление материалов от поставщика по второй операции отражается по дебету счета 10 «Материальные запасы»/201 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»/531 в сумме 6000 манат.

Операции, приводящие к изменениям актива и пассива баланса в сторону уменьшения должны отражаться по дебету пассивного и кредиту активного счета. Так операция №3 нашего примера, оплачен счет поставщика за полученные материалы – 5000 манат, приводит к выбытию средств и уменьшению статьи актива и пассива и соответственно отражается по дебету пассивного счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»/531 и кредиту активного счета 51 «Расчетные счета в банке»/223 в сумме 5000 манат.

И, наконец хозяйственные операции, приводящие к изменениям только в пассиве баланса отражаются по дебету одного и кредиту другого пассивного счета, - что также подтверждается нашим примером по четвертой операции: Произведены удержания налогов с работников предприятия в сумме 4000

манат. Данная операция отражается в пассивных счетах по дебету счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда»/533 и кредиту счета 68 «Налоговые обязательства» 521 в сумме 4000 манат.

Исходя из того, что бухгалтерский баланс и счета основываются на одной и той же классификации объектов учета в соответствии с их экономическим содержанием, органически взаимосвязаны между собой. Это обуславливается взаимосвязью баланса со счетами определяемых как соответствие названий его статей названиям групп нового плана счетов, где объединены счета однородные по экономическому содержанию в соответствующие группы. Такая экономическая однородность статей баланса и групп плана счетов, облегчает его составление посредством простого суммирования данных отдельных счетов по соответствующим группам и непосредственное отражение этих данных в статьях баланса. Такая ответственность относится и к другим формам отчётности, что также облегчает их составление. Особенностью нового баланса является то, что он составляется в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчётности. Исходя из этого, и необходимости отражения данных баланса по системе баланс-нетто, некоторые показатели счетов, как обратно выпущенный капитал и образованный непокрытый убыток, показывающие уменьшение капитала, отражаются в балансе отрицательным числом, подлежащих вычислению из общей суммы капитала. Общая сумма дебетовых остатков активных синтетических счетов равняется общей сумме кредитовых остатков пассивных синтетических счетов. Это исходит из того, что эти итоги соответствуют итогам актива и пассива баланса, поскольку, если это сумма начальных остатков, то они записаны по данным баланса, если же они конечные, то они представляют измененные первоначальные остатки в соответствии с изменениями отраженными на счетах.

В целом, счета выполняют промежуточную функцию для учета совершаемые хозяйственных операций в течение отчетного периода, - их группировки, систематизации и отражения происшедших изменений в составе имущества организации и их источниках. По данным записей произведенных на счетах, выводятся конечные остатки, на основе которых составляется баланс на конец отчетного периода.

Что касается баланса, он отражает состояние отдельных видов имущества организации и их источников на определенный застывший момент, данные которых отражены на счетах. Значит счета не только взаимосвязаны с балансом, но и между собой, в то же время и взаимообусловлены, каждый из них определяет необходимость применения другого, поскольку каждый из них, отдельно взятый, не может выполнять обоюдную функцию, - учитывать состояние и движение отдельных видов средств и их источников – как счета, и одновременно обобщать и отражать их на определенный момент, - как баланс. Применением же их в отдельности в бухгалтерском учете каждая из них выполняет свою функцию дополняя друг друга и тем самым обеспечивается двойственный принцип ведения бухгалтерского учета.

Наряду с взаимосвязью, между счетами и балансом имеются и определенные отличия, это отличие заключается в том, что в балансе средства отражаются только в стоимостной оценке, а на счетах (аналитических) наряду со стоимостной оценкой они могут быть выражены в натуральных и трудовых измерителях. Если в балансе средства (имущества) предприятия и источники их образования (капитал и обязательства) отражаются на определенный момент, то на счетах отражаются на начало периода, далее их движение (изменение) за отчетный период и определяется на их основе остатки на конец периода, который служит основанием составления баланса на конец отчетного периода.

В текущем бухгалтерском учете используются определенные счета, которые не находят своего отражения в балансе, поскольку они закрываются до составления баланса и их показатели относятся на другие счета к этим счетам относятся счет 26 «Административные расходы»/721, итоговые данные которого в конце отчетного периода относятся на счет 801 «Общая прибыль(убыток)» 202, а по данным счета 46 «Продажа»/601, выявляется финансовый результат от реализации, который относится на счет 80 «Общая прибыль(убыток)» 801.

Счета бухгалтерского учета связаны не только с балансом. Они связаны так же с бухгалтерскими документами. Это связано с тем, что записи на счетах осуществляются на основе данных документов. Никакая операция не может быть записана на счетах, если она не оформлена соответствующим документом. Реквизиты соответствующих документов дают определенное представление о содержании хозяйственной операции. Однако в них не определены указания записи данной хозяйственной операции на том или ином счете. Для этой цели все проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются бухгалтерской обработке.

Сущность бухгалтерской обработки документов заключается в том, что исходя из экономического содержания операции определяются счета, на которых необходимо записать данную операцию, устанавливается их корреспонденция, т.е. взаимосвязь и делаются в соответствии с этим разметки в документах, называемые контировкой. Таким образом, в документах письменно отражается корреспондирующая связь счетов, т.е. задействованность дебета и кредита соответствующихся счетов называемой бухгалтерской статьей. Данная бухгалтерская статья является моделью хозяйственной операции, которую на практике называют бухгалтерской проводкой. Бухгалтерскую статью, выражающую корреспондентскую связь между счетами, не следует путать со статьей баланса, являющаяся способом

первичной группировки состава и источников образования средств организации в балансе.

## **5.8. Текущий бухгалтерский учет и обобщение его данных**

Бухгалтерский учет совершаемых хозяйственных операций начинается с первичного наблюдения. Это осуществляется посредством документирования хозяйственных операций. В последующем осуществляются определенные бухгалтерские процедуры. Производится предварительная группировка первичных учетно-экономических информации, по данным документов исходя из необходимых признаков. Такая группировка осуществляется посредством бухгалтерских проводок, позволяющих получать направление дальнейшей регистрации и отражения хозяйственной операции, как первичной учетной информации, на счетах бухгалтерского учета. Это осуществляется различными способами в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета. В дальнейшем на основе бухгалтерских проводок осуществляется регистрация и систематизированная запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в соответствии с их корреспонденцией. Первичное фиксирование, регистрация и отражение на счетах осуществляется последовательно и непрерывно по мере совершения хозяйственных операций. Такой учет хозяйственных операций называется текущим бухгалтерским учетом.

Текущий бухгалтерский учет, осуществляемый путем систематизации и отражения совершенных хозяйственных операций на счетах, позволяет получать информацию о составе отдельных видов средств и источников их образования, а также о хозяйственных процессах на начало отчетного периода, об изменениях за данный период и остатках на конец отчетного периода.

Данная информация является необходимой и значимой для оперативного управления, производственными запасами, их состоянием, другими видами имущества, капитала и обязательства предприятия и совершаемыми хозяйственными процессами. Данная информация позволяет анализировать хозяйственные факты и процессы, делать выводы и принимать

соответствующие управленческие решения. Однако, для управления деятельностью предприятия, наряду с этим, необходимы обобщенные данные. Такие обобщенные данные о состоянии отдельных видов средств и источниках их образования получают подитаживанием данных оборотов счетов за отчетный период и выведением их остатков.

Вместе с тем для руководства деятельностью предприятия необходимы достоверные итоговые сведения о состоянии и обороте хозяйственных средств и источников их образования. Для этой цели необходимо обобщать данные текущего бухгалтерского учета таким образом, чтобы получить достоверную и точную информацию об обобщенном состоянии средств, источников их образования, итоговых оборотах их за отчетный период и остатках на конец отчетного периода. Такую информацию получают составлением оборотных ведомостей, посредством которых одновременно осуществляется проверка правильности ведения текущего бухгалтерского учета. Таким образом, оборотные ведомости служат для обобщения данных текущего бухгалтерского учета и проверки правильности их данных.

Оборотные ведомости представляют собой свод, т.е. подитаживание остатков и оборотов счетов за определенный период, т.е. месяц или квартал. Исходя из того, что бухгалтерский учет ведется на уровне синтетического учета, на синтетических счетах и уровне аналитического учета, осуществляемого на аналитических счетах, поэтому его данные также обобщаются на уровне синтетического учета в оборотных ведомостях составляемых по данным синтетических счетов и аналитического уровня, обобщаемого в аналитических оборотных ведомостях, составляемых по данным аналитических счетов.

Для составления оборотной ведомости дополним совершенные пять хозяйственных операций, отраженные на вышеуказанных счетах следующими операциями:

6) Получено на расчетный счет от дебиторов в погашение их задолженности 1000 манат. В результате данной операции увеличиваются деньги на расчетном счете, и уменьшается дебиторская задолженность, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223	1000 ман
К-т счета 211 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателям»	1000 ман

7) Получен на расчетный счет краткосрочный кредит банка 7000 манат.

По данной операции увеличиваются деньги на расчетном счете и увеличиваются обязательства организации по расчетам перед банком в сумме 7000 манат, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223	7000 ман
К-т счета 90 «Краткосрочные кредиты банков» 501	7000 ман

8) Начислена заработная плата основным производственным рабочим 9000 манат.

Данная операция приводит к увеличению трудовых затрат на основное производство и соответственно обязательств по распределению, что отразится бухгалтерской проводкой.

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202	9000 ман
К-т счета 70 «Обязательства перед персоналом по оплате труда» 533	9000 ман

9) Произведены отчисления на социальное страхование работников 3000. Эта операция показывает увеличение затрат основного производства и увеличение обязательств по расчетам, т.е. задолженности перед органами социального страхования, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202	3000 ман
К-т счета 69 «Обязательства по социальному	3000 ман



страхованию и обеспечению» 522

10) Начислен износ основных средств производственного назначения 4000 ман.

Данная операция приводит к увеличению затрат основного производства, и увеличению износа основных средств, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202 4000 ман

К-т счета 02 «Земля, строения и оборудывания- 4000 ман

Амортизация» 112

11) Перечислено органам социального страхования произведенные отчисления 2000 манат.

В результате данной операции, показывающей выбытие средств, уменьшаются деньги на расчетном счете, и уменьшаются обязательства организации по расчетам, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 69 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению» 522 2000 ман  
2000 ман

К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

12) Выдана из кассы заработная плата работникам в сумме 3000 манат.

По этой операции, показывающей выбытие средств уменьшаются денежные средства в кассе, и соответственно уменьшаются обязательства организации по распределению, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 70 «Обязательства перед персоналом по оплате труда» 533 3000 ман  
3000 ман

К-т счета 50 «Касса» 221

13) Перечислено с расчетного счета в погашение кредитов банка 3000

Данная операция показывает выбытие средств, приводит к уменьшению денежных средств на расчетном счете и обязательств по расчетам, т.е. задолженности банку по полученным кредитам в сумме 3000 манат, что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 90 «Краткосрочные кредиты банков» 501 3000 ман

К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

3000 ман

14) Перечислено с расчетного счета кредиторам, в погашение части задолженности 2000 манат.

В результате данной операции, показывающей выбытие средств, уменьшаются денежные средства на расчетном счете и обязательства по расчетам, в части кредиторской задолженности в сумме 2000 манат, что оформляется бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 538 «Прочие краткосрочные кредиторские

задолженности»

2000 ман

К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

2000 ман

Отразим произведенные хозяйственные операции в соответствии указанным проводкам на счетах бухгалтерского учета. Для этой цели откроем счета в дополнение отраженных хозяйственных операций до шестой операции на счетах на странице.....

50 Касса 221		69 Обязательства по социальному и обеспечению страхованию 522		Краткосрочные кредиты 90 банка 501	
c) 1000	12) 3000	11) 2000	c) 2000	13) 3000	c) 12000
1) 3000	0) 3000	0) 2000	9) 3000		7) 7000
c) 1000			0) 3000		0) 7000
			c) 3000		c) 16000
20 Производственные затраты 202		Задолженность персоналу по оплате труда 533		51 Расчетные счета в банке 223	
c) 4000		4) 4000	c) 11000	c) 30000	1) 3000
5) 8000		12) 3000	8) 9000	6) 1000	3) 5000
8) 9000		0) 7000	0) 9000	7) 7000	11) 2000
9) 3000			c) 13000	0) 8000	13) 3000
10) 4000				c) 23000	14) 2000
0) 24000					0) 15000
c) 28000					
02 Земля, строения и оборудования-Амортизация 112		Прочие краткосрочные кредиторские задолженности 538		69 Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам 531	
	10) 4000	76/2		3) 5000	c) 5000
	0) 4000			0) 5000	2) 6000
	c) 4000	14) 2000	c) 3000		0) 6000
			c) 1000		c) 6000
краткосрочные дебиторские задолженности покупателям 211		Долгосрочные инвестиции, учитываемые До погашения		68 Налоговые обязательства 521	
c) 2000	6) 1000	c) 7000			c) 4000
c) 1000					2) 4000
					0) 4000
					c) 8000
45 Товары отгруженные		04 Нематериальные активы 101		01 Земля, строения и оборудования 111	
c) 3000		c) 5000		c) 60000	
60 Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам		85 Номинальный( уставный) капитал 301		86 Резерв по законодательству 333	
3) 5000	c) 5000		c) 7400		c) 7000
c) 5000	2) 6000				
	c) 6000				
87 Резерв по переоценке 331		40 Готовая продукция 204		10 Материальные запасы 201	
c) 6000		c) 6000		c) 15000	5) 8000
				2) 6000	0) 8000
				0) 6000	
				c) 13000	
80 Общая прибыль (убыток) 801					
	c) 9000				

Составим оборотную ведомость за 2014 г. по данным синтетических счетов, на которых отражены совершенные хозяйственные операции за этот месяц. Для этой цели внесены наименования использованных счетов и соответственно их входящие остатки, обороты и исходящие остатки, подытожим их и проследим достоверность учетных данных, отраженных на синтетических счетах за декабрь 2014 год.

Оборотные ведомости синтетических счетов охватывают показатели всех применяемых синтетических счетов, наименования которых отражается в первой колонке данной таблицы.

Сущность обобщения и проверки правильности данных текущего бухгалтерского учета заключается в подведении итогов начальных и конечных остатков счетов и их оборотов, занесенных в оборотную ведомость и соблюдения соответствия равенства дебетовых и кредитовых данных счетов. При этом, во первых, должно соблюдаться равенство итогов дебетовых и кредитовых остатков на начало отчетного периода и соответствовать итоговому показателю баланса на начало отчетного периода, поскольку счета открываются на основе данного баланса.

По нашей оборотной ведомости итоги дебетовых и кредитовых остатков равны между собой и составляют 133000 манат, что соответствует итогу нашего баланса на начало отчетного периода, - 133000 манат, Если такое равенство и соответствие балансу не получается, это означает, что допущена ошибка или при записи начальных остатков на счета бухгалтерского учета или же неверно занесены начальные остатки счетов в оборотную ведомость, которые необходимо выявить и исправить.

В последующей графе оборотной ведомости, - «обороты за месяц» (квартал) записываются данные дебетовых и кредитовых оборотов счетов за отчетный период. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов счетов, отраженных в данной оборотной ведомости за отчетный период должны

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за апрель 2014 года

№ п/п	Наименование счетов	Остаток на начало месяца		Оборот за месяц		Остаток на конец месяца	
		Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>	Д <sup>т</sup>	К <sup>т</sup>
1	Земля,строения и оборудывания	60000				60000	
2	Нематериальные активы	5000				5000	
3	Долгосрочные инвестиции,удеоживаемые до погашения	7000				7000	
4	Материальные запасы	15000		6000	8000	13000	
5	Производственные затраты	4000		24000		28000	
6	Обязательства по социальному страхованию и обеспечению		2000	2000	3000		3000
7	Товары отгруженные	3000				3000	
8	Касса	1000		3000	3000	1000	
9	Расчетные счета в банке	30000		8000	15000	23000	
10	Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подоядчикам		5000	5000	6000		6000
11	Задолженность персоналу по оплате труда		11000	7000	9000		13000
12	краткосрочные дебиторские задолженности покупателям	2000			1000	1000	
13	Прочие краткосрочные кредиторские задолженности		3000	2000			1000
14	Номинальный(уставный) капитал		74000				74000
15	Резерв по переоценке		7000				7000
16	Резерв по законодательству		6000				6000
17	Общая прибыль(убыток)		9000				9000
18	Краткосрочные кредиты банков		12000	3000	7000		16000
19	Налоговые обязательства		4000		4000		8000
20	Готовая продукция	6000				6000	
21	Земля,строения и оборудывания-Амортизация				4000		4000
	Итого	133000	133000	60000	60000	147000	147000

быть равны друг другу. Это равенство исходит из сущности двойной записи и обязательно должно соблюдаться, поскольку одни и те же равные числа записываются дважды на счетах по дебету одного и кредиту другого счета. Если такое равенство не получается, это означает неправильное отражение какой либо хозяйственной операции на счетах, т.е. запись одной суммы операции дважды в дебет или кредит счета (неверное отражение двойной записи) или отражение двойной записи разными суммами (в дебет счета одну, а в кредит, другую сумму), или допущена ошибка при подведении итогов счетов, которые необходимо найти и исправить.

Полученное равенство, гласит о правильности произведенных записей хозяйственных операций на счетах. По данным нашей оборотной ведомости, составленной за апрель 2013 года сумма дебетовых и кредитовых оборотов равны друг другу и составляют 60000 манат, что гласит о правильности записей хозяйственных операций на счетах, подведении итогов оборотов по счетам и их занесении в оборотную ведомость.

При отражении хозяйственных операций на счетах, не исключена возможность записи суммы хозяйственной операции вместо дебета одного счета в дебет другого, или что же, вместо кредита одного счета в кредит другого. В таком случае допущенная ошибка скрывается, но ее необходимо найти и исправить. Такого рода ошибки выявляются составлением оборотных ведомостей по аналитическим счетам, и установления соответствия показателей аналитических счетов синтетическому, и соответственно найти и исправить ошибку. Возможны допущения и таких ошибок, как не отражение одной из хозяйственных операций на счетах, когда все другие расчеты и записи верны. В таком случае полученное равенство оборотов по дебету и кредиту в данной оборотной ведомости будет не точным и скрытым. Поэтому для удостоверения правильности итоговых показателей оборотов счетов, необходимо их сопоставить с общим итоговым показателем по данным сумм хозяйственных операций, отраженных в

журнале хозяйственных операций и журнале регистрации, или же по другим регистрам, в соответствии с принятой регистрацией хозяйственных операций на предприятии.

Что касается конечных остатков счетов, выведенных и отраженных в последней графе оборотной ведомости, то и здесь должно соблюдаться равенство, итоговых сумм, что вытекает из равенства предыдущих показателей суммы начальных дебетовых и кредитовых остатков и оборотов за отчетный период. По данным нашей оборотной ведомости соблюдается равенство конечных дебетовых и кредитовых остатков равного 147000 ман. Если такое равенство не соблюдается, оно может быть следствием неправильных арифметических подсчетов, которые необходимо найти и исправить.

Обобщенные данные синтетических счетов, представленные в оборотной ведомости позволяют сделать вывод об объеме хозяйственных процессов, совершенных в организации по заготовлению средств для изготовления продукции, их производства и реализации, о движении отдельных видов имущества и изменением обязательств, - их возникновения и погашения.

Поскольку итоговые данные оборотной ведомости показывают остатки по синтетическим счетам на конец отчетного периода, то по их проверенным данным составляют баланс на конец отчетного периода, точно и достоверно отражающий состояние хозяйственных средств (имущества) предприятия и источников их образования.

По данным конечных данных счетов за апрель месяц, обобщенных в вышеприведенной оборотной ведомости, составим баланс по состоянию на 1 января 2014 года, представленный в главе 4.3.

***Бухгалтерский баланс организации на 1 мая 2013 г.***

В деле проверки правильности текущего бухгалтерского учета важное значение имеет обобщение данных аналитического учета составлением оборотных ведомостей по аналитическим счетам открытых в разрезе синтетических счетов.

Аналитические оборотные ведомости составляются по аналитическим счетам, открываемым в разрезе конкретного синтетического счета и отражают данные только этих аналитических подчиненных конкретному синтетическому счету, например, счету 10 «Материальные запасы»201 и в соответствии с этим составляется аналитическая оборотная ведомость по счету 10 «Материальные запасы»201.

Исходя из содержания информации, отраженной в аналитических счетах, по данным которых составляется соответствующая оборотная ведомость, аналитические оборотные ведомости бывают двух видов:

- количественно-суммовые оборотные ведомости по счетам аналитического учета;
- суммовые оборотные ведомости по счетам аналитического учета.

Оборотные ведомости, составляемые по аналитическим счетам, учитывающие имущество предприятия в виде материальных ценностей, где учет ведется в количественном и суммовом выражении, в соответствии с чем обобщается информация в количественном и суммовом выражении, оборотные ведомости по этим счетам, так же отражают их обобщение в количественно-суммовом выражении. Так, аналитическая оборотная ведомость, составляемая по счету 10 «Материальные запасы» 201 отражает состояние отдельных видов материалов на начало и конец отчетного периода и их движение, т.е. приход и расход в количественном и суммовом выражении, что предназначено для проверки правильности учетных записей с одной стороны, и контроля за их состоянием и движением с другой.



По данным аналитических оборотных ведомостей, можно проверить состояние и движение, например, отдельных видов материалов на определенный момент, их соответствие нормам запаса и другие положительные и отрицательные стороны их состояния и движения.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, учитывающих товарно-материальные ценности, имеет следующую форму:

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета по счету**

**10 «Материальные запасы» 201**

Наименования материалов	Единица измерения	Цена ман.	Остаток на 01.04		Оборот за апрель				Остаток на	
			Кол-во	Сумма	Приход		Расход		Кол-во	Сумма
					Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма		
Сталь	Тон	200	40	8000	20	4000	30	6000	30	6000
Чугун	тон	100	70	7000	20	2000	20	2000	90	7000
Всего				15000		6000		8000		13000

Количественное выражение средств в количественно суммовых оборотных ведомостях аналитических счетов используются для целей контроля состояния отдельных видов средств и их таксировки, с целью получения суммового выражения. Количественные данные не обобщаются. Проверка правильности аналитического учета и его соответствия синтетическому учету осуществляется сверкой равенства итогов остатков и оборотов аналитических счетов синтетическому, что в нашем примере подтверждается итоговая сумма остатков стали и чугуна 15000 манат соответствует дебетовому сальдо счета 10 «Материальные запасы» 201, сумма поступлений (прихода) 6000 манат, дебетовому обороту, сумма расхода 8000 манат, кредитовому обороту, а сумма остатка 13000 манат, дебетовому сальдо.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, учитывающих состояние и движение объектов учета только в стоимостном выражении,

составляются соответственно в денежном выражении по контокоррентной форме. Это в основном относится к счетам, учитывающих расчеты, к которым относятся счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531, 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности» и др.

Оборотная ведомость по аналитическим расчетным счетам, учет в которых ведется в стоимостном выражении, имеет следующую контокоррентную форму:

**Оборотная ведомость по счетам аналитического учета по счету  
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 531**

Наименование поставщика	Остаток на 01.04		Оборот за апрель		Остаток на 01.05	
	дебет	кредит	Дебет	кредит	дебет	кредит
Завод Саттархан		2000	5000	5200		2200
Фирма Саадет		3000		800		3800
Итого		5000	5000	6000		6000

Основная особенность аналитических оборотных ведомостей заключается в том, что общие итоги по остаткам и оборотам этих отдельных оборотных ведомостей соответственно равны оборотам и остаткам объединяющих их в оборотных ведомостях синтетических счетов, в разрезе которых они открыты. Это подтверждается данными наших оборотных ведомостей, и в частности, по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531, где итоговые данные на начало 5000 манат, соответствует остатку синтетического счета, соответственно имеет равенство итогов дебетовых оборотов 5000 манат, кредитовых 6000 манат и кредитового остатка 6000 манат.

Таким образом, аналитические оборотные ведомости бывают двух видов, отражающие состояние и движение отдельных видов материальных средств в количественном и стоимостном выражении, которые называются товарно-материальными и отражающие состояние и движение отдельных

видов средств и источников их образования, только в стоимостном выражении которые называются контокоррентными.

Аналитические оборотные ведомости отличаются от синтетических тем, что итоги их оборотов не равны друг другу, поскольку они охватывают только дебет и кредит конкретного синтетического счета без связи его с другим корреспондирующимся счетом, по данным которого составляется другая аналитическая оборотная ведомость для обобщения, сверки и контроля правильности его данных. Как видим здесь не охватываются совместно корреспондирующиеся счета по принципу двойной записи, а составляются разрозненно по конкретным счетам для проверки их данных в следствии чего итоговые данные их оборотов не совпадают.

Для обобщения оборотов хозяйственных операций и проверки правильности их записей, в бухгалтерском учете используют также шахматные оборотные ведомости. Шахматные оборотные ведомости составляются по синтетическим счетам в соответствии с их корреспонденцией, исходя из экономического содержания операции. В соответствии с этим шахматная оборотная ведомость одновременно раскрывает содержание хозяйственных операций.

Шахматная оборотная ведомость построена по принципу шахматной доски, где в одном направлении отражаются записи показателей дебетов счетов, а в другом направлении кредитов.

Сумма каждой отдельной хозяйственной операции записывается на стыке корреспондирующихся счетов одной записью, чем достигается двойная запись. В каждую клетку пересечения счетов Шахматной оборотной ведомости записывается одна сумма. Если по счету подлежит отражению несколько сумм, однотипной корреспонденции, то записи здесь делаются общей суммой этих чисел.

В конце отчетного периода подводят итоги оборотов счетов по дебету и кредиту. Эти обороты соответственно равняются друг другу, поскольку

запись в дебет одного счета одновременно находит свое отражение в кредите другого счета, исходя из принципа шахматной записи корреспонденции счетов.

Отразим данные синтетических счетов в шахматной ведомости с целью проверки правильности оборотов этих счетов.

Таблица 5.\*\*

**Шахматная оборотная ведомость**

К-т счетов Д-т счетов	Расчетные счета в банке	Материальные запасы	Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам	Налоговые обязательства	Итого
Касса	3000				3000
Материальные запасы			6000		6000
Производственные затраты		8000			8000
Задолженность персоналу по оплате труда				4000	4000
Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам	5000				5000
Итого	8000	8000	6000	4000	26000

Как видно, записи совершенных хозяйственных фактов в соответствии приведенного выше примера, отражены:

**Первая** операция бухгалтерской проводкой на сумму 3000 манат

Д-т счета 50 «Касса» 221

К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

Записана на стыке строки, отражающей дебет счета 50 «Касса» 221 и колонки, кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 одной суммой 3000 манат.

**Вторая операция,** показывающая поступление материалов от поставщиков, стоимость которых не оплачена, отражаемая бухгалтерской проводкой на сумму 6000 манат

Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531

Записана на стыке строки, отражающей дебет счета 10 «Материальные запасы» 201, и колонки, отражающей кредит счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 одной суммой 6000 манат.

**Третья операция,** показывающая оплату счетов платежных требований поставщиков в сумме 5000 манат с расчетного счета и отражаемая бухгалтерской проводкой.

Д<sup>т</sup> счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531

К<sup>т</sup> счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

Записана на стыке строки, отражающей дебет счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 и колонки, отражающей кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 одной суммой 5000 манат.

**Четвертая операция,** показывающая удержание налогов от работников, подлежащая перечислению в бюджет в сумме 4000 манат, отражаемая бухгалтерской проводкой

Д-т счета 70 «Задолжность персоналу по оплате труда» 533

К-т счета 68 «Налоговые обязательства» 521

Записана на стыке строки отражающей дебет счета 80 «Задолжность персоналу по оплате труда» 533 и колонки кредит счета 68 «Налоговые обязательства» 521.

**Пятая операция** – операция, показывающая затраты материалов на производство в сумме 8000 манат, отражаемая бухгалтерской проводкой

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202

К-т счета 10 «Материальные запасы» 201

Записана на стыке строки дебета счета 20 «Производственные затраты» 202 и колонки кредита счета 10 «Материальные запасы» 201.

Итоги дебетовых данных счетов, отраженных по строке нашей шахматной ведомости равны кредитовым оборотам счетов, отраженных по колонкам ведомости равны друг другу и составляют 26000 манат.

Недостатком шахматной оборотной ведомости является отсутствие здесь начальных и конечных остатков. Вписание этих остатков с открытием дополнительной колонки раскрывает преимущество применения шахматной оборотной ведомости. Принцип применения шахматной оборотной ведомости привело к применению шахматной записи в учетных регистрах, что наряду с облегчением труда учетных работников, приводит к правильной организации бухгалтерского учета, достижению полноты, достоверности и точности учетной информации. Шахматная запись применяется в прогрессивной журнально-ордерной форме бухгалтерского учета.

**Сальдовые ведомости** применяются для свода итоговых конечных остатков аналитических счетов и установления соответствия их показателей синтетического счета. Они применяются для контроля состояния учитываемых средств в аналитических счетах, когда составление оборотных ведомостей по аналитическим счетам затрудняется, исходя из многочисленности учитываемых средств, например, материалов. Сальдовые ведомости отражают перечень наименований учитываемых материалов, единицу их измерения и их стоимость. В последующих графах отражается количество материалов, и путем умножения его на количество (таксировки) определяется сумма состояния отдельных видов материалов на конец отчетного периода или на 1 число следующего месяца. Подводя итог

оборотам счетов, получают общую сумму отдельных составных элементов материалов, т.е. аналитических данных, который должен соответствовать остатку их по синтетическому счету 10 «Материальные запасы» 201.

Сальдовые ведомости открываются на год. Их данные позволяют определить обеспеченность предприятия соответствующими видами материалов. Эти ведомости используются при оперативно-сальдовом методе организации учета товарно-материальных ценностей, когда усилен контроль складского аналитического учета путем осуществления контроля отражения движения этих ценностей в соответствии с документацией их поступления и отпуска со стороны работника центральной бухгалтерии, который проверяет достоверность учета движения средств в карточках аналитического учета или анбарной книге и удостоверяет ее правильность своей подписью. Сальдовые ведомости составляются в сгруппированном виде по отдельным складам и материально-ответственным лицами. Сумма итогов по отдельным складам и материально-ответственным лицам должна соответствовать остатку синтетического счета. Таким образом, определяется правильность данных аналитического учета и его соответствие синтетическому.

Сальдовые оборотные ведомости имеют форму, соответствующую конечным остаткам аналитических оборотных ведомостей, отражающих эти остатки на конец каждого месяца или на первое число следующего месяца обобщаемого в целом за год. Сальдовая ведомость по учету материалов, представлена в следующей таблице.

Таблица 5.\*\*

**Сальдовая ведомость по счету 10 «Материалы» 201 за 2011 год**

№ п/п	Наименование материала	Шифр	Единица измерения	Цена (манат)	На 01 января		На 01 февраля		На 01 марта		На 01 апреля	
					Количество	Сумма	Количество	Сумма	Количество	Сумма	Количество	Сумма

1	сталь	2105	тон	200	40	8000	20	4000	30	6000	40	8000
2	чугун	2107	тон	100	30	3000	50	5000	40	4000	50	5000
Итого						11000		9000		10000		13000



## ГЛАВА 6

### КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

#### 6.1. Необходимость, значение и направление классификации счетов

Счета бухгалтерского учета предназначены для систематизации, группировки и обобщения движения средств, источников их образования и осуществляемых хозяйственных операций с целью получения необходимой информации для руководства деятельностью предприятия. Руководство деятельностью предприятия осуществляется посредством определенных экономических рычагов, сформулированные в определенные показатели, - как объем выпущенной продукции, произведенных затрат на их производство, себестоимость готовой продукции, исчисленных на базе затрат, объем реализованной продукции, затрат, связанных с реализацией, размер полученной прибыли и вытекающие отсюда ряд других показателей, которые учитываются и формируются на счетах бухгалтерского учета. Все это, и многочисленность учитываемых внеоборотных и оборотных активов, а так же капитала и обязательств, и, соответственно, совершаемых хозяйственных операций, подлежащих учету, требуют применения в бухгалтерском учете многочисленного количества счетов, что осложняет ведение учета. Между тем, система счетов должна быть простой и ясной, чтобы организовать правильный и достоверный учет, с целью получения необходимой информации, обеспечивающей требования ее пользователей. Это можно достичь сокращением количества применяемых счетов, что невозможно в силу указанных выше причин. Другим путем достижения цели, является систематизация счетов посредством их классификации, что является возможным и доступным. Какие же аргументы следуют брать в основу классификации, для достижения цели?

Таковыми аргументами могут служить признаки счетов, удовлетворяющие оптимальное количество учитываемых объектов с одной стороны и правильность ведения учета средств и их источников, а так же хозяйственных процессов с другой. Критериями оптимизации количества применяемых счетов и организации правильного ведения бухгалтерского учета с целью получения необходимых показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия являются два признака счетов, - что учитывается на данном счете и как учитывать соответствующий объект учета на том или ином счете.

Первым признаком, определяющим, что учитывать на данном счете является экономическое содержание счета, определяющее соответствие экономического содержания учитываемого объекта данному счету.

Содержание хозяйственных операций определяется движением учитываемых средств. Следовательно, характер счетов должен соответствовать учитываемым средствам. Исходя из того, что средства классифицируются по экономическому содержанию, следовательно, вытекает необходимость классификации счетов по данному признаку.

Экономическое содержание счетов показывает, что учитывается на том или ином счете. Так, на счете 10 «Материальные запасы» 201, - например, учитываются только материалы, экономическое содержание которых соответствует названию счета, а ни что либо другое – например, основные средства, малоценные предметы или готовая продукция, экономическое содержание которых не соответствует названию данного счета. На счете 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, признанный для учета обязательств по расчетам с поставщиками, должны учитываться только эти расчеты, а не другого рода расчеты – например, расчеты с бюджетом, расчеты по оплате труда, и т.д., поскольку их экономическое содержание не соответствует расчетам с поставщиками и подрядчиками.

Второй признак, как учитывать те или иные средства на данном учете определяется структурой и назначением счетов. Исходя из этого возникает необходимость группировать счета наряду с их экономическим содержанием, по их структуре и назначению. Структура счета определяется характером оборотов дебета и кредита счета, что и приводит к тому, как учитывать соответствующее имущество и источники их образования, а так же хозяйственные процессы на данном счете.

Классификация счетов по назначению и структуре дополняет их группировку по экономическому содержанию, предопределяя при этом назначение каждого отдельно взятого счета и его строение, определяющее как учитывать те или иные виды имущества и их источники образования, а так же хозяйственные процессы и их результаты на том или ином счете. Таким образом, такая классификация счетов создает научное обоснование постановке и организации бухгалтерского учета. Основной целью классификации счетов по назначению и структуре является получение необходимой информации о формировании, состоянии и использовании имущества организации в осуществляемых хозяйственных процессах, а так же источников их образования и хозяйственных процессов.

## **6.2. Классификация счетов по экономическому содержанию**

Экономическое содержание счетов показывает, что учитывается на том или ином счете. Это дает направление определению соответствующего оптимального количества счетов, подлежащих применению в бухгалтерском учете, обеспечивающих полноту охвата учитываемых объектов. Классификация счетов по экономическому содержанию определяет систему счетов, подлежащих применению для учета соответствующих объектов бухгалтерского учета. Такой системой счетов является план счетов бухгалтерского учета. Счета, определенные в плане счетов, в соответствии с их группировкой по экономическому содержанию, обеспечивают учет

имущества предприятий, источников их образования, а так же хозяйственные процессы, совершаемые на предприятиях. Обеспечивается их учет на счетах, а также систематизация, группировка, и, таким образом, формирование информации используемой для экономического анализа производственной деятельности предприятия, принятия управленческих решений и соответственно руководства деятельностью предприятием. Формирование этой информации, т.е. системы показателей, характеризующих те или иные стороны деятельности предприятий, определяется классификацией счетов по экономическому содержанию. Она определяет также обеспечение составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Экономическое содержание соответствующего отдельного счета определяется учитываемым объектом. Так, экономическое содержание счета 01 «Земля, строения и оборудывания» 111 относит его к группе счетов учитывающих «внеоборотные активы» из системы счетов учитывающих имущество предприятия. Экономическое содержание счета 85 «Номинальный(уставный)капитал» 301 относит его к группе счетов учитывающих источники собственных средств из системы счетов источники образования хозяйственных средств (имущества) предприятия.

Что касается самих объектов бухгалтерского учета, то они группируются, как было раскрыто в главе предмет бухгалтерского учета, исходя из их роли в процессе производства и обращения как имущество организации и источники их формирования, а также совершаемые хозяйственные процессы.

Таким образом, экономическое содержание счетов, соответственно классификация их по этому признаку, соответствуя объектам бухгалтерского учёта обеспечивает достоверность, точность и реальность выполняемых бухгалтерским учетом учетно-вычислительных процедур по учету имущества (средств) предприятия, источников их образования и хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций, их

группировки и обобщения, с целью получения информации для управления организацией, а так же составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Первая группа счетов** предназначена для учета наличия и движения имущества предприятия. Все эти счета активные. Поскольку эти счета учитывают имущество предприятия, которое исходя из функциональной роли и времени использования, подразделяются на, - внеоборотные и оборотные активы, исходя из этого и счета этой группы подразделяются на:

1. счета для учета внеоборотных (долгосрочных) активов;
2. счета для учета оборотных (краткосрочных) активов;

**Счета для учета внеоборотных (долгосрочных) активов** предназначены для учета средств труда и прав собственности, не имеющей материальную основу, но приносящую прибыль, т.е. нематериальные активы.

Для учета этих средств применяются счета группы «Нематериальные активы» 101, 102, 103, групп «Земля, строения и оборудования» 111-113; «Инвестиции на недвижимое имущество» 121, 122; «Биологические активы» 131, 132; «Природные ресурсы» 141, 142 и др., на которых эти средства учитываются по первоначальной стоимости. Эти счета являются активными. По дебету этих счетов отражаются поступления, а по кредиту выбытия учитываемых средств. Поскольку эти средства в процессе их использования переносят часть своей стоимости на вновь изготавливаемую продукцию в результате их износа, следовательно, необходимо учитывать и эти процессы потери стоимости. Для этой цели используются счета, регулирующие их оценку 102 «Нематериальные активы - Амортизация», 112 «Земля, строения и оборудования-Амортизация», 122 «Инвестиция в недвижимое имущество – Амортизация» и др., которые являются пассивными счетами.

**Счета для учета оборотных (краткосрочных) активов** предназначены для учета тех средств, которые участвуют в хозяйственном кругообороте средств. В то же время, известно, что хозяйственные средства, находящиеся в обороте подразделяются на средства, находящиеся в сфере

производства и средства в сфере обращения. Исходя из этого, счета оборотных активов подразделяются на две подгруппы:

1. Счета для учета оборотных активов, находящихся в сфере производства;
2. счета для учета оборотных активов, находящихся в сфере обращения.

**Счета оборотных активов** в сфере производства, предназначены для учета предметов труда и средств труда со сроком службы до года. К таким счетам для учета предметов труда относится счет 10 «Материальные запасы»201, а средств труда счет 12 «Прочие запасы»207. Эти счета, активные по дебету которых отражаются поступления этих средств, а по кредиту их отпуск на производство или реализация ненужных, лишних материалов.

Счета, применяемые для учета **оборотных активов в сфере обращения**, учитывают предметы обращения, денежные средства и их эквиваленты и средства в расчетах.

Счета, учитывающие предметы обращения, - это счет 40 «Готовая продукция»204, - счет 41 «Товары»205, которые являются активными счетами. По дебету этих счетов отражаются поступления этих средств, т.е. их увеличение, а по кредиту их уменьшение.

Счета, учитывающие денежные средства, счет 50 «Касса»221, 222 «Денежные переводы в пути» счет 51 «Расчетные счета в банке»223, и др., - также являются активными. По дебету этих счетов записываются увеличения, а по кредиту уменьшения этих средств.

К счетам, учитывающие средства в расчетах – относятся счета 217

« Краткосрочные дебиторские задолженности, покупателей и заказчиков» и 244 «Подотчетные суммы» и др. По дебету этих счетов учитываются увеличение этих средств в расчетах, а по кредиту их уменьшение.

*Счета второй группы*, учитывают источники образования средств, (пассивов), являются пассивными счетами и подразделяются на:

1. счета, учитывающие собственные источники (капиталы);
2. счета, учитывающие заемные (привлеченные) источники (обязательства).

Счета собственных источников предназначены для учета собственного капитала, который подразделяется на первичный (вкладочный) капитал, созданный за счет средств акционеров (собственников) и учитывается на счете 5 «Номинальный(уставный)капитал»301 и капитал, образованный в процессе деятельности организации, учитываемых на счетах соответствующих наименованиям капитала, - 311 «Эмиссионный доход», 321 «Обратно выкупленный капитал(акции)», 87 «Резерв по переоценке»331, счет 86 «Резерв по уставу», 334 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)прошлых лет» 343 и др. Все эти счета являются пассивными. По кредиту этих счетов записываются увеличения этих собственных источников образования средств предприятия, как разного рода капиталов, фондов и нераспределенной прибыли. По дебету же эти счетов отражаются суммы, приводящие их уменьшения. Собственные источники образования средств организации, т.е. его капитал как первичный (вкладочный) так и образованный в процессе его деятельности можно характеризовать с другой точки зрения как задолженность, т.е. обязательства организации перед собственниками. Исходя из этого следует, что на этих счетах формируются учетные данные различного направления образования собственного капитала организации, однако общими признаками, объединяющими эти счета, являются их использование для определения суммы собственного капитала, - как задолженности (обязательства) организации ее собственникам.

Привлеченные (заемные) источники составляют обязательства, т.е. кредиторскую задолженность данного предприятия другим предприятиям, организациям и лицам, которые можно разделить на:

- а) обязательства по расчетам;
- б) обязательства по распределению

**Обязательства по расчетам** возникают в результате расчетных взаимоотношений предприятия с другими предприятиями, банками и др. Такие обязательства могут быть долгосрочными и краткосрочными. Для учета долгосрочных обязательств по расчетам применяются такие пассивные счета, как счета плана счетов группы «Обязательств, создающие долгосрочные процентные расходы» 401-408, «Долгосрочные оценочные обязательства» 412-414, «Долгосрочные кредиторские задолженности» 431-435 и др.

К счетам, учитывающие краткосрочные обязательства по расчетам относятся счета плана счетов групп «Обязательства, создающие краткосрочные процентные расходы» 501-507, «Краткосрочные оценочные обязательства» 512-515 и др. Все эти счета являются пассивными. По кредиту этих счетов отражаются увеличения таковых обязательств, а по дебету их уменьшения.

**Обязательства по распределению**, определяют кредиторскую задолженность предприятия перед своими работниками по оплате их труда, перед бюджетом по задолженности подлежащей к оплате по удержанным налогам, по начисленным налогам НДС, налога на прибыль, а также задолженность внебюджетным организациям. Для учета этих обязательств применяются такие пассивные счета как счет 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533, счет 69 «Обязательство по социальному страхованию и обеспечению» 522, счет 68 «Налоговые обязательства» 521 и т.д.

Эти счета пассивные. По их кредиту отражается возникновение этих обязательств по распределению, т.е например, образование задолженности перед работниками своего предприятия в результате затраченного им труда в процессе хозяйственной деятельности, отражаемой по кредиту счета 533



«Обязательства перед персоналом по оплате труда», а по дебету их уменьшения, вследствие выплаты зарплаты работникам предприятия.

Исходя из времени пользования полученными и образованными ресурсами, обязательства бывают долгосрочными и краткосрочными, исходя из чего счета учитывающие обязательства подразделяются на:

Счета долгосрочных обязательств;

Счета краткосрочных обязательств

В соответствии с этим в новом плане счетов предусмотрены определенные группы счетов соответствующие по экономическому содержанию видам возникших обязательств долгосрочного и краткосрочного характера. Эти счета систематизированы и размещены в плане счетов соответственно разделам и статьям баланса по степени убывания срока погашения обязательств, а в составе этих групп счетов, - по степени значимости и разновидности этих обязательств.

Счета долгосрочных обязательств объединяют счета учитывающие временно привлеченные ресурсы кредитных организаций (банков), а также юридических и физических лиц сроком более 12 месяцев, которые возникают в связи с необходимостью приобретения или создания внеоборотных активов, отраженных в первом разделе актива баланса. К этим счетам относятся счета четвертого раздела плана счетов, учитывающие обязательства, создающие долгосрочные оценочные обязательства (411-422), долгосрочные кредиторские задолженности (431-435) и прочие долгосрочные обязательства (441-445).

Счета краткосрочных обязательств, приняты для учета временно привлеченных средств кредитных организаций, заемных ресурсов юридических и физических лиц на текущие производственные нужды, а также операций по распределению общественного продукта (расчетов с персоналом по оплате труда, с бюджетом по налогам, внебюджетными учреждениями и др.). В плане счетов для учета краткосрочных обязательств

приняты счета пятого раздела соответствующего экономического содержания.

**Объектами учета являются также хозяйственные процессы и их результаты**, состоящие из отдельных операций, вызывающих движение средств (имущества) и источников их образования. Это процессы снабжения, производства и реализации. В соответствии с этим необходимо систематизировать счета учета этих процессов с подразделением их на:

1. счета, учитывающие процесс снабжения;
2. счета, учитывающие процесс производства;
3. счета, учитывающие процесс реализации;
4. счета, учитывающие полученные результаты.

В процессе снабжения необходимо учитывать как приобретенные товарно-материальные ценности, так и затраты, связанные с их доставкой на предприятие, называемые транспортно-заготовительные расходы, включающие в себя оплачиваемые тарифы на перевозку транспортных организаций, стоимость погрузочно-разгрузочных работ. В новом плане счетов не принят специальный счет для учета затрат связанных с приобретением и заготовлением материальных ценностей и исчисления их себестоимости как в старом плане. Исходя из этого, для учета заготовленных средств и затрат, связанных с их доставкой, применяются счет 10 «Материальные запасы» 201,

Счета, учитывающие затраты процесса производства организации – это счет 20 «Производственные затраты» 202, счет 26 «Административные расходы», 721, 242 «Расходы будущих отчетных периодов» и эти счета применяются для учета и определения совокупности отдельных видов затрат, которые обобщаясь формируют фактическую себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

**Для учета процесса реализации** используются счета 204 «Готовая продукция», 43 «Коммерческие расходы» 711, 46 «Продажа» 601, 701

«Себестоимость продажи», 611 «Прочие операционные доходы», применяемый для учета доходов, полученных от реализации основных средств и прочих активов, и счет 731 «Прочие операционные расходы», отражающий расходы, связанные с реализацией основных средств и прочих активов.

*Счета, учитывающие полученные результаты* в процессе осуществления хозяйственной деятельности, применяются для учета и исчисления финансовых результатов организации.

В новом плане счетов, счета, учитывающие полученные результаты представлены счетами:

341 «Чистая прибыль(убыток)отчетного периода»,

621 «Прибыль от прекращения деятельности»,

741 «Убытки от прекращения деятельности»,

801 «Общая прибыль (убыток)»

811 «Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий,

343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Следует отметить, что при классификации счетов по экономическому содержанию, отнесение отдельных счетов к конкретной классификационной группе носит условный характер. Это связано с тем, что средства предприятия участвуют в хозяйственных процессах, исходя из чего, они относятся одновременно к той и другой группе, т.е. к группе средств и процессов, где они участвуют. К таким счетам можно отнести счета 10 «Материальные запасы»201, 01 «Земля,строения и оборудывания»111, на котором учитываются здания, машины оборудования, участвующие во всех трех хозяйственных процессах.

### **6.3. Классификация счетов по структуре и назначению**

Выше было отмечено на необходимость классификации счетов по структуре и назначению, определяемое характером дебетовых и кредитовых оборотов, и, вытекающих отсюда назначения счетов для учета отдельных видов имущества организации, источников их образования, и совершаемых хозяйственных процессов на отдельных характерных для них счетах.

Классифицируя счета по структуре и назначению подразделяются на:

1. основные счета;
2. регулирующие счета;
3. операционные счета;
4. сопоставляющие счета

Главной целью классификации счетов по назначению и структуре является необходимость получения соответствующих экономических показателей на том или ином счете и в целом бухгалтерском учете. Одним из таких важных показателей, определяющих основу ее деятельности, является состояние и движение имущества организации, а так же источников их образования и их изменения. Следовательно, первая и главная группа счетов, - это счета, учитывающие состояние и движение имущества и их источников.

Учитываемые на этих счетах имущество организации и их источники составляют основу производственно-хозяйственной деятельности организации, исходя из чего, эти счета называют **основными**.

#### **6.3.а. Основные счета, их характеристика**

**Основные счета** обеспечивают осуществление контроля за состоянием, обеспеченностью и движением имущества организации, - необходимыми

материальными и денежными ресурсами, количеством и назначением располагаемых средств и их источников.

Все основные счета входят в состав бухгалтерского баланса, и по их данным основных счетов составляется баланс предприятия, исходя из чего, их называют еще балансовыми счетами. На этих счетах формируется информация о движении имущества, капитала и обязательств предприятия, которые используются для управления ими.

Основные счета по структуре и назначению подразделяются на активные и пассивные.

Основные активные счета применяются для учета имущества предприятия. По дебету этих счетов отражается остаток имущества организации на начало периода, его поступление, а по кредиту уменьшение ресурсов в результате выбытия. Конечное дебетовое сальдо показывает наличие данного учитываемого вида средств на конец отчетного периода.

Основные активные счета могут быть разделены на *инвентарные, денежные и расчетные*. Инвентарные счета применяются для учета имущества организации подлежащего инвентаризации и контроля за его наличием и движением. На этих счетах учет в аналитическом разрезе ведется как в количественном измерении, так и в денежном выражении.

К этим счетам относятся такие счета, как счет 01 «Земля, строения и оборудывания» 111, счет 04 «Нематериальные активы» 101, счет 10 «Материальные запасы» 201, счет 40 «Готовая продукция» 204, счет 41 «Товары» 205.

Счета денежных средств применяются для учета денежных средств организации в кассе, на расчетном и других счетах, учет на которых ведется в денежном выражении. К ним относятся счет 50 «Касса» 221, счет 51 «Расчетные счета в банке» 223, и др.

*Активные расчетные счета* применяются для учета средств организации размещенных в расчетах, в качестве дебиторской

задолженности. Примером может служить счет 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211, счет 71 «Подотчетные суммы» 244, 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности» и др.

**Основные счета**, учитывающие источники образования средств являются пассивными счетами и подразделяются на 1) счета капитала и 2) счета обязательств.

К счетам капиталов относятся счет «Номинальный (уставный) капитал» 301, счет «Резерв по законодательству» 333, счет «Резерв по переоценке» 331, счет «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) прошлых лет» 343, которые являются пассивными и используются для учета собственных источников образования имущества предприятия. Формирование капитала, капитальных резервов, а так же прибыли предприятия записывается по кредиту этих счетов, а уменьшение, т.е. их использование по дебету. Таким образом, образованный кредитовый остаток отражает размер капитала на конец отчетного периода, отражаемые в третьем разделе баланса.

Счета обязательств, на которых учитываются движение расчетов кредиторской задолженности являются пассивными счетами. По кредиту этих счетов отражается остаток этой задолженности на начало периода, кредитовый оборот – увеличение, а дебетовый – уменьшение этой задолженности. Кредитовый остаток показывает остаток непогашенной задолженности. К пассивным расчетным счетам относятся: счет 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, счет 69 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению» 522, счет 70 «Задолжность персоналу по оплате труда» 533, счет 68 «Налоговые обязательства» 521.

### **6.3.6. Регулирующие счета, их назначение и характеристика**

**Регулирующие счета** самостоятельного значения в системе счетов не имеют. Они применяются для получения дополнительных показателей о состоянии этих средств, с целью регулирования оценки средств (имущества) предприятия и уточнения их источников образования. Применение регулирующих счетов, обеспечивает ведение учета соответствующих объектов учета на основных счетах в принятой неизменной оценке, уточняет ее. При этом они применяются вместе с основным счетом для корректировки его показателей, исходя из чего играют особую роль в бухгалтерском учете. Так, на основном счете 01 «Земля,строения и оборудывания» 111, учет этих средств ведется по первоначальной стоимости, а на регулирующем его счете 02 «Земля,строения и оборудывания-Амортизация» 112, часть ее стоимости, перенесенной на вновь созданную продукцию в качестве износа, уточняет оценку их первоначальной стоимости, - доводит ее до остаточной стоимости. Таким образом, создается возможность получения показателя основных средств в двух оценках: первоначальной и остаточной.

Применение регулирующих счетов связано с установленными правилами оценки имущества организации с одной стороны и с необходимостью получения полных и реальных данных, всесторонне характеризующих соответствующие объекты учета. При этом следует иметь в виду, что регулирующие счета позволяют получать по определенным объектам учета два показателя, характеризующих соответствующий объект в двух оценках, например, показатель основных средств по первоначальной стоимости, учтенной по счету 01 «Земля,строения и оборудывания»111 и остаточную стоимость, за вычетом из первоначальной стоимости размера их износа, учтенной на счете 02 «Земля,строения и оборудывания-Амортизация»112.

Исходя из способов регулирования оценки средств и уточнения размера источников их образования, регулирующие счета делятся на три группы:

1. Дополнительные счета;

2. Контрарные счета

3. Контрарно-дополнительные счета.

*Дополнительные счета* применяются для увеличения оценки средств и суммы их источников образования, учтенных в основных счетах. Эти счета подразделяются на активные и пассивные дополнительные. В действующем плане счетов нет дополнительных счетов. В настоящее время они применяются как отдельные позиции основных счетов. Так, на счете 10 «Материальные запасы» 201 материальные ценности учитываются по покупным ценам. Однако по заготовлению этих материалов, т.е. доставке их на предприятие, осуществляются определенные расходы по их погрузке, разгрузке, транспортировке и складированию, называемые транспортно-заготовительными расходами.

Транспортно-заготовительные расходы в совокупности с покупной ценой заготовленных материалов составляют их фактическую себестоимость. В прошлом для учета этих расходов применялся отдельный синтетический счет «Транспортно-заготовительные расходы». В новом плане счетов данный счет не предусмотрен, а эти расходы, учитываясь отдельной позицией к счету 10 «Материальные запасы» 201, дополняют их покупную стоимость до фактической себестоимости.

*Контрарные счета* служат для регулировки оценки средств и уточнения размера источников их образования в сторону их уменьшения. Они подразделяются на контрактивные (контрарно-пассивные) и контрпассивные (контрарно-активные).

Контрактивные счета, сами являясь пассивными, применяются для уменьшения оценки средств, учтенных в активных счетах. Примером контрактивного счета служит пассивный счет 02 «Земля, строения и оборудывания-Амортизация» 112, применяемый для регулировки оценки основных средств, учитываемых на счете 01 «Земля, строения и оборудывания» 111 по первоначальной стоимости.



Основной счет «Земля,строения и оборудывания» предназначен для учета движения основных средств. По дебету данного активного счета отражается начальное сальдо и их поступление, а по кредиту выбытие. Дебетовое конечное сальдо показывает остаток на конец отчетного периода.

Основные средства, наряду с такими количественными изменениями, в результате их использования, в процессе производства, подвергаются износу. При этом эти средства переносят данную потерянную стоимость на вновь изготавливаемую продукцию, которую необходимо также учитывать.

Учет износа основных средств на счете 01 «Земля,строения и оборудывания» 111 не совмещается с учетом количественных изменений, отражаемых на данном счете, исходя из экономического содержания этих изменений. Поэтому, для учета потерянной и перенесенной стоимости основных средств применяется пассивный, контрактивный счет 02 «Земля,строения и оборудывания-Амортизация» 112, который регулирует их первоначальную стоимость, отраженную по дебету счета 01 «Земля,строения и оборудывания» 111 в сторону уменьшения и доводит ее до остаточной стоимости. Так, если первоначальная стоимость основных средств составляет 25000 манат, а их износ 7000 манат, то их остаточная стоимость составит  $25000\text{ман}-7000\text{ман}=18000$  манат.

Контрактивным счетом является также счет 05 «Нематериальные активы-Амортизация»102, регулирующий первоначальную стоимость нематериальных активов учтенных на счете 04 «Нематериальные активы -- Стоимость»101.

Контрпассивные счета, являясь активными счетами, применяются для уточнения (уменьшения) сумм источников образования средств организации, учтенных в основных пассивных счетах. Дебетовые показатели контрпассивного счета уменьшают кредитовые данные основного счета, по отношению к которому он применяется.

Примером контрпассивного счета служит активный счет 901 «Расходы по текущему налогу на прибыль» и др., применяемые для регулировки размера прибыли и уточнения его размера участвующего в хозяйственном обороте, учитываемом на активно-пассивном счете 80 «Общая прибыль(убыток)» 801. Данный счет 80 «Общая прибыль(убыток)» 801 предназначен для учета образованной прибыли отражаемого по кредиту этого счета и полученного убытка, учитываемого по его дебету.

Полученная прибыль учитывается по данному счету нарастающим итогом, который соответственно, по мере образования, распределяется как налог на прибыль отчисляется в бюджет, которые необходимо учитывать. Отражение этих отчислений по дебету счета 80 «Общая прибыль(убыток)» 801 будет подобно отражению убытков и уменьшит размер полученной прибыли, что неправомерно.

Экономическое содержание производимых отчислений от прибыли не соответствует полученным убыткам, вследствие этого вытекает несовместимость их учета по дебету счета «Общая прибыль(убыток)», поскольку дебетовый оборот этого счета предназначен для учета полученных убытков.

В силу этого для учета отчислений от прибыли используют активные, контрпассивные счета 901-902 «Расходы по текущему налогу на прибыль. Сумма произведенных отчислений, которая учитывается по дебету этих счетов, регулирует сумму прибыли, уменьшая ее на сумму отчислений, и, определяет тем самым, размер прибыли, участвующую в хозяйственном обороте предприятия. Таким образом, сумма прибыли, участвующая в хозяйственном обороте равна разнице кредитового остатка счета «Прибыли и убытки» и дебетовых остатков указанных счетов.

**Контрарно-дополняющие счета** применяются для одновременного увеличения и уменьшения оценки средств или уточняют размер источников их образования. Примером данного счета является активно-пассивный счет

старого плана счетов 79 «Краткосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым) предприятиям» 532, применяемый на предприятии для расчетов с вышестоящей организацией, министерством и ведомством. Данный счет применяется так же в Министерствах и ведомствах для учета расчетов с подчиненными предприятиями по выделенным или изъятым средствам. При применении его на предприятии, полученные средства, например денежные, отражаются по дебету счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 и кредиту счета 79 «Краткосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым) предприятиям» 532, что покажет дополнение Уставного капитала предприятия. При изъятии средств вышестоящей организацией, например ненужных излишних материалов, данная сумма отразится по кредиту счета «Материальные запасы» и дебету «Внутрихозяйственные расчеты», что уменьшит величину Уставного капитала на данную сумму. Таким образом, в течение года расчеты с вышестоящей организацией учитываются на данном счете, отражая увеличения полученных средств по кредиту, а уменьшения по дебету соответственно увеличивая и уменьшая Уставный капитал предприятия. В конце года по составлению баланса его остаток присоединяется к Уставному капиталу, если остаток кредитовый в сторону увеличения, а дебетовый в сторону уменьшения.

В новом плане счетов не применены активно-пассивные счета и, соответственно, контрарно-дополняющие, которые заменены конкретным активным счетом 212 «Краткосрочные дебиторские задолженности дочерних (зависимых) предприятий, по дебету которого учитываются возникновения по кредиту уменьшения данной задолженности и счет 532 «Краткосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым) предприятиям, по кредиту которого отражаются возникновения, а по дебету уменьшения данной задолженности.

### 6.3.в. Операционные счета

*Операционные счета* применяются для учета совершенных хозяйственных операций в соответствии с произведенными затратами по определенным направлениям, исходя из их назначения. Они подразделяются на две группы: калькуляционные и распределительные.

Калькуляционные счета служат для учета затрат, связанных соответствующим объектом учета (калькуляции). Эти учетные данные затрат используются для исчисления себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Исходя из того, что затраты осуществляются в процессе снабжения, производства и реализации, поэтому необходимо их систематизировать по соответствующим хозяйственным процессам, систематизировать и обобщать их по отдельным объектам учета и исчислять их себестоимость. Применение операционных счетов обеспечивают возможность ведения учета затрат отдельно исходя из их назначения.

Вместе с тем, они обеспечивают учет отдельных хозяйственных операций.

В учете отдельных *хозяйственных процессов*, операционные счета обеспечивают формирование данных по отдельным их видам:

- в процессе снабжения об объеме заготовленных средств и фактической себестоимости приобретенных и заготовленных организацией имущества;
- в процессе производства о количестве и фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- в процессе реализации о формировании фактических финансовых результатов в результате совершенных затрат, связанных с производством и реализацией продукции и полученной выручки.

В учете *однородных хозяйственных операций*, операционные счета обеспечивают формирование промежуточных показателей в учете хозяйственных процессов, таких как административные расходы, резерв предстоящих платежей и расходов, расходы будущих периодов, учитываемые на распределительных счетах.

Операционные счета наряду с организационно-техническим значением обеспечения учетной регистрации хозяйственных операций, обеспечивают контроль показателей деятельности организации, способствуют выявлению отдельных факторов, влияющих на формирование отдельных показателей.

**В процессе снабжения** учитывается с одной стороны заготавливаемые средства, т.е. машины, оборудования, малоценные быстроизнашивающиеся предметы и соответствующие виды материалов с одной стороны, и произведенные затраты, связанные с их заготовлением с другой.

На основе стоимости учтенных заготовленных средств и затрат на их заготовление исчисляется (калькулируется) их себестоимость.

Для учета заготовленных материальных ценностей, а также учета затрат, связанных с их заготовлением и калькуляции ее себестоимости применяется счет 10 «Материальные запасы» 201. При этом в дебете данного счета отражается покупная стоимость материалов и отдельной позицией затраты, связанные с их заготовлением, называемые транспортно-заготовительные расходы. Совокупность покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов, учтенные на дебете счета 10 «Материальные запасы» 201 служат основанием для исчисления их себестоимости. Хотя этот счет не является непосредственно операционным, однако, в данном случае, он одновременно выполняет данную функцию.

**В процессе производства** учитываются затраты на производство определенной продукции, на базе которых калькулируется ее себестоимость. Для учета этих затрат применяется счет 20 «Производственные затраты» 202.

По дебету калькуляционного счета 20 «Производственные затраты» 202 отражается начальное сальдо, показывающее затраты, произведенные в предыдущем периоде и осевшие в незавершенном производстве, далее отражаются затраты текущего периода, связанные с затратами на производство продукции. Часть этих затрат, отраженных по дебету счета «Основное производство» оседает в незавершенном производстве, на конец отчетного периода как конечное сальдо счета 20 «Производственные затраты» 202, а остальная часть, падающая на выпущенную продукцию отражается по кредиту этого счета в корреспонденции с дебетом счета 40 «Готовая продукция» 204 и показывает фактическую себестоимость выпущенной продукции. Дебетовое сальдо данного счета показывает затраты незавершенного производства на конец периода.

На основе учтенных этих затрат исчисляется себестоимость выпущенной продукции. Способ исчисления себестоимости называется калькуляцией. Поэтому эти счета, по данным которых исчисляется себестоимость, называются калькуляционными. Все калькуляционные счета являются активными и затраты, связанные с соответствующими объектами калькуляции учитываются на дебете этих счетов.

На основании затрат учтенных на дебете калькуляционных счетов, определяют:

- первоначальную стоимость созданных в организации основных средств и нематериальных активов, в качестве их фактической себестоимости;
- фактическую себестоимость заготовленных материально-производственных запасов;
- фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В дебете вышеуказанных калькуляционных счетов, учитываются затраты по соответствующим процессам хозяйственной деятельности организации, по приобретению материально-производственных запасов,

объектов основных средств и нематериальных активов, созданных в организации, а также по производству продукции, выполнению работ и оказанию услуг, по данным которых исчисляется их себестоимость.

Конечное дебетовое сальдо калькуляционных счетов показывает сумму фактических затрат, не включенных в фактическую себестоимость объекта калькуляции и считаются незавершенным производством.

**В процессе реализации**, определяется полная (коммерческая) себестоимость (себестоимость продажи) реализованной продукции. Для этой цели, учитываются затраты, связанные с процессом реализации, т.е. с отгрузкой покупателю продукции, на счете 43 «Коммерческие расходы» 711. Часть этих расходов падающая на реализованную продукцию относится на дебет операционного счета 701 «Себестоимость продажи», где определяется полная себестоимость реализованной продукции.

Операционные счета, применяемые для учета хозяйственных операций, выражающие определенные хозяйственные процессы финансово-хозяйственной деятельности организации и их результативность, определены в новом плане счетов в соответствии с требованиями рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности, исходя из чего и принят данный план счетов.

**Распределительные счета** играют важную роль в системе операционных счетов. Это связано с тем, что они предназначены для учета и контроля определенных затрат, которые невозможно отнести на конкретный объект учета затрат. Вследствие этого, эти затраты учитываются на этих распределительных счетах, с последующим их отнесением и распределением на соответствующие объекты учета затрат и калькулирования себестоимости. Эти счета, таким образом, обеспечивают правильность учета этих расходов и распределения между соответствующими объектами учета и калькуляции. Эти счета бывают двух видов исходя из сущности осуществляемых расходов,

особенностей их учета и распределения. Это собирательно-распределительные и распределительные по периодам.

**Собирательно-распределительные счета** применяются для учета определенных затрат в процессе производства, которые невозможно отнести к затратам, связанным с конкретным видом продукции и поэтому невозможно их учитывать непосредственно на калькуляционном счете 20 «Производственные затраты» 202 и включить в себестоимость выпускаемых отдельных видов продукции. К этим затратам относятся накладные расходы, связанные не с технологическим процессом изготовления конкретной продукции, а с организацией производства и управлением. Исходя из этого, они относятся на все виды выпускаемых изделий.

Схему собирательно-распределительных счетов можно представить в следующем виде в качестве счета 26 «Административные расходы» 721

Д-т	26 «Административные расходы» 721	К-т
Фактические расходы, связанные с организацией и обслуживанием производства и управлением предприятия в целом		Списание всей суммы расходов, отраженных по дебету, по предприятию в целом в дебет счетов учитывающих производственные затраты.

К этим расходам относятся расходы, связанные с освещением, отоплением, вентиляцией зданий и помещений, расходы, связанные с организацией производства и управлением, состоящих из определенных расходов, - амортизации машин, оборудования, зданий, сооружений, расходы на их содержание и использование, заработная плата управленческого персонала и т.д. Учет и отнесение отдельных видов этих расходов непосредственно по объектам учета затрат и распределения их по конкретным видам выпускаемой продукции представляет определенную



трудность, вытекающая из многочисленности и разнообразия этих расходов с одной стороны и разнообразности применения базы распределения для каждого вида затрат с другой.

Эти расходы, связанные с организацией производства и управлением всего предприятия, - называемые административными, учитываются соответственно на счете 26 «Административные расходы» 721.

После обобщения этих затрат на данном собирательно-распределительном счете, в последующем списывают их на счет, где учитываются прямые производственные затраты, счет «Производственные затраты», и соответственно относят на конкретные виды выпускаемых изделий путем распределения этих расходов между ними.

Необходимость такого учета административных расходов на собирательно-распределительном счете 721 «Административные расходы» и их распределения по объектам калькуляции осуществляется в управленческом учете с целью управления себестоимостью продукции. В финансовом учете, они относятся непосредственно на финансовый результат.

*Распределительные по периодам счета* служат для распределения доходов и расходов предприятия по соответствующим периодам. Посредством этих счетов регулируются периоды отнесения затрат в показатели хозяйственной деятельности соответствующего периода независимо от времени их осуществления.

По дебету данного счета отражается сальдо, - расходы, произведенные в прошлом периоде (году), но относящиеся к включению в затраты производства в текущем или будущем отчетном периоде. Дебетовый оборот отражает расходы, произведенные в текущем периоде, но, исходя из их экономического содержания и назначения, подлежащие отнесению и распределению в будущем. Конечный дебетовый остаток, показывает сумму расходов, подлежащих распределению по соответствующим периодам.



фактически были произведены, поскольку эти услуги, в соответствии с которыми произведены эти расходы будут использованы в будущем периоде и подлежат отнесению в затраты в будущих отчетных периодах, когда услуги, которые они представляют, будут использованы.

К этим расходам относятся такие расходы как, суммы арендной платы, уплаченные вперед в соответствии с условиями договора, расходы по подготовке производства и его освоение, оплата процентов за кредит, расходы на рекламу и др. Эти расходы могут осуществляться одновременно и в больших размерах, поэтому учитывая их по дебету данного счета в корреспонденции с кредитами соответствующих счетов, в дальнейшем списывают постепенно и равномерно, с целью недопущения искусственного увеличения себестоимости продукции.

Аналитический учет этих расходов ведется по видам расходов и объектам затрат. Дебетовое сальдо счета 31 «Расходы будущих отчетных периодов» 242 показывает нераспределенную и не отнесенную на текущие затраты сумму.

Распределительные по периодам счета, отражающие доходы, показывают уже оплаченную и, соответственно, сформировавшуюся сумму доходов за счет платежей сторонних организаций, подлежащих оплате в будущих периодах данному предприятию. Примером служит счет 83 «Доходы будущих отчетных периодов» 442, 542.

### 6.3.г. Сопоставляющие счета

Сопоставляющие счета, применяются для учета и выявления финансовых результатов выполняемых хозяйственных процессов. На этих счетах учитываются одни и те же средства в двух оценках, - по дебету в одной, а по кредиту в другой. Путем их сопоставления выявляется определенный результат соответствующих процессов хозяйственной деятельности организации. В зависимости от характера отражаемых операций, этот результат может быть дебетовый, характеризующий одну сторону результата деятельности или кредитовый, - другую.

Некоторые авторы, классифицируя счета, по назначению и структуре, четвертую группу сопоставляющих счетов определяют «Финансово-результатные» счета, подразделяя их на «Сопоставляющие», к которому относят счет продажи и 801 «Общая прибыль (убыток)». Такое определение не правомерно поскольку в основе такого определения, - «Финансово-результатные» лежит не назначение и структура счетов, а их экономическое содержание, исходя из чего при классификации счетов по экономическому содержанию, эти счета выделились в группу счетов учитывающие результат деятельности организации. В тоже время название «Сопоставляющие» наиболее точно характеризует сущность этих счетов, так как структура счетов, характеризуя их дебетовые и кредитовые обороты, определяет их учетное назначение т.е принцип отражения соответствующих объектов бухгалтерского учета на отдельных счетах. Характер оборотов сопоставляющих счетов соответственно их назначения направляет на подразделение их на счета для учета и выявления результатов отдельных процессов основной операционной деятельности, в соответствии с чем они называются операционно-результатными, и финансовых результатов всей хозяйственной деятельности, исходя из чего они называются финансово-результатными.

Таким образом эти счета необходимо сводить под общую систему «Сопоставляющие счета» подразделяя их на операционно-результатные и финансово-результатные.

Для учета и выявления результатов отдельных процессов основной операционной деятельности, применяются счета для учета результатов процесса снабжения – 201 «Материальные запасы», производства – 202 «Производственные затраты», реализация – 601 «Продажа».

При этом счет 201 «Материальные запасы» являясь основным счетом, одновременно выполняет функцию калькуляционного поскольку по его дебету отражается стоимость заготовленных материалов, и расходы по их доставке, и тем самым служит для исчисления их себестоимости, заменяя при этом ранее применяемый счет «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Одновременно, исходя из того, что по кредиту этого счета в текущем учете до определенного времени (конца или квартала) обобщения затрат и исчисления фактической себестоимости заготовленных ценностей, отражается отпуск материалов в производство по плановой (нормативной) себестоимости. Сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты этого счета, определяется отклонение, - экономия или перерасход сформированной фактической себестоимости заготовленных материалов от запланированной, определяющий результат процесса снабжения как составной части основной операционной деятельности организации.

Калькуляционный счет 202 «Производственный затраты», который исходя из отнесения его остатка, - незавершенное производство, в состав запасов включаемого в статью запасы отчетного баланса является основным счетом, одновременно выступает в качестве сопоставляющего. Это исходит из того, что по его дебету учитываются производственные расходы, составляющие фактическую себестоимость производственной продукции, а по кредиту выпуск продукции по плановой (нормативной) себестоимости до времени обобщения затрат и исчисления ее фактической себестоимости.

Сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты выявляется результат (экономия или перерасход) процесса производства продукции.

Чисто сопоставляющим является операционно-сопоставляющий счет 601 «Продажа», который выполняет только данную функцию. На этом счете обобщается и выявляется результаты процесса реализации, охватывая при этом и результаты предшествующих процессов, т.е. достигнутую экономию или перерасход в процессе снабжения и производства, обобщенные в процессе реализации. Сопоставляя при этом дебетовый оборот счета, отражающий полную себестоимость реализованной продукции, состоящий из фактической производственной себестоимости и коммерческих расходов, осуществляемых в процессе реализации, и сумму НДС, с кредитовым оборотом учитывающим сумму выручки (доход) от реализации получают финансовый результат, полученный в процессе реализации, относимый на финансово-результатный счет 801 «Общая прибыль (убыток)».

Схема счета 601 «Продажа» представлена в следующем виде.

#### Схема счета 46 «Продажа»601

Д-т	К-т
Фактическая производственная себестоимость реализованной продукции выполненных работ и услуг; Покупная стоимость товаров; Коммерческие расходы, НДС, акцизы и другие платежи; Управленческие расходы исходя из учетной политики организации.	Выручка от реализации продукции, товаров выполненных работ, услуг
Всего Расходы	Всего Доходы от реализации
Сумма прибыли от реализации ДО	Сумма убытка от реализации КО

Счет 601 «Продажа», в отличие от всех счетов и в особенности других сопоставляющих счетов, не является ни активным, ни пассивным. Он не имеет остатков и в балансе не отражаются. Он является просто сопоставляющим счетом. Многие авторы относят этот счет к активно-пассивным, что на наш взгляд неправомерно, поскольку активность или пассивность счетов определяется не разновидностью дебетовых и кредитовых разниц (дебетовый в одном, кредитовый в другом случае), на что базируются эти авторы, а по отношению к балансу, в соответствии с чем этот счет является небалансовым. Он транзитно отражает показатели процесса реализации с целью выявления его результатов, которые списываются на финансово-результатный счет 801 «Общая прибыль (убыток)».

Как видим, применением сопоставляющих счетов в бухгалтерском учете формируется информация обеспечивающая контроль результатов деятельности всех хозяйственных процессов на соответствующих сопоставляющих операционно-результативных счетах, - снабжения на счете 201 «Материальные запасы», производства, - на счете 202 «Производственные затраты», реализации, - на счете 46 «Продажа» 601.

Выделение финансово-результатных счетов в отдельную подгруппу связано с тем, что здесь обобщается финансовый результат всей деятельности организации, как операционный так и других, путем сопоставления полученных прибылей и убытков, произведенных расходов, выявляется конечный финансовый результат деятельности организации.

На счете 801 «Общая прибыль (убыток)», являющийся как бы основным финансово-результатным счетом, наряду с финансовым результатом основной операционной деятельности, учитываются прибыли и доходы.

На этом счете учитываются также полученные доходы и прибыли от отдельных видов деятельности организации, учтенные на счетах шестого раздела плана счетов «Доходы» и соответственно произведенные расходы отражаемые на счетах седьмого раздела,- «Расходы». Здесь находят свое

отражение также излишки и потери от недостачи и порчи ценностей, выявленные при инвентаризации, налоговые платежи, учтенные на счетах 901, 902 и др., относимые сюда в конце отчетного периода.

Таким образом, финансово-результатный счет 801 «Общая прибыль (убыток)» применяется для учета и выявления конечных результатов, по дебету которого отражаются полученные убытки и произведенные расходы отдельных видов деятельности и др., а по кредиту сформированная прибыль основной операционной деятельности, прибыль от участия в деятельности зависимых и совместных предприятий, прибыль от прекращения деятельности и доходы полученные от других видов деятельности. Сопоставляя в конце отчетного периода дебетовый и кредитовый оборот, получают конечный финансовый результат деятельности организации, - величину чистой прибыли, которая, списывается на счет 341 «Чистая прибыль(убыток) отчетного периода» бухгалтерской проводкой:

Д<sup>т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)»

К<sup>т</sup> счета 341 «Чистая прибыль(убыток) отчетного периода»,

которая в последующем относится на счет 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» бухгалтерской проводкой:

Д<sup>т</sup> счета 341 «Чистая прибыль(убыток) отчетного периода»

К<sup>т</sup> счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»,

и в общей сумме отражается в отчетном балансе.

При убыточном завершении отчетного года, полученный убыток относится непосредственно на счет 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» бухгалтерской проводкой:

Д<sup>т</sup> счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет»

К<sup>т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)».



Сопоставляющим, финансово-результатным счетом, является также счет 811 «Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий» по дебету которого отражаются полученные убытки от участия в деятельности отдельных предприятий, а по кредиту формируемые прибыли, сопоставляя которых в общей сумме получают финансовый результат от долевого участия.

В определенной степени к этой категории счетов можно отнести и счет 343 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» по дебету которого отражается непокрытый убыток прошлых лет и относится образованный убыток отчетного периода, а по кредиту учитывается сформированная прибыль прошлых отчетных периодов нарастающим итогом и отнесенная сюда прибыль текущего отчетного периода. Вычитая от суммы прибыли отраженного по кредиту данного счета, образованный убыток текущего года или непокрытый убыток прошлых лет, получают нераспределенную прибыль или непокрытый убыток, отражаемые в отчетном балансе.

Финансово-результатным, но не сопоставляющим счетом, является счет 341 «Чистая прибыль(убыток) отчетного периода» на котором учитывается только финансовый результат в качестве прибыли и ни с чем не сопоставляется.

#### **6.4. План счетов бухгалтерского учета**

Как видно из сущности счетов, их экономического содержания, а также назначения и структуры, они предназначены для учета и контроля за движением средств предприятия, источников их образования и хозяйственных процессов, совершаемых на предприятиях, которыми необходимо управлять. Управление хозяйственными операциями и процессами осуществляется посредством определенных показателей. Эти показатели формируются на счетах. По данным счетов составляется баланс и

отчетность по предприятию, данные которых обобщаются по отраслям и всему народному хозяйству. Отсюда вытекает важное и большое значение счетов в системе управления народным хозяйством в целом.

Исходя из этого, вытекает применение не каких-либо разрозненных счетов, а единой системы счетов, позволяющих правильно и рационально организовать бухгалтерский учет. Такая система счетов определяется в плане счетов бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета, есть систематизированный перечень синтетических счетов с определенными позициями субсчетов. План счетов определяет построение всей системы бухгалтерского учета во всех отраслях народного хозяйства. План счетов регламентирует систему организации бухгалтерского учета.

В соответствии с последовательностью систематизированных синтетических счетов, в плане счетов придается им определенный шифр, который имеет важное значение в осуществлении бухгалтерских записей с точки зрения их сокращения и улучшения организации бухгалтерского учета. Особая важность их определяется при автоматизации бухгалтерского учета.

В основу систематизации счетов в плане счетов принято их экономическое содержание. Исходя из этого они систематизированы в определенные группы. В плане счетов определены девять групп счетов. Шифровое обозначение счетов определено порядковым способом, определяющим его принадлежность к соответствующей группе. В плане счетов определена принадлежность каждого счета к соответствующему разделу баланса, и, исходя из этого, вытекает их активность или пассивность.

Порядок применения аналитических счетов определяется организациями по отдельным разделам счетов, в соответствии с инструкциями, стандартами и другими нормативными актами, а так же ее учетной политикой.

На предприятиях используются не все счета, предусмотренные в плане счетов, что связано с объемом и характером деятельности каждого

отдельного предприятия. Поэтому, эти предприятия разрабатывают свой рабочий план счетов на базе единого плана счетов, где определяется система применяемых синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, в соответствии со специфической особенностью деятельности предприятия, принадлежности его к той или иной отрасли народного хозяйства, структуры предприятия, и что самое главное, обеспечения данным рабочим планом счетов, системы отчетных показателей, характеризующих деятельность предприятия.

Рабочий план предприятия подлежит утверждению при формировании его учетной политики и должен содержать необходимые для ведения бухгалтерского учета, как синтетические, так и аналитические счета, обеспечивающие своевременность и полноту учета и отчетности.

План счетов бухгалтерского учета обеспечивает согласованность учетных показателей с показателями действующей бухгалтерской (финансовой) отчетности по соответствующим его статьям.

В международной практике бухгалтерского учета, в частности США, Англии и др. странах применение единого Плана счетов бухгалтерского учета является не обязательным. Здесь отдельные организации имеют право разрабатывать и использовать свой план счетов. При этом, счетам присваиваются определенные коды, обеспечивающие высокий уровень компьютерной обработки учетной информации.

Вместе с тем, в России, Германии, Франции и других странах, применяют единые, унифицированные планы счетов, применяемые всеми организациями без исключения, не зависимо от форм собственности, что обеспечивает обобщение данных учета в разрезе отдельных отраслей и в целом по народному хозяйству.

Единый план счетов бухгалтерского учета вместе с тем обеспечивает, с одной стороны единое централизованное методологическое руководство, бухгалтерским учетом, что имеет непременно важное значение для развития

и обеспечения требований, поставленных перед ним. С другой стороны достигается контроль за правильностью ведения учета и отчетности и использования имущества организации.

План счетов бухгалтерского учета обеспечивает определенную схему регистрации и группировки фактов финансово-хозяйственной деятельности организации.

Определенные факты экономической жизни организаций и интеграция экономики республики в международную систему привели к пересмотру старого плана счетов бухгалтерского учета и формированию нового счетного плана. В целом это было обусловлено:

- необходимостью дальнейшего реформирования бухгалтерского учета в республике в соответствии с международной практикой;
- расширением объема информационной системы бухгалтерского учета, удовлетворяющего всех заинтересованных юридических и физических лиц;
- выходом крупных объединений, компаний, акционерных обществ на мировой рынок, обуславливающего приближению Международным Стандартам Финансовой Отчетности;
- возникновением новых объектов бухгалтерского учета, - как нематериальные активы, финансовые вложения, доходные вложения и др.;
- переходом государственной собственности к различным ее видам;
- изменением порядка формирования и использования средств организациями, - как то предоставление им права самостоятельного использования сформированной чистой прибыли, определение порядка создания необходимых резервов и др.

Действующий на протяжении более 80 лет план счетов был принят на базе социалистической административно управляемой экономики и отражал соответствующие ее аспекты. Ее применение базировалось на организации учета в направлении получения соответствующих экономических показателей, характеризующих социалистические способы хозяйствования.

По истечении времени в соответствии вносимыми изменениями в систему показателей бухгалтерского учета и отчетности, осуществлялись определенные изменения в планы действующих счетов. В начале действовали разрозненные отдельные для каждой отрасли народного хозяйства планы счетов, которые в 60 годах XX века были сведены в единый план счетов. В данный план счетов так же вносились коррективы и изменения. Последние изменения были внесены в план счетов в 1995 году и был утвержден данный план счетов, введенный в действие с 1 января 1996 года. Эти изменения были внесены в связи с переходом социалистической экономики республики в русло рыночной, свободно действующей экономики. Данный план счетов отвечал требованиям переходного периода и условиям рыночной экономики.

Однако, в настоящее время при условиях формирования рыночных отношений и необходимости организации бухгалтерского учета в соответствии международным стандартам финансовой отчетности, возникла необходимость формирования нового плана счетов в соответствии с новой классификацией имущества организации и источников их формирования, а также из сущности совершаемых хозяйственных операций в совокупности составляющих хозяйственные процессы. Организации в условиях рыночной экономики осуществляют не только свою основную производственную деятельность. Они одновременно осуществляют долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, инвестиционную деятельность и др.

Крупные предприятия и акционерные общества, объединения и компании интегрировали в международную систему экономики, что также требовало применения новой системы счетов, отвечающей новым требованиям организации бухгалтерского учета в соответствии с международным стандартам финансовой отчетности.

В связи с вышеуказанными обстоятельствами, был разработан и утвержден **новый план счетов бухгалтерского учета** 18 апреля 2006 года, в соответствии с постановлением Кабинета Министров Азербайджанской

Республики №140 от 18 июля 2005 года и был предусмотрен применению с 1 января 2008 года в двадцати общественно значимых структурах, - коммерческих организациях.

Ниже представлен новый план счетов с приведением его в соответствие со старым планом счетов с целью их сопоставления с одной стороны и определения приспособленности новых счетов, отраженных в данном плане к старым традиционным счетам, с целью их правильного восприятия и, соответственно, применения как в учебном процессе, так и на практике ведения бухгалтерского учета.

### План счетов<sup>1</sup>

Утвержденный 18 апреля 2006 года Министерством Финансов Республики

Статья, раздел финансовой отчетности	№ счета	Разделы, группы	Соответствие счету предыдущего плана счетов	
<b>1</b> 10		<b>Долгосрочные активы.</b>		
		<b>Нематериальные активы</b>		
	101	Нематериальные активы	04	
	102	Амортизация нематериальных активов	05	
	103	Капитализация затрат, связанных с нематериальными активами	08	
	11		<b>Земля, строение и оборудование</b>	
		111	Основные средства	01
		112	Земля, строение и оборудование -Амортизация	02
		113	Капитализация затрат , связанных с землей, строением и оборудованием	08
	12		<b>Инвестиции на недвижимое имущество</b>	
121		Инвестиции на недвижимое имущество -Стоимость	01	
122		Инвестиции на недвижимое имущество-Амортизация	02	

<sup>1)</sup> Поскольку Министерством Финансов Республики не утверждена инструкция по применению данного плана счетов, автор не учел необходимым раскрыть их характеристику.

13		<b>Биологические активы</b>	
	131	Биологические активы - Стоимость	01, 11
	132	Биологические активы – Амортизация	02
14		<b>Природные ресурсы</b>	01
	141	Природные ресурсы- Стоимость	02
	142	Природные ресурсы –Амортизация	
15		<b>Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия</b>	
	151	Инвестиции в зависимые предприятия	06
	152	Инвестиции в совместные предприятия	06
16		<b>Отложенные налоговые активы</b>	
	161	Отложенные налоговые активы по налогу на прибыль	
	162	Прочие отсроченные налоговые активы	
17		<b>Долгосрочные дебиторские задолженности</b>	
	171	Долгосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков	62
	172	Долгосрочные дебиторские задолженности дочерних зависимых) предприятий	78, 79
	173	Долгосрочные дебиторские задолженности основного 3- правленческого персонала	73
	174	Долгосрочные дебиторские задолженности по аренде	09
	175	Долгосрочные дебиторские задолженности по договорам строительства	62
	176	Долгосрочные дебиторские задолженности по процентам	62
	177	Прочие долгосрочные дебиторские задолженности	76
18		<b>Прочие долгосрочные финансовые активы</b>	
	181	Долгосрочные инвестиции, учитываемые до погашения	06
	182	Выданные долгосрочные займы	06
	183	Прочие долгосрочные инвестиции	06
	184	Корректировки в связи с уменьшением стоимости прочих долгосрочных финансовых активов.	82-2
19		<b>Прочие долгосрочные активы</b>	
	191	Расходы будущих периодов	31
	192	Выданные долгосрочные авансы	61
	193	Прочие долгосрочные активы	76 и др.

2 20	<b>Краткосрочные активы</b>		
	<b>Запасы</b>		
	201	Материальные запасы	10
	202	Производственные запасы	20,23
	203	Незавершенные строительные работы по договорам на Строительство	20
	204	Готовая продукция	40
	205	Товары	41
	206	Прочие активы, удерживаемые для реализации	41
	207	Прочие запасы	12
21	208	Корректировки в связи с уменьшением стоимости запасов	14
	<b>Краткосрочные дебиторские задолженности</b>		
	211	Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и Заказчиков	62
	212	Краткосрочные дебиторские задолженности дочерних (зависимых) предприятий	78, 79
	213	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73
	214	Краткосрочные дебиторские задолженности по аренде	09
	215	Краткосрочные дебиторские задолженности по договорам строительства	62
	216	Краткосрочные дебиторские задолженности по процентам	62
	217	Расчеты с дебиторами и кредиторами	76
218	Корректировки по сомнительным долгам	82-2	
22	<b>Денежные средства и их эквиваленты</b>		
	221	Касса	50
	221	Денежные переводы в пути	57
	223	Расчетный счет в банке	51,52
	224	Прочие счета в банке, выданные по востребованию	56
	225	Эквиваленты денежных средств	58
23	<b>Прочие краткосрочные финансовые активы</b>		
	231	Краткосрочные инвестиции, удерживаемые для Реализации	06
	232	Краткосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения	06
	233	Выданные долгосрочные займы	06
	234	Прочие краткосрочные инвестиции	06
	235	Корректировки в связи с уменьшением стоимости прочих	82-2



		краткосрочных финансовых активов	
<b>24</b>		<b>Прочие краткосрочные активы</b>	
	241	Возмещаемый налог на добавленную стоимость	19
	242	Расходы будущих периодов	31
	243	Выданные краткосрочные авансы	61
	244	Подотчетные суммы	71
	245	Прочие краткосрочные активы	76
<b>3</b>		<b>Капитал</b>	
<b>30</b>		<b>Оплаченный номинальный ( уставный) капитал</b>	
	301	Номинальный (уставный) капитал	85
	302	Оплаченная часть номинального (уставного) капитала	75
<b>31</b>		<b>Эмиссионный доход</b>	
	311	Эмиссионный доход	
<b>32</b>		<b>Обратно выкупленный капитал (акции)</b>	87-2
	321	Выкупленный капитал (акции)	06
<b>33</b>		<b>Резерв по капиталу</b>	
	331	Резерв по переоценке	87-1
	332	Резерв по курсовым разницам	83-4
	333	Резерв по законодательству	86
	334	Резерв по уставу	86
	335	Прочие резервы	86,87
<b>34</b>		<b>Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)</b>	
	341	Чистая прибыль в отчетном периоде	80
	342	Корректировки по прибыли связанные с изменениями в учетной политике и значимыми ошибками	88
	343	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет	88
	344	Дивиденды объявленные	81
<b>4</b>		<b>Долгосрочные обязательства</b>	
<b>40</b>		<b>Обязательства, создающие долгосрочные процентные расходы</b>	
	401	Долгосрочные банковские кредиты	92
	402	Долгосрочные банковские кредиты для работников	93
	403	Долгосрочные конвертируемые займы	95
	404	Долгосрочные займы	95
	405	Обратно выкупленные привилегированные акции (долгосрочные), имеющие ограниченный срок	95

		обращения	
	406	Долгосрочные обязательства по финансовой аренде	97
	407	Обязательства создающие долгосрочные процентные расходы дочерними (зависимыми) предприятиями	78
	408	Обязательства создающие прочие долгосрочные процентные расходы	76
<b>41</b>		<b>Долгосрочные оценочные обязательства</b>	
	411	Долгосрочные пособия и обязательства, связанные с уходом с работы	70,76
	412	Долгосрочные гарантийные обязательства	89
	413	Долгосрочные юридические обязательства	76
	414	Прочие долгосрочные оценочные обязательства	76,89
<b>42</b>		<b>Отложенные налоговые обязательства</b>	
	421	Отложенные налоговые обязательства по налогу на Прибыль	68
	422	Прочие отложенные налоговые обязательства	68
<b>43</b>		<b>Долгосрочные кредиторские задолженности</b>	
	431	Долгосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам	60
	432	Долгосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым) предприятиям	78,79
	433	Долгосрочные кредиторские задолженности по строительным договорам	60
	434	Прочие долгосрочные кредиторские задолженности по Процентам	60
	435	Прочие долгосрочные кредиторские задолженности	76
<b>44</b>		<b>Прочие долгосрочные обязательства</b>	
	441	Долгосрочные пенсионные обязательства	76, 89
	442	Доходы будущих отчетных периодов	83
	443	Полученные долгосрочные авансы	64
	444	Долгосрочные целевые финансирования и поступления	96
	445	Другие долгосрочные обязательства	76
<b>5</b>		<b>Краткосрочные обязательства</b>	
<b>50</b>		<b>Обязательства, создающие краткосрочные процентные расходы</b>	
	501	Краткосрочные банковские кредиты	90
	502	Краткосрочные банковские кредиты для работников	93
	503	Краткосрочные конвертируемые займы	94

	504	Краткосрочные займы	94
	505	Обратно выкупленные привилегированные акции (кратко- срочные), имеющие ограниченный срок Обращения	94
	506	Краткосрочные обязательства создающие процентные расходы дочерним (зависимым) предприятиям	78, 79
	507	Обязательства создающие прочие краткосрочные процентные расходы	76
<b>51</b>		<b>Краткосрочные оценочные обязательства</b>	
	511	Краткосрочные пособия и обязательства, связанные с уходом с работы	70,76
	512	Краткосрочные гарантийные обязательства	76,89
	513	Краткосрочные юридические обязательства	76,89
	514	Планы по участию в прибыли и планы по пособиям	76,89
	515	Другие краткосрочные оценочные обязательства	76,89
<b>52</b>		<b>Обязательства по налогам и прочим обязательным Платежам</b>	
	521	Налоговые обязательства	68
	522	Обязательства по социальному страхованию и Обеспечению	69
	523	Прочие обязательные платежи и обязательства	67
<b>53</b>		<b>Краткосрочные кредиторские задолженности</b>	
	531	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60
	532	Краткосрочные кредиторские задолженности дочерним (зависимым предприятиям)	78,79
	533	Обязательства перед персоналом по оплате труда	70
	534	Расчеты с учредителями	75
	535	Краткосрочная кредиторская задолженность по аренде	97
	536	Краткосрочная кредиторская задолженность по строительным договорам	60
	537	Краткосрочная кредиторская задолженность по процентам	60
	538	Расчеты с дебиторами и кредиторами	76
<b>54</b>		<b>Прочие краткосрочные обязательства</b>	
	541	Краткосрочные пенсионные обязательства	76,89
	542	Доходы будущих отчетных периодов	83
	543	Полученные краткосрочные авансы	64
	544	Краткосрочные целевые финансирования и поступления	96
	545	Прочие краткосрочные обязательства	76

<b>6</b>		<b>Доходы</b>	
<b>60</b>		<b>Основной операционный доход</b>	
	601	Реализация	46(кт)
	602	Возвращение и уценка реализованных товаров	46
	603	Торговая наценка	42
<b>61</b>		<b>Прочие операционные доходы</b>	
	611	Прочие операционные доходы	47,48
<b>62</b>		<b>Прибыль от прекращения деятельности</b>	
	621	Прибыль от прекращения деятельности	80(кт)
<b>63</b>		<b>Финансовые доходы</b>	
	631	Финансовые доходы	80(кт)
<b>64</b>		<b>Чрезвычайные доходы</b>	
	641	Чрезвычайные доходы	80(кт)
<b>7</b>		<b>Расходы</b>	
<b>70</b>		<b>Себестоимость продажи</b>	
	701	Себестоимость продаж	45 (кт)
<b>71</b>		<b>Коммерческие расходы</b>	
	711	Коммерческие расходы	43
<b>72</b>		<b>Общехозяйственные расходы</b>	
	721	Общехозяйственные расходы	26
<b>73</b>		<b>Прочие операционные расходы</b>	
	731	Прочие операционные расходы	47,48
<b>74</b>		<b>Убытки от прекращения деятельности</b>	
	741	Убытки от прекращения деятельности	80(дт)
<b>75</b>		<b>Финансовые расходы</b>	
	751	Финансовые расходы	80(дт)
<b>76</b>		<b>Чрезвычайные расходы</b>	
	761	Чрезвычайные расходы	80(дт)
<b>8</b>		<b>Прибыли (убытки)</b>	
<b>80</b>		<b>Прибыли и убытки</b>	
	801	Прибыли и убытки	80

<b>81</b>		<b>Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий</b>	
	<b>811</b>	Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий.	80,81
<b>9</b> <b>90</b>		<b>Налог на прибыль</b>	
	901	Налог на прибыль Расходы по текущему налогу на прибыль	<b>81</b>
	902	Расходы по отложенному налогу на прибыль	

В новом плане счетов, счета систематизированы в определенные разделы и группы в соответствии с разделами (статьями) национальной финансовой отчетности, разработанной на базе международных стандартов финансовой отчетности с учетом национальных особенностей экономики нашей Республики. Именно в этом заключаются главные особенности и отличия нового счетного плана перед старым, дающим возможность отражать и систематизировать данные бухгалтерского учета в соответствии с требованиями национальных стандартов бухгалтерского учета и создающей благополучные условия составления финансовой отчетности.

Одним из важных особенностей нового плана счетов, характеризующих его с положительной стороны, является отсутствие здесь активно-пассивных и забалансовых счетов.

Важным в системе счетов нового плана счетов, является расчленение определенных счетов на соответствующие группы счетов в соответствии с их назначением для учета конкретных видов средств. К примеру, основные средства расчленены на такие группы счетов, как «Земля, строения и оборудования», «Инвестиции в недвижимое имущество», «Биологические активы», «Природные ресурсы», «Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия».

Каждый отдельный применяемый счет в новом счетном плане, соответствует экономическому содержанию, учитываемому объектов, исходя из нового подхода к их применению, в соответствии с необходимостью рыночной экономики. Применяемые счета базированы в соответствии

необходимостями национальных стандартов финансовой отчетности, учета имущества организации, классификацией их, исходя из этих требований. Счета, разработанные в соответствии с национальными стандартами, обеспечивают учет системы его показателей подлежащих обобщению и отражению их в отчетности. Исходя из этого применяемые счета в данном плане счетов, сгруппированы здесь по соответствующим статьям и разделам финансовой отчетности, что обеспечивает рациональность ее составления.

План счетов составляется в соответствии с экономическим содержанием счетов, базирующейся на экономическом содержании учитываемых хозяйственных средств (имущества) организации и источников их образования, а так же сущности совершаемых хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций.

Исходя из этого, счета в новом плане счетов систематизированы и сгруппированы в соответствующие девять разделов и групп, исходя из нового подхода группировке имущества организации и источников их образования в соответствии с условиями рыночной экономики и требованиями национальных стандартов международной финансовой отчетности.

Каждый отдельный применяемый счет в новом счетном плане, соответствует экономическому содержанию, учитываемому объектов, исходя из нового подхода к их применению, в соответствии с необходимостью рыночной экономики. Применяемые счета базированы в соответствии с необходимостями национальных стандартов финансовой отчетности, учета имущества организации, классификацией их, исходя из этих требований. Счета, разработанные в соответствии с национальными стандартами, обеспечивают учет системы его показателей подлежащих обобщению и отражению их в отчетности. Исходя из этого применяемые счета в данном плане счетов, сгруппированы здесь по соответствующим статьям и разделам финансовой отчетности, что обеспечивает рациональность ее составления.

План счетов составляется в соответствии с экономическим содержанием счетов, базирующейся на экономическом содержании учитываемых хозяйственных средств (имущества) организации и источников их образования, а так же сущности совершаемых хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций.

Исходя из этого, счета в новом плане счетов систематизированы и сгруппированы в соответствующие разделы, исходя из нового подхода группировке имущества организации и источников их образования в соответствии с условиями рыночной экономики и требованиями национальных стандартов международной финансовой отчетности.

В соответствии с этим новый план счетов расчленен на девять разделов и соответствующих групп. Первый раздел данного плана счетов называется «Долгосрочные активы», куда входят группы счетов соответствующего экономического содержания, - «Нематериальные активы», «Земля, строение и оборудование», «Инвестиции на недвижимое имущество», «Биологические активы», «Природные ресурсы», «Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия», «Отложенные налоговые активы», «Долгосрочные дебиторские задолженности», «Прочие долгосрочные финансовые активы», «Прочие долгосрочные активы».

Второй раздел называется «Краткосрочные активы» соответственно охватывает группы счетов, - «Запасы», «Краткосрочные дебиторские задолженности», «Денежные средства и эквиваленты», «Прочие краткосрочные финансовые активы», «Прочие краткосрочные активы».

Третий раздел называется «капитал» и охватывает счета, - «Оплаченный номинальный (уставный) капитал», «Эмиссионный доход», «Обратно выкупленный капитал (акции)», «Резерв по капиталу», «Нераспределенная прибыль».

Четвертый раздел называется «Долгосрочные обязательства и включает счета «Обязательства, создающие долгосрочные процентные расходы»,

«Долгосрочные оценочные обязательства», «Отложенные налоговые обязательства», «Долгосрочные кредиторские задолженности», «Прочие долгосрочные обязательства».

Пятый раздел, - «Краткосрочные обязательства», содержит группы счетов, - «Обязательства создающие краткосрочные процентные расходы», «Краткосрочные оценочные обязательства», «Обязательства по налогам и прочим обязательным платежам», «Краткосрочные кредиторские задолженности», «Прочие краткосрочные обязательства».

Шестой раздел – «Доходы» охватывает счета «Основной операционный доход», «Прочие операционные доходы», «Прибыль от прекращения деятельности», «Финансовые доходы».

Седьмой раздел, - «Расходы» включает счета: «Себестоимость продажи», «Коммерческие расходы», «Прочие операционные расходы», «Убытки от прекращения деятельности», «Финансовые расходы», «Чрезвычайные расходы».

Восьмой раздел, - «Прибыли (убытки)» включает счета – «Прибыли и убытки, «Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятиях».

Девятый раздел называется «Налог на прибыль» и охватывает счета группы «Налог на прибыль».

Новый план счетов бухгалтерского учета представлен в приложении №2 Национальных стандартов бухгалтерского учета №1 «По представлению финансовой отчетности» коммерческих организаций.

В новом плане счетов, счета систематизированы в определенные разделы и группы в соответствии с разделами (статьями) национальной финансовой отчетности, разработанной на базе международных стандартов финансовой отчетности с учетом национальных особенностей экономики нашей Республики. Именно в этом заключаются главные особенности и отличия нового счетного плана перед старым, дающим возможность отражать и



систематизировать данные бухгалтерского учета в соответствии с требованиями национальных стандартов финансовой отчетности и создающей благоприятные условия составления финансовой отчетности.

Одним из важных особенностей нового плана счетов, характеризующих его с положительной стороны, является отсутствие здесь активно-пассивных счетов за исключением счета прибылей и убытков, который ограничен применением счета 801. Прибыли и убытки, показывающие финансовый результат деятельности организации, остальные же аспекты конкретных прибылей и убытков, разграничены и приспособлены для учета на других счетах. Такая конкретизация деления счетов на активные и пассивные соответственно конкретизирует ведение бухгалтерского учета.

Важным в системе счетов нового плана счетов, является расчленение определенных счетов на соответствующие группы счетов в соответствии с их назначением для учета конкретных видов средств. К примеру, основные средства расчленены на такие группы счетов, как «Земля, строение и оборудование», «Инвестиции на недвижимое имущество», «Биологические активы», «Природные ресурсы», «Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия».

Каждый отдельный применяемый счет в новом счетном плане, соответствует экономическому содержанию, учитываемому объектов, исходя из нового подхода к их применению, в соответствии с необходимостью рыночной экономики. Применяемые счета базированы в соответствии с требованиями национальных стандартов финансовой отчетности, учета имущества организации, классификацией их, исходя из этих требований. Счета, разработанные в соответствии с национальными стандартами, обеспечивают учет системы его показателей подлежащих обобщению и отражению их в отчетности. Исходя из этого применяемые счета в данном плане счетов, сгруппированы здесь по соответствующим статьям и разделам финансовой отчетности, что обеспечивает рациональность ее составления.

План счетов составляется в соответствии с экономическим содержанием счетов, базирующейся на экономическом содержании учитываемых хозяйственных средств (имущества) организации и источников их образования, а так же сущности совершаемых хозяйственных процессов, состоящих из отдельных операций.

Исходя из этого, счета в новом плане счетов систематизированы и сгруппированы в соответствующие разделы, исходя из нового подхода группировке имущества организации и источников их образования в соответствии с условиями рыночной экономики и требованиями национальных стандартов международной финансовой отчетности.

В соответствии с этим новый план счетов расчленен на девять разделов и соответствующих групп. Первый раздел данного плана счетов называется «Долгосрочные активы», куда входят группы счетов соответствующего экономического содержания, - «Нематериальные активы», «Земля, строение и оборудование», «Инвестиции на недвижимое имущество», «Биологические активы», «Природные ресурсы», «Инвестиции, учитываемые по методу долевого участия», «Отложенные налоговые активы», «Долгосрочные дебиторские задолженности», «Прочие долгосрочные финансовые активы», «Прочие долгосрочные активы».

Второй раздел называется «Краткосрочные активы» соответственно охватывает группы счетов, - «Запасы», «Краткосрочные дебиторские задолженности», «Денежные средства и эквиваленты», «Прочие краткосрочные финансовые активы», «Прочие краткосрочные активы».

Третий раздел называется «капитал» и охватывает счета, - «Оплаченный номинальный (уставный) капитал», «Эмиссионный доход», «Обратно выкупленный капитал (акции)», «Резерв по капиталу», «Нераспределенная прибыль».

Четвертый раздел называется «Долгосрочные обязательства и включает счета «Обязательства, создающие долгосрочные процентные расходы»,

«Долгосрочные оценочные обязательства», «Отложенные налоговые обязательства», «Долгосрочные кредиторские задолженности», «Прочие долгосрочные обязательства».

Пятый раздел, - «Краткосрочные обязательства», содержит группы счетов, - «Обязательства создающие краткосрочные процентные расходы», «Краткосрочные оценочные обязательства», «Обязательства по налогам и прочим обязательным платежам», «Краткосрочные кредиторские задолженности», «Прочие краткосрочные обязательства».

Шестой раздел – «Доходы» охватывает счета «Основной операционный доход», «Прочие операционные доходы», «Прибыль от прекращения деятельности», «Финансовые доходы».

Седьмой раздел, - «Расходы» включает счета: «Себестоимость продажи», «Коммерческие расходы», «Прочие операционные расходы», «Убытки от прекращения деятельности», «Финансовые расходы», «Чрезвычайные расходы».

Восьмой раздел, - «Прибыли (убытки)» включает счета – «Прибыли и убытки, «Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятиях».

Девятый раздел называется «Налог на прибыль» и охватывает счета группы «Налог на прибыль».

Новый план счетов бухгалтерского учета представлен в приложении №2 Национальных стандартов бухгалтерского учета №1 «По представлению финансовой отчетности» коммерческих организаций.

## **ГЛАВА 7**

### **ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ И ДОКУМЕНТАЦИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

#### **7.1. Документы – носители первичной учетной информации, их роль и значение**

Учетно-экономическая информация о движении хозяйственных средств (имущества) предприятия и источниках их образования, а так же совершаемых хозяйственных процессах, состоящих из отдельных операций, формируется в результате осуществляемого бухгалтерского способа наблюдения. Наблюдение является одним из элементов метода бухгалтерского учета и начальной стадией ее осуществления. Объектами наблюдения являются хозяйственные факты и подвергаемые изменениям в результате их совершения имущество организации и источники их образования.

Первичное наблюдение свойственно всем трем видам хозяйственного учета и составляет основу их функционирования. Однако отдельным видам хозяйственного учета присущи свои объекты наблюдения, способы их осуществления и передачи ее информации для дальнейшей обработки. Так, объектом наблюдения оперативно-технического учета являются отдельные хозяйственные операции в ходе их непосредственного совершения. Полученная информация в процессе наблюдения, не обязательно фиксируется в учетных носителях, может передаваться устно, по телефону и т.д.

Объектом наблюдения статистического учета являются массовые социально-экономические процессы и явления. Наблюдение периодичное и может осуществляться выборочно, хотя факты фиксируются учетными носителями и подвергаются дальнейшей обработке.

Бухгалтерское наблюдение сплошное, непрерывное оформляется носителями учетной информации.

Продукт наблюдения, в качестве информации, оперативного учета используется бухгалтерским учетом, а их обеих - статистическим.

Наблюдение в бухгалтерском учете охватывает критерии отбора и оценки фактов хозяйственной жизни организации, отражаемые в учете. В процессе первичного наблюдения одновременно совмещается оформление и измерение

хозяйственных фактов. Он охватывает способы контроля самого наблюдения в процессе его оформления и передачи оформленных фактов для их дальнейшей обработки.

Совершаемые хозяйственные факты регистрируются составлением определенных документов, показатели которых являются первичной учетной информацией. Хозяйственная операция, с точки зрения бухгалтерского учета, представляет собой четко выделенный во времени и пространстве момент документального подтверждения, совершенного факта хозяйственной деятельности организации или экономического события.

Документ представляет собой определенный материальный носитель данных, позволяющий доказать и подтвердить с юридической точки зрения совершенные факты хозяйственной жизни организации или же право на их совершение. Слово документ латинского происхождения *dokumentum*, означающее доказательство, свидетельство.

Первичные документы представляют собой листы бумаги, разграфленные в определенной необходимой разработке в унифицированной форме с необходимыми показателями, называемыми реквизитами, утвержденными органами руководящими бухгалтерским учетом.

Совокупность составленных документов, объединенных определенными признаками, - как содержание, назначение и др. и оформленные по единым правилам, определяет документацию хозяйственных операций. Документация как способ оформления хозяйственных операций документами, служит основанием последующих бухгалтерских записей и является одним из элементов бухгалтерского учета.

Документация обеспечивает первичную регистрацию совершаемых хозяйственных операций. Она обеспечивает тем самым формирование в единство разрозненно совершаемых хозяйственных операций в определенной последовательности их совершения.

Объектами бухгалтерских документов являются движение имущества, изменения их источников образования в процессе совершаемых хозяйственных процессов как снабжение, производство и реализация, а также осуществляемые различного рода расчетные, финансовые, хозяйственные отношения. Каждый хозяйственный факт, отражающий жизненную деятельность организации, обязательно фиксируется в бухгалтерских документах, отражающих информацию о совершенных операциях или дающем право на их совершение.

Совершаемые хозяйственные операции не равнозначны по продолжительности времени их осуществления. Одни завершаются в течение нескольких часов, другие охватывают более длительный период времени. Это зависит от многих факторов, - от места совершения операции, сферы ее осуществления (снабжение, производство, реализация), технологии и т.д. Независимо от этого в бухгалтерском учете находят отражение в основном только завершенные хозяйственные операции.

Не все свершившиеся события и явления в хозяйственной деятельности организации являются хозяйственными операциями. Так, потери от стихийных бедствий, недостача товарно-материальных ценностей, полученные в результате различных причин, износ основных средств предприятия, хотя он и происходит произвольно в результате их использования, и др. не являются хозяйственными операциями.

Хозяйственная операция является целенаправленным действием, совершаемым для достижения определенных результатов. В бухгалтерском учете учитываются как целенаправленно совершенные хозяйственные операции, так и совершившиеся вне зависимости от ее деятельности различного рода явления и события, такие как пожар, наводнение, землетрясение и др. приводящие к изменениям состояния средств и их источников. Поэтому, учитываемые в бухгалтерском учете хозяйственные

операции и другие события и явления сводятся в единое целое, - понятие *«хозяйственные факты»*.

Таким образом, факт хозяйственной деятельности организации является первичной единицей бухгалтерского наблюдения. Его совершение приводит к количественным и качественным изменениям имущества организации, источников их образования. Хозяйственные факты вместе с тем отражают возникновение, изменение и прекращение хозяйственно правовых отношений.

Итак, в бухгалтерском учете учитываются отдельные хозяйственные факты как единица наблюдения. Для их учета необходимо определенное обоснование, т.е. информационное обеспечение, подтверждающее эти свершившиеся факты.

Таковыми информационными обеспечениями могут быть:

- показатели бухгалтерских документов, составленных на совершенную хозяйственную операцию;
- показатели машинных носителей экономической информации;
- данные почтово-телеграфных и телефонных сообщений;
- показатели счетчиков, датчиков, различных измерительных приборов;
- явления, не поддающиеся измерению, исходя из чего определяемые расчетным путем. К таким явлениям относятся амортизация основных средств, и нематериальных активов, которые определяются расчетным путем.

Вследствие невозможности соизмерения событий, не предвиденных заранее, их данные определяются различными способами соизмерения, - инвентаризацией, расчетами и др. Это потери от стихийных бедствий (пожар, наводнение, землетрясение и др.), результат которых оформляется определенными оправдательными документами.

При всех обстоятельствах, отражение фактов хозяйственной жизни организации на соответствующих материальных носителях, а также их информации должны обеспечить достоверность данного сообщения и ее юриди-

ческую доказательность. Независимо от источника поступления информации, она обязательно оформляется на их базе бухгалтерскими документами.

Бухгалтерский документ есть письменное распоряжение на совершение определенной хозяйственной операции, или письменное свидетельство, подтверждающее факт совершения данной операции или устанавливающее материальную ответственность за доверенные им ценности.

Таким образом, документальное подтверждение фактов финансово-хозяйственной деятельности является неотъемлемой частью бухгалтерского учета.

Документ свидетельствует об определенных правах его обладателя в соответствии совершенным фактом финансово-хозяйственной деятельности, происшедшим событием, возникшим явлением. Он имеет официальный характер, в соответствии с чем подлежит исполнению или последующей регистрации и обработке в бухгалтерском учете или передаче адресату с целью ее исполнения. От документальной обоснованности зависит качество и достоверность бухгалтерской информации, служащей основой для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Документы и другие носители учетной информации, служат формой существования информационных сообщений, составляя их базу, основание. При их отсутствии, ликвидируется данная база, информация становится не основательной, сомнительной и даже не действительной.

Исходя из этого, возникает также необходимость правильного оформления учетной информации в ее носителях. Отражение хозяйственных фактов на носителях учетной информации, должно обеспечить юридическую доказательность и достоверность каждого, отдельно взятого учетно-информационного сообщения.

Информационная емкость документов очень мала, поскольку они отражают только отдельные факты совершаемых хозяйственных операций. Исходя из этого, они могут быть использованы только на стадии



оперативного управления, на уровне совершаемых хозяйственных фактов. Вместе с тем, хозяйственные факты следует рассматривать не только в отдельности, разрозненно, а в совокупности по определенным периодам деятельности организации. Для этой цели данные документов группируются, систематизируются и обобщаются с целью использования этих документов для принятия управленческих решений на определенных уровнях деятельности организации по декадам, месяцам, кварталам и за год.

Итак, бухгалтерские документы служат основанием для последующего отражения их данных в бухгалтерском учете. С этой целью они регистрируются в учетных регистрах в хронологическом и систематизированном виде. Таким образом, факты хозяйственной жизни организации на основании носителей информации отражаются на счетах бухгалтерского учета, по данным которых, составляется в конце отчетного периода баланс и отчетность, используемых для анализа и принятия управленческих решений.

Как видим, первичная документация дает начало последующему движению учетной информации. Она обеспечивает бухгалтерский учет необходимыми данными для сплошного и непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности организации.

Посредством обработки данной первичной информации отраженной в документах, достигается хронологическое и систематизированное отражение движения имущества организации и изменение источников их образования и совершаемых хозяйственных операций, - тем самым достигается определение взаимосвязи между разрозненно совершаемыми фактами хозяйственной деятельности.

Такая взаимосвязь последовательно совершаемых и соответственно учитываемых хозяйственных фактов, посредством их обработки и обобщения превращает их в единую систему показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

Документы, наряду с обоснованием записи хозяйственных операций в текущем учете, служат средством передачи соответствующих распоряжений определенным исполнителям. Таким образом, документы имеют важное значение и играют определенную роль в управлении хозяйственной деятельностью предприятия.

Документация обеспечивает контроль за сохранностью имущества предприятия, путем соблюдения законности совершаемых операций, а с другой стороны, обеспечивает предупреждение злоупотреблений, и, соответственно, создает условия для вскрытия различного рода хищений, порчи ценностей.

Документация создает условие контроля достоверности и правильности произведенных хозяйственных операций. На базе данных документов осуществляется анализ совершенных хозяйственных процессов, выявляются те или иные положительные и отрицательные факторы, устанавливаются их причины.

Документы имеют определенную юридическую силу, обеспечивающую достоверность совершенных операций. Исходя из этого они используются при разборе спорных вопросов как внутри предприятия, так и с соответствующими партнерами по взаимно-выполняемым хозяйственным операциям. Исходя из этого, они используются судебными и арбитражными органами для разбирательства таковых вопросов.

Документы служат целям контроля учредителей над хозяйственной деятельностью организации. Документы используются налоговыми службами при осуществлении проверок. Особую важность представляют документы при аудиторских проверках.

## 7.2. Классификация бухгалтерских документов

Разнообразие хозяйственных операций, совершаемых в организациях, приводит к применению различных по содержанию и назначению документов, поскольку по каждой совершаемой хозяйственной операции составляется отдельный соответствующий содержанию данной операции документ. Это приводит к применению многочисленных документов, различных по содержанию, что в определенной степени затрудняет их правильное применение и составление. Между тем документы должны быть составлены правильно и достоверно отражать содержание, а так же количественное и стоимостное отражение показателей, совершаемых операций. Соответственно документы должны быть правильно использованы по их назначению как первичные носители экономической информации и отражающие содержание операции.

Многочисленность и разнообразие используемых документов, как результат необходимости документирования различных по своему содержанию разнообразных хозяйственных операций, осложняет их правильное и рациональное применение. Возникает необходимость распознавания всех документов, зная их характерные признаки, назначение отдельных видов документов, порядок их составления и др. Исходя из этого возникает необходимость упростить систему многочисленности и разнообразия документов путем их группировки и систематизации по определенным признакам, позволяющим правильно и рационально их использовать с точки зрения правильной организации системы документации, являющейся информационной базой о фактах совершаемых хозяйственных операций, подлежащих в дальнейшем бухгалтерскому учету.

Необходимые признаки, определяющие правильную систематизацию документов являются: место составления документов, назначение документов, охват хозяйственных фактов, объем отраженных операций,

количество позиций, строк, содержание хозяйственной операции, признак повышенной ценности, способ обработки информации.

Классификация документов по соответствующим признакам схематично представлена в схеме 7.1.

**Место составления**, являющееся одним из основных направлений систематизации документов, определяет, где составлен тот или иной документ. Исходя из этого, документы подразделяются на внутренние и внешние.

Внутренние документы составляются и используются на самом предприятии, они составляют основную массу документов, подвергаемых в дальнейшем бухгалтерской обработке.

Внутренними документами являются наряд на выполненную работу, требования на получение материалов, кассовые приходные и расходные ордера, расчетно-платежные ведомости и др.

Внешние документы составляются в сторонних предприятиях и организациях, государственных учреждениях, и направляются на данное предприятие для исполнения. Такими документами являются выписка из расчетных и других счетов, счет платежное требование, счет фактура выписываемая поставщиками и др.

**Назначение документов**, является главным фактором направления систематизации документов и предопределяет, на какие цели предназначен тот или иной документ. Исходя из этого признака, документы подразделяются на: распорядительные; оправдательные; документы бухгалтерского оформления; комбинированные.

**Распорядительные документы** показывают распоряжение руководителей или других компетентных лиц, на выполнение соответствующих хозяйственных операций. К этим документам <sup>Ручные</sup> <sup>Машинные</sup> различного рода приказы, распоряжения, доверенности, г е поручения, чеки и др. Основное назначение этих документов, - , е

указаний руководителя, исполнителям хозяйственной операции с целью их исполнения. Так, подпись руководителя предприятия на документе «расходный кассовый ордер», дает указание руководителя кассиру выдать из кассы соответствующему лицу определенную сумму денег. Основная часть выполняемых хозяйственных операций совершается на основе распорядительных документов и служат основанием для их выполнения.

**Оправдательные документы** показывают факт совершения хозяйственной операции. Посредством этих документов, оформляют операции, которые уже совершены, или составляются в момент их совершения. К этим документам относятся акт приема сдачи, приходный кассовый ордер, приходная накладная, рапорт о выработке и др.

**Документы бухгалтерского оформления**, составляются в бухгалтерии предприятия, на базе распорядительных и оправдательных документов на основе которых совершена хозяйственная операция, с целью группировки, свода, учетных данных с последующим отражением их в учете в обобщенном, систематизированном виде. Применение этих документов облегчает учетные записи, приводит к сокращению и упрощению этих записей. К ним относятся группировочные, разработочные ведомости, листки расшифровки, мемориальные ордера и др.

Эти документы не являются самостоятельными, т.е. базируются на соответствующие оправдательные и распорядительные документы.

**Комбинированные**, воплощают в себе назначение двух или трех видов документов, т.е. одновременно бывают распорядительными, оправдательными, и даже, документами бухгалтерского оформления. Применение комбинированных документов содержащих одновременно распоряжение на совершение хозяйственной операции, оправдание его совершения и их бухгалтерского оформления, способствуют сокращению применяемых многочисленных документов, облегчает и упрощает их использование, и, таким образом, приводят к рациональной организации

бухгалтерского учета. К таким документам можно отнести кассовый расходный ордер, который при подписи руководителем предприятия, показывает распоряжение на выдачу денег определенному лицу, а выдача денег подтверждается подписью получателя. Так данный документ превращается в оправдательный. Одновременно на данном документе дается бухгалтерская проводка по отнесению данной суммы в дебет и кредит соответствующих счетов. Следовательно, он становится документом бухгалтерского оформления. Примером других комбинированных документов могут служить требование на получение материалов со складов, накладная на отпуск материалов, кассовый приходный ордер. Формы и порядок составления отдельных видов документов, приведены в последующих страницах.

Последующим признаком классификации документов, является способ отражения операций, определяющий, как используется тот или иной документ. Исходя из этого признака, документы подразделяются на ***разовые*** и ***накопительные***.

***Разовые документы*** оформляются для совершения одной хозяйственной операции, по завершению которого документ закрывается подписями подтверждающими факт совершения хозяйственной операции, и передается в бухгалтерию для последующих счетных записей. К разовым документам относятся требования, кассовые ордера, накладные и др.

В отличие от ***разовых*** документов, ***накопительные документы*** применяются для оформления нескольких однородных хозяйственных операций совершаемых на протяжении определенного времени (за декаду, месяц). Применение этих документов в соответствии с многочисленным количеством совершаемых хозяйственных операций приводит в конечном итоге к рациональной организации бухгалтерского учета, поскольку наряду с сокращением числа документов, уменьшается, число их регистрации, отражения на счетах, группировки, систематизации и обобщения учетных

данных. К этим документам можно отнести лимитно-заработную карту, применяемую для получения материалов со складов, который в противовес разовому документу, - требованию, применяемого на те же цели, оформляется один раз и отражает выполняемые многократные хозяйственные операции по отпуску конкретных видов материалов со складов в течение месяца, отражением здесь даты последовательно совершаемых операций, количества отпущенных материалов пооперационно и подпись лица, получающего эти материалы. Действие данного документа ограничено завершением получения установленного количества материалов и времени предусмотренного действия документа, т.е. декады или месяца, по завершению которого, данный документ закрывается и передается в бухгалтерию для соответствующей обработки. Если документ закрывается до завершения месяца, например 25-26 числа, в результате использования допущенного количества к отпуску материалов, то последующие операции по удовлетворению потребностей цеха оформляются другими новыми документами требованием или лимитно-заборной картой.

К накопительным документам можно отнести также таблицу учета отработанного рабочего времени, где накапливается отработанное время отдельными работниками, ежедневным и последовательным учетом по датам выхода их на работу.

Как видим, каждый из этих документов выполняет роль накопительного документа по разному, однако служат одной цели, сокращению числа документов, подлежащих бухгалтерской обработке, и, соответственно улучшению организации бухгалтерского учета, поскольку их данные отражаются по синтетическим счетам один раз в месяц по данным их итоговых показателей.

Применение в бухгалтерском учете накопительных и комбинированных документов приводит к уменьшению количества, применяемых документов в учете, к ее упрощению, ускорению, и, в конечном итоге к правильной и

рациональной организации бухгалтерского учета, что неоспоримо связано одновременно с ее экономичностью.





**Лимитно-заборная карта**

Лимитно-заборная карта №150 на декабрь 2012 г.	Вид операции	Склад	Цех, объект, получатель	Код затрат	Номенклатурный номер
	20	4	01	419	93087

Наименование, сорт, размер	Единица измерения	Лимит
Сталь листовая	Кг	

Всего выдано – 600 кг, цена – 20 ман, сумма – 12000 ман. Таксировку произвел (подпись)

Отпущено	Порядковый номер записи по складской картотеке	Дата	Отпущено	Остаток лимита	Подпись зав.складом или получателя
	122	06.12	100	650	Будагов Р.В.
	124	10.12	200	450	Будагов Р.В.
	126	24.12	180	270	Будагов Р.В.
	127	29.12	120	150	Будагов Р.В.

Начальник отдела снабжения

Гаджизаде А.Р.

Начальник цеха

Гусейнов Р.Р.

Одним из путей улучшения системы документации и соответственно организации бухгалтерского учета и достижения ее экономичности является так же правильное и рациональное построение документов, что связано с сокращением излишних ненужных реквизитов и систематизация их сочетания в документах.

Последующим признаком классификации документов является порядок составления документов. Исходя из этого, документы подразделяются на *первичные* и *сводные (вторичные)*.

*Первичные документы* применяются для первоначального оформления совершившихся хозяйственных операций. К ним относятся различного рода квитанции, составляемые в момент совершения хозяйственной операции, требования для получения материала со складов, расписки, накладные и др.

Классификационные признаки, характеризующие отдельные первичные документы представлены в схеме 7.2.

Схема 7.2.

Характеристика некоторых первичных документов по классификационным признакам

Наименование первичного документа	Классификационные признаки первичных документов						
	По назначению	По порядку отражения операций	По способу охвата операций	По оформлению однородных операций	По количеству учетных записей	По способу заполнения	По месту составления
Приходный кассовый ордер	Комбинированный	Первичный	Разовый	Унифицированный	Однострочный	Ручной	Внутренний
Кассовая книга	Оправдательный	Сводный	Накопительный	Унифицированный	Многострочный	Ручной	Внутренний
Требование накладная	Распорядительный	Первичный	Разовый	Унифицированный	Многострочный	Ручной	Внутренний
Мемориальный банковский	Комбинированный	Первичный	Разовый	Ведомственный	Однострочный	Машинный	Внешний
Другие							

*Вторичные или сводные документы* составляются на основе первичных документов и обобщают их данные. К этим документам относится, например, авансовый отчет подотчетного лица, где обобщаются данные о произведенных расходах данным подотчетным лицом, подтверждаемые первичными документами, отражающие факт совершения

той или иной операции (квитанции, чеки, проездные билеты и др.). Сводные документы сами не являются накопительными. Накопительные документы являются первичными документами.

Наряду с обобщением данных первичных документов и, в связи с этим, произведенных хозяйственных операций, в некоторых сводных документах систематизируются, т.е. группируются данные первичных документов в необходимом направлении, с целью получения определенных данных для отражения их в дальнейшем учете в новом выражении. К таким документам относятся ведомости распределения административных расходов, где отражаются эти произведенные расходы, обобщаясь определяются их итоги за отчетный период и распределяются по объектам калькуляции, т.е. по соответствующим изделиям выпускаемыми в производственных цехах. Таким образом, получают новые показатели отнесения этих расходов на отдельные виды продукции.

Как видим, в подобного рода сводных документах, данные, совершенных хозяйственных операций обрабатываются и получают новые необходимые показатели, чем определяется важность применения этих документов в бухгалтерском учете.

## Авансовый отчет унифицированной формы

Приложение 3 документа на 3 листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме сто пять манат сумма прописью  
Манат 00 коп. (105 ман. коп.)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ Алекперова А.С. \_\_\_\_\_  
подпись расшифровка подписи

Бухгалтер (кассир) \_\_\_\_\_ Гусейнова Г.Р. \_\_\_\_\_  
подпись расшифровка подписи

Остаток внесен

В кассу \_\_\_\_\_ в сумме 15 ман. коп. по кассовому ордеру

№ 7 от « 18 » апреля 2011 г.

Перерасход выдан

Бухгалтер (кассир) \_\_\_\_\_ « 18 » апреля 2011 г.

Расписка. Принят к проверке от Будагова Р.В. авансовый отчет №7  
от « 18 » апреля 2011 г.

на сумму 105 ман.00 коп., количество документов 3 на 3 листах

бухгалтер \_\_\_\_\_ Гусейнова М.С. « 18 » апреля 2011 г.  
подпись расшифровка подписи

№ п/п	Документ, подтверж- дающий производ- ственные расходы		Наименование документа (расхода)	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
	Дата	Номер		По отчету		Принятая к учету		
				В ман., коп.	В ва- люте	В ман., коп.	В ва- люте	
	15.04	1	Железнодорож- ный билет			17		721
1	17.04	2	Железнодорож- ный билет		-	17	-	721
2	16.04	3	Квитанция		-	26	-	721
3		4	Суточные 3x15		-	45	-	728
Итого					-	105	-	

Подотчетное лицо \_\_\_\_\_ Будагов Р.В. \_\_\_\_\_  
подпись расшифровка подписи

# АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Фирма Сеадет

наименование организации

**УТВЕРЖДАЮ**

№	Дата
4	18.04

Отчет в сумме \_\_\_\_\_

105 манат

Руководитель Директор

должность

\_\_\_\_\_ Гаджизаде А.Я.  
подпись расшифровка подписи

«18» апреля 2011 г.

Структурное подразделение отдел снабжения

Подотчетное лицо Будагов Рагим Васиф оглу Табельный номер \_\_\_\_\_  
фамилия, инициалы

Код

Профессия (должность) завхоз назначение аванса хозяйственные  
расходы

Наименование показателя		Сумма, ман.коп.	Бухгалтерская запись			
			Дебет		Кредит	
Предыдущий аванс	Остаток	-	Счет, субсчет	Сумма, ман., коп.	Счет, субсчет	Сумма, ман., коп.
		Перерасход	-			
	<u>Получен аванс 1. из кассы</u>		<u>244</u>		<u>221</u>	<u>120</u>
	<u>1а. манат</u>	-	-	-	-	-
	<u>Итого получено</u>		<u>244</u>		<u>221</u>	<u>120</u>
	<u>Израсходовано</u>		<u>721</u>		<u>244</u>	<u>105</u>
	<u>Остаток</u>	-	<u>221</u>	-	<u>244</u>	<u>15</u>
	<u>Перерасход</u>	-	-	-	-	

### 7.3. Порядок составления и оформления документов

Документы составляются в первичных звеньях предприятия, где возникает зачаток хозяйственной операции, подлежащей осуществлению. С этой целью заполняются соответствующие реквизиты определенных документов на основании которых должна совершаться операция. При этом, главным является четкое и ясное отражение содержания хозяйственной операции и заполнение всех реквизитов.

Документы оформляются по разработанным и утвержденным типовым формам органами руководящими бухгалтерским учетом, - это Министерство Финансов и Государственный Комитет Статистики Азербайджанской Республики.

Каждый отдельно взятый документ, имеет определенную систему показателей, характеризующих назначение данного документа. Эти показатели документов называются их реквизитами. Реквизиты – это система показателей документов, характеризующих совершенные хозяйственные факты и придающие им юридическую силу.

Обязательными реквизитами документов являются:

- наименования документа;
- дата составления документа;
- наименование организации составителя документа;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном или трудовом и денежном выражении;
- Фамилия должностных лиц ответственных, за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи лиц, совершивших данную операцию и ответственных за ее совершение и оформление документами.

Документы могут иметь и другие реквизиты в соответствии с характером отражаемой операции, требований нормативных актов по отношению к соответствующему документу и оформляемой операции, а также технологии обработки учетной информации, числящейся в первичных документах, - в особенности машинных носителях. Таковыми реквизитами являются:

- адрес организации, в особенности для внешних документов;
- номер документа;
- отражение основания для совершения хозяйственной операции.

Документы на машинных носителях информации, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование организации;
- дату записи документа;
- местонахождение организации;
- код оператора, записавшего документ на магнитную ленту.

Документы на машинограммах, обязательно должны содержать:

- наименование и местонахождение организации;
- дату составления.

Реквизиты бухгалтерских документов бывают **частные** и **общие**.

**Частные реквизиты**, свойственны конкретному документу в соответствии с характером оформляемой операции. Так документы, отражающие движение материальных ценностей, имеют такие реквизиты, как количество, цена, сумма и др. Документы применяемые для отражения трудовых затрат, имеют такие реквизиты, как количество обработанного или затраченного времени, расценка за единицу затраченного времени и др.

**Общие реквизиты** свойственны всем документам, - такие как дата совершения операции, подписи, наименование документа и др.

Реквизиты документов, - на машинных носителях учетной информации, кодируются и указываются в них определенными кодами, что обеспечивает



механизированную и автоматизированную систему обработки учетной информации.

Как правило, организации должны применять для оформления хозяйственной операции типовые документы. При отсутствии типовых форм, они могут применять разработанные самой организацией и утвержденные в ее учетной политике документы при условии соблюдения всех вышеуказанных реквизитов документов.

При оформлении документами хозяйственной операции, должна соблюдаться *своевременность* ее составления. Как правило, документы составляются в момент совершения хозяйственной операции. Если таковое становится невозможным, документы должны быть оформлены непосредственно после завершения хозяйственной операции. Несвоевременное составление документов на совершившие хозяйственные операции, приводит к запущенности учета, что чревато последствиями, поскольку это приводит к нарушениям хронологии учетной регистрации и др.

Оформление первичных документов, порядок передачи их в бухгалтерию в установленные сроки и соответственно их обработка в бухгалтерии производится в соответствии с графиком документооборота каждого отдельно взятого документа.

Оформленный документ, должен точно и ясно, с полнотой содержания, отражать соответствующую хозяйственную операцию, по которой она оформлена. Все реквизиты документов должны быть заполнены. Свободные графы и строки, не подлежащие заполнению, должны быть прочеркнуты. Главным является конкретное ясное отражение текста операции, не вызывающее неясности.

При оформлении документов должна соблюдаться *четкость их заполнения*.

Документы должны заполняться или вручную чернилами или шариковыми ручками, механизированными способами или персональными

компьютерами четко и разборчиво. При этом главным требованием к данной записи, является обеспечение ее сохранности на срок хранения этих документов в архиве.

Допущенные ошибки в бухгалтерских документах исправляются надлежащим, - корректурным способом. При этом не допускаются соответствующие подтирки, вычеркивания. Исправления производятся лицами, составителями документов, которые и подписывают оговоркой правильность исправления. Исправления могут осуществляться и другими компетентными лицами, которые должны заверить исправление своими подписями.

В бухгалтерских документах, отражающих кассовые и банковские операции, не допускаются исправления, соответствующие подтирки и подчистки, а также поправки. Необходимо ясно, точно и разборчиво отражать содержание, и, в особенности цифровые показатели, которые подлежат обязательной записи в кассовых и банковских документах прописью.

Свободные графы и строки, не подлежащие заполнению должны быть прочеркнуты. Подписи, являющиеся одним из главных реквизитов, должны быть ясными и разборчивыми, с указанием фамилии, должности лица, подписавшего данный документ.

Если в кассовых и банковских документах, отражающих движение денежных средств, допущена ошибка, то данный документ аннулируется и составляется новый.

Совершаемые хозяйственные операции различны по продолжительности времени их совершения. Так, кратковременно осуществляемые кассовые операции по выдаче денег из кассы или по их оприходованию, соответственно за короткий срок оформляются кассовыми расходными и приходными ордерами. Другие операции совершаются длительное время, - например, выполнение определенных трудовых операций, подлежащих оформлению нарядами на выполняемую работу. Наряд, при этом,

выписывается в момент начала работы и соответственно здесь учитываются затраты времени на выполнение данной работы, порою длящиеся днями. Этот документ закрывается по завершению данной работы и только тогда может служить основанием для учета выполненной работы. При большой протяженности времени, с целью начисления заработной платы рабочим, выполняющим данную работу, наряд может закрываться частично до завершения работы.

Документы, отражающие выполненную хозяйственную операцию, принимаются для текущего бухгалтерского учета, если они оформлены надлежащим образом. Для этой цели должны быть заполнены все реквизиты документов, заверены подписями должностных лиц и исполнителей, соответствующей хозяйственной операции, то есть каждый документ должен отвечать определенным требованиям их составления и оформления.

Так, содержание оформляемой операции должно соответствовать наименованию документа. В то же время наименование документа определяет содержание подлежащей оформлению операции.

Составленный документ в дальнейшем подлежит оформлению, т.е. визированию, подписи документов с тем, чтобы она имела юридическую силу, определяющую выполнение определенной хозяйственной операции. Для этой цели документы представляют на предстоящий этап, - его визирование, которое определяет согласие должностных лиц на выполнение хозяйственной операции. Данное лицо, визирующее документ проверяет его. Проверка начинается с формальной стороны составления документа, заключающееся в заполнении всех реквизитов документа, наличие соответствующих подписей составителей документа и др.

Последующая проверка при визировании и подписи документов заключается в проверке их содержания по существу, что определяется законностью совершения той или иной хозяйственной операции,

соответствия проводимых операций действующим законоположениям, инструкциям, нормам, нормативам.

Проверка при визировании и подписи документов является предварительным контролем составляемых документов, с целью недопущения ошибок при оформлении документа, незаконных, неэффективных и нецелесообразных явлений и т.д.

Оформленные документы в первичных звеньях хозяйственных подразделений организации, и подписанные соответствующими должностными лицами, поступают в бухгалтерию для последующей их систематизации и записи в учетные регистры. С целью обеспечения точности, достоверности оформленных хозяйственных фактов, их законности и целесообразности и осуществления контроля за ними, в бухгалтерии осуществляется **обработка документов**.

Обработка документов в бухгалтерии, сводится к их **проверке, группировке, таксировке и контировке**.

Проверка документов, в бухгалтерии является последующим контролем и осуществляется с нескольких точек зрения. **Во-первых**, осуществляется формальная проверка документа, заключающаяся в установлении соответствия выписанного документа установленной форме, полнота и правильность заполнения реквизитов документов, наличие подписей должностных лиц, принимавших участие в совершении хозяйственной операции и оформлении данного документа. **Во-вторых**, осуществляется **арифметическая проверка** данных документов, путем установления правильности отраженных количественных и стоимостных показателей, подсчетов итоговых данных, их взаимоувязку. **В-третьих**, осуществляется проверка документов по **существу**, означающее определение целесообразности, эффективности и законности совершаемой в указанном документе хозяйственной операции. При этом устанавливается факт

совершенной хозяйственной операции, его соответствие объему, отраженному в документе. Поскольку такая проверка, необходимая и ответственная, при этом используется способ встречной проверки, т.е. подтверждение и соответствие объема совершенной хозяйственной операции другим показателям, взаимосвязанным данной операцией. К примеру отметим соответствие израсходованных материалов, по данным документов, отражающих их расход, объему произведенной продукции и оприходованных на склад по сдаточным накладным.

Документы, имеющие определенные недостатки при оформлении, (неправильность расчетов, подделка подписей, незаконное исправление ошибок, незаполненные реквизиты, незаконность совершенных операций и др.) бухгалтерией к исполнению не принимаются. Выясняются соответствующие причины, и после определения ясности в существе операций и исправлении некоторых неточностей, документы могут быть приняты к учету.

Принятые к учету документы в бухгалтерии ***подвергаются обработке: расценке(таксировке), группировке и контировке.***

***Сущность расценки*** заключается в формировании показателей, отраженных в натуральных измерителях в стоимостном выражении. При этом, проставляются цены в определенных графах в соответствии с действующими договорными или другими ценами, которые умножаются на количество, т.е. таксируются, чем определяется стоимостное выражение учтенных ценностей.

В дальнейшем документы ***группируются***, т.е. систематизируются по определенным направлениям, подбираются в определенные пачки, в начале исхода из их наименований, - требования, кассовые приходные и расходные ордера, накладные, а затем по другим признакам, например, документы, отражающие движение материалов сначала систематизируются по складам, затем по видам материалов и т.д. На основе такой группировки составляются

документы бухгалтерского оформления, такие как накопительные или группировочные ведомости, разработочные таблицы в зависимости от направления систематизации и обобщения документов.

При этом, могут составляться так же сводные документы на основе первичных, т.е. документы второго порядка, способствующие обобщению данных нескольких первичных документов в одном документе, чем достигается систематизация и упорядочение документов. В условиях механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, первичные и сводные документы могут отражаться на машинных носителях учетной информации.

Первичные документы, оформленные для совершения денежных операций по приему или выдаче наличных денег, после завершения операции, подлежат гашению проставлением штампа «Оплачено» или «Получено», а при отсутствии штампа – написанием от руки.

Завершающим этапом обработки документов является их *контрировка*, т.е. отметка здесь дебета и кредита корреспондирующих счетов. В соответствии с этой контрировкой в дальнейшем данные документы систематизируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В условиях автоматизации учетно-вычислительных работ и компьютерной техники, подвергнутые проверке документы шифруются и их данные передаются в память компьютеров или машинные носители учетной информации, каковыми являются перфоленты и магнитные ленты. Посредством систематизации и группировки учетных данных, отраженных в документах, в специальных таблицах, машинограммах, осуществляется обобщение учетных данных и составляется бухгалтерская отчетность.

## 7.4. Организация документооборота

Как известно, документы являются первичными носителями учетной информации. Для обеспечения выполнения этой важной функции необходим должный порядок их оформления, контроля, обработки и хранения. При этом ответственным моментом является оформление документов, который должен быть организован так, чтобы были исключены возможности фальсификации их данных, обеспечить их своевременное поступление для контроля и далее обработки. Для достижения этой цели, осуществляется организованная система оформления, проверки, обработки и сдачи документов в архив. Такое движением документов с начала их выписки до сдачи в архив, называется документооборотом.

Документооборот – важный путь, при котором документы с момента их выписки в дальнейшем последовательно проверяются, оформляются, обрабатываются в бухгалтерии и отражаются их данные на счетах. Этим самым достигается достоверность и точность показателей документов и законность совершаемых хозяйственных операций. Исходя из значимости документооборота, возникает необходимость последовательности и системности прохождения отдельных стадий предварительного и последующего контроля каждого отдельного документа. Это требует создания системы управления документооборота, обеспечивающего стабильность работы бухгалтерии, четкость и оперативность обработки документов.

Механизм управления документооборотом является важным аспектом организации бухгалтерского учета на предприятии, поскольку он обеспечивает стабильность работы бухгалтерии в результате обеспечения синхронности движения документов по соответствующим этапам, вследствие чего достигается четкость и оперативность обработки документов, тем самым, своевременно принимаются управленческие решения.

Для обеспечения системы управления документооборотом, необходимо обеспечить рациональное структурное подразделение аппарата бухгалтерской службы, определив взаимосвязь ее с другими подразделениями организации в деле взаимного использования и обмена документами и необходимой информацией с определенной периодичностью.

Для создания системы управления документооборотом необходимо разработать план (график) документооборота каждого документа, определить технологию обработки учетной информации, установить порядок текущего хранения документов в архиве. План документооборота способствует улучшению всей учетной работы, усилению контрольной функции бухгалтерского учета, поскольку здесь четко определены место оформления документа с указанием ответственного должностного лица, сроки исполнения, проверка документа с определением ответственного, обработка указанием исполнителя и срока исполнения, а так же время передачи документа в архив и его исполнителя. При этом контроль за соблюдением графика документооборота обеспечивает главный бухгалтер организации.

Таблица № 7.3.

*График документооборота*

Утвержден приказом № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_

Наименование документа		Расходный кассовый ордер
Оформление документа	Количество экземпляров	Один
	Ответственный за выписку	Бухгалтер-кассир Гусейнов Я.Б.
	Ответственный за оформление	Главный бухгалтер Алекперова А,Н
	Ответственный за исполнение	Бухгалтер-кассир Гаджизде Р.Р.
	Срок исполнения	Ежедневно (до ... часов)
Проверка документа	Ответственный за проверку	Главный бухгалтер
	Кто представляет	Бухгалтер-кассир
	Порядок представления	При кассовом отчете
	Срок представления	Ежедневно (до ... часов)
Обработка на документы	Кто исполняет	Главный бухгалтер
	Срок исполнения	Ежедневно (до ... часов)
Передача в архив предприятия	Кто исполняет	Главный бухгалтер
	Срок исполнения	По окончании года (до ... числа следующего месяца)



При организации документооборота, важное значение имеет разработка правильной и эффективной технологии обработки учетной информации документов, как неременного условия достижения точности и полноты, полученной в результате информации. После обработки документы должны систематизироваться для последующей сдачи их в архив. Для достижения правильной систематизации документов, разрабатываются номенклатуры дел и порядок текущего хранения документов до сдачи их в архив.

Порядок текущего хранения документа и регистров бухгалтерского учета в архиве должен обеспечить быстроту и удобство поиска нахождения соответствующего документа.

Документы подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными правилами, порядком и сроками. За обеспечение целостности и сохранности документов, в период их оформления и обработки несет ответственность главный бухгалтер организации.

План документооборота определяет этапы прохождения каждого документа, составленного на данном предприятии или поступившего из вне, т.е. от других организаций при ручной и механизированной форме организации бухгалтерского учета. Здесь определяются должностные лица, которые дают указание на составление соответствующего документа, исполнители, выписывающие документ, должностные лица, подписывающие и, соответственно дающие распоряжение на выполнение данной операции, указанной в документе. В дальнейшем указываются цеха и отделы выполнения операции и оформления документов. Далее определяется порядок обработки документов в бухгалтерии, т.е. составление сводных документов на базе первичных, - группировочных и накопительных ведомостей, осуществление проверки документов в бухгалтерии, контроль за выполнением операции. При этом, указываются лица, ответственные в бухгалтерии за прием документов и исполнение их проверок. В последующем определяются работники бухгалтерии, осуществляющие

группировку документов, их расценку, указываются работники бухгалтерии, дающие контировку в документах и в последующем отражающие их данные на счетах. Далее отмечается этап организации хранения документов в архиве бухгалтерии и далее в архиве предприятия.

Организация документооборота и его проведение отражены в следующей схеме.

Схема 7.4.

**Схема. Организация документооборота в организации**



## **7.5. Унификация и стандартизация документов**

Документы применяются для оформления различного рода хозяйственных операций. Многочисленность и разнообразие совершаемых операций требует применения различного рода документов, что в определенной степени осложняет организацию бухгалтерского учета. При этом в различных хозяйствах применяются документы различного содержания, что так же может привести к путанице в учете. Во избежание вышеуказанных факторов и достижения правильной организации системы документации операций во всех предприятиях, приходят к унификации документов. Унификация документов есть приспособление их для оформления однотипных операций в различных предприятиях. При этом разрабатываются однотипные документы, применяемые для оформления одинаковых, не отличающихся по содержанию операций. Унифицированными документами являются требование на получение материалов со складов, приходные и расходные кассовые ордера, счета фактуры и др.

Важное значение для рациональной организации документации и их обработки, имеет упрощение составления документов, что достигается их стандартизацией. Стандартизация есть определение одинаковых типоразмеров на бланки однотипных документов. Определение типоразмеров документов осуществляется в соответствии с объемом отражаемой хозяйственной операции. При установлении стандартных типоразмеров документов, во внимание принимается экономия бумаги, что так же является важным фактором, если принять во внимание количество используемых в бухгалтерском учете документов.

## 7.6. Организация хранения учетных документов

Организация хранения документов осуществляется по соответствующей классификации документов и системным комплектованием их в дела. В архиве дело представляет собой совокупность документов одного направления деятельности организации собранных в одну папку. Для систематизации дел и их надлежащего хранения формируется номенклатура дел.

Номенклатура дел, представляет собой систематизированный перечень наименований дел с указанием срока их хранения. В виду того, что в архиве хранятся документы всех структурных организаций предприятия, каждая из них, в том числе бухгалтерия, должна располагать экземпляром данной номенклатуры дел.

Исходя из того, что система подлежащих хранению документов может изменяться из года в год, поэтому ежегодно в ноябре декабре осуществляется разработка номенклатуры дел и вводится в действие с января, следующего года.

В текущем архиве, как правило, первичные документы хранятся отдельно от учетных регистров. Документы комплектуются системно в хронологическом порядке по месяцам и по отношению к соответствующему регистру, где произведена регистрация ее данных. Комплектация осуществляется последовательно в хронологическом порядке, и при сдаче в архив, оформляется сопроводительной справкой, где указывается шифр синтетического счета, месяц, год, номера документов (с № по №) и количество листов.

Денежные и расчетные документы, такие, как кассовые приходные и расходные ордера, кассовая книга, авансовые отчеты, выписки банков, счета фактуры, счета платежные требования, счета платежные поручения и др.

систематизируются в хронологическом порядке и в конце месяца, во избежание их утраты и злоупотреблений, переплетаются.

Каждое дело, сдаваемое в архив оформляется заголовком, который должен быть кратким, четким и точным, отражающим срок хранения соответствующей папки документов.

Сроки хранения документов устанавливаются правилами государственного архива. Срок хранения большинства документов более 5 лет.

В последующем осуществляется систематизация документов по соответствующим заголовкам в определенной последовательности следующей номенклатурой:

1. Организационно распорядительные документы вышестоящих организаций;
2. Организационно распорядительные документы, - приказы, распоряжения и др. предприятия;
3. Плановая и отчетная документация;
4. Учетные регистры;
5. Первичные документы;
5. Переписка.

Расположение дел определяется соответствующими индексами каждого дела, отраженного в нем, который состоит из номера структурного подразделения и порядкового номера заголовка дела.

До сдачи в архив, куда сдаются документы через год, по истечении текущего года, дела хранятся в бухгалтерии под ответственностью главного бухгалтера или специальных лиц, в отдельном помещении в закрытых шкафах. Выдача учетных документов, регистров бухгалтерского учета и форм отчетности из бухгалтерии и архива работникам других подразделений не разрешается. Таковое допустимо по распоряжению главного бухгалтера.

Из архива документы могут изыматься следственными органами, прокуратурой, налоговой инспекцией в соответствии с законоположениями. На изъятые документы составляется, специальная опись с отражением содержания изъятых документов. При изъятии документов, неукомплектованных в дела и тома, в присутствии представителей органа изымающего документ, в целях обеспечения сохранности этих документов, необходимо доукомплектовать эти документы в тома или дела, т.е. пронумеровать страницы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью и печатью, а так же снять копии.

Отсутствие соответствующих документов в бухгалтерии считается грубым нарушением организацией закона «О бухгалтерском учете».

При условии пропажи документов, назначается приказом руководителя предприятия комиссия, которая осуществляет расследование причин пропажи. При необходимости привлекаются в работу комиссии представители следственных органов. Результат оформляется актом, который утверждает руководитель организации. В акте указываются причины и обстоятельства пропажи или гибели документов, принятые по их разысканию и соответствующие результаты и факты.

Если в организации нет архива, документы хранятся в бухгалтерии до истечения срока хранения. По истечении срока хранения эти документы или уничтожаются или же сдаются в государственный архив. Дальнейшее хранение определенных документов, или их уничтожение осуществляется созданной руководством организации экспертной комиссией, которую возглавляет один из руководителей структурных подразделений. Экспертная комиссия, разобравшись в документах, выносит решение о хранении и уничтожении документов, по которым истек срок хранения, и, соответственно, оформляется актом, который утверждается руководителем организации. Данный акт и соответствующие описи хранимых документов, хранятся в архиве организации.

При ликвидации организации документы, касающиеся личного состава, передаются в Государственный архив. Что касается остальных документов, то осуществления, отражается в учете аналогично удержанию недостатков товарно-материальных ценностей, указанных выше.

## **ГЛАВА 8**

# **СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ**

## **8.1. Сущность стоимостного измерения и методы оценки в бухгалтерском учете, его принципы**

Стоимостное измерение, являясь одним из элементов метода бухгалтерского учета, призвано для отражения объектов учета в денежном выражении с целью получения необходимых обобщающих показателей, характеризующих соответствующие экономические аспекты деятельности предприятия. Посредством стоимостного измерителя натуральные и трудовые измерители приводятся к единой стоимостной оценке, что позволяет обобщить данные бухгалтерского учета, получать необходимую информацию об объеме выпущенной продукции, произведенных затратах на данный выпуск, контролировать эти затраты, и, на базе этих затрат, исчислить себестоимость выпущенной продукции, определить объем реализованной продукции, выявить ее финансовый результат.

Стоимостное выражение учитываемых средств осуществляется посредством их оценки. Оценка является одним из центральных, важных и необходимых способов бухгалтерского учета, посредством которого хозяйственные средства выражаются в денежном соизмерении. От правильности оценки средств организации, зависит отождествленность информационной модели ее хозяйственной деятельности, стоимости имущества и других экономических показателей. Оценка позволяет наряду с отражением в стоимостных показателях деятельности организации, в

соответствии с требованиями рыночной экономики, обеспечить достоверность аналитической бухгалтерской информации.

Таким образом, видим важное значение оценки в достоверности отражения хозяйственных средств и их источников в бухгалтерском учете. Правильность оценки, в конечном счете, приводит к точности и достоверности учета отдельных хозяйственных средств и их источников.

На практике применяются разные варианты оценки в зависимости от соответствующих хозяйственных условий, целей, для достижения которых используется информация о различных объектах бухгалтерского учета.

Непременным условием точности и достоверности оценки является ее база, т.е. ее основа в соответствии с чем должен оцениваться тот или иной объект учета. Данная база должна быть реальной, определяющей правильность и точность оценки учитываемого объекта. Неправильная и неточная оценка одного объекта учета влечет за собой недостоверную оценку последующих объектов, что чревато своими последствиями при определении соответствующих важных показателей деятельности предприятия, - таких как объем выпущенной продукции, затрат совершенных на их производство, себестоимость данной продукции, предопределяющей в конечном счете финансовый результат деятельности предприятия. Так, неправильная оценка заготовленных материалов, являющейся составной материальной основой изготавливаемой продукции и составляющей 40-70% себестоимости продукции несомненно приведет к искажению затрат на производство, недостоверности и неточности себестоимости произведенной продукции, что отразится на финансовых результатах деятельности предприятия. Это приводит к неправильным выводам при принятии управленческих решений. Следовательно, вытекает необходимость принятия за базу оценки достоверных данных.

В целом, организация бухгалтерского учета активов и обязательств и отражение их в финансовой отчетности осуществляется двумя моделями:



1. По себестоимости
2. По переоцененной стоимости

Модель организации учета по себестоимости базируется на первоначальную стоимость, основу которого составляет фактическая себестоимость, слагаемая из фактически произведенных затрат на приобретение и изготовление, или возведение соответствующего актива или полученная сумма в обмен на обязательства.

Активы при этом отражаются в отчетности как первоначальная стоимость за минусом накопленной амортизации и убытков от их обесценения.

Относительно обязательств их учет и отражение в отчетности осуществляется по сумме полученной в обмен на обязательства или суммы требуемой для погашения обязательств.

В процессе деятельности организации, первоначальная стоимость принадлежащих ей активов подвергается изменению под влиянием определенных конъюнктурных, рыночных и других экономических факторов, а также произведенных расходов по модернизации и улучшению их состояния и качества, приводящие к увеличению доходов. В результате этого, в соответствии с учетной политикой организации осуществляется переоценка активов, и их учет ведется по переоцененной (восстановительной) стоимости. При этом в отчетности они отражаются по переоцененной (восстановительной) стоимости за минусом накопленной суммы амортизации и убытков от их обесценения.

Обязательства не подвергаются переоценке, поскольку не имеют стоимости, а показывают полученную сумму в обмен на обязательства или требуемую сумму для их погашения. Обязательства могут изменяться в результате штрафных санкций по несвоевременному выполнению договорных обязательств и других факторов, а также в соответствии с поступлением и выбытием активов или их переоценкой. При этом

поступление активов приводит к увеличению капитала и обязательств, а выбытие к их уменьшению. Дооценка активов приводит к увеличению капитальных резервов, в частности резерва по переоценке и учитывается на счете того же наименования 331, и отражается в соответствующей статье отчета «Об изменениях в капитале». Уценка активов учитывается в учете как расходы по дебету соответствующих счетов, в зависимости от их содержания и отражается в отчете «О прибылях и убытках». Эти расходы могут покрываться так же за счет созданного резерва по переоценке. Подробности в главе 8.2.

Основу себестоимости, и в целом стоимости, составляют осуществленные затраты, которые во-первых, связаны с соответствующими процессами хозяйствования предприятия, т.е. снабжением, производством и реализацией, во-вторых в этих процессах фигурируют те средства, которые являются объектами учета и которые должны оцениваться. В процессе заготовления (снабжения) фигурируют заготовленные и доставленные на предприятие средства труда как машины, оборудования, различного рода приборы, приспособления и др, предметы труда, выступающие в качестве производственных запасов, т.е. сырья, материалов, топлива запасных частей и другие, подлежащие оценке. В процессе производства таковым объектом является готовая продукция. В процессе реализации, реализуемая продукция.

Следовательно, вытекает необходимость систематизировать и обобщать затраты по соответствующим процессам, т.е. снабжению, производству и реализации.

Затратами в процессе снабжения являются расходы на погрузочно-разгрузочные работы, связанные с транспортировкой и заготовлением средств, транспортные расходы на их перевозку, исходя из чего эти расходы называются транспортно-заготовительными расходами. Следовательно, базой оценки заготовленных средств в процессе снабжения являются стоимость приобретенных средств и транспортно-заготовительные расходы.

Затратами в процессе производства выступают перенесенная стоимость основных средств, т.е. машин оборудования и др. в себестоимость вновь созданной продукции, израсходованные на их производство сырье, материалы, топливо, энергия, заработная плата рабочих в соответствии с затраченным трудом на их производство, отчисления на социальное страхование работников, расходы, связанные с организацией производства и управлением предприятия и др. Все эти затраты составляют базу оценки произведенной готовой продукции.

В процессе реализации осуществляются расходы, связанные с коммерческой деятельностью предприятия. К этим расходам относятся расходы на рекламу подлежащей реализации продукции, ее упаковку, затаривание и осуществление транспортных расходов, падающих на долю поставщика в соответствии с условиями договора.

Таким образом, произведенные затраты организацией в течение отчетного периода группируются и систематизируются по соответствующим процессам - заготовления, затраты, связанные с заготавливаемыми производственными запасами, производства – произведенной готовой продукцией, а в процессе реализации, реализованной продукцией. При этом базой оценки являются: в процессе снабжения – себестоимость заготовленных товарно-материальных ценностей, в процессе производства – себестоимость произведенной готовой продукции, а в процессе реализации, полная себестоимость продажи продукции.

Для достижения правильности оценки хозяйственных средств, необходимо строго соблюдать ее основные принципы, каковыми являются ее **реальность и единство**, что достигается обязательным применением всеми организациями единых правил оценки, установленных законодательными и нормативными актами.

**Реальность оценки** достигается путем правильного отражения в учете затрат, как составляющие общественно необходимых затрат на приобретение

и заготовление производственных запасов, производство соответствующего вида изделия и ее реализацию. Следовательно, необходимо правильно отражать в учете, количество и стоимость заготовленных производственных запасов, а также затрат, связанных с их заготовлением, т.е. транспортно-заготовительных расходов, израсходованные на производство определенной продукции материалы, топливо, энергию, количество затраченного труда и соответственно начисленную заработную плату, начисленный износ основных средств – как перенесенную их стоимость на вновь созданный продукт, а также количество и стоимость выпущенной из производства готовой продукции, объем ее реализации и коммерческих расходов, связанных с реализацией.

Достоверность и правильность отражения в учете этих затрат оказывает влияние на объективность полученных результативных показателей деятельности предприятия, т.е. себестоимость выпущенной продукции и полученный финансовый результат от реализации данной продукции. Таким образом, реальность оценки достигается путем первоначальной оценки хозяйственных средств организации и их отражение в учете в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных затрат на их приобретение и заготовление производственных запасов, производство и реализацию готовой продукции.

Другим, не менее важным, принципом оценки средств является ее **единство**. **Единство** оценки определяется в измерении однородных средств в едином денежном измерении. Единство оценки и достижение его применения имеет важное значение в условиях рыночной экономики, когда купля продажа средств осуществляется не по твердым ценам, которая могла бы быть принята за базу оценки средств в учете, а по договорной цене, что затрудняет соблюдение данного принципа. Условия соблюдения данного принципа, требуют так же применения единства оценки средств, как в текущем учете, так и в балансе, что так же затруднено условиями рынка, т.е.

приобретение или реализация одних и тех же материалов или готовой продукции осуществляется по различным ценам.

В результате этого в текущем учете средства отражаются в одной приемлемой единой оценке позволяющей достоверно организовать текущий учет, а в конце отчетного периода, после определения их фактической себестоимости, доводить учетные цены до данной себестоимости и уже в отчетности выражать их по фактической себестоимости.

В целях обеспечения единства оценки средств действующими законодательными актами по регулированию бухгалтерского учета предусмотрено проведение оценки хозяйственных средств осуществлять только в порядке, установленном соответствующими нормативными актами.

Исходя из использования в хозяйственной деятельности организации разнообразных средств, различающиеся особенностями обращения и характером их использования в хозяйственном обороте, нормативными актами предусматриваются разные правила оценки средств и способы их определения для разных объектов бухгалтерского учета. При этом определяются основные подходы к оценке средств, несмотря на их многообразие, при их поступлении в организацию и соответственно отражению в учете в момент их использования. В целом оценка есть определение денежной суммы, по которой элемент финансовой отчетности должен признаваться и вноситься в баланс и отчет о прибылях и убытках. Для измерения элементов финансовой отчетности применяются различные методы оценки, которые необходимо выбрать применительно к соответствующему объекту учета и отчетности. При этом в финансовой отчетности могут использоваться различные методы оценки в разной степени и в различной комбинации.

Для измерения отдельных элементов финансовой отчетности, применяются следующие методы оценки:

- по первоначальной стоимости;

- по текущей (восстановительной) стоимости;
- по реализуемой стоимости (цене погашения);
- по приведенной (дисконтированной) стоимости;
- по справедливой стоимости.

Как правило, признание активов и обязательств первоначально, производят по первоначальной стоимости. Такая система подхода к признанию активов и обязательств в оценке по первоначальной стоимости наиболее воплощает в себя все затраты, связанные с данным элементом отчетности к моменту первоначального признания. Эта стоимость надежна, поскольку базируется на фактические затраты и относительно несложна, исходя из обобщения и исчисления на основе осуществленных затрат. В последующем переоценке, которая обеспечивает пользователей отчетности более полезной информацией, хотя порою она может быть и субъективной.

Применительно к активам первоначальная стоимость есть сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная в момент приобретения активов. Исходя из особенностей приобретения и воссоздания различных видов активов, их оценка по первоначальной стоимости осуществляется неоднозначно, что определено по нематериальным активам МСФО-38,НСБУ-12, земле строениям и оборудованию МСФО – 16, НСБУ – 7, запасам МСФО – 2, НСБУ – 8.

Относительно обязательств, первоначальная стоимость есть сумма, полученная в обмен на обязательства. Применительно к некоторым обязательствам, как налог на прибыль, - это сумма денежных средств, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел, поскольку прибыль сама формируется при эффективной деятельности организации.

Текущая (восстановительная) стоимость применительно к активам есть сумма, которую нужно было бы уплатить, если бы такой же или аналогичных актив приобретался сейчас.

По отношению обязательств, текущая стоимость есть недисконтированная сумма, требуемая для погашения обязательства в настоящее время.

Оценка актива по реализуемой стоимости (цена погашения) есть сумма, которую можно получить в настоящее время от продажи актива в нормальных условиях.

Применительно обязательств, оценка по реализуемой стоимости есть недисконтированная сумма, которую предполагается потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Приведенная (дисконтированная) стоимость относительно активов есть текущая дисконтированная стоимость будущих денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел.

Дисконтированная стоимость определяется расчетным путем исходя из будущей стоимости реализуемого актива, базового среднегодового процента депозита, действующего в стране и числа промежуточных лет между датой сделки о купле и продаже и времени оплаты предполагаемой стоимости по формуле.

$$\text{Где: Дисконтированная стоимость} = \frac{\text{Будущая стоимость}}{(1+g)^n} \text{ где}$$

Будущая стоимость – стоимость, которую предлагает покупатель заплатить за данный актив через допустим 3 года, - 20000 манат

n – промежуток времени (3 года);

g– действующий в стране базовый среднегодовой процент депозита, допустим 10%, выраженный в коэффициенте (0,1).

Знаменатель формулы показывает справедливую стоимость одного маната через 3 года, определяемую как реальная стоимость одного маната

принятого за единицу, плюс выраженный в коэффициенте действующий в стране среднегодовой процент депозита.

В таком случае коэффициент дисконтирования (коэффициент реальной стоимости одного маната через 3 года) – знаменатель формулы составит  $(1+0,1)^3=1,33$ .

Исходя из этого, дисконтированная реальная (справедливая) стоимость актива на дату совершения сделки составит:  $20000 \text{ ман} : 1,33 = 15000 \text{ манат}$ .

Таким образом, предлагаемая покупателем сумма оплаты стоимости актива через 3 года, дисконтируется (приводится) к действующей на дату сделки справедливой стоимости.

Таким образом, как видим, дисконтированная стоимость есть справедливая стоимость предложенной к оплате суммы за актив, на день его продажи (приобретения).

По отношению обязательств, приведенная стоимость есть текущая дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств, при нормальном ходе дел. Подробно МСФО-37 НСБУ-10.

Как видим на практике применяется также будущая стоимость реализации актива, которая характеризуется предлагаемой суммой денег покупателем через определенный промежуток времени, которую следует привести к текущей справедливой стоимости актива на день сделки купли продажи, чтобы определиться с реальным положением дел.

Справедливая стоимость по отношению к активам есть сумма денежных средств, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Справедливая стоимость отражает рыночную конъюнктуру и фактические условия, действующие на отчетную дату.



Применительно обязательств, справедливая стоимость есть сумма денежных средств, необходимая для погашения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Балансовая стоимость отличается от справедливой, которая в основном соответствует реализационной стоимости активов на рынке, определяемую экспертами.

Активы, при составлении финансовой отчетности, оцениваются по балансовой стоимости в соответствии с их характерной особенностью. Балансовая стоимость определяется путем вычета из учетной стоимости актива (первоначальной или восстановительной) сумму накопленной амортизации и убытков от их обесценения.

Балансовая стоимость активов соответствует их остаточной стоимости, которая определяется как первоначальная или справедливая стоимость за минусом суммы накопленной амортизации и убытков от их обесценения.

Наряду с остаточной стоимостью действует также ликвидационная стоимость, применяемая к ликвидируемым активам. Она представляет собой чистую сумму денег, которую организация ожидает получить за актив в конце его полезного использования, за минусом затрат связанных с их ликвидацией.

На практике применяется также возможно чистая стоимость реализации, которая есть предполагаемая оценка актива на определенную сумму денег или их эквивалентов, по которой он может быть продан при нормальных условиях работы предприятия. Это означает, что возможно чистая стоимость есть разница между проданной ценой актива и всех необходимых расходов для его продажи. К примеру если предприятие располагает определенным активом, находящегося в нерабочем состоянии, которую может продать за 30000 манат при условии осуществления расходов на его восстановление и

продажу в сумме 10000 манат. В таком случае возможно чистая стоимость продажи данного актива составит  $30000 \text{ ман} - 10000 \text{ ман} = 20000 \text{ манат}$ .

Применяемая в бухгалтерском учете, амортизационная первоначальная стоимость присущая материальным и нематериальным активам, а также финансовым инструментам. По отложению к финансовым инструментам, эта стоимость составляет промежуточную стоимость между их справедливой (покупной) и номинальной стоимостью.

Покупная стоимость есть стоимость, которую оплачивает покупатель при приобретении актива.

Для оценки активов применяется также возмещаемая стоимость (цена погашения), которая применяется при условии, когда себестоимость актива ниже ее чистой цены продажи.

В таком случае себестоимость актива возмещается чистой ценой продажи.

Таким образом, возмещаемая стоимость есть доведенная до чистой цены продажи актива при условии, когда ее себестоимость ниже чистой цены продажи.

При осуществлении сделки по купле и продаже, а также оценки активов предприятия, возможно формирование стоимости, которая превышает справедливую стоимость организации. Данная сумма, превышающая стоимость активов организации, называется гудвиллом. Иными словами, гудвилл есть сумма, превышающая стоимость активов, которая образуется во время продажи предприятия или ее оценки. Слово гудвилл английского происхождения и используется как «хорошее будущее».

Формирование гудвила происходит за счет репутации предприятия и зависит от следующих факторов:

- высокого качества выпускаемой продукции и оказываемой услуг;
- удачного размещения организации;
- владения удачными договорами;

- хорошего руководства к квалификации кадров;
- хорошей практики и владения «ноу-хау».

Гудвил бывает двух видов:

1. Присущий самой организации;
2. Приобретенный гудвил.

Гудвил присущий самой организации определяется экспертами при возникновении необходимости. Если в организации не возникла экономическая ситуация для выявления гудвила в организации, в таком случае нет необходимости исчислять и отражать его в учете.

Приобретенным считается гудвил возникший при приобретении организацией другого действующего предприятия. Этот гудвил отражается в балансе организации по первоначальной (стоимости приобретенных активов) стоимости.

Рассчитаем гудвил приобретенного предприятия, балансовые показатели которого на день приобретения по справедливой и балансовой стоимости следующий в тыс.ман.

Балансовые показатели	Балансовая стоимость	Справедливая стоимость
Активы	120	130
Обязательства	70	75
Капитал	50	55

Гудвил определяется по формуле

Гудвил = С – ЧА, где

С – сумма оплаты по приведенной справедливой стоимости на день приобретения

ЧА – стоимость чистых активов (капитал).

Рассчитаем стоимость чистых активов, которая определяется по формуле: ЧА=А-О

Где ЧА – стоимость чистых активов (капитал организации)

А – справедливая стоимость активов 130 т.м.

О – обязательства по справедливой стоимости 75 т.м.

Стоимость чистых активов по справедливой стоимости (капитал организации), исходя из наших данных, составит  $130 \text{ т.м.} - 75 \text{ т.ман} = 55 \text{ т.м.}$

В соответствии с вышеизложенным, определим гудвил, как приведенная (дисконтированная) стоимость активов на день их приобретения – 150 т.ман. минус стоимость чистых активов по справедливой стоимости (капитал организации) – 55 т.ман

$$150 \text{ т.ман} - 55 \text{ т.ман} = 95 \text{ т.ман.}$$

Таким образом, гудвил приобретенного предприятия составляет 95 тыс.манат.

Если обратим внимание на то, что балансовая стоимость активов составляет 120 т.ман., а его гудвил 95 т.ман., т.е. составляет около 80 % стоимости его активов, это гласит о высоком уровне репутации данного приобретенного предприятия.

Действует понятие выручка от продажи определенного актива, которая оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения с учетом торговых скидок предоставляемых организацией.

## 8.2. Оценка активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности

В состав активов (имущества) организации входят: основные средства, нематериальные активы, финансовые активы, производственные запасы, денежные средства, их эквиваленты др.

Оценка имущества организации осуществляется в соответствии учетной единице, по которым учитываются те или иные средства в бухгалтерском учете. Учетная единица различных видов учитываемых объектов различна. Так, учетной единицей основных средств является отдельно взятый инвентарный объект, которым признается обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Инвентарным объектом может быть так же комплекс конструктивно сочлененных предметов, смонтированные на одном фундаменте, имеющие общие приспособления, принадлежности и управления, исходя из чего каждый из входящих в комплекс предметов выполняет свои функции не самостоятельно, а только в составе данного комплекса.

Основные средства, признанные в качестве актива, в бухгалтерском учете оцениваются по фактической стоимости приобретения, под которой по МСФО-16 и НСБУ-7 понимают сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов или же справедливую стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения. Она состоит из покупной цены, импортных пошлин, невозмещаемых налогов, затрат на доставку, разгрузку и установку, а также затрат, связанных с приведением их в рабочее состояние. Данная стоимость признается первоначальной стоимостью.

*Первоначальная стоимость*, является оценкой, по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в момент поступления в организацию. По данной первоначальной стоимости, основные средства учитываются до их выбытия из организации или переоценки.

**Первоначальная стоимость** основных средств, приобретенных за плату и возведенных самой организацией, складывается из фактических затрат на их приобретение, доставку, установку и монтаж до пуска их в эксплуатацию без суммы налога на добавленную стоимость и других оплаченных налогов.

**Первоначальную стоимость безвозмездно полученных основных средств** составляет их текущая рыночная стоимость к моменту (дату) принятия объекта бухгалтерскому учету.

**Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в уставный капитал в качестве взносов учредителей**, определяется стоимостью согласованной учредителями организации. Первоначальная стоимость основных средств порою не соответствует их реальной стоимости на данный момент, что в условиях рыночной экономики является одним из важных условий и принципов оценки.

Для отражения реальной стоимости основных средств, применяется **восстановительная стоимость**. Она определяет стоимость, по которой могут быть воспроизведены основные средства, произведенные несколько лет тому назад, в современных условиях научно-технического прогресса. Иными словами, восстановительная стоимость основных средств, выражается суммой денежных средств, подлежащей оплате в данный момент организацией на приобретение в замен действующего объекта основных средств. Переоценка основных средств по восстановительной стоимости производится постановлением правительства, или решением организации в соответствии с ее учетной политикой. Восстановительная стоимость определяется проведением их переоценки на начало отчетного года путем индексации или пересчета по подтвержденным документально рыночным ценам.

Первоначальная стоимость изменяется также в результате влияния внешних рыночных конъюнктурных факторов, т.е. изменением рыночных цен. Такое влияние отражается в бухгалтерском учете также посредством их

переоценки по восстановительной стоимости, которая распространяется наряду с основными средствами и нематериальными активами к финансовым вложениям и материально-производственным запасам. Поэтому данная стоимость, исходя из частоты его применения и объема охвата, и, в зависимости от условий рынка, определяемая как текущая рыночная, называется также восстановительной стоимостью.

Применение оценки связано не только с первоначальным отражением средств в бухгалтерском учете, но она также призвана отражать факт использования средств, в результате чего выявляется их стоимость на данный момент, а также факт изменения рыночной стоимости.

Факт использования средств, в бухгалтерском учете решается посредством применения остаточной стоимости, которая используется по отношению средств труда, которые принимают многократное участие в производственных циклах и приносят определенную экономическую выгоду в течение длительного периода, превышающего 12 месяцев. При этом они теряют свою стоимость, перенося их в себестоимость изготавливаемой продукции в качестве износа. Организации учитывают данный износ и возмещают их посредством включения данной потерянной стоимости в затраты на производство. Разница между первоначальной или восстановительной стоимостью и износом основных средств и убытков от их обесценения, составляет **остаточную стоимость основных средств**, которая используется для экономического анализа состояния основных средств.

Кроме этих оценок, для ликвидируемых основных средств, применяется **ликвидационная стоимость**. Она представляет собой возможную стоимость реализации основных средств, в конце их полезного использования, или же его годных запасных частей, деталей, узлов материалов и др.

Переоценке основных средств рекомендациями МСФО-16 и требованиями НСБУ-7 определены два подхода, - основной и допустимой альтернативный.

Основной подход заключается в том, что основные средства отражаются в отчетности по их первоначальной стоимости за вычетом их амортизации и убытков от обесценения. Переоценка основных средств осуществляется при условии, когда возмещенная сумма, т.е. чистая цена продажи становится ниже его балансовой стоимости. При этом сумма уценки основных средств признается как расход данного отчетного периода.

Допустимый альтернативный подход заключается в том, что основные средства переоцениваются до справедливой стоимости, на базе которого исчисляется их балансовая стоимость за вычетом амортизации и убытков от их обесценения, накопленных впоследствии. При этом увеличение балансовой стоимости отражается как формирование капитальных резервов бухгалтерской проводкой

Дт сч. 111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость»

Кт сч. 331 «Резерв по переоценке»

Кт сч. 111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость»

На дату переоценки корректируется также сумма амортизации.

При уценке актива, который ранее дооценивался в отчете о прибылях и убытках признается только превышение уценки над дооценкой. При этом ранее признанная дооценка списывается со счета 331 «Резерв по переоценке».

Это значит, что если на конец первого года использования первоначальная стоимость актива равная 30000 ман возросла на 200 манат и его рыночная цена (восстановительная стоимость) составила 302000 ман., то на данную дооценку 200 манат дается бухгалтерская проводка:

Дт сч.111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость» - 200 ман.

Кт сч.331 «Резерв по переоценке» - 200 ман.

В последующем году, если его рыночная цена снизилась на 180 манат, это отразится проводкой:

Дт сч.331 «Резерв по переоценке» - 170 ман.



Кт сч. 111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость» - 180 ман.

На третьем году рыночная цена данного актива снизилась на 175 манат. Как было сказано при уценке актива, который ранее дооценивался, признается лишь сумма превышения уценки над дооценкой. Следовательно, последняя уценка 175 манат частично покрывается превышающей суммой дооценки первого года 200 манат, над уценкой второго года 180 манат, в сумме  $(200 \text{ ман} - 180 \text{ ман}) = 200 \text{ ман.}$ , за счет ранее начисленного резерва, а оставшаяся сумма уценки,  $175 \text{ ман} - 20 \text{ ман} = 155 \text{ ман}$  списывается на расходы и отражается по счету 801 «Общая прибыль (убыток)», что отражается бухгалтерской проводкой:

Дт сч.331 «Резерв по переоценке» - 20 ман

Дт сч.801 «Общая прибыль (убыток)» – 155 ман

Кт сч.115 «Земля, строение и оборудование» - 175 ман.

При этом, сумма уценки, подлежащая списанию в расходы, может отражаться по счету «Прочие операционные расходы», а если уценки произошли в результате стихийных бедствий, по счету 761 «Чрезвычайные расходы». Если на четвертом году использования актива, его рыночная цена увеличилась на 210 манат, в таком случае, поскольку начисленный резерв в первом году 200 манат полностью использован за счет уценки в последующие два года, и данная сумма полностью списана со счета 331 «Резерв по переоценке», значит данная дооценка будет отнесена в прикрытие убытков полученных в результате уценки актива во втором и третьем году его использования и отнесенных как расход в сумме 155 манат на дебет счета 801 «Общая прибыль (убыток)» а оставшаяся сумма этой дооценки  $(210 - 155 \text{ манат}) = 55 \text{ манат}$  будет направлена на формирование резерва по переоценке, что отразится бухгалтерской проводкой:

Дт сч. «Земля, строение и оборудование – Стоимость» 210 ман

Кт сч.801 «Общая прибыль (убыток)» - 55 ман

Кт сч. 331 «Резерв по переоценке» - 55 ман

Таким образом, восстановительная (справедливая) стоимость, базируемая на рыночной цене на конец четвертого года использования данного объекта составит по дебету счета 111 «Земля, строение и оборудование» - 30055 манат.

Отразим вышеотраженные проводки на счетах: бухгалтерского учета

111 Капитализация затрат, земля, строение и оборудование		111 Земля, строение и оборудование - Стоимость		331 Резерв по переоценке		801 Общая прибыль (убыток)	
	1) 30000	1) 30000	3) 180	3) 180	2) 200	4) 155	5) 155
		2) 200	4) 175	4) 20	5) 55		
		3) 210	355	200	с) 55		
		<u>0) 30410</u>					
		с) 30055					

Балансовая стоимость данного актива составит 30055 минус начисленную сумму амортизации и убытков от обесценения которых по нашему примеру на данную отчетную дату нет. Убытки от обесценения актива числились к концу третьего года использования и составляли 155 манат отраженные по дебету счета 801 «Общая прибыль (убыток)» в сумме 155 манат, которую при составлении отчета на третий год следовало вычесть от восстановительной (справедливой) стоимости (рыночной цены) актива.

Что касается амортизации, учтенной по кредиту счета 112 «Земля, строение и оборудование – Амортизация», то она также регулируется на дату переоценки актива с целью достоверного определения балансовой стоимости актива и отражения его в финансовой отчетности. При этом используется два метода регулировки. При применении первого метода амортизация переоценивается пропорциональностью изменения балансовой стоимости актива до вычета их износа. При этом после переоценке балансовая стоимость актива должна соответствовать его переоцененной стоимости.

Допустим первоначальная стоимость объекта составляет 30000 манат, а начисленная амортизация 5000 манат. Балансовая стоимость актива после переоценки должна составить 35000 манат. Определим остаточную стоимость актива до переоценки, которая составит  $30000 \text{ ман} - 5000 \text{ ман} = 25000 \text{ ман}$ .

Коэффициент изменения остаточной балансовой стоимости актива в результате переоценки, определяемая как отношение балансовой переоцененной стоимости к его остаточной стоимости до переоценки составит:  $35000 \text{ манат} : 25000 \text{ манат} = 1,4$

Первоначальная стоимость актива, после переоценки при этом составит  $30000 \text{ ман} \times 1,4 = 42000 \text{ манат}$

Соответственно данной пропорциональности корректируется накопленная амортизация, которая составит:  $5000 \text{ ман} \times 1,4 = 7000 \text{ ман}$ .

Исходя из такой корректировки балансовая стоимость актива после переоценки составит:  $42000 \text{ ман} - 7000 \text{ ман} = 35000 \text{ манат}$ . Что соответствует вышеуказанному условию первого метода.

Второй метод – есть метод закрытия счета амортизации путем отнесения его на счет основных средств. При этом уменьшается первоначальная стоимость объекта и доводится до остаточной стоимости. Для этого делается запись:

Дт сч.112 «Земля, строение и оборудование – Амортизация»

Кт сч. 111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость» - 5000 ман.

Остаточная стоимость объекта до переоценки составит: первоначальная стоимость до переоценки 30000 ман минус накопленную амортизацию 5000 ман. – 25000 ман.

Для доведения остаточной стоимости актива 25000 манат полученной по дебету счета основных средств до его переоцененной (восстановительной) стоимости 35000 манат, на разницу 10000 ман. осуществляется резерв по переоценке, на что дается бухгалтерская проводка:

Дт сч.111 «Земля, строение и оборудование – Стоимость» - 10000 ман

Кт сч. 331 «Резерв по переоценке» - 10000 ман

Отразим операции второго метода на счетах бухгалтерского учета

111 Земля, строение и оборудование - Стоимость		112 Земля, строение и оборудование - Амортизация		331 Резерв по переоценке	
с) 30000	1) 5000	1) 5000			2) 10000
2) 10000					
с) 35000					

Основные средства могут изменять свою стоимость и в соответствии с этим переоцениваться в результате понесенных расходов по улучшению их состояния, если эти расходы признаются в балансе капитальными затратами.

Если произведенные расходы по улучшению состояния объекта не признаются капитализированными, они не изменяют его стоимость и в балансе не отражаются, а относятся к текущим ремонтным расходам отчетного периода и включаются в отчет о прибылях и убытках. Эти расходы могут признаваться капитализированным путем увеличения балансовой стоимости актива, если организация обоснованно предполагает получение больших экономических выгод от использования данного актива в результате произведенных расходов, чем ожидалось до совершения этих расходов.

Переоценка земли и зданий осуществляется по рыночной стоимости, которая определяется специальными оценщиками.

При отсутствии рыночной стоимости на отдельные виды машины оборудования, исходя из их специфического характера или других особенностей, они оцениваются по стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.

Стоимость замещения есть стоимость нового аналогичного актива. Стоимость замещения с учетом износа представляет собой стоимость нового аналогичного актива за вычетом суммы накопленной амортизации.

Нематериальные активы, являющиеся имуществом организации, относимые к внеоборотным активам представляют затраты в нематериальные объекты. Эти активы учитываются по первоначальной стоимости, обособленно учитывается их амортизация. В отчетности они отражаются по остаточной стоимости как разница между первоначальной стоимостью, учтенной суммой амортизации и убытков от их обесценения. Первоначальная стоимость этих объектов определяется в соответствии способу их приобретения, подобно основным средствам. Соответственно осуществляется их переоценка с учетом специфических особенностей по требованиям НСБУ – 12.

Методика оценки нематериальных активов зависит от способа их приобретения: за плату, в результате обмена, самостоятельным созданием, или, по линии государственных субсидий. Независимо от этого нематериальные активы первоначально оцениваются по себестоимости.

Формирование себестоимости нематериальных активов, приобретенных за плату, их принципы и слагаемые идентичны с приобретением запасов и основных средств которые изложены ранее.

В себестоимость созданных самой организацией нематериальных активов включаются стоимость израсходованных материалов, заработная плата работников занятых созданием актива, накладные расходы, которые обосновано связаны с данным активом, другие затраты непосредственно относимые на создаваемый актив.

Оценку нематериальных активов созданных организацией, производят в два этапа создания – исследований и разработок. На первом этапе материальный актив не признается, в силу чего не оценивается. Во втором этапе оценка производится.

Раскроем сказанное примером. Допустим организация разрабатывает систему внедрения в производство новую технологию, для чего на первом этапе в течение первого финансового года с января до 1 июня произведены

расходы в сумме 3000 ман., а с 1 июня до 31 декабря 5000 ман. В июне организация обосновало соответствие создаваемой технологии критериям признания нематериального актива. При этом сумма чистых денежных поступлений ожидаемых от использования данной технологии составили 7000 ман. (за вычетом расходов).

В первом финансовом году в себестоимость созданного актива будет включена сумма 5000 и отразится в балансе по статье нематериальные активы, а произведенные расходы первого этапа будут включены в текущие расходы и отразятся в отчете о прибылях и убытках.

Во втором финансовом году организация произвела дополнительно 9000 ман расходов на данную технологию, следовательно себестоимость данного нематериального актива составит 14000 ман (5000+9000) и отразится в балансе.

При этом расходы, связанные с формированием нематериальных активов учитываются по дебету счета 103 «Капитализация затрат, связанных с нематериальными затратами», с последующим их отнесением в счет увеличения их стоимости бухгалтерской проводкой:

Дт 101 «Нематериальные активы»

Кт сч.103 «Капитализация затрат, связанных с нематериальными активами».

Нематериальные активы, полученные безвозмездно или за номинальную стоимость как правительственная субсидия (лицензии на телевидение, право посадки в аэропорту и др) в соответствии с МСФО-20 и НСБУ-17 оцениваются по справедливой стоимости или по себестоимости. К примеру, если организация получила лицензию на телевидение справедливая стоимость которой 8000 ман и оплатила за ее регистрацию 1000 ман., в таком случае данный актив первоначально может быть признан по справедливой стоимости 8000 ман или по себестоимости 1000 ман.

Организация может приобрести актив путем обмена. При этом возможны два варианта:

1. Обмен на несходный актив
2. Обмен на сходный с техническими данными активов и справедливой стоимости.

При первом случае полученный актив оценивается по справедливой стоимости переданного в обмен актива плюс (минус) переданные (полученные) суммы денежных средств. Во-втором случае материальный актив признается по балансовой стоимости.

Так оцениваются нематериальные активы при первоначальном их оприходовании. В дальнейшем, после первоначального признания нематериального актива организация может осуществлять расходы, которые могут считаться расходами и включены в отчет о прибылях и убытках финансового года или капитализироваться, увеличивая при этом их первоначальную стоимость. При этом, расходы капитализируются, когда:

- существует вероятность, что эти затраты позволяют активу создавать будущие экономические выгоды сверх установленных первоначально;
- эти расходы могут быть надежно оценены и отнесены на соответствующий актив.

Переоценка нематериальных осуществляется также в результате изменения рыночных цен. Система переоценки нематериальных активов осуществляется подобно основным средствам. При этом следует иметь в виду, что допустимый альтернативный вариант запрещает:

- проведение переоценки нематериальных активов, не признанных ранее активами;
- первоначальное признание нематериальных активов в суммах отличных от себестоимости.

Признанная сумма дооценки нематериального актива отражается бухгалтерской проводкой:

Дт сч.101 «Нематериальные активы – Стоимость»

Кт сч. 331 «Резерв по переоценке»

И отражается в отчетном балансе.

Сумма уценки нематериальных активов если она покрывается суммой ранее произведенной дооценкой отражается бухгалтерской проводкой

Дт сч. 331 «Резерв по переоценке»

Кт сч. 101 «Нематериальные активы – Стоимость»

В противном случае сумма уценки считается расходом периода, списывается бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 731 «Прочие операционные расходы» или

Дт сч. 801 «Общая прибыль (убыток)»

Кт сч. 101 «Нематериальные активы»

И отражается в отчете о прибылях и убытках.

Ликвидационная стоимость нематериальных активов должна быть приравнена к нулю, за исключением, когда:

- существует обязательство третьей стороны приобрести данный актив в конце срока его полезной службы;

- для данного вида актива существует развитый рынок, информацию которого используют при определении ликвидационной стоимости нематериального актива;

- высока вероятность того, что такой рынок будет существовать по окончании срока полезной службы актива.

Определенную особенность имеет оценка финансовых активов организации. **Финансовые активы** представляют собой средства, признанные приносить предприятию доход. К финансовым активам организации относятся:



- денежные средства в кассе, банках, чеках, векселя, облигации, другие долговые ценные бумаги, кроме тех задолженностей, по которым погашается материальными, нематериальными активами и услугами;

- дебиторская задолженность за товары и услуги, подлежащая погашению финансовыми активами контрагентов;

- дебиторская задолженность по договорам займа и финансовой аренды;

- активы, обладающие договорным правом требования денежных средств или другого финансового актива от другой организации;

- активы, являющиеся договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных условиях.

К финансовым активам не относятся:

- нематериальные активы, основные средства и запасы;

- дебиторская задолженность по выданным авансам, краткосрочной аренде, товарным фьючерным контрактом;

- дебиторская задолженность по другим обязательным платежам недоговорного характера (по налоговым платежам);

- специфической особенностью финансовых активов является то, что его формирование в одной организации приводит к образованию финансовых обязательств у другого предприятия. Финансовые активы и финансовые обязательства в совокупности составляют «финансовый инструмент». Исходя из МСФО-32 и НСБУ-15, финансовый инструмент – это любой договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевого инструмент, связанный с капиталом – у другой. Отсюда следует, что «финансовые инструменты» - это комплексное понятие, составными частями которого являются как финансовые активы, так и финансовые обязательства.

Финансовые обязательства возникают в результате договорных отношений и требуют уплаты денежных средств или передачи других

финансовых активов другим компаниям. К ним относятся так же договоры об обмене финансовых инструментов на потенциально невыгодных условиях.

Финансовое обязательство – есть обязанность по договору:

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании;

- произвести обмен финансовыми инструментами с другой компанией на потенциально выгодных условиях.

Финансовое обязательство также оценивается по фактическим затратам, т.е. по справедливой стоимости полученного на него возмещения.

В целом, справедливая стоимость финансового инструмента (финансовых активов и финансовых пассивов) определяется с достаточно высокой степенью вероятности, когда:

- существует опубликованная цена финансового инструмента на открытом рынке;

- финансовый инструмент имеет рейтинг, присвоенный независимым рейтинговым агентом;

- финансовый инструмент имеет приемлемую модель оценки, причем исходные данные модели поступают с активных рынков;

- справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства может определяться с помощью одного или нескольких общепринятых методов (к примеру, путем дисконтирования денежных потоков).

Финансовые активы в соответствии с МСФО-39 и НСБУ-36 отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в сумме фактических затрат (справедливой стоимости внесенных на них возмещений), составляющие ее первоначальную стоимость.

Формирование фактических затрат, составляющих первоначальную стоимость активов, зависит от источников их приобретения. При этом, первоначальная стоимость ценных бумаг, приобретенных у других

организаций, определяется суммированием всех фактических затрат на приобретение ценных бумаг, которая складывается из их покупной стоимости, состоящей из номинальной стоимости и суммы премии, предоставленной продавцу; суммы, уплаченной определенным специализированным организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; вознаграждений посреднику и др.

Безвозмездно полученные ценные бумаги, принимаются к учету по текущей рыночной стоимости.

Ценные бумаги, внесенные в счет вкладов в уставный капитал, принимаются к учету по стоимости согласованной учредителями.

Фактические затраты по приобретению финансовых активов, отражаются по дебету счета 225 «Эквиваленты денежных средств». Разница между фактическими затратами, на их приобретение учтенными по дебету этого счета и номинальной стоимостью, подлежит амортизации. При этом, возможны варианты, когда фактические затраты меньше их номинальных стоимости, или превышают ее. При первом варианте разница составляет финансовый доход организации, при втором финансовый расход. Данная разница погашается путем амортизации и фактические затраты, составляющие первоначальную стоимость финансового актива доводится до номинальной стоимости.

Сущность амортизации финансовых активов заключается в доведении их покупной стоимости до номинальной части, подлежащей амортизации разницы между покупной и номинальной стоимостью путем ежегодного отражения в учете.

При этом если покупная стоимость меньше номинальной стоимости, подлежащая амортизация сумма, как разница между покупной и номинальной стоимостью, прибавляется к ее покупной стоимости и считается финансовым доходом. Путем ежегодного включения в первоначальную, стоимость финансового актива определенной части этой

суммы, формируется ее амортизированная первоначальная стоимость, отражаемая ежегодно в отчетном балансе и которая в конце погашения доводится до стоимостной разницы. Номинальной стоимости актива с одной стороны, а с другой, формируется сумма полученного финансового дохода от погашения суммы стоимости разницы. При этом ежегодно определяется амортизированная первоначальная стоимость актива прибавлением к его первоначальной стоимости подлежащей амортизации суммы и оформляется проводкой:

Дт сч.225 «Эквиваленты денежных средств»

Кт сч. 631 «Финансовые доходы».

При этом, организация в соответствии с учетной политикой за счет ежегодно амортизируемой суммы (затрат) может формировать капитальный резерв, - резерв по переоценке для последующего покрытия стоимостной разницы при приобретении финансовых активов по стоимости превышающей номинальную, или убытков от их обесценения, что оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 225 «Эквиваленты денежных средств»

Кт сч. 331 «Резерв по переоценке».

Если покупная стоимость приобретенного актива выше номинальной, то данная разница подлежит вычитанию от покупной стоимости и считается расходом организации, а поскольку он связан с финансовыми инструментами, возмещается включением в финансовые расходы. При этом, подлежащая ежегодной амортизации сумма относится каждый год в счет уменьшения покупной стоимости, чем она доводится до амортизированной первоначальной стоимости и включает в финансовые расходы, что в учете оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 751 «Финансовые расходы»

Кт сч. 225 «Эквиваленты денежных средств»

Полученные от переоценки доходы так и произведенные расходы, отражаются в отчете «О прибылях и убытках».

Возмещаемая (уменьшаемая) сумма покупной стоимости (амортизируемая сумма) может покрываться, в соответствии с учетной политикой организации, за счет созданного резерва по переоценке, что оформляется бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 331 «Резерв по переоценке»

Кт сч. 225 «Эквиваленты денежных средств».

Формирование резерва по переоценке и его использование отражается в отчете «Об изменениях в капитале».

Переоценка финансовых инструментов осуществляется различно в зависимости от их видов. При этом финансовые активы находящихся в наличии для продажи и предназначенные в целом для торговли переоцениваются по справедливой стоимости.

Инвестиции, удерживаемые до погашения, а также ссуды и дебиторские задолженности, предоставленные компанией, переоцениваются по амортизационной первоначальной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки или методом эффективной ставки процента. Применение того или другого метода зависит от того, насколько он удовлетворяет экономические интересы организации и определяется ее учетной политикой.

Переоценка финансовых активов методом эффективной процентной ставки заключается в изменении первоначальной стоимости актива путем ежегодного прибавления к ней, когда покупная стоимость меньше номинальной (вычитания когда больше) среднегодовой суммы подлежащей амортизации разницы между покупной и номинальной стоимостью. Для этой цели сумма делится на количество лет в течение которого подлежит гашению (амортизации) данная сумма. Данная среднегодовая сумма ежегодно прибавляется (вычитается) к первоначальной стоимости актива, чем

определяется его амортизированная первоначальная стоимость на отчетную дату и отражается по этой стоимости в отчетности.

Допустим организация приобрела облигации за 80 т.ман., номинальной стоимостью 120 т.ман. При условии гашения (амортизации) разницы между покупной и номинальной стоимостью в течение 5 лет, первоначальная стоимость актива (облигации) ежегодно будет амортизироваться путем увеличения (уменьшения) прибавлением (вычитанием) к ней среднегодовой суммы амортизации. Среднегодовая сумма амортизации. Среднегодовая сумма амортизации при этом составит  $(120 \text{ т.ман} - 80 \text{ т.ман}) : 5 = 8000 \text{ ман.}$  Первоначальная стоимость облигации, подлежащая признанию в балансе первично (в первом отчетном году) равная ее покупной стоимости составит 80 тыс.манат.

В последующие отчетные годы в течение 5 лет, амортизированная первоначальная стоимость актива отраженная в отчетности в первом году, 80 тыс.ман. будет увеличиваться ежегодно на 8000 ман., и разница между номинальной и покупной стоимостью равная 40 тыс. манат полностью отнесется на ее первоначальную (покупную) стоимость и составит в последнем отчетном году 120 тыс.манат, как полностью амортизированная первоначальная стоимость актива, равная ее номинальной стоимости, которая отражена в следующей таблице 8.1.

Таблица 8.1.

Расчет амортизационных затрат с применением метода эффективной процентной ставки (равномерной амортизации)

Годы	Входящая стоимость	Ежегодная сумма амортизации	исходящая стоимость
первый	80000	8000	88000
Второй	88000	9000	96000
Третий	96000	8000	104000
Четвертый	104000	8000	112000

Пятый	112000	8000	12000
-------	--------	------	-------

Таким образом, ежегодные амортизируемые затраты равномерно в течение срока гашения (5 лет) включаясь в первоначальную покупную (справедливую) стоимость, составляют при этом амортизированную первоначальную стоимость актива, а по истечении пяти лет полностью формируют номинальную стоимость облигаций 120 тыс. манн.

Метод эффективной ставки процента, базируется на применение в качестве нормы амортизации среднегодового процента доходности организации, - в соответствии с чем определяется сумма ежегодной амортизации. Подлежащей включению в амортизированную первоначальную стоимость актива. К примеру, допустим организация приобрела за 80 тыс.ман. облигации с нулевым купоном, номинальной стоимостью 128841 ман., погашения которого предполагается через пять лет. Внутренняя годовая норма доходности организации по приобретенной облигации составляет 10%.

Исходя из данного метода, ежегодная сумма, подлежащая амортизации от первоначальной стоимости актива (амортизационные затраты), определяется исходя из среднегодового процента доходности актива равная 10% от ее покупной (первоначальной) стоимости  $80 \text{ т.ман.} \times 10\% : 100 = 8000$  ман. Прибавлением (вычитанием когда покупная стоимость выше номинальной) амортизированных затрат 8000 ман к первоначальной стоимости 80 т.ман., определяем амортизированную первоначальную стоимость финансового актива, подлежащего признанию в балансе последующего отчетного года, равная по нашему примеру  $80 \text{ т.ман.} + 8 \text{ т.ман.} = 88 \text{ тыс.ман.}$ , последующие расчеты которого предоставлены в таблице 8.2.

Расчет амортизационных затрат с применением метода эффективной ставки

Годы	Входящая стоимость	Амортизированная сумма по ставке	Исходящая стоимость
------	--------------------	----------------------------------	---------------------

		10%	
первый	80000	8000	88000
Второй	88000	8800	96800
Третий	96800	9680	106480
Четвертый	106480	10648	117128
Пятый	117128	11713	128841

Как видим, при этом методе амортизированные затраты определяются не равномерной, распределенной суммой подлежащей включению в амортизированную первоначальную стоимость актива, как при первом варианте, а исходя из процента доходности приобретенного актива организацией, которая прибавляется в первом году и первоначальной покупной стоимости, а в последующие годы и входящей переоцененной амортизированной первоначальной стоимости финансового актива и таким образом определяется амортизированная первоначальная стоимость отчетного года, подлежащая отражению в финансовой отчетности текущего года.

В соответствии с этим исходящая амортизированная первоначальная стоимость последнего года составляет номинальную стоимость финансового актива.

Определенную часть активов организации составляют запасы, к которым относятся:

- сырье, материалы и др. используемые в процессе производства готовой продукции, выполнении работ и оказании услуг;
- предназначенные для реализации готовая продукция и товары;
- средства, используемые для управленческих нужд организации.

Исходя из этого производственные запасы можно подразделить на:

- 1) запасы, используемые для производства или управленческих нужд, т.е. в целом материалы;
- 2) запасы, предназначенные для реализации.



Таким образом, материалы – часть материально-производственных запасов, используемые в качестве предметов труда в процессе производства готовой продукции, выполнения работ и оказания услуг, а так же для управленческих нужд организации.

К материалам относятся сырье, основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, тара, топливо и прочие материалы.

Учетной единицей запасов является конкретный вид материалов его наименование или их группа, составляющая партию, подлежащее бухгалтерскому учету в соответствии с их состоянием и движением. Этим, отдельным видам материалов, присваивается соответствующий номенклатурный номер, по которому он учитывается. Номенклатурный номер – это условное, кодовое обозначение объекта учета, придаваемое ему в соответствии с их систематизированным перечнем, которое облегчает систему механизированного и автоматизированного учета товарно-производственных запасов.

С целью обеспечения необходимой полной и достоверной информацией и должного контроля за состоянием и движением запасов, организации самостоятельно выбирают необходимую учетную единицу для их бухгалтерского учета, определенную в ее учетной политике.

Оценка запасов осуществляется в соответствии с рекомендациями МСФО-2 и требований НСБУ-8. Исходя из указаний этих стандартов, запасы оцениваются по первоначальной стоимости одним из следующих методов:

- по себестоимости запасов;
- по нормативным затратам;
- по розничным ценам.

Себестоимость запасов состоит из затрат на приобретение, переработку и прочих затрат связанных с формированием запасов и доведением их до уровня нахождения на момент составления отчетности.

Затраты на приобретение запасов состоят из цены покупок, импортных пошлин и невозмещаемых налогов и транспортно-заготовительных расходов. Из всей этой совокупности вычитается торговая скидка и возврат платежей. К затратам на переработку относятся прямые производственные расходы, распределенные постоянные и переменные накладные расходы, связанные с переработкой материалов в готовую продукцию и затраты на комплексные производства за вычетом чистой цены побочных продуктов.

К прочим затратам относятся непроизводственные накладные расходы в части приведения запасов в их нынешнее состояние, а в отдельных случаях затраты по займам.

В себестоимость запасов не включаются сверх нормативные потери сырья, заработная плата работников и прочие производственные затраты, затраты на хранение, административные расходы, а также расходы на продажу.

Включение в себестоимость запасов накладных расходов осуществляется распределением их пропорционально нормативной мощности оборудования.

Нераспределенные косвенные расходы не увеличивают себестоимость запасов и признаются периодическими расходами.

Материальные ценности учитываются по фактической себестоимости слагающейся из их покупной стоимости и затрат на их приобретение погрузочно-разгрузочные и транспортные расходы, называемые транспортно-заготовительные расходы. Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода в следствии необходимости обобщения и определения размера транспортно-заготовительных расходов, произведенных за это время. Исходя из этого, материалы в текущем учете учитываются по учетным ценам, а в конце отчетного периода доводятся до фактической себестоимости. По данной фактической себестоимости она отражается в балансе и отчетности.

Метод оценки запасов по нормативным затратам базируется на нормы производимых расходов и обеспечивает удобство проведения учетных процедур. Данный метод аналогичен отражению материалов в учете по учетным ценам.

Оценка запасов по розничным ценам применяется в организациях занимающихся розничной торговлей. Розничная цена складывается из покупной цены плюс торговая наценка.

Применение метода оценки запасов по нормативным затратам и розничной цене исходя из рекомендаций МСФО-2 и требований НСБУ-8 приемлемы, если их применение не влечет к существенным отклонениям от реальных значений их себестоимости.

Переоценка запасов выполняется с учетом следующих обстоятельств:

- 1) колебание рыночных цен или себестоимости запасов, связанные с определенными событиями. Происходящими после отчетной даты;
- 2) предназначением запасов.

Согласно принципа осмотрительности, при составлении финансовой отчетности запасы подлежат оценке по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой цены продажи. При этом балансовая стоимость активов не должна превышать сумму, которая может быть получена от их продажи или использования.

В случаях, когда чистая цена продажи запаса ниже его себестоимости, себестоимость запаса не возмещается. Таковое возможно при повреждении запаса, их устарении и снижении цены, приводящих к снижению чистой цены продажи и увеличении ранее планируемых затрат на их переработку и продажу, которые приводят к повышению себестоимости запаса.

Переоценка чистой цены запасов производится вновь в каждом отдельном отчетном периоде. При условии прекращения обстоятельств приводящих к оценке запасов ниже их себестоимости, производят дооценку их на ранее списанную сумму. При таких случаях ранее списанная сумма

подлежит возмещению, в результате чего запасы будут отражены в балансе по себестоимости.

При условии необходимости переоценки других запасов, то на сумму возмещения уменьшаются убытки от этой операции. В таком случае в отчетности запасы будут признаны по наименьшей из сумм: себестоимости и пересмотренной чистой цене продажи.

В соответствии с рекомендациями МСФО-2 и НСБУ-8, оценка запасов, которые отпущены в производство, осуществляется путем идентификации затрат с конкретными видами запасов. Данное требование относится к видам запасов, которые:

- не могут рассматриваться как взаимозаменяемые;
- произведены или предназначены для выполнения специального заказа.

При условии, когда идентификация затрат, невозможна, запасы не отвечают указанным признакам, предлагается применение основного и альтернативного подхода к оценке потребленных запасов. Основной подход связан применением методов ФИФО и оценкой запасов по средневзвешенной стоимости. Допустимый альтернативный, является метод ЛИФО, который отменен с 2005 года.

Сущность метода ФИФО заключается в том, что запасы, закупленные первыми, будут использованы первыми. Остатки запасов на конец периода, оцениваются по стоимости последних закупок. Данный метод используется для учета запасов в крупносерийных и массовых производствах и в розничной торговле товарами, подлежащими реализации до определенной даты.

Сущность оценки по средневзвешенной стоимости заключается в расчете средневзвешенной себестоимости запасов на начало периода и аналогичных запасов, купленных в течение периода. Данный метод применяется периодически или по мере получения новых партий запасов.

Он используется для учета запасов, продажа которых не зависит от даты поступления их на склад.

Для учета материальных ценностей, на практике используются и такие виды оценок, как цена замещения, нормативные затраты и трансфертная цена.

**Цена замещения** – цена, предполагаемая к применению в будущем. Она применяется для определения затрат материалов в будущем, что принято называть замещением, а цену их отпуска на производство, ценой замещения. Данная цена замещения, рассчитывается в соответствии информацией поставщика об изменениях цен в будущем, прессы или других источников.

**Нормативные затраты**, которые устанавливаются на каждый отдельный вид ценностей, как стандарт его стоимости, включающие целевые затраты, планируемые в начале отчетного периода и отражают стоимость будущих закупок материалов при их эффективном использовании.

**Трансфертная цена**, применяется для оценки стоимости полуфабрикатов, используемых внутри организации при передаче их из одного цеха или подразделения в другой. В основном данная цена используется в расчетных взаимоотношениях между дочерними фирмами, заграничными филиалами.

Размер незавершенного производства, как конечное сальдо счета 20 «Производственные затраты» 202, на предприятии с массовым и серийным производством, отражается в учете по фактической себестоимости, а в отчетности по фактической или нормативной (плановой) себестоимости, исчисленной в соответствии с произведенными прямыми затратами. На предприятиях же индивидуальных производств, незавершенное производство оценивается в учете и отчетности по фактической производственной себестоимости.

Готовая продукция как и все оборотные активы должна учитываться как в текущем учете, так и в балансе по фактической производственной себестоимости.

мости. Однако данная фактическая себестоимость, исчисляется в конце отчетного периода (месяца) по данным затрат на производство продукции.

Между тем, ежедневно и ежечасно выпускается с производства определенная продукция и сдается на склад, откуда она отгружается и отпускается покупателями и реализуется. Все это движение готовой продукции и ее состояние на складе должно быть отражено в учете. Для этой цели необходимо отразить его в определенной оценке, которую называют учетной ценой. За базу данной учетной цены могут быть приняты как нормативная себестоимость данной выпущенной продукции, рассчитанная на базе норм затрат на ее выпуск, или договорная цена ее реализации или отпускная цена. Применение той или иной оценки за базу учетной цены, зависит от того, насколько она удовлетворяет точность и достоверность учета, и что самое главное, единство цен. Что касается договорных и отпускных цен, они в условиях рыночной экономики не стабильны, поскольку одна и та же продукция может отпускаться и реализоваться разным покупателям по различной цене. Исходя из этого применение этих цен в текущем учете за базу учетной цены нарушает принцип единства оценки и соответственно усложняет ведение учета. Их можно применять в качестве исчисленных средних величин, т.е. среднедоговорных и средних отпускных цен. Однако они также уступают по отношению к нормативной себестоимости. Во-первых, эта себестоимость исчисляется на базе нормативных данных, составные элементы которого соответствуют фактическим. Во-вторых сопоставляя в конце отчетного периода фактическую себестоимость с нормативной, можно определить с одной стороны отклонения, т.е. экономию или перерасход, а с другой выявить факторы, влияющие на эти отклонения. В конце отчетного периода учетная цена доводится до фактической себестоимости, и готовая продукция отражается в учете и отчетности по данной фактической себестоимости.

Товары, располагаемые в оптовых и розничных торговых организациях и на предприятиях общественного питания учитываются по оптовой, розничной, покупной, продажной, договорной и свободной рыночной цене. При этом отдельно учитывается на счете 42 «Предоставленные скидки» 603 (накидка), представляемая торговым организациям для покрытия своих расходов и получения прибыли. Данная торговля скидка (накидка), в целом называемая торговой наценка, как бы доопределяет стоимость приобретенных товаров при учете товаров по оптовым ценам на предприятиях оптовой торговли в качестве представляемых им скидок в стоимости товаров, а при учете по другим вышеуказанным ценам в качестве накидки, - плюсуемой к данной цене.

Оптовая цена, представляет собой стоимость товара, по которой предприятия производители реализуют свою продукцию предприятиям заготовителям, т.е. оптовым торговым предприятиям. Оптовая цена формируется из цены товара предприятия производителя и торговой скидки (накидки) предприятий заготовителей, т.е. торговых оптовых организаций.

Розничная цена, сеть цена, по которой реализуют розничные торговые предприятия товары непосредственно потребителю, - т.е. населению. Данная цена формируется из оптовой цены и торговой накидки (скидки) представляемой розничным торговым организациям для покрытия своих расходов и получения прибыли.

Покупная цена представляет собой цену приобретения товара.

Продажная цена, есть цена, по которой реализуется данный товар, оптом или в розницу.

Договорная цена определяется сторонами, т.е. производителями товара, исполнителями работ или в целом, продавцами и покупателями, путем согласия и отражается в заключенных между ними договорах.

Свободные рыночные цены зависят от конъюнктуры спроса и предложения, исходя из чего, определяется продавцами товара.

Торговая скидка представляет собой часть розничной цены представляемой торгующим организациям для покрытия своих расходов, оплаты косвенных налогов и получения прибыли.

Торговая наценка представляет собой дополнительную стоимость к покупной цене, с целью покрытия торговых расходов, оплаты косвенных налогов и получения прибыли торговыми организациями.

Остаток товаров в отчетности отражается по стоимости приобретения (покупной цене) не зависимо от способа отражения их в учете. При отражении товаров в учете по продажной (розничной) цене, отдельной статьей отражается торговая скидка (накидка).

Налоги на добавленную стоимость отражается в учете и отчетности в размере фактического платежа данного налога по приобретенным товарно-материальным ценностям, основным средствам, нематериальным активам, выполненным работам, оказанным услугам и т.д.

Дебиторская задолженность представляет собой как средства в расчетах, т.е. задолженность других предприятий конкретному предприятию. Она образуется в результате расчетно-платежных отношений между поставщиками и покупателями, продавцами и приобретателями товаров, исполнителями работ и исполнителями услуг и их пользователями. Данная задолженность, отраженная в учете должна быть удостоверена точностью и возможностью ее погашения в течение 12 месяцев и по истечении отчетного периода эта задолженность отражается в учете и отчетности по фактической остаточной сумме.

Денежные средства предприятия, находящиеся в наличии в кассе, и числящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах банка отражаются в учете в национальной валюте Азербайджанской Республики и иностранной валюте. Денежные средства, выраженные в иностранной валюте учитываются в национальной валюте, по курсу, определенному Милли Банком на день оформления расчетно-платежных документов.



Курсовая разница, определенная на валютные операции регулируется формированием и использованием на эти цели резервы по переоценке учитываемого на счете 331, а на дату составления отчетности, относится в отчет об изменениях в капитале на финансовые результаты.

Обязательства организации представляют собой источники формирования средств организации в качестве вложенных материальных и денежных ресурсов, вложений в хозяйственную деятельность организации и различные формы ее участия в создании имущества организации. В соответствии с субъектами возникновения их можно подразделить на обязательства перед собственниками в качестве собственного капитала, и юридическими и физическими лицами в качестве заемных и привлеченных источников.

В состав собственного капитала относятся номинальный (уставный) капитал, эмиссионный доход, обратно выкупленный капитал, капитальные резервы, нераспределенная прибыль, резервы предстоящих платежей и расходов, целевое финансирование и доходы будущих периодов.

**Уставный капитал** отражается в балансе как совокупность вложенных средств (долей, акций, в паевых взносах) учредителей, предусмотренных Уставом организации и зарегистрированных в учредительских документах.

**Эмиссионный доход** определяется суммой превышающей фактической цены реализации первично выпущенных или размещенных акций над их номинальной стоимостью.

Обратно выкупленный капитал есть собственные акции акционерного общества, выкупленные обратно с целью их повторного (рационального) размещения на рынке ценных бумаг или их аннулирования.

Капитальные резервы есть капитал, созданный в результате деятельности организации за счет различных источников на определенные цели. В основном они не подлежат распределению между учредителями. К

ним относятся резерв по курсовым разницам, резерв по переоценке, резерв по законодательству, резерв по уставу, прочие резервы.

Созданный резерв по курсовым разницам увеличивается в результате поступления средств от увеличения курса валюты и уменьшается при его снижении. Учет ведется на пассивном счете 332 «Резерв по курсовым разницам». Образование резерва отражается как поступление средств по дебету счетов 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков», 221 «Касса» 223 «Расчетные счета в банке» и др и кредиту счета 332 «Резерв по курсовым разницам. Данный резерв направлен на покрытие образованной суммы отрицательной курсовой разницы. Кредитовый остаток данного счета показывает полученный финансовый доход за отчетный период и соответственно списывается бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 332 «Резерв по курсовым разницам»

Кт сч. 631 «Финансовые доходы»

Дебетовый остаток показывает полученный убыток и списывается в расходы бухгалтерской проводкой:

Дт сч. 751 «Финансовые расходы»

Кт сч. 332 «Резерв по курсовым разницам».

Показатели счетов 631 и 751 куда списаны остатки счета 331 «Резерв по переоценке» отражаются в отчете о прибылях и убытках соответственно по статьям «Финансовые доходы» или «Финансовые расходы».

**Нераспределенная прибыль** после вычета полученных убытков, определяет сумму чистой прибыли организации. Если при этом в отчетном периоде образуется убыток, он может покрываться за счет номинального капитала уставного резервов по законодательству и уставу, взносов учредителей и др.

*Резерв предстоящих расходов и платежей* представляет собой фактический остаток зарезервированных средств на эти цели и учитывается в составе прочих резервов.

*Целевое финансирование* определяет фактический остаток средств полученных строго на определенные цели из бюджета, отраслевых фондов специального назначения, юридических и физических лиц на содержание детских домов и яслей, осуществление определенных геолого-разведывательных и других работ. Они также учитываются в составе прочих резервов.

*Доходы будущих периодов* характеризуются суммой средств, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. Эти доходы, исходя из специфических особенностей, отражаются в балансе в составе статей, прочие долгосрочные и краткосрочные обязательства.

*Обязательства перед юридическими и физическими лицами* характеризуя источники формирования заемных средств, представляют собой кредиторскую задолженность организации, полученные суммы кредитов банка, полученные заемные средства, в том числе займы в виде выданных векселей и займов, а так же не оплаченные суммы налоговых платежей. Как правило, эти обязательства в учете оцениваются с учетом определенных условий договоров займов, кредитных договоров, договоров заключенных между поставщиками и покупателями и др. В соответствии с условиями договора, а так же с действующими нормативными актами эти обязательства могут подвергаться определенным изменениям. Исходя из этого, эти обязательства могут быть оценены с учетом подлежащего к оплате процента, в результате чего размер соответствующего обязательства увеличивается на данную сумму процента. Они могут так же обесцениваться. Это возможно при истечении срока исковой давности кредиторской задолженности, если соблюдены соответствующие правила. В таких случаях

обесцененную сумму относят на финансовые результаты. В бухгалтерской отчетности данная кредиторская задолженность показывается по остаточной стоимости.

Все финансовые обязательства представляются в отчетности по амортизированным затратам, за исключением обязательств предназначенных для торговли и обязательств по производным финансовым инструментам, которые оцениваются по справедливой стоимости.

### **8.3. Калькуляция как способ группировки затрат и исчисления себестоимости**

Как было отмечено выше, для правильной оценки средств необходимо обобщить затраты, связанные с его производством. Для этого затраты группируются, систематизируются по определенным признакам, и, в соответствии с этим, обобщаются. Такой способ группировки и обобщения затрат и на этой основе исчисления себестоимости соответствующего объекта, т.е. производимой продукции, заготовленных материалов и т.д. называется калькуляцией. Данные калькуляции, т.е. фактическая себестоимость объекта учета служат основанием для оценки хозяйственных средств. Отсюда вытекает связь калькуляции с другим элементом метода бухгалтерского учета, - оценкой. Калькуляция осуществляется на основе учтенных затрат на счетах, что определяет его связь со счетами как элементом метода бухгалтерского учета.

Калькуляция осуществляется по соответствующим объектам учета, по которым учтены, сгруппированы и обобщены затраты. Эти объекты учета, по которым исчисляется себестоимость, называются объектами калькуляции. Объекты учета и объекты калькуляции в основном совпадают.

Объектами калькуляции выступают в процессе снабжения, - отдельные виды заготавливаемых материалов, в процессе производства отдельные виды

выпускаемой продукции, по которым производится калькуляция их производственной себестоимости.

Следует иметь в виду, что на предприятиях особое внимание уделяется калькуляции себестоимости производимой продукции. Однако, если неправильно исчислить себестоимость заготовленных материалов, она приведет к искажению себестоимости продукции, поскольку их удельный вес в себестоимости продукции составляет 40-70%, а в некоторых материалоемких отраслях еще выше. Следовательно, следует уделять должное внимание калькулированию себестоимости заготовленных материалов.

Объекты калькуляции соизмеряются себестоимостью единицы, соответствующего объекта, выражаемые в натуральных измерителях. Так, единицей калькуляции в процессе снабжения выступает например одна тонна заготавливаемого чугуна, стали, меди, и др. В процессе снабжения единица учета и единица калькуляции в основном совпадают.

Единицами калькуляции в процессе производства, являются например одна тонна добытой нефти, один станок, костюм, платье и др.

В некоторых отраслях промышленности порою единицы калькуляции укрупняются по отношению к учетной единице выпускаемой продукции или сводятся в условные единицы продукции. Так, в обувной промышленности единицей учета выпускаемой продукции является одна пара обуви, а единицей калькуляции 100 пар.

Исходя из особенностей промышленности и выпускаемой продукции в некоторых производствах применяются приведенные соизмерители, например в консервной промышленности условные банки выпускаемой продукции.

Исходя из исходных данных, т.е. базы исчисления себестоимости, различают плановую, нормативную и фактическую калькуляцию.

Плановая калькуляция осуществляется на основе плановых данных предусмотренных на более длительный период, - год и более, чем определяется годовая плановая себестоимость подлежащей выпуску в данном периоде продукции. Нормативная калькуляция осуществляется на базе нормативных данных, предусмотренных на более короткий срок, - месяц, квартал. Данная калькуляция возобновляется, исходя из достигнутых уровней затрат, предшествующего периода, т.е. составляется новая нормативная калькуляция на предстоящий месяц с учетом отклонений и изменений норм.

Нормативная калькуляция, играет важную роль в бухгалтерском учете, обеспечивая базу производимых затрат и контроля фактической себестоимости производимой продукции от плановой при нормативном методе учета затрат и калькулировании себестоимости продукции как прогрессивного метода учета затрат.

Осуществление фактической калькуляции на основе нормативной, позволяет выявлять отклонения от норм, определять причины таковых отклонений, факторы, влияющие на это, используя при этом положительные и устранять отрицательные. При этом учитываются также изменения норм за истекший период в силу определенных обстоятельств. При калькулировании фактической себестоимости использованием нормативной, затраты в течение отчетного периода учитываются по нормативной себестоимости. Отдельно учитываются отклонения от норм, в ходе учета затрат по отдельным видам выпускаемой продукции и устанавливаются изменения норм затрат. В конце отчетного периода или месяца рассчитывают фактическую себестоимость продукции по формуле:

$$\Phi_c = H_c \pm O_H \pm I_H$$

$\Phi_c$  – фактическая себестоимость;

$H_c$  – нормативная себестоимость

$O_n$  – отклонение фактических затрат от норм, экономия (-), перерасход (+)

$I_n$  – изменения самих норм, в сторону увеличения (+), уменьшения (-)

По охвату затрат, различают производственную и полную себестоимость продажи продукции. Производственная себестоимость, охватывает затраты, связанные только с производством данной продукции. Полная себестоимость продажи складывается из суммы всех затрат, связанных с его производством и реализацией, т.е. из производственной себестоимости и коммерческих расходов.

Производственная себестоимость отдельных видов продукции, состоит из затрат произведенных на их производство в соответствии с осуществляемым технологическим процессом производства данной продукции.

В соответствии с организацией производства и ее технологией, в некоторых отраслях возникает необходимость учитывать и обобщать затраты по соответствующим процессам и технологиям. Исходя из этого, определяется себестоимость отдельных видов и процессов обработки изделия. Например, в текстильной промышленности учитываются затраты отдельных переделов, затем суммируя их калькулируют себестоимость выпускаемой готовой продукции, т.е. ткани.

В обувной промышленности, обобщая затраты по отдельным технологическим процессам производства низа и верха обуви, исчисляют себестоимость полуфабрикатов и, в соответствии с использованным количеством полуфабрикатов, в завершающем процессе, т.е. шиться обуви, и затрат данного процесса, калькулируют себестоимость 100 пар выпущенной продукции. Исходя из этого, данный способ учета затрат на производство называется полуфабрикатными.

Различают цеховую, сокращенную, производственную и полную себестоимости выпускаемой продукции. Применение того или иного из

указанных видов себестоимости и соответственно его калькулирования, зависит от принятой учетной политики организации.

**Цеховая себестоимость** состоит из расходов основного производства и связанных с ним расходов, обслуживающих цехов вспомогательного производства.

**Сокращенная себестоимость** включает все затраты, учитываемые на счете 20 «Производственные затраты» 202. В состав сокращенной себестоимости, не включаются общехозяйственные расходы, учтенные по счету 26 «Административные расходы» 721.

**Производственная**, или еще ее называют заводская себестоимость, включает все затраты, связанные с производством продукции как основные, так и накладные, включая разного рода потери, связанные с простоем и допущенным браком в производстве. Эти затраты учитываются на счетах

20 «Производственные затраты» 202

и 26 «Административные расходы» 721.

В конце отчетного периода все затраты сводятся на счет 20 «Производственные затраты» 202, на основе которого калькулируется фактическая себестоимость выпущенной продукции.

**Полная себестоимость** является показателем реализуемой продукции и состоит из производственной себестоимости и расходов, связанных с реализацией, то есть коммерческих расходов, падающих на объем реализованной продукции. Она определяется в процессе реализации.

Калькуляция осуществляется во всех трех процессах хозяйственной деятельности предприятия, снабжении, производстве и реализации. В процессе снабжения на основе стоимости заготовленных товарно-материальных ценностей и транспортно-заготовительных расходов калькулируется себестоимость заготовленных средств. Объектами калькуляции здесь выступают отдельные виды приобретенных и доставленных на



предприятие отдельных видов основных средств, т.е. машин и оборудования, производственных запасов как, сырье, материалы, топливо и др.

В процессе производства в соответствии с произведенными расходами по соответствующим их видам, т.е. затрат материалов, труда выраженного в виде заработной платы, перенесенной стоимости использованных в процессе производства основных средств, в виде их износа, учтенными по местам их возникновения, и относимых путем их группировки, систематизации и обобщения, относимых в затраты отдельных видов производимой продукции калькулируется их фактическая производственная себестоимость.

В процессе реализации, учитываются затраты, связанные с отгрузкой продукции, и ее реализацией, называемые коммерческими, определяется полная себестоимость реализованной продукции как совокупность производственной их себестоимости и доли коммерческих расходов, падающих на объем реализованной продукции.

В настоящее время в соответствии с требованиями НСБУ, административные и коммерческие расходы относятся на финансовые результаты и отражаются на счете 801 «Общая прибыль (убыток)».

При калькулировании себестоимости следует соблюдать точность подсчета затрат, падающих на соответствующий объект калькуляции. Это достигается правильной организацией аналитического учета затрат по отдельным объектам калькуляции. При этом необходимо правильно организовать систему документации учета затрат, позволяющих правильно определять и, соответственно, относить произведенные расходы на соответствующий объект калькуляции. Вместе с тем, необходима хорошо налаженная система учета и группировки затрат с целью правильного, реального отнесения их на отдельные объекты калькуляции.

Для достижения правильного исчисления себестоимости отдельных объектов калькуляции, необходимо реально и точно распределять косвенные расходы, которые прямо не связаны с конкретным объектом калькуляции и

поэтому не могут включаться прямо в себестоимость соответствующего изделия. При этом, важное значение имеет правильное определение базы распределения, пропорционально которому распределяются эти расходы между конкретными объектами калькуляции и включаются в их себестоимость.

Учет и распределение косвенных расходов по отдельным составным их элементам, осложняет и загромождает их распределение по соответствующим объектам калькуляции, поскольку их взаимосвязь и взаимозависимость от объекта калькуляции различна. Поэтому, каждый отдельный элемент этих расходов, - например заработную плату управленческого персонала следовало распределять между выпускаемой продукцией по одному признаку, от которого зависит отношение этих расходов к объему выпуска отдельных видов продукции, затраты на освещение и отопление помещений, по другому признаку и т.д.

Исходя из этого косвенные расходы, состоящие из отдельных элементов собирают в единый комплекс расходов, в соответствии с чем они и называются комплексными. Комплексными расходами являются общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы и др. Для учета и распределения комплексных расходов, в бухгалтерском учете применяются собирательно-распределительный счет «Административные расходы» 721.

#### **8.4. Классификация затрат**

Одним из принципов бухгалтерского учета является точность и достоверность формируемой информации. Обеспечение данного принципа, имеет особое важное значение при организации учета затрат и исчислении себестоимости соответствующих объектов калькуляции. Это связано с тем, что неправильная организация учета затрат и отнесение их на соответствующий объект калькуляции, приводит к искажению их себестоимости, которое обуславливает неправильность последующих расчетов и, соответственно, приводит к точному определению их себестоимости. Так, неправильное отнесение транспортно-заготовительных

расходов в себестоимость отдельных видов заготавливаемых материалов приводит к неточности их себестоимости. В последующем это отражается при учете затрат на производство и исчислении себестоимости продукции и приводит к неточности и неправильности фактической себестоимости отдельных видов произведенной продукции, что отражается на финансовый результат деятельности организации.

Организации в процессе осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности осуществляют определенные расходы. Эти расходы в зависимости от характера, условий их осуществления и характера деятельности организации, в бухгалтерском учете делятся на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с его основной деятельностью, ради которого создана данная организация. К этим расходам относятся расходы, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также с приобретением и реализацией товаров.

В условиях рыночной экономики организации наряду с основной деятельностью, участвуют в уставных капиталах других организаций, предоставляют на временное пользование свои активы по договору аренды и др. Если таковые не являются предметом его деятельности, то расходы на их осуществление относятся к прочим расходам.

Расходы обычной деятельности связаны с:

1. Приобретением сырья, материалов товаров и др., осуществляемые в процессе снабжения;
2. Производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, связанных с процессом производства;
3. Реализацией продукции (работ и услуг) и товаров осуществляемых в процессе реализации.

Расходы, связанные с деятельностью организации группируются по экономическим элементам, показывающим, что и в каком количестве и сумме израсходовано в отчетном периоде на производство, каковыми являются:

1. Материальные затраты;
2. Заработная плата;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация основных средств и нематериальных активов;
5. Прочие затраты (почтово-телеграфные, командировочные и др.).

Экономический элемент представляет экономически однородные затраты в вышеизложенной системе, которые невозможно разложить на определенные составные части таких, как стоимость приобретенных материалов или заработная плата, определяющая затраты на оплату труда *персонала организации*.

Группировка затрат по экономическим элементам вместе с тем определяет соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов. Исходя из этого, промышленные предприятия подразделяются на материалоемкие, трудоемкие, фондоемкие и энергоемкие.

В материалоемких отраслях, удельный вес материалов в себестоимости составляет 60-70%, а порою доходят до 80%, - это мясомолочные, мукомольные и др. отрасли промышленности.

К трудоемким отраслям относятся предприятия, в себестоимости, продукции которых удельный вес заработной платы доходит до 35%, - это отрасли машиностроения, топливной промышленности и др.

Фондоемкие отрасли, - это предприятия в себестоимости производимой продукции которых удельный вес амортизации основных средств составляет 10-30%.

К энергоемким отраслям, относятся предприятия в себестоимости производимой продукции которых, удельный вес затрат топлива и энергии на технологические цели доходит до 50%.

Произведенные затраты, слагающиеся из вышеуказанных элементов формируют себестоимость производимой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, являющийся важным показателем деятельности организации. С целью правильной организации учета затрат на производство и исчисления себестоимости изготавливаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг, необходимо четко относить те или иные затраты на соответствующий объект калькуляции. С этой целью необходимо классифицировать и систематизировать затраты по соответствующим признакам, каковыми являются: назначение затрат, состав затрат и отнесение их на соответствующий объект калькуляции.

Назначение затрат определяет на какие цели произведены определенные виды затрат, т.е. материалы, зарплата и др. Исходя из этого затраты группируются на основные и накладные.

Основные затраты, в процессе производства связаны непосредственно с производством продукции и осуществляются в соответствии с технологическим процессом изготовления продукции и сопутствуют ее. К этим расходам относятся материалы, составляющие вещественную основу изготавливаемой продукции, и сопровождающие процесс его технологической обработки затраты труда, выступающие в виде заработной платы; переносимая часть стоимости основных средств участвующих в технологическом процессе изготовления продукции, выступающих в виде их износа (амортизации); *расход энергии* на приведение в действие машин оборудования; *топливо*, израсходованное на технологические цели и др.

Накладные расходы, связаны с организацией производства и его управлением. Эти расходы делятся на два вида, - расходы, связанные с организацией производства и управлением цехов, называемые

общепроизводственными и расходы, связанные с организацией производства и управлением всего предприятия, называемые общехозяйственными.

По составу затраты бывают одноэлементными и многоэлементными или комплексными. *Одноэлементные* состоят из одного элемента как материалы, заработная плата, амортизация основных средств и др. *Комплексные*, состоящие из отдельных элементов скомплектованных здесь, исходя из их предназначения на определенные цели, например, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Исходя из отнесения затрат в себестоимость соответствующего объекта калькуляции, например на отдельные виды продукции, затраты подразделяются на *прямые* и *косвенные*.

Прямые расходы связаны непосредственно с производством конкретного вида продукции, выполняемых работ либо заготавливаемым видом материала и непосредственно относятся на конкретный объект калькуляции, и прямо включаются в ее себестоимость путем простого суммирования. Косвенные расходы связаны с двумя или несколькими объектами калькуляции и поэтому не могут в отдельности относиться непосредственно в их себестоимость прямым путем простого суммирования. Исходя из этого, они учитываются в течение месяца или отчетного периода отдельно от прямых, комплектуются в так называемые комплексные статьи для последующего их распределения и отнесения в себестоимость конкретного объекта калькуляции. К ним относятся в процессе снабжения, - транспортно заготовительные расходы, когда они связаны с несколькими заготавливаемыми материалами, в процессе производства, расходы вспомогательного производства, общепроизводственные и общехозяйственные расходы, относимые в себестоимость нескольких видов производимых изделий, путем распределения.

Для обеспечения контроля затрат организации и его структурных подразделений необходимо систематизировать учтенные затраты, состоящие

из отдельных элементов, по статьям затрат, исходя из их направления и назначения. При этом отдельные элементы затрат систематизируются по направлениям, их расхода непосредственно на технологические цели изготовления продукции с одной стороны и организацию и управление производством с другой. Так, начисленная в целом по организации за отчетный период зарплата, расчленяется на заработную плату основных производственных рабочих, занятых непосредственно в технологическом процессе изготовления продукции, освоением новых производств, включаемую в соответствующую статью и зарплату работников управленческого персонала, включаемые в общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Так, в управленческом учете экономические элементы перегруппировываются по назначениям в статьи затрат, где определены отдельные статьи затрат, связанные с технологическим процессом производства продукции и его организацией и управлением, в соответствии с чем организуются учет затрат по следующим статьям калькуляции:

1. сырье и материалы;
2. возвратные отходы (вычитаются);
3. топливо и энергия на технологические цели;
4. покупные изделия;
5. основная заработная плата производственных рабочих;
6. дополнительная заработная плата производственных рабочих;
7. отчисления на социальное страхование;
8. расходы на подготовку и освоение новых производств;
9. общепроизводственные расходы;
10. общехозяйственные расходы;
11. потери от брака;
12. прочие производственные затраты;

Итого производственная себестоимость

### 13. Коммерческие расходы

Полная себестоимость реализованной продукции.

Как видим, здесь формируются комплексные расходы, выделяемые в отдельные статьи, состоящие из нескольких элементов. Например, «Общепроизводственные расходы» состоят из таких элементов, как заработная плата управленческого персонала цехов, амортизация основных средств (зданий сооружений цехового назначения) электроэнергия на освещение цеховых помещений и т.д.

В целом, здесь затраты сгруппированы в статьи затрат, как прямые, состоящие из одного элемента, непосредственно относимого на производство конкретного вида продукции и косвенные, представленные в виде комплексных расходов. Такая группировка создает возможность установить, на что произведены совершенные расходы, тем самым определяются места возникновения затрат. Соответственно организация учета затрат по местам возникновения позволяет обобщать и определять расходы, исходя из их назначения и соответственно включать их в себестоимость производимой продукции. Это создает в управленческом учете условие для осуществления контроля за совершаемыми затратами и себестоимостью выпускаемой продукции.

В целом систематизация затрат по статьям калькуляции и соответственно вышеперечисленный их состав не регламентируется Национальными Стандартами Бухгалтерского Учета, а определяются учетной политикой организации для управленческого учета с целью контроля за осуществленными затратами.

Организация учета затрат должна обеспечить четкое разграничение затрат, относимых на соответствующие отдельные объекты калькуляции. Такое разграничение затрат, обеспечивается хорошо наложенной документацией, определяющей назначение затрат, относимых на



соответствующие объекты калькуляции и правильной группировкой затрат. При такой организации бухгалтерского учета затрат, важную роль играет система правильной организации аналитического учета затрат, поскольку основу калькуляции себестоимости продукции составляют данные аналитического учета.

По отношению к **объему выпускаемой продукции**, затраты подразделяются на переменные и постоянные, или условно-постоянные.

**Переменные затраты** непосредственно связаны с объемом производства и изменяются в соответствии с изменением объема выпущенной продукции. К ним относятся основные затраты как сырье и основные материалы, топливо на технологические цели, заработная плата основных производственных рабочих и др., которые непосредственно связаны с технологическим процессом изготовления продукции. При прочих равных условиях, увеличение объема производства продукции приводит к увеличению этих расходов, а уменьшение соответственно к их снижению. Так, на производство 600 изделий при условии расхода материалов на единицу продукции 7 кг по цене 5 манат, будет израсходовано  $600 \text{ шт} \times 7 \text{ кг} = 4200 \text{ кг} \times 5 \text{ ман} = 21000 \text{ ман}$  материалов, а на 800 штук соответственно  $800 \text{ шт} \times 7 \text{ кг} = 5600 \text{ кг} \times 5 \text{ ман} = 28000 \text{ ман}$ .

**Постоянные, или условно-постоянные** расходы не зависят от объема выпущенной продукции, так как они как накладные расходы связаны с организацией и управлением производства как отдельных цехов, учитываемых на счете 25 «Производственные затраты» 202, так и организации в целом учитываемых на счете 26 «Административные расходы» 721, которые не зависят от объема производства продукции, а определяются сметой затрат. Достигнутая экономия или допущенный перерасход по соответствующим статьям сметы и в целом вовсе не связаны с изменением объема производства продукции. При увеличении объема

выпуска продукции их доля в себестоимости единицы продукции уменьшается, а при уменьшении увеличивается.

Расходы, в зависимости от периодичности возникновения, подразделяются на текущие и единовременные.

Текущие расходы связаны с производством и реализацией продукции и осуществляются системно в течение отчетного периода.

Единовременные осуществляются периодически с определенной целью, и связаны с освоением производства новых видов изделий, внедрением новой техники и технологии, подготовкой производства и т.д.

В бухгалтерском учете все осуществляемые способы и приемы взаимосвязаны, исходя из чего наблюдается определенная взаимосвязь при их классификации, - как документов, счетов, учетных регистров, когда один документ относится к двум или нескольким классификационным группам, таким же образом счета и отдельные виды учетных регистров относятся к различным классификационным группам.

Наблюдается и определенная связь между отдельными видами затрат, исходя из классификации по определенным признакам. Так, все прямые затраты, как материальные и трудовые являются переменными, поскольку величина их затрат, т.е. израсходованное количество материалов, размер начисленной заработной платы основным производственным рабочим прямо пропорциональна объему производства продукции, т.е. зависит от нее. Однако не все переменные затраты являются прямыми.

Все прямые затраты являются основными, поскольку связаны с технологическим процессом изготовления продукции. Но не все основные расходы являются прямыми. Так, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования относятся к основным, но в себестоимость продукции включаются косвенным путем. Часть этих расходов (расход энергии на приведение в действие машин и оборудования), является переменным.

Такую связь можно наблюдать и по другим классификационным группам. Несмотря на такую связь классификационных групп, необходимо знать их различие, имеющее важное значение, исходя из предназначения их для достижения разных целей.

Затраты классифицируются детализировано и по другим признакам, что является объектом изучения финансового и управленческого учета.

## **ГЛАВА 9**

### **УЧЕТНАЯ РЕГИСТРЫИ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

#### **9.1. Регистрация хозяйственных операций, ее значение**

Система учетной регистрации, группировки и обобщения учетных данных с целью составления бухгалтерского баланса и отчетности, определяется как техника бухгалтерского учета.

Хозяйственные операции, оформленные бухгалтерскими документами, подлежат соответствующей учетной регистрации. Регистрация этих операций осуществляется в, так называемых, учетных регистрах. Такая учетная регистрация обеспечивает контроль за состоянием, и сохранностью документов, - то есть обеспечивается несоприкосновенность документов, становится недопустимым внесение определенных необоснованных и недостоверных исправлений с целью искажения его показателей, или, что же, замена достоверных документов фальсифицированными.

Вместе с тем, путем последовательной регистрации хозяйственных операций достигается их накопление в необходимой систематизации и группировке с последующим их обобщением, с целью получения определенной информации о состоянии средств и источниках их образования, а так же формирования определенных показателей,

характеризующих отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Таким образом, учетные регистры обеспечивают определенную обозримость учетных данных.

Учетные регистры есть отдельные листы, карточки, книги, журналы, представляющие бумажную форму, приспособленную для учетной регистрации данных хозяйственных операций в соответствии с определенными графами, характеризующие данную регистрацию, т.е. номера по порядку, дата, содержание хозяйственной операции, количество, цена, сумма и др., характерные для соответствующего учетного регистра.

Наряду с бумажными регистрами в условиях современной автоматизации бухгалтерского учета применяются безбумажные учетные регистры, выраженные в качестве электронных таблиц, машинограмм, определенные на магнитных и других носителях учетной информации или в памяти компьютера.

Материальная основа и внешний вид учетных регистров различна в зависимости от организации учета и поставленной цели регистрации хозяйственных операций. Учетные регистры независимо от их материальной основы построены в соответствии с экономической группировкой учитываемых средств, источников их образования и хозяйственных операций.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах, должно быть правильной и достоверной, в чем несет ответственность работник, выполняющий операции учетной регистрации хозяйственных операций и подписывающий соответствующий регистр, удостоверяя его правдивость и точность. Для достижения точности и достоверности учетных данных регистров, необходимо обеспечение их защиты от различного рода незаконных исправлений. Исправления в учетных регистрах должны подтверждаться подписями лиц, внесших эти исправления и даты

исправления ошибок, имеющими важное значение для контроля достоверности этих исправлений.

Учетные регистры, применяемые в бухгалтерском учете не разрознены, не разобщены друг от друга и каждый применяется не в отдельности для регистрации определенных хозяйственных фактов, а в совокупности, во взаимосвязи взаимообусловленности и взаимозависимости. Применение одного учетного регистра, обуславливает применение последующего, базируется на предыдущем. И так, учетная регистрация осуществляется применением единой совокупной системы регистров бухгалтерского учета как учетных, так и отчетных регистров.

Учетные регистры применяются по типовой форме. Технология выполняемых учетных процедур осуществляется, начиная с регистрации информации, отраженной в бухгалтерских документах с последовательной их систематизацией, группировкой, обобщением и отражением в конечных отчетных регистрах, как конечного продукта бухгалтерского учета, - финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При регистрации учетной информации наблюдается наибольший поток в первичных ее носителях, - представленных в виде документов. В последующем, путем систематизации, группировки и регистрации данной информации последовательно в регистрах различного уровня, т.е. в начале в накопительных и группировочных регистрах, на их основе в аналитических учетных регистрах, обобщаемых в синтетических, на основе которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность регистрируемая в отчетных регистрах. Такую систему последовательной обработки учетной информации и соответственного соотношения объемов информации, отраженных документацией и последовательно в учетных регистрах разного уровня, можно отразить схематично в виде пирамиды, отражающей последовательное уменьшение учетной информации.

Исходя из важности, необходимости и той роли и значения учетной регистрации зафиксированной учетной информации в бухгалтерских документах, возникает необходимость правильной ее организации. Организация учетной регистрации бухгалтерской информации, определяется и соответственно регламентируется учетной политикой организации. Учетной политикой организации устанавливается система учетной регистрации бухгалтерской информации, в соответствии с чем определяется форма бухгалтерского учета, применяемая для учета и обобщения его данных с целью составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Ответственность за организацию учетной регистрации бухгалтерской информации ее обобщения и составления отчетности возлагается на главного бухгалтера.

Главный бухгалтер, в соответствии с принятой учетной политикой, должен детально разработать технологию и порядок обработки учетной информации, отраженной в первичных документах на каждой стадии учетно-вычислительных работ. Обработка учетных документов в бухгалтерии является важной учетной процедурой.

Лица, составляющие и подписывающие учетные регистры, должны обеспечить правильность отражения в них хозяйственных операций.

Хранение учетных регистров должно обеспечить их защиту от несанкционированных исправлений и других незаконных вмешательств.

Содержание учетных регистров и внутренней бухгалтерской отчетности являются коммерческой тайной и лица, имеющие доступ к данной информации несут ответственность за ее провозглашение.

Технология обработки учетной информации зависит от форм и методов бухгалтерского учета, избранных организацией в соответствии с принятой учетной политикой, исходя из ее вида и условий хозяйствования.

## 9.2. Учетные регистры, их классификация

Исходя из той роли и значения учетных регистров в организации и ведении бухгалтерского учета, возникает необходимость их правильного рационального использования в процессе осуществления бухгалтерского учета. Для этой цели, необходимо знать объем, содержание каждого отдельного учетного регистра, характер записи в каждый из них, строение регистров, с тем, чтобы в соответствии с указанными признаками применять их по мере необходимости, исходя из назначения и обеспечения ими данной учетной функции хозяйственных операций. При этом, соответствующее значение имеет так же внешний вид учетных регистров.

Базируясь на вышеуказанные признаки учетных регистров и аспектов их применения, осуществляют систематизацию и соответствующую классификацию учетных регистров по этим признакам. И так, учетные регистры классифицируются исходя из *внешнего вида, объема содержания, охвата информации, вида и характера записи, и строения*. При этом необходимо иметь в виду, что каждый из этих признаков, являясь важным и определяющим, предопределяет последующий признак их классификации. Так, внешний вид регистров, предопределяет последующее их подразделение по объему и содержанию, одновременно эти признаки предопределяют систематизацию их по характеру записи и соответственно в последующем по их строению.

Таким образом, учетные регистры, исходя из их внешнего вида, подразделяются на *отдельные листы, карточки, книги и журналы*. При автоматизированной форме ведения учета, основанной на безбумажной системе ведения учета, учетные регистры представляют *таблицы или машинограммы*, сформированные на магнитных носителях экономической информации или памяти компьютера. *Отдельные (свободные) листы* представляют собой листы большого формата с определенными

подразделениями граф, соответствующих учетным позициям, - такие, как номера по порядку, дата, содержание хозяйственной операции, количество, цена, сумма и др. К ним относятся различного рода ведомости, журналы ордера, машинограммы средств вычислительной техники и др. Они хранятся в папках или регистраторах, что способствует рациональному их использованию. Их разобщенность между собой, создает условия группировки свободных листов в необходимом сочетании, и, при необходимости их перегруппировки. Раздельность способствует так же, отражению записей применением бухгалтерских и вычислительных машин, а также их раздельной обработки несколькими операторами, если они многочисленны. Одновременно, различная степень крепления листов, и, в основном их разобщенность, приводят к возможности их потери, замене, внесения незаконных коррективов, т.е. изменений записи с корыстной целью и т.д.

Такие регистры используются в качестве журналов ордеров и ведомостей и в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета. Если эти регистры в условиях ручной обработки учетных данных считались неудобными для применения, то в условиях автоматизации учетно-вычислительных работ, они стали наиболее приемлемыми.

**Карточки** – подобно отдельным листам, сделаны из плотной картонной бумаги в виде таблиц, определенных стандартных типоразмеров. Это позволяет располагать их в картотеке в определенной группировке и последовательности. При необходимости эта группировка и последовательность может меняться в соответственном направлении. Последовательность расположения, в соответствии с их группировкой, разграничивается определенными признаками, - шифрами, буквенными или иными разграничениями, что способствует быстрому определению необходимых карточек. Карточки применяются на участках бухгалтерской работы с наличием значительного количества аналитических счетов. Они в основном применяются для учета товаров, готовой продукции, материалов,



основных средств. Применение карточек в учетно-вычислительных работах, позволяет правильно и рационально организовать труд учетных работников, путем разделения их труда, достигая повышения эффективности труда бухгалтерских работников, повышать производительность труда учетного персонала применением учетно-вычислительной техники, особенно широко используя при этом компьютеры для учетных записей. Карточки особенно удобны для различных группировок учетных данных.

По строению различают два вида типовых форм карточек аналитического учета, - односторонние и двухсторонние. При двухстороннем строении карточек, она как бы делится на две части левой, где отражается дебет счета (приход) и правой, - кредит (расход). Каждой стороне свойственны самостоятельные колонки даты и порядкового номера записи текста и суммы. Данная карточка представляется в следующем виде.

#### Материал А

Д-т (приход)					(расход) КТ				
Дата	№ операции	Количество кг	цена ман	сумма ман	дата	№ операции	Количество кг	цена ман	сумма ман
	Остаток	500	30	15000	07.05	2	300	30	9000
06.05	1	400	30	12000	09.05	3	500	30	15000
	Оборот	400	30	12000		Оборот	800	30	24000
Сальдо		100	30	3000					

Односторонние карточки состоят из двух частей левой и правой. В левой части располагаются графы, определяющие дату и номер записей и содержание текста записей. Левая часть карточки представляется в следующем виде:

#### Левая часть карточек

2013 г.

Запись		наименование счета
дата	№	Содержание записи

В правой части помещаются колонки дебетовых и кредитовых показателей. Правая часть карточек может быть отведена, в зависимости от применения карточки для учета соответствующего объема, для натуральных, трудовых и денежных измерителей. Такое построение односторонних карточек обеспечивает лучшую обозримость произведенных записей.

Стоимостное выражение правой части применяется в контокорректных карточках, применяемых для учета расчетов с дебиторами и кредиторами, банками и других расчетах, которые осуществляются только в денежном выражении. Термин контокоррент, итальянского происхождения, означает счет, применяемый для учета взаимных расчетов.

Правая часть данной карточки представляется в следующем виде:

#### Контокоррентная форма

Дебет	Кредит	Остатки

Контокоррентная форма предназначена для отдельного учета дебетовых и кредитовых оборотов произведенных расчетов.

Количественная форма карточек применяется для учета материальных ценностей на складах, где нет денежных показателей. Учетом прихода и расхода материалов, после каждой операции выводится остаток, для чего отводится отдельная графа, что имеет большое значение для контроля наличия материалов. В последней колонке «Контроль» расписывается работник бухгалтерии, который проверяет правильность записей в карточках. Количественная форма правой части карточки представляется в следующем виде:

#### Количественная форма

Приход	Расход	Остаток	Контроль (подпись дата)

Недостатком карточек в бухгалтерской работе является возможность фальсификации их данных, путем их изъятия, изменения и внесения соответствующих поправок. Во избежание этого, карточки регистрируются в специальном реестре. В данном реестре каждой карточке присваивается определенный порядковый номер в соответствии с их хронологической регистрацией в определенной последовательности. Такая регистрация позволяет осуществлять контроль за сохранностью карточек и обеспечению достоверности их данных. На следующей странице отражена форма карточки складского учета материалов и его составление.

## КАРТОЧКА №11

## Учета материалов

Организация завод им.Саттархана

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения		Марка	Сорт	Профиль	Размер	Номенклатурный номер	Единица измерения		Цена, ман, коп.	Норма запаса	Поставщик
			Стеллаж	Ячейка						Код	Наименование			
01		02	6	16		1			127	06	кг	160=	100	20

Наименование материала сталь

Дата записи	Номер документа	От кого получено или кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Подпись, дата
01.04		---			121	Рзаев А.Р.
06.04	61	Фирма Саадет	300	-	421	Рзаев А.Р.
09.04	65	Цех №2		400	21	Рзаев А.Р.
18.04	72	Саадет		150	171	Рзаев А.Р.

*Бухгалтерские книги* представляют собой сброшюрованные листы бумаги с соответствующим необходимым графлением. Страницы книги нумеруются, прошнуровываются с указанием в конце общего количества листов, в чем расписываются и скрепляется печатью. Это обеспечивает недоступность к фальсификации учетных данных, отраженные в бухгалтерских книгах.

Вместе с тем, книги не лишены недостатков, связанных с их применением и использованием. Так, ее сплетенность не позволяет использовать книги двумя или несколькими учетными работниками. Ею может пользоваться один работник бухгалтерии с большой тратой времени на перелистывание страниц. Следовательно, применение книг не обеспечивает разделение труда учетных работников, создает барьер осуществлению записей с помощью вычислительных машин и механизмов, что снижает эффективность их использования.

В настоящее время, бухгалтерские книги применяются для организации синтетического учета в качестве Главной Книги, аналитического учета товарно-материальных ценностей на складах, - в качестве амбарной книги, кассовой книги и выполнении других бухгалтерских процедур.

Компьютерные распечатки, представляют собой учетный регистр широкой полосы бумаги. Содержание этих распечаток разнообразна. Структура их граф зависит от содержания учитываемых объектов.

Применение той или иной формы учетных регистров, т.е. карточек, свободных листов, книг, зависит от применяемой формы бухгалтерского учета в конкретных условиях.

Таким образом, специфические особенности отдельных видов учетных регистров определяет область их применения в деле учетной регистрации хозяйственных операций и соответственно регламентируется инструктивными материалами, разработанными органами руководящими бухгалтерским учетом.

Регистры, базирующиеся на безбумажной основе, сформированные на магнитных носителях или памяти компьютеров, в качестве электронных таблиц, оформляемые электронно-вычислительными машинами и компьютерной техникой, обеспечивают неприкосновенность учетных данных, рациональную организацию учетной регистрации хозяйственных операций, выполняемой на высокоскоростной базе. При этом следует отметить особую значимость компьютерной системы учетной регистрации и хранения учетных данных в памяти компьютера.

**По объему содержания и степени обобщения** произведенных учетных записей, учетные регистры подразделяются на *синтетические, аналитические и комбинированные*. Это вызвано наличием в учете синтетических и аналитических данных, обеспечивающих информацией отдельные подразделения предприятия и руководство для оперативного управления ее деятельностью на различном уровне.

**Синтетические учетные регистры** применяются для учета, имущества организации и источников их образования, и хозяйственных операций в наиболее обобщенном виде. Они в основном построены на стоимостном определении движения хозяйственных средств, источников их образования и совершаемых операций, как составных элементов хозяйственных процессов. Здесь не даются подробные характеристики содержания хозяйственных операций, а базируются на регистрационные номера и дату совершения операций. В синтетических учетных регистрах осуществляется систематизация и группировка совершенных хозяйственных операций по определенным необходимым направлениям и признакам обеспечивающим получение определенной информации в соответствии с экономическими показателями, характеризующие деятельность предприятия. Одним из способов такой группировки является группировка хозяйственных операций по корреспондирующим счетам. Примерами синтетических учетных регистров являются, *главная книга, журнал главная, журналы ордера* и др. Построение и порядок реги-

страции хозяйственных операций в этих регистрах будет раскрыта в последующих параграфах данной главы при раскрытии вопроса формы бухгалтерского учета.

Аналитические учетные регистры, в отличие от синтетических, применяются для учетной регистрации движения средств и источников их образования в расчлененном по конкретным составным элементам этих средств и обязательств. При этом, содержание, и, соответственно, строение аналитических счетов, зависит от особенностей учитываемых средств или обязательств. Так, для аналитического учета материалов применяются карточки, открываемые на каждый их отдельный вид, наименование и номенклатурный номер с отражением остатка на начало месяца, поступления и отпуска в количественном выражении. После каждой операции выводится остаток. Другим видом аналитических учетных регистров является амбарная книга, где на каждый вид материалов открывается отдельная страница.

Для организации аналитического учета основных средств ведется инвентарная карточка. Данная карточка открывается на каждый отдельный вид основных средств (инвентарный объект) и применяется для пообъектного учета основных средств на основе документов о поступлении, выбытии, ремонте и их дооборудовании. В карточке записывается наименование объекта, завод-изготовитель, модель, тип, марка соответствующего вида машин, оборудования, год выпуска, его инвентарный номер, место использования (цех, участок), первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода в эксплуатацию, внутреннее перемещение и выбытие.

В аналитических учетных регистрах, детализируется содержание записей синтетического счета в подчинении которого открыт данный аналитический счет, записывается пояснительный текст хозяйственной операции, отражаются трудовые и натуральные измерители хозяйственного факта, выводится стоимостная оценка. Применение аналитических учетных регистров, позволяет контролировать движение и наличие учитываемых ценностей,

состояние расчетов с каждым отдельными покупателями поставщиками, дебиторами и кредиторами. К аналитическим учетным регистрам относятся карточки аналитического учета материалов, готовой продукции, инвентарные карточки учета основных средств и др.

Внедрение в практику бухгалтерского учета учетных регистров, объединяющих синтетический и аналитический учет, привело к появлению **комплексных учетных регистров**. Их использование приводит к сокращению объема учетно-вычислительных работ, а, следовательно, к экономичности бухгалтерского учета. Отражая отдельные объекты учета в аналитическом выражении, одновременно достигается возможность получать обобщенные данные по синтетическому счету. Примером комплексных учетных регистров может служить журнал ордер №6 по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, где наряду с общим учетом расчетов с поставщиками, ведется аналитический учет с каждым отдельным поставщиком за предъявленный счет платежное требование с указанием даты ее получения, его оплаты и выводится остаток неоплаченных счетов на конец отчетного периода, сумма которых соответствует синтетическому учету расчетов с поставщиками и подрядчиками. Данный остаток неоплаченных счетов платежных требований, заносится в открываемый на следующий отчетный период журнал-ордер №6. Содержание данного журнала ордера раскрыто в главе 10.9.

Исходя из *характера записей*, учетные регистры делятся на **хронологические, систематические и комбинированные**.

В **хронологических регистрах**, регистрируются факты хозяйственной деятельности, оформленные первичными документами по мере их совершения, последовательно в хронологическом порядке, т.е. по мере их совершения без соответствующей их группировки и отражения на счетах бухгалтерского учета. Хронологическая запись обеспечивает контроль сохранности за-



регистрированных документов и правильность записей в них. В силу последовательной регистрации хозяйственных операций по мере их совершения обеспечивается синхронность записей, становится невозможным вносить определенные незаконные коррективы (регистрации несовершенных операций и др.).

В журнале регистрации мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета, являющийся хронологическим регистром, фиксируются хозяйственные операции по мере оформления их бухгалтерскими записями и указанием последовательно порядкового номера записи, даты и суммы. Путем подведения итогов сумм, совершенных хозяйственных операций, зарегистрированных в журнале, проверяется полнота записей по счетам бухгалтерского учета.

***Систематические учетные регистры***, применяются для группировки однородных хозяйственных операций и отражения их на счетах бухгалтерского учета по определенной системе – в основном способом двойной записи, т.е. систематизировано в соответствии с корреспонденцией счетов. Группировка и отражение хозяйственных операций осуществляется как по синтетическим, так и аналитическим счетам.

Показатели систематических регистров позволяют определить состояние и движение как отдельных объектов бухгалтерского учета, так и в целом. Так, журнал ордер №2 по кредиту счета 51 «Расчетные счета в банке»223, и, соответственно ведомость №2 по его дебету, характеризуют состояние и движение денежных средств на расчетном счете, журнала ордера №6, по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 – состояние и осуществление расчетов с поставщиками и подрядчиками. Показатели Главной книги, где отражаются и обобщаются данные по всем синтетическим счетам бухгалтерского учета, показывают состояние средств и источников их образования в целом по организации.

Наилучший эффект, с точки зрения организации бухгалтерского учета, достижения ее точности и достоверности, а так же сокращения объема учетно-вычислительных работ, дает сочетание хронологической и систематической записи в *комбинированном учетном регистре*. При этом достигается наглядность записей, уменьшается возможность допущения ошибок, что наиболее важно при выполнении учетно-вычислительных работ. Выполнение хронологической и систематической записи осуществляется в один прием, исходя из чего сокращаются затраты труда на выполнение учетных процедур.

Комбинированные учетные регистры используются для одновременной хронологической и систематической регистрации хозяйственных операций. Примером этих регистров служат журналы ордера или ведомости по счетам «Касса» и «Расчетные счета в банке» и другие применяемые при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета хозяйственных операций, приводящих во изменение средств предприятия и источников их образования. Записи в журналы ордера осуществляются ежедневно по мере совершения хозяйственных операций в хронологическом порядке, одновременно систематизируется по корреспондирующимся счетам, чем достигается комбинированная запись.

Ведомость оборотов по дебету счета «Касса» за октябрь 2012 года

№ п/п	Дата	В кредит счетов						Итого	
		51 Расчет	71 Подот ченные	62 Кратко срочны е дебито рские задолж ности	73/3 Кратко срочны е дебито рские задолж	75 Расчет ы с учтели	И лп		
1	26	5000	1000	2000	500		4000		12500
2	28	1000		3000			2000		6000
Итого		6000	1000	5000	500		6000		18500

Данная ведомость, по дебету счета «Касса», ведется в дополнение к журналу ордеру №1, ведущийся по кредиту счета 50 «Касса» 221, при журнально-ордерной форме счетоводства, из-за многочисленности ее дебетовых оборотов. Записи соответствуют содержанию операций,

выполненных по поступлению денег в кассу 26 октября 2012 года по следующим операциям:

1. Получено в кассу по чеку из расчетного счета для выплаты заработной платы 5000 манат

Дебет счета 50 «Касса» 221-5000 ман

Кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 -5000 ман

2. Возвращены в кассу подотчетными лицами остаток неизрасходованных денежных средств, взятых в подотчет на хозяйственные расходы. 1000 ман.

Дебет счета 50 «Касса» 221 1000 ман

Кредит счета 71 «Подотчетные суммы» 244 1000 ман

3. Поступили в кассу от покупателей 2000 манат

Дебет счета 50 «Касса» 221-2000 ман

Кредит счета 62 «Краткосрочные задолжности покупателей и заказчиков» 211 -2000 ман

4. Поступили в кассу от работников сумма в погашение недостач, допущенных по их вине 500 манат

Дебет счета 50 «Касса» 221-500 ман

Кредит счета 73/3 «Краткосрочные дебиторские задолжности основного управленческого персонала» 213 - 500 ман

5. Поступили в кассу от учредителей взносы в формирование уставного капитала 4000 манат

Дебет счета 50 «Касса» 221-4000 ман

Кредит счета 75 «Неоплаченная часть номинального(уставного)капитала» 302 -4000 ман

Операции по выдаче денег из кассы, подлежащие записи по кредиту счета 50 «Касса» 221 будут отражены в журнале-ордере №1. Так, операции:

6. Выдано из кассы работникам заработная плата 5000 манат будет отражены проводкой.

Д-т счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533 5000 ман

К-т счета 50 «Касса» 221

7. Выдано в подотчет 300 манат экспедитору

Д-т счета 244 «Подотчетные суммы» 300 ман

К-т счета 50 «Касса» 221 300 ман

8. Оплачена кредиторская задолженность 400 манат

Д-т счета 76 «Прочие краткосрочные кредиторские задолжности» 538  
400 ман

К-т счета 50 «Касса» 221 400 ман

#### Журнал-ордер №1 по кредиту счета «Касса»

№ п/п	Дата	Основные записи	С кредита 221 в Д-т счетов				Итого
			533	244	538	Др.счета	
1	26.10.12	Отчет кассира	5000	300	400		5700
2	29.10.12.	Отчет кассира	1000	500	300		1800
	Итого		6000	800	700		7500

Как видно из наших записей применением комбинированных учетных регистров, намного сокращается объем учетно-вычислительных работ. При этом одновременно улучшается качество учетных работ, достигается точность и достоверность учетных данных, ее наглядность. Использование комбинированных учетных регистров приводит к совершенствованию организации бухгалтерского учета.

В соответствии со *строением*, учетные регистры подразделяются на *односторонние, двухсторонние, линейные и шахматные*.

*Односторонние* учетные регистры, на которых регистрационные показатели отражаются только на одной стороне - дата, номер и содержание операции поступления (дебет), расход или отпуск (кредит), сумма и подпись. К этим регистрам относятся карточки аналитического учета материалов,

контокорректные карточки учета расчетов и др. В таких регистрах в одном листе можно вести учет в натуральном или стоимостном, или же одновременно в натуральном и стоимостном выражении. Односторонние регистры представляются в следующем виде:

Дата	№	Содержание операции	Поступление (дебет)	Отпуск (кредит)	Остаток	Подпись

Двухсторонние учетные регистры представляют собой два столбца финансовых показателей, - одна из которых отражает дебетовые показатели, а другая кредитовые. Это показатели дата, номер, содержание операции и суммы. Они используются при ручной регистрации хозяйственных операций как в синтетическом, так и аналитическом выражении. Двухсторонние учетные регистры представляют следующую форму:

Дата	№	Содержание операции	Сумма		Дата	№	Содержание операции	Сумма

Наряду с двухсторонними учетными регистрами применяются многографные учетные регистры, которые применяются для дополнительного отражения составных аналитических элементов, объединяемых в один обобщающий показатель. К ним можно отнести регистры, применяемые для учета движения материалов с отражением отдельных составных элементов ее себестоимости, - таких как покупная цена, расходы на погрузку, транспортировку, выгрузку и т.д. и обобщающая их графа себестоимость.

**Линейные учетные регистры** представлены для регистрации хозяйственных операций в одной линии применяемой в однопозиционном

или многопозиционном выражении. Ее примером может служить журнал ордер по учету расчетов с подотчетными лицами, где отражаются как выданная в подотчет сумма, а так же сумма расчетов по ней отражаемая в отдельных ее строках.

**Шахматные учетные регистры** отражают сумму хозяйственной операции на стыке вертикальных и горизонтальных строк, - по одной из которых ведется дебетовая, а по другой кредитовая сторона счета. К этим регистрам относятся журналы ордера, применяемые при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета, где по горизонтали ведут записи кредита одного счета, по которому ведется данный журнал-ордер, с пересечением по вертикали дебетом корреспондирующихся счетов. Выводятся итоги по горизонтали, показывающие сумму кредитового оборота за соответствующий день регистрации хозяйственных операций. В конце месяца подытаживают суммы дебетовых оборотов корреспондирующихся счетов, отраженных по вертикали с отдельными графами журнала-ордера пересекающих строку кредита счета, по которому ведется данный журнал-ордер.

Регистры, применяемые в бухгалтерском учете, можно также подразделить на учетные и отчетные.

Учетные регистры – это вышеуказанные регистры, в которых регистрируется текущая бухгалтерская информация в течение отчетного периода, посредством выполнения определенных учетных процедур.

Отчетные регистры, это регистры бухгалтерского учета, в которых регистрируется обобщенная, конечная учетная информация, представляющая собой продукт финансового бухгалтерского учета. Отчетные регистры представляют собой комплект финансовой отчетности, таких, как бухгалтерский баланс, отчет о прибылях убытках, отчет о движении денежных средств и об изменениях капитала, в которых регистрируются соответствующие учетно-экономические показатели, характеризующие

определенные стороны деятельности организации. Так, отчетность о прибылях и убытках показывает формирование общей суммы прибыли соответственно по его определенным источникам.

### **9.3. Виды бухгалтерских записей в учетные регистры и порядок их осуществления**

Бухгалтерские записи в учетные регистры осуществляют только на основе документов, в которых зафиксировано содержание хозяйственной операции, подтверждающее соответствующее движение средств и изменение их источников в результате данной операции или определяющие отдельные виды затрат, связанные с определенными хозяйственными процессами.

Записи хозяйственных фактов в учетные регистры, бухгалтерски называют разносками операций. Разноски операций в учетные регистры осуществляют на основе первичных, сводных или документов бухгалтерского оформления (группировочные ведомости, разработочные таблицы и др.), где дается контировка (проводка), определяющая записи операции по дебету и кредиту соответствующих счетов, что способствует своевременному накоплению учетной информации в отчетном периоде для составления отчетности.

Исходя из системы организации бухгалтерского учета, записи вначале могут производиться в синтетические, а затем в аналитические и наоборот. Применение первого варианта наиболее эффективно, с точки зрения удобства для обзора, исходя из того, что записи здесь осуществляются в сжатой конкретной форме без раскрытия текста содержания операции. Здесь записи производятся с указанием порядкового номера, номера мемориального ордера и суммы.

В последующем операции отражаются в регистрах аналитического учета. Здесь записи делаются в подробном виде с указанием порядкового номера записи, даты совершения хозяйственной операции в соответствии

данным документа, ее краткое содержание и сумма операции. Такая запись обеспечивает рациональность использования аналитических учетных регистров, обеспечивает содержание документов при необходимости использования их содержания.

Распространен также порядок первоначального отражения учетной информации в комбинированных учетных регистрах синтетического и аналитического учета, а затем, в конце отчетного периода, итоговые данные заносятся в систематические регистры синтетического учета, каковым является главная книга.

Улучшению организации учетной регистрации данных документов, способствуют применение сводных документов, в которых обобщаются данные первичных документов, и тем самым сокращается число регистрации, т.е. записей в учетные регистры. При этом, на основании таких сводных документов, как отчет кассира по движению денежных средств в кассе, авансовых отчетов подотчетных лиц, выписок из расчетного счета, обобщающих итог нескольких частных сумм, отраженных в сводимых первичных документах, составляются бухгалтерские проводки, которые записываются в регистры учета денежных средств в кассе, расчетов с подотчетными лицами, на расчетном счете и др. При этом до осуществления записей в учетные регистры, данные сводных документов подвергаются дополнительной бухгалтерской обработке. После этого составляются общие бухгалтерские проводки по сводным документам, которые заносятся в учетные регистры.

В зарегистрированных документах, с целью исключения повторной записи и необходимости определения учетного регистра, где она зарегистрирована, проставляется номер учетного регистра, где она зарегистрирована.



В целом, порядок и способы осуществления записей в учетные регистры совершаются в соответствии с применяемой системой учетных регистров и соответственно, формой бухгалтерского учета.

Учетные записи характеризуются определенными признаками, каковыми являются документальность, своевременность, краткость, точность и ясность, что присуще в целом бухгалтерскому учету.

Документальность определяется тем, что осуществление регистрации бухгалтерской информации производится на основе оформленных, проверенных и утвержденных документов.

Своевременность утверждает осуществление записей в учетные регистры совершать непосредственно сразу после проверки и проставления корреспонденции счетов в бухгалтерских документах. Таким образом, на основании ежедневно поступающих документов в бухгалтерию осуществляются регистрации фактов производственно хозяйственной деятельности, связанные с приобретением материальных ценностей, с их оплатой, отпуском на производство и т.д.

На практике бухгалтерского учета наряду с ежедневными записями в учетные регистры, распространены и широко используются записи хозяйственных фактов итоговыми данными за месяц по совокупности документов накопленных в накопительных и группировочных ведомостях, разработочных таблицах, что обеспечивает краткость учетной регистрации. Примером такой группировки и отражения хозяйственных операций являются операции по отпуску материалов на производство, начисления зарплаты, которые отражаются в учетных регистрах один раз в конце месяца итоговой суммой. При этом в течение отчетного периода суммы первичных документов, связанных с расходом материалов, начислением зарплаты, предварительно группируются и накапливаются по синтетическим счетам учета затрат на производство и соответственно в аналитическом разрезе по отдельным

цехам, участкам, бригадам, выпускаемым видам изделий, систематизированно по экономическим элементам и статьям затрат.

В конце отчетного периода расходы, сгруппированные на основании первичных документов, распределяются по соответствующим направлениям осуществленных расходов, в соответствии с чем, делаются записи в учетные регистры. Таковыми учетными регистрами являются ведомости распределения расходов материалов, заработной платы, услуг вспомогательного производства.

Регистрация бухгалтерской информации посредством предварительной их группировки по определенным признакам и обобщения многочисленных хозяйственных фактов накопительными итогами за отчетный период, приводит к сокращению количества учетных записей, снижающей трудоемкость обобщения учетных данных и других учетно-вычислительных работ. Таким образом достигается точность записи бухгалтерской информации в учетных регистрах.

Необходимо знать, что каждый отдельный документ служит основанием для записей не в разрозненные учетные регистры, а в соответствующий учетный регистр по назначению, что улучшает организацию бухгалтерского учета, обеспечивает его системность. Распределение документов по их регистрации на соответствующих учетных регистрах, по определенным обоснованным признакам, создает предпосылку разделения учетного труда, рациональной организации бухгалтерского учета, тем самым обеспечивает резерв снижения трудоемкости учетно-вычислительных работ и, соответственно, его стоимости.

При всех аспектах учетной регистрации бухгалтерской информации о совершенных фактах производственно-хозяйственной деятельности организации необходимо обеспечить следующие необходимые составные элементы записей в учетные регистры:

- дата учетной регистрации;

- номер и дата документа, служащего основанием совершенной записи;
- содержание записи;
- коды бухгалтерских счетов с позициями аналитического учета;
- сумма хозяйственной операции.

Бухгалтерские записи в учетные регистры должны обеспечить отражение содержания хозяйственной операции в соответствии с содержанием указанным в документах, обеспечить однозначность их познания и толкования. Записи, как текстовые, так и цифровые должны быть разборчивыми, обеспечивать ясность учетных записей в регистры бухгалтерского учета.

Записи, отраженные в учетных регистрах в конце отчетного периода подытаживаются по синтетическим счетам, соответственно сверяются с данными аналитического учета, выводятся конечные остатки по счетам, на основании которых составляется баланс и бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Вышеизложенный порядок записей бухгалтерской информации в учетных регистрах, осуществляется различными видами записей. Так, различают записи положительными и отрицательными цифрам. Как известно, в бухгалтерском учете как в текущем учете, так и в отчетности возникает необходимость наряду с положительными числами осуществляемые обыкновенной записью, записывать отрицательные цифровые выражения. В текущем учете записи отрицательными цифрами используются при отражении экономии фактической себестоимости от плановой (учетной цены) с целью доведения ее фактической себестоимости, исправление ошибок записей превышающих необходимую, когда отражая разницу превышения той же бухгалтерской записью путем вычитания данной суммы превышения от записанной неправильной, доводят данную запись до правильной.

Отрицательные цифровые выражения применяются так же при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, когда от определенных

показателей, отраженных в отчетности, вычитают другие с целью получения третьих показателей.

Традиционно записи отрицательных чисел осуществлялось или красными чернилами, что привлекало внимание показателей и исполнителей учетной информации, или же проставлением знака минус (-) перед подлежащей отрицательной записи цифры.

В настоящее время в соответствии с рекомендациями МСФО и принятыми национальными Стандартами Бухгалтерского Учета требованиями, записи отрицательных чисел осуществляются в скобках, например (3495).

Исходя из уровня механизации, записи могут осуществляться вручную или на компьютерах. Ручная запись осуществляется бухгалтерами операторами вручную, чернилами, шариковой ручкой, кроме простого карандаша. Исходя из выполнения определенных расчетов, в бухгалтерском учете используются записи положительных и отрицательных чисел. При этом положительные записи чисел осуществляются обычной записью, что касается отрицательных чисел, они отражаются или со знаком (-) минус или же красными чернилами, что называется способом «красное сторно». Применение способа «красное сторно» наиболее рационально, поскольку привлекает внимание бухгалтера ведущего и соответственно контролирующего регистрацию определенных хозяйственных операций. Отрицательные записи применяются для отражения соответствующих отклонений от произведенных записей. Таковыми отклонениями являются отклонения фактической себестоимости от плановой произведенной и выпущенной с производства готовой продукции, допущенные ошибки в счетных записях и др. Исходя из рекомендаций МСФО и принятых НСБУ записи отрицательных сумм просто в скобках, - (2450).

В соответствии с техникой учетной регистрации бухгалтерской информации, различают следующие виды записей: линейные, линейно-позиционные и шахматные.

Техника записи в учетные регистры соответствует и подчинена форме и назначению определенного учетного регистра. Одни регистры предназначены для линейной записи, другие для линейно-позиционной, третьи – для шахматной записи.

Линейная запись осуществляется отражением каждой операции в одной горизонтальной строке. Когда записи, отражающие продолжение и завершение содержания хозяйственной операции отражаются по позициям дополнительно вписываемых в ту же строку, но в соответствующие отдельные графы, определяются линейно-позиционными.

Так, сущность линейной записи состоит в том, что сумма, отраженная по кредиту счета, записывается на той же строке соответствующей его дебету. Применение линейной записи, особенно удобно при отражении расчетных операций, обеспечивающих с одной стороны, например, сумму задолженности по предъявленному счету платежному требованию, отраженному в ведомости отгрузки готовой продукции за определенное число, за соответствующее количество отгруженной продукции, а в последующем по данной же строке в отдельной позиции дату и сумму платежа, что и определяет ее линейно-позиционную сущность. Для наглядности ниже приводится форма ведомости отгрузки и реализации продукции.

*Ведомость отгрузки и реализации продукции*

Платежное требование		Покупатель, заказчик или плательщик	Количество по наименованиям			Сумма платежного требования	Оплачено	
Дата	№		изделие А	изделие Б	и т.д.		Дата	Сумма
06.05	58	Завод им.Саттархана	100	60	-	6000	20.05	6000
07.05	59	Завод «Азнефтемаш»	200	--	-	12000	11.05	12000

09.05	60	Завод им.Саттархана	100	50	-	5000	21.05	5000
12.05	61	Завод «Азнефтемаш»	300	--	-	15000		
				и т.д.				
		Итого	700	110		38000		23000

Как видно из построения ведомости, такая запись обеспечивает наблюдение и контроль за своевременностью оплаты предъявленных счетов, т.е. выполнению дебиторских обязательств. Такая же последовательность записей образовавшейся кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками и ее оплаты прослеживается в журнале ордере №6 по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531. В соответствии со строением данного журнала, записи здесь ведутся линейно-позиционным способом. Отражая здесь запись в соответствующую графу по дебету счета 10 «Материальные запасы» 201, одновременно здесь ведется аналитический учет расчетов с каждым отдельным поставщиком по предъявленным счетам платежным требованиям линейно-позиционной записью с последующей отметкой оплаты с указанием даты и суммы произведенного платежа.

Такие разновидности линейной записи осуществляются в линейно-позиционных учетных регистрах, к которым относятся указанные ведомости учета отгрузки и реализации готовой продукции и журнал ордер №6 по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками. Соответственно эти записи называются линейно-позиционными.

Шахматная запись осуществляется отражением каждой операции только одной записью, обеспечивающей двойную запись. Соблюдение принципа двойной записи и сокращение вдвое объема учетных работ одной записью суммы хозяйственных операций в учетные регистры, на пересечении строки дебетуемого и графы кредитуемого счета, характеризует шахматную запись.

С точки зрения рациональной и правильной организации учетной регистрации фактов производственно-хозяйственной деятельности организации, да и в целом ведения бухгалтерского учета, важное значение имеет подразделение учетных записей по характеру их осуществления.

Исходя из характера осуществления, учетные записи делятся на *хронологические, систематические и комбинированные*.

С целью контроля за полнотой отражения всех хозяйственных операций в бухгалтерском учете, записи совершенных операций регистрируют в определенной последовательности совершения, разнородных по экономическому содержанию операций, по мере их осуществления, или поступления документов в бухгалтерию. Отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете в последовательности их совершения называется *хронологической* записью.

Вместе с тем, с целью определения необходимых показателей производственно-хозяйственной деятельности организации, все хозяйственные операции группируют по экономически однородным признакам. Такие записи хозяйственных фактов по определенной системе, называются *систематическими*.

Хронологические и систематические записи ведутся отдельно в отдельных учетных регистрах, или вместе (совмещено) в одном регистре. При раздельном ведении записей, хозяйственные операции регистрируются отдельно журнале регистрации хозяйственных операций в хронологическом порядке, в последовательности их совершения, а затем в систематическом порядке отражаются на счетах бухгалтерского учета в главной книге при мемориально-ордерной форме учета.

Совмещенная запись хозяйственных операций в хронологическом и систематическом порядке в одном учетном регистре, осуществляется в журналах ордерах при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета. Такая форма записи называется *комбинированной*. Применением комбинированной записи, сокращаются и упрощаются учетные записи, улучшается организация учетно-вычислительных работ, особенно в условиях применения средств современной вычислительной техники.

Записи информации о совершенных фактах производственно-хозяйственной деятельности организации на компьютерах, осуществляется вводом информации в машину бухгалтером-оператором посредством определенных клавиш, приспособленных как для отражения текста операции, так же цифровых данных.

Введенная информация обрабатывается компьютером по заданной программе без участия как с позиции выполнения арифметических операций, так и логических, т.е. группировку, сравнение, выборку и др., обобщаются сведения в соответствии с требованиями для формирования учетных регистров всех видов, хронологических и систематических, синтетических и аналитических, а также системы показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Необходимая информация формируемая в регистрах компьютеров существенно не отличаются от традиционных регистров ручной записи. Сформированная информация может выводиться на экран при необходимости, печататься в виде ведомостей, схем, графиков в соответствии с технологическим процессом обработки данных по заданной программе. Здесь обеспечивается возможность получения информации не только в определенном режиме времени, ежедневно, ежемесячно и т.д., а в любой необходимый момент времени.

#### **9.4.Выявление и исправление ошибок**

В процессе составления документов, их регистрации в учетных регистрах, отражении на счетах бухгалтерского учета и других бухгалтерских процедурах, возможны допущения определенных ошибок. Допущенные ошибки могут привести к определенным неточностям в учете, в результате чего, искажаются его показатели и получается недостоверная, не правильная информация, что чревато последствиями. Поэтому, допущенные ошибки должны быть своевременно выявлены и исправлены.



Ошибки могут быть выявлены на различных стадиях выполняемых учетных процедур, - а именно в процессе визирования и подписи документов, при их приеме к обработке в бухгалтерии, в процессе учетной регистрации в учетных регистрах, записи на счетах, при составлении оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

Ошибки, допущенные в бухгалтерском учете бывают различного характера, как, например, опiski при записи цифр, неправильное отражение необходимых сумм на счетах, ошибки при подытаживании сумм, выполнении арифметических действий, неверное указание корреспонденции и отражения операций на счетах.

В конце отчетного периода до составления баланса и отчетности осуществляется проверка правильности текущего бухгалтерского учета с целью недопущения ошибок в отчетности и обеспечения правильности точности и достоверности его показателей. Первоначальной стадией такой проверки является удостоверение полноты учетных записей как один из способов контроля правильности учетной регистрации хозяйственных операций. При этом в первую очередь необходимо проверить полноту учетных записей по синтетическим счетам. Данная проверка осуществляется путем сравнения сумм дебетовых и кредитовых оборотов счетов по оборотной ведомости синтетических счетов с итогом журнала регистрации за соответствующий период. При этом, должно соблюдаться равенство этих итогов как соответствие хронологической записи по журналу регистрации систематической регистрации этих хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, обобщенных в оборотной ведомости, показывающей полноту отражения всех хозяйственных операций в учете.

Далее составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам показывающих соответствие аналитических данных синтетическим показателям.

Если в процессе этих проверок устанавливается определенное несоответствие данных текущего бухгалтерского учета его обобщенным показателям в разрезе аналитических и синтетических счетов, это обуславливает допущенную ошибку, которую необходимо выявить и исправить.

Допущенные ошибки в счетных записях выявляются различными способами, в зависимости от того, где допущена данная ошибка, его характера, способа учетной регистрации, отражении на счетах и их обобщении.

Одним из способов выявления ошибок, является ***повтор арифметических действий*** при проверке цифровых данных в документах при их приемке и обработке в бухгалтерии, а также в учетных регистрах. При этом, осуществляется прослеживание правильности записей, повтор арифметических действий, - суммирования, таксировки и др.

Другим способом является способ сличения и сопоставления данных документов с отраженными в учетных регистрах и счетах бухгалтерского учета и соответственно пунктировка, или, как называют на практике, прокрывивание проверенных записей и сумм, знаком «V», чтобы не допускать повтора проверки. Это позволяет направлять проверяющего на цели ошибок.

Ошибки, допущенные в бухгалтерских проводках могут выявляться путем их прослеживания в соответствии с экономическим содержанием операции и данной проводки, а так же сверкой данными документов.

Непременным способом выявления ошибок является способ выявления расхождений между показателями синтетического и аналитических счетов открытых в его разрезе. Сопоставив суммы итогов начальных сальдо аналитических счетов, с остатком синтетического счета и соответственно дебетовые и кредитовые обороты, а так же конечные остатки, выявляют

отклонения. Таким образом, определяют, по какому субсчету или аналитическому счету допущена ошибка.

В зависимости от места допущенной ошибки, т.е. в документах или хронологических или других подобного рода регистрах, а также его характера, ошибки исправляются одним из следующих способов:

1. *Корректирующий;*
2. *Способ красного сторно;*
3. *Дополнительные записи.*

*Корректирующий способ* исправления ошибок применяется тогда, когда ошибка допущена в документах, хронологических и других учетных регистрах до отражения на счетах бухгалтерского учета. Его сущность заключается в том, что неправильно написанная сумма слегка зачеркивается, чтобы она могла читаться, сверху пишется правильная сумма. Лицо, исправившее данную ошибку пишет «исправленному верить», подписывается ставит дату исправления ошибки.

При этом проставление даты имеет важное контрольное значение и имеет юридическую силу, - как момент исправления ошибок. Подпись, определяет ответственное лицо исправившего ошибку.

Основанием для исправления ошибок является бухгалтерская справка, определяющая место и характер допущенной ошибки и необходимость его исправления. Однако, для исправления ошибок не всегда обязательно составление данной справки. Обычно допущенную ошибку исправляет лицо, допустившее данную ошибку или с его согласия другие сотрудники.

Исправление ошибок не допускается в банковских чеках, кассовых приходных и расходных ордерах и других расчетных документах. При допущении ошибок в подобного рода документах, они аннулируются и составляются новые документы.

Если ошибка допущена на счетах бухгалтерского учета, то она исправляется способом *красного сторно* или же *дополнительной записи*.

При этом, если дана неправильная бухгалтерская проводка, а сумма записи верна, то она исправляется способом красного сторно. Сущность его заключается в том, что на неверную бухгалтерскую проводку осуществляют повторную запись красными чернилами. В силу того, в бухгалтерском учете записи красными чернилами вычитаются от обыкновенных записей, данная неверная запись аннулируется, затем осуществляют верную запись, и, таким образом, допущенная ошибка исправляется. Исходя из рекомендаций МСФО и принятых НСБУ записи отрицательными числами осуществляется в скобках, - (3400). В силу этого записи красными чернилами можно осуществлять в скобках.

Допустим, подлежащая исправлению ошибка допущена по содержанию операции: - поступили материалы от поставщиков 5000 манат, стоимость которых не оплачена.

Данная операция подлежит отражению по дебету счета 10 «Материальные запасы» 201 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531. Ошибочно данная операция отражена по дебету счета 12 «Прочие запасы» 207 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам» 531.

Материальные запасы	Д-т	Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам		г	Д-т	Прочие запасы		К-т
с) 8000			с) 4000		с) 2000			
3) 5000			1) 5000		1) 5000			
4) 6000			2) 5000		2) 5000			
5) 1000			3) 5000					
			4) 6000					
			5) 1000					

Для исправления данной ошибки по второй операции записываем данную сумму красными чернилами в сумме 5000 манат по дебету счета 12

«Прочие запасы» 207 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»531, чем данная неправильная запись аннулируется. Затем, по третьей операции отражаем правильную проводку по дебету счета 10 «Материальные запасы»201 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»531 в сумме 5000 манат.

При отражении хозяйственной операции на счетах, если проводка дана правильно, но неверно написана сумма, в таком случае, ошибка исправляется способом дополнительной записи на сумму отклонений.

При этом, если ошибочно отраженная на счетах сумма меньше верной, то на недостающую сумму делается запись по счетам той же бухгалтерской проводкой обыкновенными чернилами. Например, по четвертой операции получены от поставщиков материалы в сумме 7000 манат. Данная проводка отражена правильно на счетах по дебету счета 10 «Материальные запасы»201 и по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»531, однако неверной суммой 6000 манат. В таком случае на недостающую сумму 1000 манат (7000-6000) делается запись по дебету счета 10 «Материальные запасы»201 и кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»531, которую отразим по соответствующим счетам по пятой операции.

При автоматизированной форме обработки ведения бухгалтерского учета для выявления допущенных ошибок, применяются специфические способы. Для этой цели при программировании устанавливают определенные контрольные участки проверки обработанных данных, осуществляют подсчет контрольных сумм при вводе информации и т.д.

Исправление выявленных ошибок осуществляется корректурным способом при ее обнаружении в первичных документах. Ошибки,

обнаруженные после запуска информации с допущенной ошибкой в машину, исправляется способом красного сторно или дополнительной записью, поскольку данная внесенная информация используется многократно. Исправление ошибок подобными способами, обеспечивают правильность отраженной суммы и бухгалтерской проводки, что является неременным условием исправления ошибок. Исправления вводятся в ЭВМ в соответствии со специальной программой, предусматривающей исправление допущенных ошибок.

Так исправляются ошибки по текущим операциям, выявленным по мере выполнения учетных процедур и при обобщении данных текущего бухгалтерского учета в конце отчетного периода, когда записи проверяются составлением оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам.

При выявлении ошибок по истечении текущего отчетного периода, но в течении отчетного года, исправления производятся записями по соответствующим счетам, в том месяце отчетного периода, когда выявлена ошибка. Например, ошибка допущена в феврале месяце, а выявлена в августе. Эта ошибка исправляется и отражается записями за август месяц.

Если неправильное отражение хозяйственных операций выявлены по истечении года, но до утверждения годового отчета, в таком случае допущенная ошибка, не зависимо от времени его допущения, исправляется записями за декабрь отчетного года.

При выявлении ошибок прошлого года, в текущем году, исправления в бухгалтерский учет и финансовую (бухгалтерскую) отчетность за прошлый отчетный период (после утверждения отчетности) не производятся. Они отражаются записями отчетного периода.

Способ красного сторно и дополнительные записи применяются также, наряду с исправлением ошибок, при корректировке записей условно принятых для предварительного учета отдельных видов средств. Так, к

примеру, приобретенные материалы у поставщиков необходимо учитывать по фактической себестоимости, которая складывается из покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов. В силу неизвестности фактически произведенных транспортных расходов, падающих на соответствующий вид материалов, они учитываются до конца месяца, т.е. до обобщения произведенных транспортных расходов, по условным учетным ценам. В конце отчетного периода, определяется доля транспортно-заготовительных расходов, падающая на конкретный вид материалов и исчисляется ее фактическая себестоимость. После этого данная условная учетная цена доводится до фактической себестоимости путем корректировки способом дополнительной или сторнировочной записи. Таким же образом, дополнительная или сторнировочная запись применяется для доведения условной оценки готовой продукции (плановой себестоимости), которая применяется при учете ее поступления с производства, до ее фактической себестоимости.

#### **9.5. Формы бухгалтерского учета, их сущность и применение**

Под формой бухгалтерского учета понимается система применяемых учетных регистров в определенном сочетании, использованием определенной техники обработки данных учета, применением соответствующих способов и последовательности осуществления записей в учетные регистры. Особенности отдельных форм бухгалтерского учета являются определенные признаки разделяющие их друг от друга. Таковыми признаками являются внешний вид применяемых регистров, их строение, техника получения первичной учетной информации ее обработка и применяемые виды записей в учетные регистры, а также система сочетания и взаимосвязи синтетического и аналитического учета.

Формы бухгалтерского учета со времен его возникновения и соответственно развития, существенно изменились. На ранних стадиях возникновения учет осуществлялся самим владельцем с целью наблюдения и

контроля за состоянием и движением имущества и получаемого дохода. Развитие капиталистического способа производства привело к появлению книг для ведения учета и выделению отдельных лиц для ведения учета.

Таким образом, первоначальными регистрами учета явились книги, где записывались совершаемые операции со слов или памятной книги владельца в соответствующий журнал хронологическом порядке, а затем разносились в систематический регистр, - главную книгу где открывались счета на каждый объект учета, т.е. на каждый отдельный вид средств, – зерно, мука и др. или счета расчетов с отдельными лицами с которыми осуществлялись расчетные взаимоотношения таких, как счет продавца Рзаева Абиля, счет покупателя Будагова Гарабала и т.д. С развитием экономики и соответственно учета возникает необходимость в получении обобщенных данных. Так, применяемая главная книга используется для обобщенного учета и таким образом превращается в синтетический регистр, а в отдельных вспомогательных книгах ведется аналитический учет. Увеличение объема учетных работ привело к расчленению Журнала на несколько хронологических регистров, постепенно появляется сводный журнал, возникает необходимость в обосновании записей, с чем связано появление документов.

Развитие капитализма в начале XX века привело к возрастанию требования к учету. Появились новые учетные регистры в качестве карточек и отдельных листов способствовавшие разделению труда учетных работников, рациональной ее организации, применению вычислительной техники.

Возникает необходимость поиска рациональной организации бухгалтерского учета построением новых форм учета. Так появилась **карточно-ордерная форма** учета, нашедшая распространение в 1925-27 гг. Однако данная форма не нашла широкого распространения из-за



громоздкости выписки отдельных ордеров на каждую хозяйственную операцию увеличивающую затраты труда.

На базе *карточно-ордерной формы* создается карточно-копировальная форма, которая нашла свое применение на торговых предприятиях. Ее применение на промышленных предприятиях не нашло успеха в силу ее сложности.

В 1928-30 гг формируется *мемориально-ордерная форма* бухгалтерского учета применяемая в отраслях народного хозяйства и по сей день.

В начале сороковых годов XX века возникла журнально-ордерная форма бухгалтерского учета, которая обосновалась как одна из прогрессивных форм учета и нашла свое широкое распространение в 60 годах.

Развитие науки и техники привели к применению механизированных и автоматизированных форм учета на базе ЭВМ и компьютерной технологии.

Переход к новым условиям хозяйствования в условиях рыночной экономики, привели к созданиям малых предприятий, которые стали диктовать упрощение учета. В силу этого появилась упрощенная форма бухгалтерского учета, успешно применяемая в малых предприятиях.

Таким образом, в настоящее время исходя из различных уровней организаций, его объема, применяются различные формы бухгалтерского учета, базируемые на ручной обработке учетной информации и на уровне современной электронной техники ЭВМ и Компьютерной Технологии.

## 9.6. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Название данной формы исходит от исторически применяемых на первых стадиях развития бухгалтерского учета, одного из хронологических учетных регистров, - *мемориалов*, впервые применяемого в Италии, а затем нашедшего свое применение в других странах и означающего «памятная запись», поскольку в те времена хозяйственные операции не документировались, а с устных слов хозяев и лиц осуществляющих их, производились записи непосредственно в учетные регистры – книги. Сущность учета заключается в том, что на каждую хозяйственную операцию, оформленную документами или группу однородных операций, объединенных в сводном документе составляется мемориальный ордер, к которому прилагаются эти документы.

Мемориальный ордер является документом бухгалтерского оформления, где содержится определенное указание о записи произведенной хозяйственной операции в дебет и кредит соответствующих счетов согласно содержанию данной операции.

В мемориальном ордере в первой графе отражается последовательно номер зарегистрированных и обобщенных здесь документов, далее указываются основания записей, т.е. ссылка на соответствующие документы или их содержание. Далее здесь указываются бухгалтерские проводки, т.е. дебет и кредит счетов, по которым должна быть записана данная операция в соответствующей сумме, показанной в последующей графе. В заголовке мемориального ордера отражается наименование организации, дата и номер его составления. Мемориальные ордера подписываются исполнителем и главным бухгалтером. Мемориальные ордера нумеруются в хронологическом порядке.

Определением в мемориальных ордерах корреспондирующихся счетов, составлением бухгалтерских проводок, приводятся в порядок и систематизируются записи синтетического учета.

Составленные мемориальные ордера регистрируются в **журнале регистрации**, что обеспечивает хронологическую запись синтетического учета совершенных хозяйственных операций. Вместе с тем, журнал регистрации выполняет функцию накопительной ведомости, поскольку здесь отражаются и соответственно накапливаются суммы совершенных хозяйственных операция, отраженных в мемориальных ордерах. Эти суммы и их итоги являются одновременно контрольными и способствуют выявлению допущенных ошибок при записях в Главную книгу.

Журнал регистрации обеспечивает порядковую нумерацию мемориальных ордеров в соответствии с регистрационными номерами, чем достигается контроль за их сохранностью вместе с пришитыми к ним документами. Тем самым обеспечивается последующая проверка полноты охвата хозяйственных операций в систематических регистрах синтетического учета, поскольку все зарегистрированные и соответственно пронумерованные мемориальные ордера подлежат систематической регистрации в последующем учетном регистре, - Главной книге.

Записи в главной книге осуществляют в систематизированном виде по синтетическим счетам. В главной книге счета построены с расчленением на колонки по корреспондирующим счетам в отдельности. Таким образом, здесь, в главной книге обеспечивается шахматная запись, создающая непосредственную возможность проверки правильности записей.

Записи данных мемориальных ордеров в Главную книгу производят по каждому счету в соответствии с корреспондирующими счетами. Такая систематическая регистрация данных, выполненных хозяйственных операций, создает возможность обобщать эти показатели за тот или иной

период. В конце месяца подводят итоги оборотов по дебету и кредиту счетов по Главной книге, выводят сальдо по синтетическим счетам.

В конце месяца или отчетного периода на основании итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, или шахматная оборотная ведомость. Итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров для проверки полноты отражения хозяйственных операций.

Для наглядности составим мемориальный ордер следующей формы по данным выполненных операций по кассе и оформленных кассовыми приходными и расходными ордерами за 7 и 8 января 2012 года.

Операция 1. Получены в кассу:

7/І-12	а) с расчетного счета для выдачи зарплаты	4000 ман
	б) остаток неиспользованной подотчетной суммы	<u>500 ман</u>
	Итого	4500 ман

Операция 2. выбытие денег из кассы:

8/І-12	а) выдача зарплаты работникам	3800 ман
	б) выдано подотчет	600 ман
	в) возвращено на расчетный счет	<u>200 ман</u>
	Итого	4600 ман

Эти данные выполненных операций по кассе отразятся в мемориальном ордере следующим образом

## Мемориальный ордер

№7-8, от 14 января 2012 г.

№ записи	Основание записи (документы)	По дебету счета (номер)	По кредиту счета (номер)	Сумма
1	Приходный ордер	50 (221)	51 (223)	4000
		50 (221)	71 (244)	500
	<i>Итого по дебету</i>			<i>4500</i>
2	Расходный ордер	70 (533)	50 (221)	3800
		71 (244)	50 (221)	600
		51 (223)	50 (221)	200
	<i>Итого по кредиту</i>			<i>4600</i>
	<b>Всего</b>			<b>9100</b>

Главный бухгалтер Рзаев А.Р.

Исполнитель Гаджизаде А.Р.

Данные мемориальных ордеров за 7 и 8 января запишем в журнал регистрации в следующем виде

Журнал регистрации мемориальных ордеров счета за январь 2012 г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата ордера	Сумма
1	7	4500
2	8	4600
Итого		9100

После регистрации мемориального ордера в журнале регистрации, его данные заносятся в главную книгу в соответствии с отраженной здесь бухгалтерской проводки.

Содержание и строение счетов Главной книги мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета представлена в следующей таблице:

## Главная книга

Дебет

счет 50 «Касса»

Кредит

Дата	Номер мемориальных ордеров	Кредит счетов				Итого по дебету	дата	Номер мемориальных ордеров	Дебет счетов				Итого по дебету
		51/223	71/244		И т.д.				51/223	70/533	71/244	И т.д.	
1	Сальдо					150							
14	7	4000	500			4500							
14	8								200	3800	600		4600
	Итого	4000	500			4500			200	3800	600		4600
	Сальдо					50							

В Главную Книгу по соответствующему счету записывается начальное сальдо, который по нашему примеру по счету Касса составляет 150 манат.

Далее отразим в Главной книге по счету 50 «Касса» 221 данные мемориальных ордеров №7 и 8 зарегистрированных в журнале регистрации. При этом в дебет данного счета записывается суммы по корреспондирующим счетам по кредиту 51 «Расчетные счета в банке» 223 на сумму 4000 ман, полученную с расчетного счета, 71 «Подотчетные суммы» 244, сумму возврата подотчетными лицами 500 ман, - общим итогом 4500 ман. В кредит счета записываются суммы выданные из кассы, в корреспонденции с дебетами счетов 51 «Расчетные счета в банке» 223 в сумме 200 ман, внесенную на расчетный счет, 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533 в сумме 3800 ман, 71 «Подотчетные суммы » 244 в сумме 600 ман, - общим итогом 4600 манат.

По данным первичных и сводных документов, подшитых к мемориальным ордерам, ведется аналитический учет движения средств в карточках или книгах. В конце месяца подсчитывают итоги аналитических данных, т.е. сумм оборотов, на основе чего составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

Данные оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам взаимно сверяются. Вместе с тем, сверяется соответствие дебетовых и кредитовых оборотов синтетических счетов с контрольной суммой оборота в журнале регистрации мемориальных ордеров. При установлении несоответствий, проверяются и выявляются допущенные ошибки, которые исправляются надлежащим образом. После проведения указанных учетных процедур, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой (бухгалтерские) отчетности.

Отличительной особенностью мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета является то, что при данной форме учетные процедуры осуществляются последовательно, четко и взаимосвязано с использованием стандартных форм аналитических регистров, счетных машин. Она отличается простотой и доступностью учетной техники. Ее применение позволяет осуществлять разделение труда между квалифицированными и малоопытными работниками.

Наряду с положительными сторонами, данная форма имеет и определенные недостатки. Это, прежде всего, выражается в трудоемкости учетного процесса, что связано с дублированием записей данных одной и той же операции в нескольких учетных регистрах, таких как мемориальный ордер, журнал регистрации, главная книга и регистры аналитического учета и его отрыв от синтетического учета, вследствие чего в конце отчетного периода осуществляется проверка соответствия данных аналитического учета синтетическому составлением аналитических оборотных ведомостей в разрезе синтетических счетов. Вместе с тем, зачастую формы регистров аналитического учета не содержат необходимых показателей для контроля отдельных сторон хозяйственной деятельности организации, а так же составления финансовой отчетности.

Систему организации и ведения бухгалтерского учета по мемориальной ордерной форме можно представить в следующей схеме:

## 9.7. Форма бухгалтерского учета «Журнал-Главная»

Разновидностью мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета является форма «Журнал Главная». Данная форма также базируется на применении мемориальных ордеров для обобщения однородных хозяйственных операций, оформленных соответствующими однотипными документами.

Отличительная особенность данной формы от мемориально-ордерной в том, что здесь совмещены регистр хронологической записи «Журнал регистрации» и систематической записи «Главная книга» во единое целое, в комбинированный регистр, исходя из чего данная форма и получила название «Журнал Главная».

В данном «Журнале Главная» первые три колонки отведены для хронологической регистрации хозяйственных операций обобщенных в мемориальных ордерах, - это порядковые номера регистрации мемориальных ордеров, их дата и сумма, что соответствует структуре журнала регистрации. Далее следуют графы систематических записей по применяемым в данной организации синтетическим счетам в соответствии с утвержденной учетной политикой рабочего плана счетов. Здесь для каждого счета отведены позиции для отражения его дебетовых и кредитовых оборотов.

«Журнал Главная» открывается на год. В первой строке журнала отражаются остатки по каждому счету на первое января, в соответствии данным учетных регистров прошлого года, а затем построчно отражаются данные зарегистрированных мемориальных ордеров по соответствующим счетам, исходя из бухгалтерских проводок, данных в мемориальных ордерах. Общий итог дебетовых оборотов, равный общему итогу кредитовых, проставляется в колонке «суммы по мемориальным ордерам».

В конце месяца выводятся остатки по счетам на основе начального остатка и подитоженных дебетовых и кредитовых оборотов счетов.



При наличии таких данных, как начальные и конечные остатки и итоги оборотов счетов, в журнале-главная создается условие проверки правильности записей на синтетических счетах по этим данным без составления оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Представляется возможным применение варианта группировки документов однородных операций и соответственно их накапливание и регистрация в течение месяца в группировочных и накопительных ведомостях. По итогам этих ведомостей в конце месяца составляется мемориальный ордер, к которому прилагаются как сводные, так и составляющие их первичные документы, в соответствии с чем в мемориальном ордере отражаются бухгалтерские проводки и определяющие их суммы.

Для обеспечения единства методики учета и отражения однородных хозяйственных операций, возникает необходимость систематизировать и специализировать составляемые мемориальные ордера с нумерацией по определенным хозяйственным операциям в следующей последовательности.

№1 – кассовые операции;

№2 – операции по счетам в банках, кредитам и займам;

№3 – расчетные операции с поставщиками, подотчетными лицами, разными дебиторами и кредиторами;

№4 – операции по оплате труда, удержаниям из нее и связанные с ней расчеты;

№5 – операции по издержкам производства;

№6 – операции по продаже продукции (работ, услуг);

№7 – основные средства, нематериальные активы, долгосрочные инвестиции;

№8 – использование прибыли, доходов и резервов;

№9 – разные операции.

Проследим производимые записи кассовых операций оформленных кассовыми приходными и расходными ордерами и обобщенно отраженных в мемориальном ордере №1 «Кассовые операции».

*Операция 1.* Получены в кассу и оформлены кассовыми приходными ордерами:

- |   |          |
|---|----------|
| а) с расчетного счета для выдачи зарплаты     | 4000 ман |
| б) остаток неиспользованной подотчетной суммы | 500 ман  |

*Операция 2.* Выбытие денег из кассы

- |                               |                |
|-------------------------------|----------------|
| а) выдана зарплата работникам | 3800 ман       |
| б) выдана под отчет           | 600 ман        |
| в) сдано на расчетный счет    | <u>200 ман</u> |
| Итого                         | 4600 ман       |

Эти операции в конце месяца будут оформлены мемориальным ордером №1 «Кассовые операции следующего содержания:

***Мемориальный ордер №1 «Кассовые операции» за январь 2012 года***

Содержание записи	Дебет	Кредит	Сумма
Поступили наличные:			
по чеку банка	50/221	51/223	4000
от подотчетных лиц	50/221	71/244	500
Итого по дебету			4500
Выбыли наличные:			
выдана зарплата	51/223	50/221	200
выдано под отчет	71/244	50/221	600
сдано на расчетный счет	70/533	50/221	38000
Итого по кредиту			4600
Контрольная сумма			9100

Данные мемориального ордера №1 «Кассовые операции» будут отражены в книге «Журнал Главная» следующим образом:

**Книга «Журнал Главная» за январь 2012 года**

№ мемо-риального ордера	Название мемориального ордера	Сумма по ордеру	01/111		02/112		50/221		51/223		70/533		71/244	
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	Дебет	кредит
	Сальдо на 01.01.2012 г						150							
1	Кассовые операции	9100					4500	4600	200	4000	3800		600	500
	Сальдо на 01.02.2012						50							
2	Расчетный счет													
3	Расчетные операции													
4	Оплата труда													

Книгу «Журнал Главная» открывают в начале года записями сумм остатков синтетических счетов на 1 января. В данном случае остаток по счету 50 «Касса» - 150 ман берется из данного регистра за прошлый год на конец декабря.

По графе сумма по ордеру записывается общая сумма показателей оборотов по дебету и кредиту каждого последовательно отражаемого мемориального ордера, - в данном случае по ордеру №1 «Кассовые операции» 9100 ман (450+4600). Затем общую сумму дебетового оборота счета 50 «Касса» 221, - 4500 записывают в дебет данного счета, а частные суммы в кредит соответствующих корреспондирующихся счетов, - в данном случае в кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223, - 4000 ман и кредит счета 71 «Подотчетные суммы» 244, - 500 ман (как сложная проводка). Данные кредитового оборота 4600 ман соответственно записывают в кредит счета 50 «Касса» 221, и частными суммами в дебет корреспондирующихся счетов 51 «Расчетные счета в банке» 223, - 200 ман, в дебет счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533, - 3800 ман, в дебет счета 71 «Подотчетные суммы » 244, - 600 ман. Записи произведены сложной проводкой.

Сумма оборотов за месяц по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов по кредиту корреспондирующихся счетов, а также итогу графы «Сумма по ордеру».

Следующей строкой после оборотов за месяц выводят остаток каждого счета на начало следующего месяца. По нашему примеру конечное сальдо счета 50 «Касса» 221 на конец января составляет 50 ман (150 ман + 4500 ман – 4600 ман).

Аналитический учет ведется аналогично мемориально-ордерной форме, т.е. в книгах и карточках. В конце месяца или отчетного периода составляется оборотная ведомость по аналитическим счетам, данные которых сверяются непосредственно с данными книги «Журнал Главная»,

поскольку здесь сосредоточены все взаимно сверенные остатки и обороты счетов, и в силу этого, нет необходимости составления оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Для составления отчетности, делают соответствующие выборки из показателей счетов и осуществляют дополнительные расчеты с целью получения отчетных показателей.

Как видим, по своей технике ведения учета, форма «Журнал Главная» соответствует мемориально-ордерной форме. При этом исключение составляет структура регистра синтетического учета.

Преимуществом этой формы бухгалтерского учета является то, что здесь совмещаются хронологические записи с систематическими, что дает ясное обзрение о регистрации хозяйственной операции, размещение счетов на одном листе данной книги, создает наглядность и обзримость записей. Простота техники записей в книгу «Журнал Главная» и ее доступность создает условия исполнения учетной регистрации хозяйственных операций даже малоквалифицированными бухгалтерами. Эти достоинства и явились основой его широкого применения.

Недостатком данной формы является громоздкость и соответственно неудобность на предприятиях применяющих многочисленные счета, что приводит к необходимости использования дополнительных вкладных листов, приводящих к затруднению записей хозяйственных операций на соответствующих корреспондирующих счетах и допускаются ошибочные записи при разноске в несоответствующие счета. Это приводит к выполнению дополнительных учетных работ по выявлению допущенных ошибок, а порою к неточностям в учете. Исходя из этого, применение данной формы эффективна при использовании не более двадцати счетов бухгалтерского учета.

## 9.8. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется в малых предприятиях. В соответствии международной практике, малыми предприятиями считаются предприятия с численностью работников менее 50 человек, принимая во внимание объем продажи продукции и балансовую стоимость имущества организации, хотя существуют различные суждения о статусе малых предприятий.

Малое предприятие само выбирает соответствующую форму бухгалтерского учета, обеспечивающую охват его хозяйственной деятельности, исходя из потребности производства и управления, их сложности и численности работников.

Малые предприятия с простым технологическим процессом производства, и выполняющих незначительное количество хозяйственных операций осуществляют бухгалтерский учет по упрощенной форме, которые имеют две разновидности:

1. простую форму бухгалтерского учета;
2. форму, с использованием регистров бухгалтерского учета для учета имущества данного предприятия.

При этом, малые предприятия используют сокращенный рабочий план счетов, где в одном счете совмещаются функции нескольких однотипных синтетических счетов.

**Простая форма бухгалтерского учета** применяется на малых предприятиях, совершающих незначительное количество хозяйственных операций, не превышающих тридцати в месяц, производственный процесс которых связан с небольшими затратами материалов. На таких предприятиях выполняемые хозяйственные операции регистрируются на основе оформленных бухгалтерских документов в **Книге учета хозяйственных операций №1**.

Данная книга составлена в комбинированном виде и содержит все счета, применяемые в организации. Данная книга создает условие записи выполняемых хозяйственных операций по каждому применяемому счету в соответствии с их корреспонденцией. При этом применяемые в данной книге счета, должны обеспечить содержание статей баланса и показателей отчетности организации.

Данная книга может применяться в виде ведомости и открываться на один месяц, или в качестве книги сплетенных ведомостей предназначенных на ведение учета в течение года. Страницы данной книги нумеруются прошнуровываются, в конце скрепляются и записывается число страниц, заверяется подписями руководителя, главного бухгалтера и печатью предприятия.

В данной книге в начале счета записываются по каждому счету в начале года начальные остатки по отдельным видам имеющихся средств и их источников образования.

Данная книга ведется линейно-позиционным способом, рассчитанным на отражение хозяйственных операций способом двойной записи. При этом на каждую отдельную хозяйственную операцию отводится одна строка. В конце месяца по каждому отдельно взятому счету подводятся итоги оборотов, на основе чего выводится конечное сальдо каждого счета. При этом сумма дебетовых оборотов должно быть равно сумме кредитовых, исходя из сущности двойной записи, и итогу контрольной суммы по данной книге. В последней, итоговой строке записываются остатки по дебету и кредиту счетов, которые взаимно должны составлять равенство, исходящее из предшествующих равенств. При нарушении указанных равенств, определяется допущенная ошибка, исправляется и составляется по данным этой книги баланс и отчетность.

Как видим, книга учета хозяйственных операций выполняет одновременно роль синтетического, и в соответствии с содержанием

операций аналитического учета, регистра хронологического, - в соответствии с их последовательной регистрацией и систематического, - в соответствии с их систематизацией по корреспондирующим счетам.

Рассмотрим порядок составления *книги учета хозяйственных операций* по данным следующих хозяйственных операций, совершенных в январе 2012 г и зарегистрированных в прилагаемой книге

1. Поступили материалы от поставщиков, стоимость которых не оплачена 4000 ман
2. Оплачено с расчетного счета поставщикам за полученные материалы 4000
3. Поступило на расчетный счет от покупателей за реализованную продукцию 6000 ман
4. Получено в кассу с расчетного счета для выплаты заработной платы 8000 ман
5. Выплачена из кассы заработная плата 7000 ман

В начале запишем в книгу начальные остатки счетов, которые допустим составляются по счету 10 «Материальные запасы» 201 - 3000 ман, по счету 51 «Расчетные счета в банке» 223 - 16000 ман, по счету 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211 – 9000 ман, по счету 70 «Задолжность персоналу по оплате труда» 533 - 8000 ман, по счету 50 «Касса» 221 – 500 ман.

*Первая хозяйственная операция* подлежит записи в соответствии с бухгалтерской проводкой в дебет счета 10 «Материальные запасы» 201 - 4000 ман и в кредит счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 в сумме 4000 ман.

*Вторая операция* подлежит отражению в дебет счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 в сумме 4000 ман и в кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 - 4000 ман.



**Третья операция** подлежит записи в дебет счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 в сумме 6000 ман и в кредит счета 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211 - 6000 ман.

**Четвертая операция**, запишется соответственно в дебет счета 50 «Касса» 221 - 8000 ман и кредит счета 51 «Расчетные счета в банке» 223 - 8000 ман.

**Пятая операция** отразится по дебету счета 70 «Задолжность персоналу по оплате труда» 533 в сумме 7000 ман, и в кредит счета 50 «Касса» 221 - 7000 ман.

Контрольная сумма по выполненным хозяйственным операциям составит 29000 ман.

Выведем конечные остатки по счетам и запишем их в конце книги отдельной строкой по счету «Материальные запасы» - 7000 ман, по счету «Расчетные счета в банке» - 10000 ман, по счету «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 3000 ман, по счету «Задолжность персоналу по оплате труда» - 1000 ман по счету «Касса» - 1500 ман, которые подлежат записи в книгу за следующий месяц – февраль как начальные остатки.

**Книга учета хозяйственных операций за январь 2012 г., применяемая при простой форме бухгалтерского учета**

№ п/п	Дата	Первичный документ	Содержание операции	Контрольная сумма	10 «Материалы» 201		50 «Касса» 221		62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 211		51 «Расчетный счет» 223		60 «Расчеты с поставщиками» 531		70 «Расчеты по оплате труда» 533	
					Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
			Сальдо на 01.01.2012		3000		500		9000		16000					8000
1	03.01.12	Накладная Счет-фактура	Поступление материалов от поставщиков	4000	4000									4000		
2	06.01.12	Платежное поручение	Оплата счетов поставщиков	4000							4000	4000				
3	06.01.12	Накладная	Поступление денежных средств на расчетный счет от покупателей	6000					6000	6000						
4	07.01.12	Чек	Получено в кассу с расчетного счета	8000			8000				8000					
5	08.01.12	Расчетно-платежная ведомость	Выплачена зарплата за январь и т.д.	7000			7000								7000	
			Итого	29000	4000	-	8000	7000		6000	6000	12000	4000	4000	7000	
			Сальдо на 01.02.12		7000	-	1500	-	3000	-	10000	-	-	-	-	1000

Наряду с книгой учета хозяйственных операций, отдельно ведется ведомость учета зарплаты и прочих операций по форме №В-8, а так же кассовая книга по форме №КО-3, данные которых сверяются с данной книгой.

**Вторая упрощенная форма бухгалтерского учета** связана с применением учетных регистров. Таковыми регистрами являются восемь ведомостей по учету имущества организации и их источников и девятая шахматная ведомость формы №9, заменяющая Главную книгу мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета, куда заносятся итоги дебетовых и кредитовых оборотов из указанных ведомостей.

Регистрами бухгалтерского учета, применяемыми для учета хозяйственных операций являются следующие:

- 1) ведомость учета основных средств, начисленного износа – форма №1;
- 2) ведомость учета производственных запасов и готовой продукции, а также НДС, оплаченного по ним, - форма №2;
- 3) ведомость учета затрат на производство – форма №3;
- 4) ведомость учета денежных средств и фондов – форма №4;
- 5) ведомость учета расчетов и прочих операций – форма №5;
- 6) ведомость учета реализации – форма №6;
- 7) ведомость учета расчетов с поставщиками – форма №7;
- 8) ведомость учета оплаты труда – форма №8;
- 9) ведомость (шахматная) – форма №9.

Таблица № 9.8

**Учетные регистры при упрощенной форме бухгалтерского учета на малом предприятии (при наличии имущества)**

№	Вид имущества и обязательств малого предприятия (МП)	Счета для МП	Вид ведомости
1	Основные средства и нематериальные активы	01, 04/101-111	№ В-1
2	Материалы, товары, готовая продукция, НДС по приобретенным ценностям	10, 19, 41 201, 204, 241	№ В-2
3	Затраты на производство продукции (работ, услуг) и капитальные вложения	08, 20 202, 113	№ В-3
4	Кассовые операции, операции по расчетным и валютным счетам в банках, уставный капитал, прибыль и ее использование, износ основных средств и амортизация нематериальных активов	50, 51, 52, 80, 85, 88, 02/ 221, 223	№ В-4
5	Операции по прочим счетам в банках, финансовые вложения, расчеты с бюджетом, внебюджетными фондами, с разными дебиторами и кредиторами, кредиты и заемные средства	55, 58, 68, 69, 76, 94 225, 217, 521, 522, 538	№ В-5
6	Расчеты с покупателями и заказчиками	62/211	№ В-6
7	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60/531	№ В-7
8	Расчеты по оплате труда	70/533	№ В-8
9	Свод оборотов по счетам учета		№ В-9

Каждая, отдельно взятая ведомость, предназначена для учета выполненных хозяйственных операций по одному из используемых счетов. При этом, исходя из того, что ведомости предназначены для одного счета, а записи осуществляются двойной записью, следовательно, выполняемая операция подлежит отражению одновременно в двух ведомостях, - в одной по дебету соответствующего счета с указанием шифра корреспондирующего счета в графе, отведенной для этой цели – «корреспондирующий счет», а в другой ведомости, по кредиту корреспондирующего счета с указанием шифра дебетуемого счета. Как видим, двойная запись хозяйственных операций в ведомостях взаимно контролируется, что уменьшает количество допускаемых ошибок при записях в учетные регистры.

Здесь предусмотрены такие графы как номера по порядку, дата совершения операции, содержание операции, остаток на начало отчетного периода, далее показывается движение средств отражаемое по дебету и

кредиту счета, расчлененные на подграфы дата и номер документа являющегося основанием записи, количество, сумма и другие показатели, - характерные для соответствующего учитываемого объекта.

Как видим, ведомости построены характерно принципу аналитического учета, причем, записи осуществляются линейным способом, отражая каждую операцию в одной строке. Приведем для иллюстрации записи в ведомости №1 «Учет основных средств, начисления их амортизации».

**Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений за январь 2012 г.**

№ п/п	Вид основных средств, активов	Краткая характеристика (шифр амортизации)	Остаток на начало отчетного периода (на 01.01.12)		Движение основных средств (счет 01/111)										Амортизация основных средств (счет 02/112)						
					Дебет (поступление)				Кредит (выбытие)			Остаток на конец отчетного периода (на 01.01.12)			Применяемая месячная норма, %	Сумма начисления					
					Дата, номер документа	Количество	Сумма (первоначальная стоимость), ман	Изменение оценки	Дата, номер документа	Количество	Сумма первоначальная стоимость)		Количество	Сумма, ман		За месяц			С начала года до отчетного месяца, ман	На 1-е число текущего года	
Итого	В том числе недоамортизированная стоимость	Причина выбытия	По норме, ман	10% от стоимости							50% от стоимости										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
1	Компьютер	Асер	1	700	-	-	-							1	700	2,0	14			14	-
2	Копировальный аппарат	Хегох	-	-	Акт №1 от 15.01.12	1	400							1	400	2,0					
		Итого	1	700	-	1	400							2	1100		14	-	-	14	

Записи в графе «Содержание операции», и последующие записи делаются на основе данных первичных документов, отражающих суть операции и другие данные, в том числе сумма. В конце месяца подсчитываются итоги оборотов по ведомости, выводятся остатки и подписываются бухгалтерами-исполнителями. Остатки средств, выявленные на конец месяца сверяются с данными первичных документов.

Выявленные ошибки исправляются корректурным способом с указанием даты исправления и подписываются, о подтверждении такового, лицом ответственным за ведение бухгалтерского учета на данном предприятии.

Итоговые данные ведомостей заносятся в ведомость №9, который ведется в шахматном порядке, где они обобщаются. Для этой цели подсчитываются суммы по вертикали и горизонтали данной ведомости. Вертикально отраженные суммы показывают кредитовые обороты счетов, и соответственно итог, а горизонтальные дебетовые.

В данной шахматной ведомости №9 кредитовые обороты записывают с указанием номера ведомости, из которой взяты эти суммы.

По окончании месяца подводят итоги по каждому счету, выводят обороты и конечные остатки. Итог дебетовых оборотов по всем счетам, должен равняться кредитовому итогу и итогу графы «Контрольная сумма». Таким образом, здесь по принципу шахматной записи проверяется соблюдение принципа двойной записи при отражении хозяйственных операций на счетах ведомостей №1-№8.

Сумма конечных остатков дебетовых и кредитовых должны соответственно составлять равенство, вытекающее из равенства начальных дебетовых и кредитовых остатков и оборотов по дебету и кредиту, вытекающая из принципа двойной записи.

## 9.9. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

Данная форма бухгалтерского учета называется журнально-ордерной потому, что применяемые здесь учетные регистры представляют собой свободные листы, где регистрация выполненных хозяйственных операций, оформленных надлежащим способом документами, осуществляется прежде всего в хронологическом порядке в свободных листах, разграфленных в определенном порядке в качестве журналов. Итоги, полученные в результате произведенных определенных записей, дают готовые бухгалтерские данные для отражения их в главной книге, т.е. одновременно они заменяют мемориальные ордера. Исходя из этого эти регистры данной формы называют журналами-ордерами, а сама форма, исходя из этого, получила название журнально-ордерной.

Журнально-ордерная форма сформировалась на базе мемориально-ордерной формы, в процессе его совершенствования, в результате чего отказались от составления мемориальных ордеров и журнала регистрации, использованием его преимущественных качеств, одним из главных которых является шахматная запись, способствующая сокращению записей, достижения точности получаемых информации и способствующая сокращению затрат труда и рациональной организации бухгалтерского учета.

Таким образом, главный регистр данной формы, - журнал ордер заменил их, сочетая в себе мемориальный ордер и журнал регистрации мемориальной формы бухгалтерского учета. Тем самым достигнуто сведение в единый регистр данных обобщенных в мемориальных ордерах и их хронологическая регистрация с последующей систематизацией этих данных.

Она возникла в сороковые годы XX века, сосредоточив в себе достижения в те времена науки и практики бухгалтерского учета бывшего Советского Союза. Получив свое дальнейшее развитие и совершенствование, обосновалась и получила свое распространение в 60 годы.





- журнал-ордер №10 и 10/1 по кредиту счета 20 «Производственные затраты» 202 и других счетов с отражением затрат на производство.

Наряду с единой типовой журнально-ордерной формой, применяется и сокращенная, с применением восьми журналов-ордеров, где объединяются и совмещаются в одном журнале-ордере несколько счетов бухгалтерского учета однородных по своему экономическому содержанию, с целью получения без ущемления системы показателей финансовой отчетности, а так же информации необходимой для текущего управления деятельностью организации.

Журнал-ордер является главным учетным регистром данной формы. Журналы ордера ведутся по кредитовому признаку, т.е. охватывают кредит учитываемого счета в корреспонденции с дебетами счетов, с которыми взаимосвязывает их данная операция. Таким образом, систематизируются дебетовые обороты корреспондирующихся счетов по частным суммам и обобщаются по итоговым данным по кредиту учитываемого счета.

Исходя из двухстороннего строения счетов по дебету и кредиту, возможно построение журналов-ордеров и по дебетовому признаку. Однако принятие за основу построения журналов-ордеров кредитового признака связано с тем, что данный признак наиболее удобно способствует осуществлению контроля за состоянием и использованием товарно-материальных ценностей и денежных средств, поскольку их состояние отражается по дебету счетов, применяемых для их учета и соответственно организуется их аналитический учет.

Регистрация хозяйственных операций осуществляется по кредиту счета учитываемого объекта в хронологическом порядке ежедневно в течение месяца, на что отводится одна строка в журнале ордере для систематизации их по дебету корреспондирующихся счетов по выполненным хозяйственным операциям за данную дату и подводятся итоги дебетовых ежедневных данных корреспондирующихся счетов.

Хозяйственные факты отражаются в журналах-ордерах и ведомостях ежедневно по данным первичных документов или накопительных и группировочных ведомостей составленных на их основе в соответствии их итоговым данным. Исходя из этого становится возможным одновременная хронологическая и систематическая запись.

Одним из особенностей журнально-ордерной формы бухгалтерского учета является то, что наряду с совмещением хронологической и систематической записей, хозяйственные операции здесь отражаются в разрезе показателей, создающих условия осуществления контроля за этими операциями и соответственно составления отчетности.

Исходя из необходимости, требующейся для характеристики соответствующего учетного объекта, регистрация хозяйственных операций в определенных журналах ордерах осуществляется так же по корреспондирующимся счетам, с группировкой данных в разрезе субсчетов данного счета, статей затрат и другим признакам. Это относится журналам ордерам и вспомогательным ведомостям к ним, по учету материальных ценностей, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, затрат на производство и др.

В соответствии с учитываемыми объектами учета, т.е. данного счета, соответствующим журналам ордерам присваиваются постоянные номера. Так учету состояния и движения денежных средств по счету 50 «Касса» 221 ведется журнал-ордер №1, по счету 51 «Расчетные счета в банке» 223, - №2, осуществляемых расчетов с поставщиками учитываемых по счету 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, журнал ордер №6 и т.д.

Дебетовые обороты счетов отражаются в различных журналах ордерах, которые в последствии, т.е. в конце месяца, собираются из этих ордеров и систематизируясь отражаются в Главной книге, где они сводятся в один итог по данному счету.

По некоторым счетам, дебетовые обороты которых многочисленны, ведутся дополнительно ведомости по дебету этих счетов. К примеру можно отнести ведомость №1, применяемый для учета дебетовых оборотов счета 50 «Касса» 221, ведомость №2 счета 51 «Расчетные счета в банке» 223.

Журналы ордера содержат необходимые графы для ведения и получения показателей синтетического, а в некоторых и аналитического учета. По тем счетам, позволяющим таковое, совмещается ведение одновременно синтетического и аналитического учета. Это усиливает контрольную функцию бухгалтерского учета, осуществляемого по журнально-ордерной форме. Так, в журнале ордере №6 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам», ведется как синтетический учет этих расчетов, так и аналитический учет расчетов с каждым отдельным поставщиком по их возникновению и гашению (оплате). Остатки как синтетический, так и аналитические переносятся в журнал ордер, открываемый на последующий месяц как начальное сальдо данного счета.

В тех журналах, где не представляется возможным совмещение синтетического и аналитического учета, ввиду сложности выполняемых хозяйственных операций, и соответственно, ведение их учета, для выполнения аналитического учета открываются дополнительно вспомогательные ведомости.

Совмещение синтетического и аналитического учета в одном учетном регистре, журнале-ордере, становится возможным путем использования при этом линейной записи бухгалтерского учета и группировки сумм в аналитическом разрезе. Линейная запись является простым и наглядным способом ведения в целом записей и соответственно совмещения синтетического и аналитического учета.

Совмещение в журналах-ордерах синтетического и аналитического учета, по таким счетам, как 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531, 90 «Краткосрочные кредиты банков» 501,

80 «Общая рыба (убыток)» 801 и др, разгрождает ведение аналитического учета. Необходимость ведения отдельного аналитического учета сводится к счетам, по которым открываются многочисленные количества аналитических счетов, совмещение которых в журналах-ордерах невозможно. К этим синтетическим счетам относятся счета 10 «Материальные запасы» 201, 40 «Готовая продукция» 204, 01 «Производственные затраты» 111 и др. Рациональное построение журналов-ордеров и главной книги, приводит к сокращению записей, что обуславливает экономичность учета.

Совмещение синтетического и аналитического учета наблюдается и в ведомостях, применяемых в дополнение к журналам ордерам, примером которого является ведомость № 16 «Отгрузки и реализации продукции». Такое совмещение применяется также для расчетов с подотчетными лицами, покупателями и заказчиками и т.д. В особенности удобно такое совмещение посредством группировки аналитических данных для отражения определенных расходов. Так, для учета затрат по дебету счетов «Общепроизводственные расходы» и «Общехозяйственные расходы» применяется ведомость №15, где учет ведется в аналитическом разрезе по соответствующим статьям, определяющим эти расходы (их состав), например, по общехозяйственным расходам, - зарплата аппарата управления, износ основных средств заводского назначения, расходы на ремонт зданий и сооружений и т.д. отражаемые в корреспонденции с кредитами счетов, показывающие произведенные расходы, т.е. расход материалов по счету 10 «Материальные запасы» 201, начисленную зарплату по счету 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533 и т.д. Эти расходы отражаются линейной записью по соответствующим статьям и корреспондирующим счетам. Для наглядности отразим произведенные общехозяйственные расходы в следующей ведомости №15.



**Ведомость учета общехозяйственных расходов (манат)**

№ п/п	Статьи аналитического учета	Кредит счетов						
		201	533	521	112	202	И т.д.	Итого
1	Зарплата аппарата управления		5000	1000				6000
2	Ремонт зданий и сооружений	2000				5000		7000
3	Износ основных средств заводского назначения				3000			3000
7 и т.д.								
	Итого	2000	5000	1000	3000	5000		16000

Аналитический учет организуется в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета в разрезе показателей отчетности, что облегчает работу бухгалтерии при составлении финансовой отчетности. С этой целью в учетные регистры, по которым затрудняется получение отчетных показателей, включаются отдельные таблицы для группировки сумм и формирования этих отчетных показателей. Такие таблицы применяются в регистрах учета затрат на производство, реализации продукции, прибыли и убытки и др.

Рациональная организация аналитического учета и его совмещение во многих журналах-ордерах с синтетическим, позволяет без составления оборотных ведомостей по аналитическим счетам проверить их правильность и соответствие синтетическим показателям и соответственно использовать их для составления отчетности, за исключением тех счетов, по которым не представляется возможным такие совмещения. По таким незначительным счетам составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Проверяются их правильность и соответствие синтетическим данным, отраженным в журналах ордерах. Установленные ошибки и неточности исправляются, и достоверные данные соответственно используются для составления отчетности.

Таким образом, в течение месяца осуществляется синтетический и аналитический учет в журналах-ордерах. В конце месяца подытаживаются дебетовые обороты счетов корреспондирующих с кредитом данного счета и итоги ежедневных кредитовых оборотов данного счета. Эти итоги должны взаимно составлять равенство, исходящее из принципа двойной записи, шахматным способом в соответствии с которым осуществляется учет хозяйственных операций в журналах ордерах. Как видим, по записям в журналах ордерах, одновременно осуществляется проверка правильности этих записей. Исходя из этого отпадает необходимость составления оборотных ведомостей по синтетическим счетам.

В конце месяца проверенные данные журналов ордеров заносятся в главную книгу. Главная книга открывается на один год и ведется по дебетовому признаку. Здесь на каждый отдельный счет отводится одна страница. В данной странице построчно записываются месячные дебетовые и кредитовые данные за соответствующий месяц. При этом, кредитовый оборот данного счета берется из соответствующего журнала-ордера, на котором ведется его учет. Общим итогом, поскольку они расчленены отражены в журналах ордерах. Что касается дебетовых оборотов, то они берутся из разных журналов-ордеров, на которых ведется учет кредита корреспондирующих счетов. Систематизируясь в главной книге дебет данного счета с кредитами счетов, с показателей которых они взяты, с целью отражения корреспонденции дебетового оборота, разбросанного по разным журналам-ордерам, подытаживаются и определяется итоговая сумма дебета счета. Таким образом, по соответствующему счету главной книги отражаются итоговые данные дебетовых и кредитовых оборотов. На основе этих данных и начального остатка, отраженного как конечное сальдо по данному счету за прошлый месяц, выводится остаток на конец месяца и отражается в данной главной книге в графе сальдо.



Таким образом, в главной книге по каждому счету отражаются остатки на начало и конец месяца. По данным главной книги проверяется правильность записей в ней путем суммирования дебетовых и кредитовых остатков, которые взаимно должны быть равны исходя из балансового равенства начальные, а конечные, исходя из равенства начальных остатков и оборотов по дебету и кредиту счетов исходящее из правила двойной записи. Таким образом, проверяется равенство дебетовых и кредитовых оборотов путем их соответственного суммирования.

Так, ведется бухгалтерский учет по журнально-ордерной форме. По данным главной книги журналов ордеров и прилагаемых к ним вспомогательных ведомостей составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Для наглядности запишем в журналах ордерах, ведомостях и обобщим их данные в главной книге по вышеприведенному примеру хозяйственные операции, совершенные по кассе, которые отражены в мемориально-ордерной форме и форме «Журнал Главная» в предыдущих параграфах.

При этом поступление денег в кассу будут отражены в ведомости №1 по дебету счета 50 «Касса» 221 в следующем виде:

Как видим, поступления денег из расчетного счета в кассу, учитываемые по дебету счета 50 «Касса» 221 в ведомости №1 отражается в сумме 4000 ман в графе кредит корреспондирующего счета 51 «Расчетные счета в банке» 223, а возвращенная неиспользованная подотчетная сумма в 500 ман по кредиту счета 71 «Подотчетные суммы» 244, общей суммой 4500 ман.

Выплата денег из кассы, подлежащее отражению по кредиту счета 50 «Касса» 221 в журнале-ордере №1, записаны в графы: по дебету корреспондирующихся счетов 51 «Расчетные счета в банке» 223, 200 ман, возвращенная как расчетный сумма; 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533, - 3800 ман выплаченная зарплата; 71 «Подотчетные суммы» 241, - 600 ман, выданная в подотчет сумма, общей суммой 4600 ман.

Фирма «Саадет»

Наименование организации  
Ведомость №1

по дебету счета №50 «Касса»

за январь 2013 г

Сальдо на начало месяца по Главной книге 150

№ строки	Кассовый отчет		В дебет счета №50 «Касса» 211									Итого по дебету счета №50/221/221	Остаток на конец отчетного периода
	Дата	№	С кредита счетов										
			№51 /223	№71 /244	№76 / 217	№46 / 601	№62 / 211	№_	№_	№_	№_		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		150
1	02.02		4000	500								4500	
2	08.02												
3	10.02												
4	16.02												
Итого												4500	
												Сальдо на конец месяца 50	

Фирма «Саадет»

Наименование организации

Журнал-ордер №1

по кредиту счета №50 «Касса»

за январь 2013 г

Сальдо на начало месяца по Главной книге 150

№ строки	Кассовый отчет		С кредита счета №50 «Касса»									Итого по кредиту счета №50/221
	Дата	№	В дебете счетов									
			№51/ 223	№70/ 533	№71/ 244	№_	№_	№_	№_	№_	№_	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	02.02		200	3800	600							4600
2	08.02											
3	10.02											
4	16.02											
Итого			200	3800	600							4600

Главная книга фирмы «Саадет»

Счет № 50 «Касса»

(наименование счета)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов						Оборот по кредиту	сальдо	
	Счета №51/223 по журналу-ордеру № 2	Счета №70/533 по журналу-ордеру № —	Счета № 71/244 по журналу-ордеру № 87	Счета № 76/512 по журналу-ордеру № 8	Счета № по журналу-ордеру № —	Итого по дебету		Дебет	Кредит
На 01.01.12								150	
Январь	4000		500			4500	4600	50	
Февраль									
Март									
Апрель									
Май									
Июнь									

Отраженные записи по дебету счета «Касса» в ведомости №1 и кредиту данного счета в журнале-ордере №1, будут занесены в главную книгу, где имеем сальдо на начало января 150 манат, отраженные частные суммы дебетового оборота в корреспонденции с кредитами счетов 51 «Расчетные счета в банке» 223 в сумме 4000 ман 71 «Подотчетные суммы» 244 в сумме 500 ман, в итоге 4500 ман, а по кредиту записанному по итогу журнала ордера №1 в сумме 4600 ман. Таким образом рассчитанное сальдо на конец января составит 50 ман (150 ман + 4500 ман-4600 ман).

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета является наиболее прогрессивной формой обеспечивающей правильную и рациональную систему организации бухгалтерского учета, ее точность и достоверность применением шахматной записи, сочетанием хронологического и систематического записей в одной строке, совмещением синтетического и аналитического учета, осуществлением контроля правильности записей,

составления бухгалтерской (финансовой) отчетности по данным главной книги и журналов ордеров без составления оборотных ведомостей.

## **9.10. Автоматизированная форма бухгалтерского учета**

Совершенствование бухгалтерского учета связано с использованием современных средств связи и коммуникации, в особенности компьютеров. Их применение создает возможности видоизменения технологии сбора и регистрации первичной информации о совершенных фактах хозяйственной деятельности организации, их обработки и представления исходной информации ее пользователям.

Автоматизация учетно-вычислительных работ, связанных с приемом информации, ее хранения, обработки и передачи осуществляется без нарушения основных принципов организации и ведения бухгалтерского учета. Это способствует освобождению выполнения громоздких трудоемких вычислительных, группировочных работ ручным способом по систематизации и регистрации хозяйственных фактов, а компьютерная технология обработки учетной информации, создает условия совмещения аналитического учета с синтетическим, что приводит формированию необходимой учетной информации ее пользователям для управления деятельностью организации.

На практике бухгалтерского учета применяются различные организационные формы создания автоматизированных рабочих мест АРМ бухгалтера. Это исходит в основном от объема учетной информации в соответствии со структурой и размером организации, а также применяемого технического программного комплекса. Исходя из этого, создаются:

- децентрализованные АРМ бухгалтера;
- взаимоувязанные АРМ бухгалтера, не объединенных средствами компьютерной сети;

- распределенные компьютерные сети, объединяющие АРМ нескольких бухгалтеров.

Децентрализованные (локальные) АРМ бухгалтера, организованные на базе персональных электронно-вычислительных машин ПЭВМ, как правило, применяются на малых предприятиях. Вторая форма автоматизированного учета применяется на средних и крупных предприятиях, оснащенных ПЭВМ. Третья форма связана совместным применением ПЭВМ и устройств приема-передачи информации.

При всех организационных формах автоматизации учета, обеспечивается выполнения бухгалтерских процедур и регистрации учетной информации, их группировки накопления и хранения, а также выдачи информации ее пользователям.

Сущность автоматизированной системы бухгалтерского учета заключается в том, что первичная информация, зарегистрированная в виде первичного документа на бумажных носителях учетной информации, заносится посредством клавиатуры в ПЭВМ. При этом документы могут выступать и машинные носители (дискеты), что приводит уменьшению объема учетных работ, выполняемых вручную. Задача бухгалтера-операциониста заключается в контроле достоверности введенной информации, что осуществляется сопоставлением полученных и введенных в ЭВМ описей.

## **ГЛАВА 10**

### **ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ФАКТОВ**

#### **10.1. Показатели, определяющие деятельность организации**

Хозяйственная деятельность организации характеризуется определенными экономическими показателями. Эти показатели формируются в учете. Учет хозяйственной деятельности организации, наряду с учетом состояния и движения его имущества и источников их образования в осуществляемых хозяйственных процессах, охватывает и определение эффективности деятельности этих процессов по выполнению его производственной программы. В данном процессе выполнения учетных процедур по учету производственно-хозяйственной деятельности организации, формируются необходимые экономические показатели, характеризующие их с определенных позиций. Эти показатели, характеризующие деятельность организации, можно подразделить на количественные и качественные.

Количественные показатели деятельности организации характеризуют объем выполняемых процессов, работ и оказываемых услуг. Таким количественным показателем деятельности промышленного предприятия является показатель объема произведенной продукции, ее реализации. В условиях рыночной экономики важнейшим количественным показателем является объем реализации продукции, который наиболее реально характеризует параметры деятельности организации и прежде всего определяет требовательность повышению качества выпускаемой готовой продукции.

Количественные показатели охватывают и соответственно определяют объем деятельности всех хозяйственных процессов. Так, в процессе снабжения таковым показателем является количество заготовленных материалов, как в целом, так и по отдельным видам. В процессе производства, объем произведенной продукции в целом и в ассортименте, что непременно имеет важное значение. Количественным показателем фермерских сельскохозяйственных организаций является количество

произведенной продукции ее реализация, перерабатывающим промышленным предприятиям, населению, а также заготовленного фуража.

Показателем объема деятельности транспортных организаций является количество перевезенных грузов или пассажиров. При этом необходимо учитывать и расстояние перевозок, выражая эти показатели тонно-километрами или пассажиро-километрами.

Объем деятельности торговых организаций характеризуется величиной товарооборота, т.е. количеством товаров реализованных другим предприятиям или населению.

Количественные показатели и соответственно контроль за их выполнением как программы деятельности организаций, имеет непременно важное значение для улучшения ее деятельности. При этом сравнивая фактические показатели с предусмотренными в программе ее деятельности и показателями прошлых лет выявляются соответствующие отклонения, определяются факторы их обуславливающие, прослеживается динамика развития, вскрываются резервы дальнейшего увеличения производства и реализации продукции, объема выполненных работ и оказанных услуг.

Качественные показатели имеют непременно важное значение, восполняя количественные, характеризуя при этом экономическую эффективность, рациональность выполняемых процессов. Общеопределяющим и имеющим важное значение в условиях рыночной экономики качественным показателем является показатель, определяющий финансовый результат деятельности организации, т.е. размер полученной прибыли. Другим общепринятым важным показателем является производительность труда.

Последующие качественные показатели обуславливаются характером хозяйственной деятельности организации и особенностями выполняемых процессов. Так, в производственных организациях важным качественным показателем является показатель себестоимости произведенной продукции

выполненных работ и оказанных услуг, который оказывает действенное влияние на финансовый результат деятельности организации. Исходя из выполняемых процессов, непременно важным является показатель себестоимости заготовленных производственных запасов, базируемых на их стоимости и затратах транспортно-заготовительного характера, а так же полной себестоимости реализуемой продукции, определяемой их производственной себестоимостью и коммерческими расходами. Качественным показателем торговых организаций является уровень издержек обращения, представляющие собой расходы этих организаций по осуществлению своей деятельности как заработная плата работников, расходы на доставку товаров, затраты на содержание зданий, помещений, оборудования и др.

Исходя из того, что качественные показатели характеризуют эффективность общественного производства, обеспечение контроля этих показателей имеет непременно важное значение. Их использование обеспечивает достижение снижения себестоимости, повышения финансового состояния, уровня рентабельности организации и т.п.

В современных условиях рыночной экономики управление организацией предусматривает широкое использование количественных и качественных показателей, обеспечивающих всестороннее наблюдение за ее деятельностью. Все эти показатели формируются в бухгалтерском учете посредством систематизации и учета выполняемых хозяйственных операций на счетах и организацией синтетического и аналитического учета движения имущества и их источников, а также выполняемых хозяйственных процессов, состоящих из определенных хозяйственных операций.

## **10.2. Учет процесса снабжения**

### **10.2.а. Задачи учета процесса снабжения**



Процесс снабжения является одним из необходимых и важных выполняемых предприятиями хозяйственных процессов. Важность осуществления процесса снабжения вытекает из необходимости обеспечения предприятия определенными хозяйственными средствами используемыми в процессе производства и в целом для осуществления своей хозяйственной деятельности. В процессе снабжения предприятие выполняет ряд операций по приобретению отдельных видов материалов, топлива, машин, оборудования, запасных частей и др.

Обеспечение предприятия определенными, необходимыми средствами, осуществляется в соответствии с утвержденной программой заготовления этих средств. В данной программе снабжения устанавливаются подлежащие заготовлению ценности за определенный период, - месяц, квартал, год. Одновременно, в программе заготовления рассчитывается плановая себестоимость подлежащих заготовлению средств.

Предприятие оплачивает стоимость приобретенных ценностей как сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, машины, оборудования и др. по договорной цене, которая в данном случае для покупателя является покупной ценой.

Предприятие выполняет определенные операции и соответственно расходы по доставке приобретенных ценностей. Таковыми расходами являются оплата стоимости выполненных погрузочно-разгрузочных работ, оплата тарифов перевозок автотранспорта, железной дороги и ряд других расходов, называемые в совокупности транспортно-заготовительными расходами.

Покупная стоимость приобретенных ценностей, в совокупности с транспортно-заготовительными расходами составляют их фактическую себестоимость.

Исходя из этого, возникает необходимость организации учета заготовленных товарно-материальных ценностей по отдельным их видам в

аналитическом разрезе и в целом в синтетическом выражении, а также связанные с их доставкой транспортно-заготовительных расходов.

Основной задачей бухгалтерского учета процесса снабжения, является установление объема заготовленных средств как в целом, так и в ассортименте и исчисление их фактической себестоимости.

В связи с выполнением процесса заготовления производственно-материальных запасов, перед бухгалтерским учетом стоят и другие задачи по учету заготовленных средств и осуществляемых расходов по доставке их на предприятие. Это, прежде всего, контроль за выполнением заключенных договоров поставки материальных ценностей, необходимых для нормальной деятельности организации. Осуществляется также контроль за объемом совершаемых транспортно-заготовительных расходов как составной части фактической себестоимости заготовленных ценностей. Необходимость своевременной оплаты счетов платежных требований поставщиков материалов и транспортных организаций, является неременной задачей бухгалтерского учета. Осуществляется контроль за организацией хранения заготовленных материалов с целью недопущения их порчи и хищения. Непременной задачей бухгалтерского учета является контроль за расходом заготовленных материальных ценностей.

Выполнение поставленных задач в основном зависит от правильной организации бухгалтерского учета процесса снабжения, что обуславливается правильным выбором учетной единицы учитываемого объекта и их достоверной оценкой. При этом учетной единицей материальных ценностей является каждый отдельный вид, сорт, марка, учитываемых материалов, т.е. их номенклатурный номер. Номенклатура есть систематизированный перечень материальных ценностей по соответствующим их группам, видам и др. исходя из чего, каждому из них придается номер называемый номенклатурным номером.

Измерение учитываемых материалов осуществляется натуральными измерителями, применяемыми к каждому отдельному виду материалов в соответствии с их натурально-вещественным состоянием. Что касается оценки материалов, эти вопросы раскрыты в следующем параграфе.

### **10.2.б. Оценка заготовленных материальных ценностей**

В условиях рыночной экономики момент стоимости приобрел важное значение, поскольку считается, что ценность объекта в бухгалтерском учете формируется под влиянием спроса и предложения. Поэтому в бухгалтерском учете первичной признается стоимость приобретения, поскольку факт действия совершено и объект имеет определенную стоимость, а ожидаемый доход в результате использования приобретенного имущества, - вторичным, поскольку это субъективно, и размер ожидаемого дохода зависит от многочисленных факторов, и, в первую очередь, реализуется исходя из принципа непрерывности деятельности организации, эффективного использования приобретенных средств и т.д.

Выполнение поставленных задач бухгалтерского учета процесса снабжения, зависит прежде всего от правильной организации процесса учетно-вычислительных работ. При этом, важнейшей предпосылкой организации бухгалтерского учета процесса снабжения является оценка заготовленных товарно-материальных ценностей.

Материальные ценности, как все виды имущества организации, должны отражаться в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. Данная фактическая себестоимость складывается из покупной стоимости заготовленных ценностей, организационных расходов (суммы уплаченные организациям за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением и др.) и транспортно-заготовительных расходов.

Фактическую себестоимость заготовленных материалов рассчитывают при наличии в бухгалтерии документов на слагаемые их себестоимости, такие как счет платежное требование поставщиков, транспортных и других организаций за перевозку, документы на выполненные погрузочно-разгрузочные работы и другие расходы. Время поступления этих документов не всегда совпадает с поступлением материалов, которые необходимо учитывать, т.е. своевременно документировать их поступление по мере совершения операций и отражать в учете.

При этом покупная стоимость приобретенных материалов известна, поскольку определяется договором между поставщиками и покупателями и оплачивается при их приобретении из расчетного счета. Что касается транспортно-заготовительных расходов, то они слагаются из нескольких видов расходов, - таких как стоимость перевозки различным видом транспорта, вследствие чего может изменяться, расходов на погрузку, разгрузку и складирование, которые различны по объему и соответственно по сумме. Сюда включаются также надбавки (наценки) и комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим организациям, таможенные пошлины и др.

В особенности существенное влияние на определение суммы транспортно-заготовительных расходов влияет перевозка материалов собственным транспортом организации, когда не известны в целом затраты вспомогательного производства (в данном случае себестоимость транспортных услуг, определяют исходя из затрат на его содержание). Вследствие указанных причин, размер транспортно-заготовительных расходов обобщается и определяется в конце отчетного периода.

Калькулировать (исчислять) фактическую себестоимость каждого отдельного вида (номенклатурного номера) заготовленных материалов по мере их поступления практически не представляется возможным, поскольку это трудоемкая работа. Определять по мере поступления материалов сумму

транспортных расходов и относить их в себестоимость отдельных конкретных видов заготовленных материалов затрудняется. Во многих случаях не совпадают по времени поступление материалов и установление суммы транспортно-заготовительных расходов.

Лишь некоторые организации исчисляют фактическую себестоимость заготовленных основных (драгоценных) видов материалов, а в большинстве случаев групп материалов, с целью облегчения расчетов, по которой осуществляют текущий учет заготовленных материалов, а в конце отчетного периода отражают их по данной фактической себестоимости в балансе и отчетности.

Большинство организаций лишены такой возможности исчислять фактическую себестоимость заготовленных материальных ценностей по мере их поступления и соответственно учитывать в текущем учете по данной себестоимости исходя из вышеуказанных трудностей. Между тем, необходимо учитывать в текущем учете систематически поступающие ценности. Исходя из этого эти организации текущий учет поступающих ценностей осуществляют по учетным ценам.

За базу данной учетной цены могут быть приняты плановая себестоимость заготовленных материалов, слагающаяся из предусмотренной по плану покупной стоимости и запланированных организационных и транспортно-заготовительных расходов, договорная и средnedоговорная цена, а также фактическая покупная стоимость. Применение за базу учетной цены той или другой оценки зависит от того, насколько она стабильна и правильно удовлетворяет его применение.

Применение за базу учетной цены покупной стоимости приобретенных материалов и договорной цены, приводит к искажениям в учете, поскольку они не стабильны, так как одни и те же материалы могут быть приобретены у различных поставщиков по разным ценам. Несколько сглаживает недостаток договорных цен, применение средних договорных цен, поскольку при этом

стабилизируется их изменчивость под влиянием рыночных условий. Что касается плановой себестоимости, то она складывается из идентичных элементов затрат, соответствующих слагаемым фактической себестоимости заготовленных ценностей исходя из чего его применение объективно и позволяет контролировать фактическую себестоимость заготовленных материалов как в целом, так и его составных элементов. При этом, создается возможность определения размера отклонения фактической себестоимости от плановой, установления факторов и размера их влияния на эти отклонения. Становится возможным принятие мер по устранению отрицательных, и использованию положительных факторов.

В конце отчетного периода, когда собраны воедино и обобщены покупная стоимость, организационные и транспортно-заготовительные расходы, связанные с заготовленными материалами, учтенными на счете 10 «Материальные запасы» 201, отдельной позицией исчисляется их фактическая себестоимость. Данная фактическая себестоимость сопоставляется с учетной ценой и определяется отклонение фактической себестоимости заготовленных материалов от учетной цены. Отражением в учете данного отклонения, учетная цена заготовленных материальных ценностей, применяемая в текущем учете, доводится до фактической себестоимости, по которой они отражаются в учете, балансе и отчетности.

### **10.2.в. Организация учета процесса снабжения и исчисление фактической себестоимости заготовленных материальных ценностей**

Организация учета процесса снабжения осуществляется различными способами. Одним из них является способ, предусматривающий применение счета 15 «Заготовление и приобретение материалов». Второй способ организации учета процесса снабжения, заключается в учете движения материальных ценностей на счете 10 «Материальные запасы» 201, с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов, отдельной

позицией на данном счете. Поскольку в новом плане счетов не принят счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», рассмотрим второй способ учета заготовления материальных запасов.

При организации учета процесса снабжения без применения счета 15 «Заготовление и приобретение материалов», учет всех операций по поступлению и расходу материальных ценностей, ведется на счете 10 «Материальные запасы» 201. На данном счете учитываются так же совершенные транспортно-заготовительные расходы обособленно, отдельной позицией.

В соответствии с оформленными документами, отражающими поступление материальных ценностей на предприятие, которыми являются счета фактуры, коммерческие акты, транспортные и товарно-транспортные накладные, приходные ордера и др., поступившие материалы, оприходуются на склад, и отражаются в бухгалтерском учете по покупным ценам бухгалтерской проводкой

1) Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531

На счете 10 «Материальные запасы» 201 отражаются также отдельной позицией расходы, связанные с доставкой этих ценностей на предприятие, на их транспортировку, погрузку, разгрузку, складирование. Эти расходы на основе счетов платежных требований предъявленных транспортной организацией, отражаются в учете бухгалтерской проводкой:

2) Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531

3) Расходы, произведенные подотчетным лицом (экспедитором) по доставке материалов отражаются бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 71 «Подотчетные суммы» 244

4) Начисленная зарплата рабочим по разгрузке материалов и их складированию отражаются проводкой

Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533

Стоимость приобретенных материалов, а так же произведенные транспортно-заготовительные расходы, могут быть оплачены непосредственно из расчетного счета, валютного счета или из кассы. При этом оплата расходов по доставке материалов из расчетного счета будет отражена проводкой:

5) Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223

из валютного счета;

6) Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 52 «Валютный счет» 223

из кассы:

7) Д-т счета 10 «Материальные запасы» 201

К-т счета 50 «Касса» 221

Таким образом, общая схема учета процесса снабжения по заготовлению материалов и расходов, связанных с ним при применении счета 10 «Материальные запасы» 201 с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов отдельной позицией по данному счету, будет представлена в следующем виде.



## Общая схема<sup>1</sup>

### Учет заготовления материалов использованием счета 10 «Материальные запасы» 201

Схема 10.2.



<sup>1</sup> В схеме отдельная позиция учета транспортно-заготовительных расходов отражена в рамке. Более наглядно это показано в последующем цифровыми выражениями покупая стоимость и транспортно-заготовительные расходы, составляющие себестоимость заготовленных материалов на синтетическом счета 01 «Материальные запасы» и аналитических счетах сталь и чугун.

Как видим, на дебете счета 10 «Материальные запасы» 201 отразились покупная стоимость заготовленных материалов и отдельной позицией расходы, связанные с доставкой материалов на предприятие (транспортно-заготовительные расходы), являющиеся составными элементами фактической себестоимости заготовленных материалов.

Накопленные итоговые данные в дебете синтетического счета 10 «Материальные запасы» 201, составляют информацию о фактическом объеме заготовленных материальных ценностей в стоимостном выражении, отражающей их фактическую себестоимость. Данная информация необходима, поскольку показывает общий объем выполнения программы процесса снабжения, однако недостаточна, поскольку наряду с этими общими показателями, необходима информация о каждом отдельном виде подлежащих заготовлению средств как в стоимостном, так и натуральном выражении, поскольку в условиях рыночной экономики периодическое изменение цен приводит к снижению контрольной функции стоимостных показателей за состоянием материальных запасов и других ценностей. Для этой цели в разрезе синтетического счета 10 «Материальные запасы» 201, открывают аналитические счета в соответствии с наименованиями заготавливаемых и используемых в производстве материалов, - сталь, чугун, медь, алюминий и др., в сочетании их сортов и разновидностей.

В аналитических счетах ведется в соответствующих учитываемым материалам единицах измерения количественный и стоимостной учет. Такой учет, наряду с обеспечением контроля за состоянием и движением отдельных видов материалов, создает возможность исчислять себестоимость отдельных видов материальных ценностей.

Для исчисления себестоимости отдельных видов материалов необходимо определить и соответственно отнести долю транспортно-заготовительных расходов, учитываемых в обособленном виде, отдельной

позицией на синтетическом счете 10 «Материальные запасы» 201, падающих на каждый отдельный вид материалов учтенных в аналитических счетах.

По кредиту счета 10 «Материальные запасы» 201 отражаются отпуск материалов со склада на производство или же реализация ненужных излишних ценностей на сторону. При этом они отражаются в учете по учетным ценам в основу которого берутся или плановая себестоимость заготовленных материалов или их покупная стоимость, договорная, или средnedоговорная цена.

На сумму израсходованных материалов, дается бухгалтерская проводка

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202

К-т счета 10 «Материальные запасы» 201.

Исходя из общей суммы заготовленных материалов и израсходованной ее части на производство, списывают пропорционально долю (по направлениям затрат) транспортно-заготовительных расходов, падающих на израсходованное на производство количество или сумму материальных ценностей. Тем самым учетная цена израсходованных на производство материалов, доводится до фактической себестоимости. При этом, дается бухгалтерская проводка:

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202

К-т счета 10 «Материальные запасы» 201 (транспортно-заготовительные расходы)

При исчислении себестоимости заготовленных материалов, следует иметь в виду прямое или косвенное отнесение (включение) транспортно-заготовительных расходов в затраты, связанные с конкретным видом заготовленных материалов.

Так, при заготовлении одного вида материалов, транспортно-заготовительные расходы прямо связаны с данным видом материала, и поэтому они включаются в их себестоимость простым суммированием к стоимости этих материалов. Так, если исходить по нашему примеру, что

заготовлен один вид материала, - сталь 120 тон по цене 200 ман, в сумме 24000 манат, а произведено транспортно-заготовительных расходов на ту же сумму 10000 манат. В таком случае себестоимость заготовленной 120 тон стали составит  $24000 \text{ ман} + 10000 \text{ ман} = 34000 \text{ манат}$ , а себестоимость одной тонны стали составит:  $34000 \text{ манат} : 120 \text{ тон} = 283,3 \text{ манат}$

Если в процессе заготовления, доставлены два, или несколько видов материалов, в таком случае транспортно-заготовительные расходы будут косвенными по отношению к заготовленным материалам.

Исходя из этого возникает необходимость распределения транспортно-заготовительных расходов между заготовленными материалами (сталью и чугуном) с целью определения доли этих расходов, падающих на каждый отдельный вид заготовительных материалов.

Таким образом, после определения доли транспортно-заготовительных расходов на каждый отдельный вид материалов исчисляется их себестоимость. При этом, распределение этих расходов осуществляется или пропорционально количеству заготовленных материалов или их стоимости. Применение того, или другого варианта за базу распределения, зависит от того, насколько тот или иной вариант более объективно обеспечивает правильность распределения этих расходов между заготовленными материалами.

Так, допустим, что в соответствии с вышеуказанным примером, заготовлены были два вида материалов: сталь 120 тон по цене 200 манат на сумму 24000 манат, чугун – 60 тон по цене 100 манат общей суммой 6000 манат. Сумма всех заготовленных материалов  $24000 \text{ манат} + 6000 \text{ манат} = 30000 \text{ манат}$ . Распределение транспортно заготовительных расходов в сумме 10000 манат между заготовленными материалами целесообразно проводить пропорционально количеству заготовленных материалов вследствие того, что удельные веса стали и чугуна близки друг другу. Распределение же этих расходов пропорционально сумме заготовленных

материалов будет подвергнуто необоснованному влиянию стоимостного фактора этих материалов, поскольку стоимость одной тонны стали дороже стоимости чугуна в 2 раза (200 манат:100 манат).

Исходя из следующего расчета распределения транспортно-заготовительных расходов между заготовленными материалами (стали и чугуна) пропорционально их весу определяем, что на долю заготовленной стали приходится:

$$\begin{array}{l} 10000 \text{ манат} - 180 \text{ тон} \\ x - 120 \text{ тон} \end{array} \quad x = \frac{10000 \text{ ман} \cdot 120 \text{ т}}{180 \text{ т}} = 6667 \text{ манат}$$

На долю стали падает 6667 манат транспортно-заготовительных расходов, а ее себестоимость составит 24000 манат + 6667 ман=30667 ман.

Себестоимость одной тонны стали составит:

$$30667 \text{ ман} : 120 \text{ т} = 255,5 \text{ ман.}$$

Транспортно-заготовительные расходы, падающие на долю чугуна составят:

$$\begin{array}{l} 10000 \text{ манат} - 180 \text{ тон} \\ x - 60 \text{ тон} \end{array} \quad x = \frac{10000 \cdot 60}{180} = 3333 \text{ манат}$$

Себестоимость заготовленного чугуна составит:

$$6000 \text{ ман} + 3333 \text{ ман} = 9333 \text{ манат.}$$

Себестоимость одной тонны чугуна составит:

$$9333 \text{ ман} : 60 \text{ тон} = 155,5 \text{ манат}$$

Себестоимость отдельных видов заготовленных материалов можно рассчитать также на основе распределения транспортно-заготовительных расходов, падающих на отдельные виды материалов пропорционально покупной стоимости заготовленных материалов.

Для этой цели необходимо определить процентное отношение общей суммы транспортно-заготовительных расходов 10000 ман. ко всей сумме заготовленных материалов по их покупной цене на сумму 30000 манат, в том числе стали 24000 ман, а чугуна 6000 манат.

Исходя из этого рассчитаем процентное отношение транспортно-заготовительных расходов к стоимости заготовленных материалов, который составит:

$$\frac{10000\text{ман} \cdot 100\%}{30000\text{ман}} = 33,3\%$$

В соответствии с этим процентом отнесения транспортных расходов к стоимости материалов, определим долю транспортно-заготовительных расходов, падающих на каждый отдельный вид материалов. Таким образом, сумма транспортных расходов, падающих на сталь составит:

$$\frac{24000\text{ман} \cdot 33,3\%}{100\%} = 8000\text{манат}$$

Доля, падающая на чугун составит:

$$\frac{6000\text{ман} \cdot 33,3\%}{100\%} = 2000\text{манат}$$

Таким образом, себестоимость заготовленных материалов составит:

Стали: 24000 ман + 8000 ман = 32000 манат

Чугуна: 6000 ман + 2000 ман = 8000 манат

Составим калькуляцию себестоимости заготовленных материалов стали и чугуна в следующей таблице 9.2.

Таблица 9.2.

*Калькуляция себестоимости материалов(ман)*

Затраты на заготовление материалов	Сталь		Чугун	
	На все количество	На одну тонну	На все количество	На одну тонну
Покупная стоимость	24000	200	6000	100
Транспортно-заготовительные расходы	8000	66,6	2000	33,3
Итого фактическая себестоимость	32000	266,6	8000	133,3

Как видно из составленной калькуляции, при распределении транспортных расходов пропорционально стоимости заготовленных материалов по сравнению с распределением пропорционально количеству (весу) несколько искажает себестоимость заготовленных материалов. При этом включенные затраты транспортно-заготовительных расходов в себестоимость заготовленных материалов напрямую пропорционально связаны со стоимостью стали и чугуна  $(6667:3333)=(200:100)=2:1$ , что не соответствует удельному весу заготовленных материалов стали и чугуна, которые близки друг другу и поэтому достоверно распределение этих расходов пропорционально весу. При распределении по этому принципу мы получаем равную сумму, включаемую в себестоимость одной тонны заготовленных материалов  $55,5$  манат при себестоимости стали  $200$  манат  $+55,5$  манат  $=255,5$  манат и чугуна  $100$  манат  $+55,5$  манат  $=155,5$  манат. Влияние стоимостного фактора при распределении пропорционально стоимости заготовленных материалов относительно распределению пропорционально весу на одну тонну стали больше на  $66,6$  манат  $-55,5$  манат  $=11,1$  манат, а на одну тонну чугуна меньше на  $33,3$  манат  $-55,5$  манат  $=-22,2$  манат. Это еще раз обуславливает необходимость правильного выбора базы при распределении транспортно-заготовительных расходов с целью правильного исчисления себестоимости заготовленных материалов.

Нижепредставленные хозяйственные операции учета процесса снабжения будут соответственно отражены бухгалтерской проводкой на счете 10 «Материальные запасы» 201 следующим образом:

Хозяйственные операции за отчетный период:

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, манат
1	Акцептован счет поставщика за материалы по договорной цене	30000
2	Оплачен с расчетного счета счет поставщика	30 000
3	Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов	8 000
4	Оплачен счет транспортной организации с расчетного счета	8 000
5	Начислена зарплата рабочим за погрузку и разгрузку материалов	2 000
6	Отпущены материалы по учетным ценам:	20 000
А	на изготовление продукции	18 000
Б	общехозяйственные нужды	2 000
7	Списываются транспортно-заготовительные расходы (согласно расчетам):	5 010
а	на производство	4 509
б	Общехозяйственные расходы	501

1. Д-т сч. 10 «Материальные запасы» 201-30000 ман

К-т сч. 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 - 30000 ман

2. Д-т сч. 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»» 531 - 30000 ман

К-т сч. 51 «Расчетные счета в банке» 223 - 30000 ман

3. Д-т сч. 10 «Материальные запасы» 201 - 8000 ман

К-т сч. 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»» 531 - 8000 ман

4. Д-т сч. 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам»» 531 - 8000 ман

К-т сч. 51 «Расчетные счета в банке» 223 - 8000 ман



5.Д-т сч. 10 «Материальные запасы» 201 - 2000 ман

К-т сч. 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» - 2000 ман

6. Отпущено на нужды производства сталь

а) на основное производство 90 т х 200 ман = 18000

б) на общехозяйственные нужды 10 т х 200 ман=2000 ман

20000 манат

Данная операция отразится бухгалтерской проводкой

Д-т сч.20 «Производственные затраты» 202 18000 ман

Д-т сч. 721 «Административные расходы» 2000 ман

20000 ман

К-т сч.10 «Материальные запасы» 201 20000

ман

При учете заготовленных материальных ценностей на счете 10 «Материальные запасы» 201 по покупной стоимости с обособленным учетом транспортно-заготовительных расходов отдельной позицией на счете «Материальные запасы», расход материалов в течение отчетного периода отражается по покупной цене. В конце отчетного периода по обобщении транспортно-заготовительных расходов и определении их фактически произведенной суммы, в течение данного отчетного периода, списывается его доля, падающая на израсходованные материалы, отраженные на счетах учитывающих производственные затраты бухгалтерской проводкой:

7. Списываются транспортно-заготовительные расходы, падающие на израсходованные материалы (согласно расчетам на следующей странице)

Д-т сч.20 «Производственные затраты» 202 4509 ман

Д-т сч. 721 «Административные расходы» 501 ман

5010 ман

ман

Распределение транспортно-заготовительных расходов, при этом, осуществляется пропорционально количеству или сумме израсходованных материалов. При осуществлении расчета пропорционально количеству израсходованных материалов, по данным начальных остатков и поступлений материалов по количеству и суммы транспортно-заготовительных расходов, определяют среднюю долю транспортных расходов, падающих на единицу измерения заготовленного материала. Умножив данную сумму на количество израсходованных материалов по объектам их затрат, получают долю транспортно-заготовительных расходов, относимых на долю израсходованных материалов по соответствующим производственным счетам.

Допустим, по нашему примеру израсходована сталь на основное производство 90 тонн и на вспомогательное производство 10 тонн. По данным аналитического счета «Сталь» имеем остаток на начало 50 тонн поступление 120 т., всего за отчетный период 170 т; транспортно-заготовительных расходов на начало 1600 манат, на поступившие материалы 6667 ман, в общей сумме 8267 манат. Определим в среднем долю транспортно заготовительных расходов, падающих на одну тонну заготовленной стали.

$$\frac{1600_{\text{м}} + 6667_{\text{м}}}{50_{\text{т}} + 120_{\text{т}}} = \frac{8267_{\text{м}}}{170_{\text{т}}} = 50,1_{\text{ман}}$$

Согласно хозяйственной операции №6 израсходовано материалов 90 т стали на основное производство и 10 т на Общехозяйственные расходы. Определим долю транспортных расходов подлежащих отнесению на основное и Общехозяйственные расходы. Исходя из вышеизложенного по седьмой хозяйственной операции на основное производство будет списано  $90_{\text{тон}} \cdot 50,1_{\text{ман}} = 4509_{\text{ман}}$ , а на Общехозяйственные расходы  $10_{\text{тон}} \cdot 50,1_{\text{ман}} = 501_{\text{ман}}$ , что отразится бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 20 «Производственные затраты» 202

4509 ман

Д-т сч. 721 «Административные расходы» 501 ман

5010 ман

К-т сч. 10 «Материальные запасы» 201

5010

ман

Отразим данные вышеуказанных совершенных хозяйственных операции на счете 10 «Материальные запасы» 201 в развернутом виде с отдельными позициями покупной стоимости и транспортных расходов, с подразделением на аналитические счета сталь и чугун в соответствии с корреспонденцией счетов

Отразим рассмотренные хозяйственные операции на счетах:

Д-т

## Синтетический счет 10 Материалы 201

К-т

№ операций	Покупная стоимость	Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость	№ операций	Покупная стоимость	Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость
С)	13000	2000	15000	6	20000		
1	30000			7		5010	
3		8000					
5		2000					
Оборот	30000	10000	40000		20000	5010	25010
С)	23000	6990	29990				

## Аналитические счета

Д-т Приход

Сталь

Расход

К-т

№ операций	Покупная стоимость			Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость	№ операций	Покупная стоимость			Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость
	Количество	Цена	Сумма				Количество	Цена	Сумма		
С)	50 т	200 м	10000	1600	11600	6	100	200	20000		
1	120 т	200 м	24000	6667	30667	7				5010	
						0			20000	5010	25010
С)	70 т		14000	3257	17257						

Д-т Приход

Чугун

Расход

К-т

№ операций	Покупная стоимость			Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость	№ операций	Покупная стоимость			Транспортно-заготовительные расходы	Фактическая себестоимость
	Количество	Цена	Сумма				Количество	Цена	сумма		
С)	30 т	100	3000	400	3400						
1	60 т	100	6000	3333	9333 м						
С)	90 т		9000	3733	12733						

Сч. «Расчетные счета в банке»			
Д-т			К-т
С	80 000	2)	30 000
		4)	8 000
С	42 000	О	38 000

Сч. «Краткосрочные кредиторские задолженности поставщикам и подрядчикам»			
Д-т			К-т
2)	30 000	С)	6 000
4)	8 000	1)	30 000
0	38 000	3)	8 000
		0	38 000
		С	6 000

Сч. «Производственные затраты»		
Д-т		К-т
С)	5000	
6а)	18000	
7а)	4509	
О)	22509	
С	27509	

Сч. «Административные расходы»		
Д-т		К-т
С)	2000	
6б)	2000	
7б)	501	
О)	2501	
С)	4501	

Сч. «Обязательства персоналу по оплате труда»		
Д-т		К-т
		5) 2000
		О) 2000

Таким образом, себестоимость отпущенной на производственные нужды стали составит  $100 \text{ т} \times 200 \text{ ман} = 20000 \text{ ман}$ . покупная стоимость + 5010 транспортно-заготовительные расходы = 25010 манат

В том числе, отпущенных на нужды:

основного производства  $90 \text{ т} \times 200 \text{ м} = 18000 \text{ м} + 4509 \text{ м} = 22509 \text{ ман}$

Общехозяйственные расходы  $10 \text{ т} \times 100 \text{ м} = 2000 \text{ м} + 501 \text{ м} = 2501 \text{ м}$ .

### **10.3. Учет процесса производства**

#### **10.3.а. Задача учета процесса производства**

Процесс производства является главным хозяйственным процессом, в организациях занимающихся производством, ради которого создается данное предприятие с целью производства готовой продукции необходимой для потребления в обществе. Данный процесс представляет собой совокупность технологических операций по изготовлению продукции. Он осуществляется совершением определенного технологического режима, где человеческий труд воздействуя посредством средств труда на предметы труда изготавливает необходимую для общества готовую продукцию. Следовательно, в данном технологическом процессе расходуются на производство предметы труда, т.е. сырье, материалы топливо и др., используются средства труда, которые переносят на вновь изготовленную продукцию часть своей стоимости, используется труд, относимый в затраты в качестве заработной платы и др.

Результатом произведенных расходов является выпущенная из производства готовая продукция.

Одновременно с расходами, производимыми на технологический процесс производства продукции, на предприятии осуществляются расходы, связанные с организацией данного производства и его управлением. Эти расходы связаны с организацией производства и управлением отдельных

цехов, которые называются общепроизводственными и организацией и управлением всего предприятия, называемые общехозяйственными.

Совокупность затрат на производство продукции может быть определена посредством выражения их в стоимостной оценке. Такой стоимостной оценкой произведенной продукции является ее производственная себестоимость, выражающая совокупность затрат на производство продукции в денежной оценке.

Себестоимость продукции, является одним из главных экономических показателей, деятельности предприятия в условиях рыночной экономики, характеризующих эффективность производства. Снижение себестоимости продукции за счет экономного расходования ресурсов, связанных с производством продукции, приводит к увеличению выпуска продукции, соответственно увеличению получаемой прибыли от ее реализации, а, следовательно, к улучшению финансового состояния предприятия. Себестоимость складывается из суммы расходов на производство продукции, состоящих из стоимости израсходованных на производствоматериалов, суммы начисленной амортизации машин и оборудования, посредством которых производится продукция, заработной платы рабочих и суммы расходов на обслуживание производства и управление. Путем их обобщения определяют общую величину затрат, составляющие себестоимость всей выпущенной продукции и ее отдельных видов.

Необходимость исчисления данного показателя, связано с оценкой выполнения производственного задания по себестоимости выпускаемой продукции, его динамики; определения рентабельности отдельных видов производимой продукции; выявления резервов по снижению себестоимости продукции; установления цены на продукцию и т.д.

Исходя из этого определяются задачи бухгалтерского учета процесса производства, которые сводятся во первых, к определению фактического объема производства продукции. С этой целью учитывается количество

произведенных отдельных видов продукции, и на этой основе определяется объем всей произведенной продукции. При этом, объем производства конкретного вида продукции учитывается в натуральном и стоимостном измерении, а общий объем произведенной продукции обобщается в стоимостном выражении.

Во-вторых, необходимо исчисление фактической себестоимости производимой продукции. Для этой цели, осуществляется учет затрат по отдельным элементам затрат, которые группируясь, формируются в дальнейшем в статьи калькуляции, как отдельные составные показатели себестоимости.

Исходя из той важности показателя себестоимости продукции, необходимо правильно ее исчислить (калькулировать). Для получения достоверных показателей калькулирования себестоимости продукции, что является важной задачей учета процесса производства, необходимо правильно учитывать затраты на производство продукции являющейся базой исчисления себестоимости. Для этой цели необходимо, правильно организовать учет затрат на производство, в соответствии с технологией и организацией производства.

### **10.3.б. Организация учета затрат на производство**

Организация учета затрат на производство осуществляется в соответствии с организацией производства и его технологией. Предприятия состоят из основных и вспомогательных цехов. Цеха основного производства, заняты производством основной продукции, ради которой создана данная организация. Вспомогательное производство призвано обслуживать цеха основного производства, с целью обеспечения ее нормальной деятельности. Они производят продукцию, используемые цехами основного производства (пар, сжатый воздух и др., инструменты,



приспособления, и др.), осуществляют ремонт машин, оборудования основных цехов и т.д.

Исходя из этого организуется отдельно учет затрат на производство основных цехов и отдельно вспомогательных.

В процессе производства объектами учета являются в целом производство, как основное, так и вспомогательное, управление деятельностью организации, соответственно места возникновения затрат, а так же отдельные виды выпускаемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Осуществляемые расходы в организациях с целью совершения своей производственно хозяйственной деятельности по производству продукции, состоят из отдельных элементов. Элементами осуществляемых расходов являются однородные виды неделимых затрат на производство и управление им, которые не разлагаются на составные части. Элементами затрат являются сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, электроэнергия, заработная плата, отчисления на социальное страхование, износ (амортизация) основных средств, амортизация нематериальных активов и др. Таким образом, элементы затрат отражают, отдельные их виды, т.е. что и в какой сумме израсходовано в процессе производственно-хозяйственной деятельности организации, независимо от мест их возникновения и направления их использования. Информация об объеме произведенных этих расходов по соответствующим элементам отражается по кредиту счетов на которых они учитываются. Так по кредиту счета 10 «Материальные запасы» 201 отражается сумма израсходованных в целом материальных ценностей, а на их аналитических счетах соответственно расход отдельных видов этих ценностей, счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533 сумма начисленной всей зарплаты в соответствии с затраченным трудом, счета 02 «Земля,строения и оборудывания-Амортизация» 112 сумма начисленного износа (амортизация) основных средств и т.д. Амортизация, определяющая размер износа, есть сумма погашения перенесенной стоимости

амортизируемого в установленном порядке имущества, используемого в процессе производства продукции, выполнении работ и оказании услуг.

Учет производственных расходов по элементам показывает, какие произведены расходы и в какой сумме и не отражает направление использования этих затрат по назначению, местам их возникновения, т.е. на производство отдельных видов продукции, организацию производства и управления отдельными цехами и предприятия в целом, и даже не выделяются расходы на выпущенную продукцию и незавершенное производство.

Между тем, есть определенная необходимость в систематизации произведенных расходов по их назначению, т.е. направлении их на определенные цели, виды затрат, куда именно произведены эти расходы, - на производство продукции, выполняемые работы, оказываемые услуги, управление деятельностью организации и др. С этой целью элементы затрат систематизируют и формируют в статьи калькуляции, показывающие назначение затрат, что создает возможность определять затраты по отдельным видам выпускаемой продукции и соответственно исчислять их фактическую производственную себестоимость.

Статьи затрат систематизированы по назначению этих затрат на основные и накладные. Основные, связанные с технологическим процессом производства продукции, это сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические цели, заработная плата основная и дополнительная производственных рабочих, отчисления на социальное страхование и др. Накладные расходы связаны с организацией производства и управлением, - это общепроизводственные и общехозяйственные расходы, сводимся в соответствии с Национальными Стандартами Бухгалтерского Учета в Общехозяйственные расходы.

С целью исчисления себестоимости продукции, элементы затрат группируют и учитывают по статьям калькуляции, отраженным в главе 9.3.в, что свойственно управленческому учету. Способы данного учета затрат, их

обобщение и калькулирование себестоимости продукции раскрываются последовательно в данной главе.

Затраты учитываются по местам их возникновения, по видам производств, - основное, вспомогательное, обслуживающие производства и хозяйства, что позволяет контролировать осуществляемые затраты в этих производствах и соответственно правильно исчислять себестоимость их продукции выполняемых работ и оказываемых услуг.

Учет затрат в более детализированном виде по местам их возникновения, каковыми являются производственные цеха, бригады, участки, переделы, отдельные рабочие места и др., обслуживающие службы, административные отделы, склады и др. осуществляется с целью контроля за расходами производимыми по этим объектам учета затрат.

Группировка затрат по соответствующим видам продукции и соответственно организация их аналитического учета по группам изделий, заказам, переделам, осуществляется с целью контроля затрат на их производство и калькулирования себестоимости.

Задача учета затрат в процессе производства заключается в том, чтобы учесть все затраты на производство и на этой основе калькулировать себестоимость выпущенной продукции. Но вместе с тем, необходимо сформировать и представить информацию о затратах на производство конкретных видов продукции и обеспечить контроль за этими затратами и себестоимостью единицы каждого вида выпущенной продукции.

Для этой цели затраты, произведенные на конкретный вид продукции учитываются на аналитических счетах открываемых на каждый вид изделия по счету 20 «Производственные затраты» 202, где учитываются в течение отчетного периода все прямые затраты, связанные с конкретным видом производимой продукции.

Для учета затрат, которые косвенно включаются в себестоимость производимой продукции, открываются отдельно собирательно-

распределительные счета, на которых они учитываются в течение отчетного периода, поскольку по мере их возникновения (осуществления) не могут прямо относиться на себестоимость конкретного вида изделия, потому что они состоят из нескольких элементов (комплексные) и связаны с различными видами выпускаемой продукции. Этими счетами являются

счет 202 «Производственные затраты»

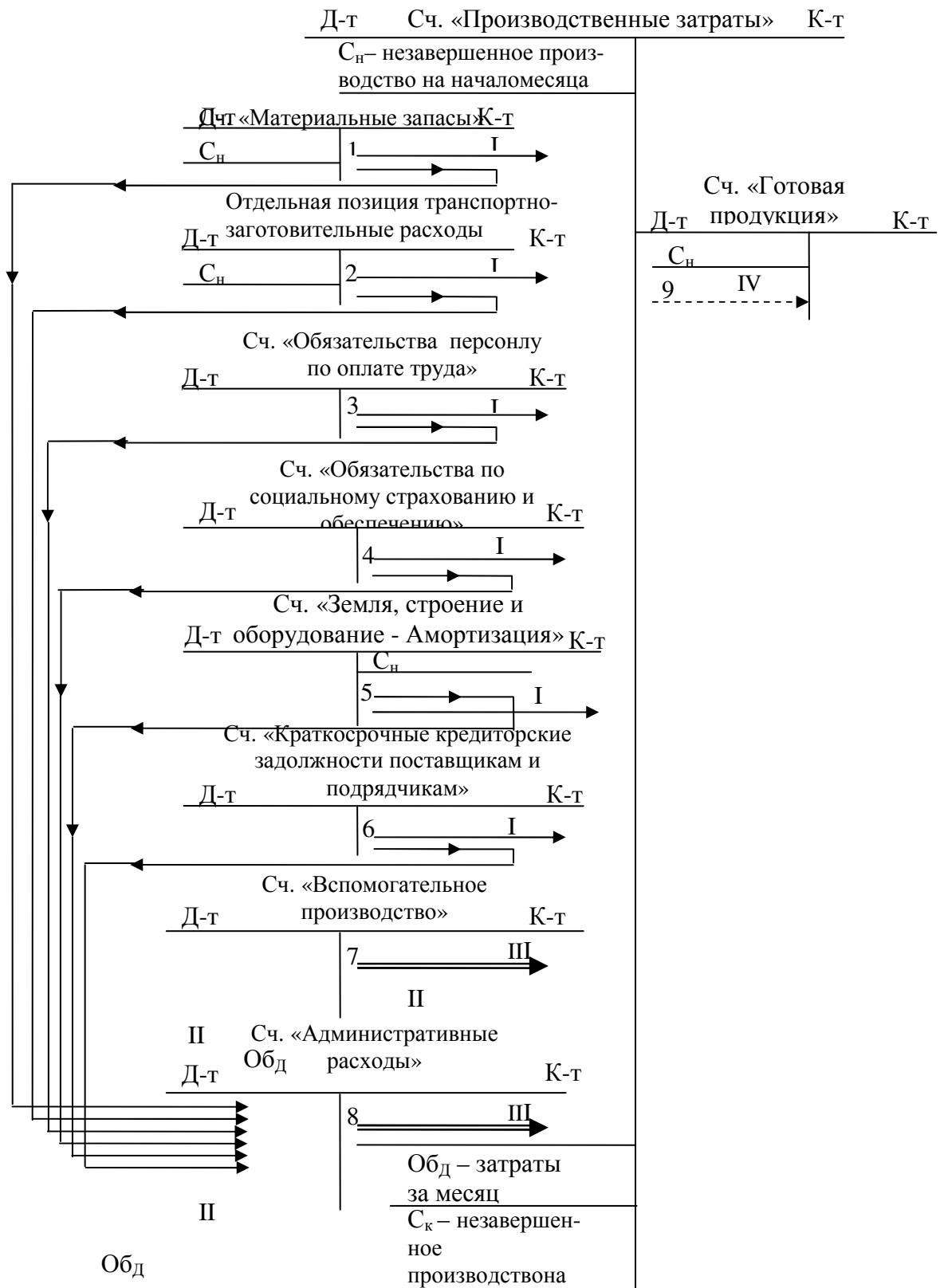
счет 26 «Административные расходы» 721

В настоящее время в соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета в целом, расходы, связанные с организацией производства и управлением считаются как Общехозяйственные расходы и соответственно учитываются на счете 721 «Административные расходы», что соответствует счету 26 «Административные расходы». При этом отдельные элементы общепроизводственных расходов относятся непосредственно в затраты на производство и учитываются по дебету счета 202 «Производственные затраты». Общехозяйственные расходы в соответствии с требованиями НСБУ должны относиться на финансовые результаты организации в дебет счета 801 «Общая прибыль» (убытки).

В корреспонденции с кредитом счета 721 «Административные расходы». Однако в целях определения общезаводской себестоимости произведенной продукции, в соответствии с учетной политикой организации эти расходы относят в конце отчетного периода в затраты производства бухгалтерской проводкой Дт счета 202 «Производственные затраты», Кт счета 721 «Административные расходы» и распределяясь относятся в себестоимость отдельных видов выпускаемых продукции.

Общая схема учета процесса производства представлена в следующей схеме №9.3.

Общая схема учета процесса производства



— многократные записи, отражающие прямые расходы на производство продукции в течении отчетного периода;

— однократные записи, осуществляемые в конце отчетного периода, отражающие включение в затраты отчетного периода косвенных расходов;

= выпуск готовой продукции из производства.

(I-II-III-IV) – этапы учета затрат, их обобщения и калькуляция себестоимости выпущенной продукции.

Учет производимых затрат на производство как и все осуществляемые хозяйственные операции осуществляется непрерывно в хронологическом порядке. Однако, процесс организации и осуществления учета произведенных затрат, их систематизация, обобщение и расчет фактической себестоимости произведенной продукции можно подразделить на соответствующие этапы, которые в основном сводятся к четырем этапам.

### **10.3.в. Учет затрат процесса производства и калькуляция себестоимости произведенной продукции**

Для учета затрат процесса производства применяются синтетические счета 20 «Производственные затраты» 202 и 26 «Административные расходы» 721.

Счет 20 «Производственные затраты» 202 активный, по его дебету записываются затраты произведенные на изготовление готовой продукции. По кредиту счета отражается выпущенная готовая продукция в корреспонденции с дебетом счета 40 «Готовая продукция» 204. Таким образом, произведенные затраты, отраженные по дебету счета 20 «Производственные затраты» 202, уменьшаются превращаясь в готовую продукцию. На основе данных записей по дебету счета 20 «Производственные затраты» 202, показывающей произведенные затраты, исчисляется ее себестоимость. Одновременно, при этом определяется объем

произведенной продукции отраженной по кредиту счета 20 «Производственные затраты» 202 и дебету счета 40 «Готовая продукция» 204..

В разрезе и подчинении данного счета, открываются аналитические счета для учета затрат произведенных на производство конкретных видов выпускаемых изделий. По данным такого аналитического учета, калькулируется себестоимость каждого отдельного вида выпускаемой готовой продукции.

Затраты систематизируются и соответственно учитываются по видам производств, - по основным, вспомогательным и обслуживающим производствам и отдельным хозяйствам, что обеспечивает осуществление контроля за производимыми здесь затратами и калькулирование себестоимости производимых продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг этих производств.

На счете 20 «Производственные затраты» 202 в начале учитываются затраты, связанные с технологическим процессом производства, которые в момент их возникновения могут прямо относиться в себестоимость производимой продукции. Что касается затрат, связанных с организацией производства и их управлением, т.е. накладных расходов, то эти расходы учитываются в начале отдельно от основных затрат, прямо включаемых в себестоимость продукции, с целью обобщения отдельных видов этих расходов, определения их общего объема, и осуществления контроля за ними.

К накладным расходам, связанным с организацией производства и управлением, относятся расходы, связанные с управлением цехов называемые общепроизводственные, и предприятия в целом, - общехозяйственные. Эти расходы учитываются на собирательно-распределительном счете 26 «Административные расходы» 721, который

служит для учета и обобщения этих расходов с последующим отнесением их в конце отчетного периода по соответственному назначению.

В управленческом учете после отнесения этих расходов на дебет счета «Производственные затраты» 202 с отражением по кредиту счета «Административные расходы» 721, распределяются между выпускаемыми изделиями. Этот счет остатков не имеет, а используется как промежуточный для учета и распределения этих расходов за отчетный период. Исходя из этого эти расходы в балансе не отражаются. В финансовом учете, они относятся на финансовый результат деятельности организации бухгалтерской проводкой Дт счета 801 «Общая прибыль» (убыток) Кт счета 721 «Административные расходы».

Таким образом, все затраты, произведенные в течение отчетного периода по производству продукции собираются на счете «Производственные затраты» 202 в разрезе аналитических счетов по видам производимых продукции, на основе которых калькулируется себестоимость этих изделий.

Произведенные отдельные прямые затраты отражаются в течение отчетного периода непосредственно на дебете счета 20 «Производственные затраты» 202 в соответствии с их особенностями.

Так, если материалы в течение отчетного периода отражаются на дебете счета 20 «Производственные затраты» 202 по покупной цене, то в конце отчетного периода относится на дебет счета 20 «Производственные затраты» 202 часть транспортно заготовительных расходов, падающих на долю израсходованных материалов по назначению затрат. Данная сумма определяется расчетным путем, исходя из среднего пропорционального отнесения транспортных расходов к сумме заготовленных материалов. Таким образом, расход материалов отражается по фактической себестоимости.

К примеру, если по дебету счета материалы имеем остаток материалов 2000 манат, а транспортные расходы, связанные с этим остатком 400 манат, поступило материалов на 15000 манат и произведены в связи с этим



транспортные расходов 4700 манат. Средний процент транспортно-заготовительных расходов составит  $(\frac{400_м + 4700_м}{2000_м + 15000_м} \cdot 100\% = 30\%)$ .

В таком случае, если на производство израсходовано 16000 манат материалов, подлежит отнесению на затраты производства  $(16000_м \cdot 30\%):100\% = 4800$  манат транспортных расходов. В том числе на производство изделия А израсходовано материалов на 12000 манат, следовательно на долю этих расходов материалов будет падать  $(12000_м \cdot 30\%):100\% = 3600$  манат транспортно-заготовительных расходов. Соответственно на изделие Б отнесется  $(4000_м \cdot 30\%):100\% = 1200$  манат транспортно-заготовительных расходов. На общепроизводственные расходы будут отнесены транспортно-заготовительные расходы в сумме  $(3000_м \cdot 30\%):100\% = 900$  манат. На общехозяйственные расходы соответственно  $(1000_м \cdot 30\%):100\% = 300$  манат.

Таким образом, произведенные расходы систематизировано по назначениям затрат, отражаются на счетах учитывающих производственные затраты. При этом, те затраты, которые в момент их возникновения (осуществления) могут быть отнесены на соответствующий вид выпускаемой продукции, выполненные работы, оказанные услуги, называемые прямыми расходами, отражаются непосредственно на счет 202 «Основное производство» учитывающий эти затраты и соответственно относятся на отдельные выпускаемые виды изделий, выполняемые работы, оказываемые услуги.

Осуществленные расходы, связанные с организацией производства и управлением, которые не могут быть отнесены в момент их возникновения на соответствующие виды выпускаемых продукции, выполняемые работы, оказываемые услуги прямым путем, они учитываются отдельно на счете 26 «Административные расходы» 721.

В конечном итоге, в конце отчетного периода все затраты относятся на счет 20 «Производственные затраты» 202, поскольку все расходы связаны с производством продукции независимо от их назначения и соответственно осуществления.

Структура счетов учитывающих произведенные расходы по назначению, 20 «Производственные затраты», 26 «Административные расходы» 721 определяется в следующем виде:

Счет 20 «Производственные затраты» - активный и имеет следующую структуру

Счет 26 «Административные расходы» 721 предназначен для учета и обобщения расходов по организации производства и ее управление всего предприятия. На этом счете отражаются такие расходы как амортизация зданий, сооружений заводского назначения; расходы на их ремонт; расходы на их страхование; расходы на освещение, отопление и содержание этих помещений; заработная плата работников заводоуправления; отчисления на их социальное страхование и т.д.

Проследим осуществление учета произведенных расходы на основе совершенных хозяйственных операций.

**Операция 1.** Израсходованы материалы и отражены в учете по покупной стоимости 20000 ман., в том числе (см.глава 9.2.в):

а) на производство готовой продукции:	18000 ман.
в т.ч. на изделие А	14000 ман.
на изделие Б	4000 ман
в) на нужды заводоуправления	2000

Данная операция, отражающая расход материалов показывает элемент затрат материалов на сумму 20000 ман., которую необходимо записать на кредит счета 10 «Материальные запасы» 201 в корреспонденции с дебетом счетов по направлениям затрат следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 20 «Производственные затраты» 202	18000 ман.
---	------------

в т.ч. на изделие А	14000 ман.
на изделие Б	4000 ман.

Д-т счета 26 «Административные расходы» 721 2000 ман

---

Итого: 20000 манат

К-т счета 10 «Материальные запасы» 201 20000

ман.

В конце отчетного периода транспортно-заготовительные расходы, учитываемые отдельной позицией на счете 10 «Материальные запасы» 201, обобщаются, и доля этих расходов, падающая на израсходованные материалы, списывается на счета учитывающие затраты на производство.

**Операция 2.** Списываются транспортно-заготовительные расходы, 5010 манат падающие на израсходованные материалы, определенные указанным расчетным путем составят (см.гл.9.2.в):

на основное производство 4509 манат,

в т.ч. на изделие А	3309 ман.
на изделие Б	1200 ман
на общехозяйственные расходы	510 ман.

---

Итого: 5010 ман.

Данная операция отразится на счетах следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	4509 ман
В том числе на изделие А	3309 ман
Изделие Б	1200 ман
Д-т счета 721 «Административные расходы»	501 ман
К-т счета 201 «Материальные запасы» (транспортно-заготовительные расходы)	5010 ман.

<b>Операция 3.</b> Начислена заработная плата работникам	24000 ман
а) основным производственным рабочим:	22000 ман
в т.ч. по производству изделия А	10000 ман
по производству изделия Б	<u>12000 ман</u>
Всего	22000 ман
в) персоналу заводоуправления	<u>2000 ман</u>
Итого	24000 ман

В соответствии с начисленной суммой заработной платы по соответствующим объектам учета затрат, возникает обязательства организации перед рабочими и служащими соответствующих подразделений организации. Начисленная сумма заработной платы работникам организации как элемент затрат будет отражаться по кредиту пассивного счета 70 «Задолженность персоналу по оплате труда» 533 показывающей возникновение обязательств перед персоналом предприятия по оплате их труда. Одновременно данная сумма подлежит отнесению в затраты соответствующих подразделений, исходя из затрат труда по отдельным объектам учета. Исходя из этого данная операция будет отражена бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	22000 ман
по производству изделия А	10000 ман
по производству изделия Б	<u>12000 ман</u>
Д-т счета 721 «Административные расходы»	<u>2000 ман</u>
	24000 ман
К-т счета 533 «Обязательства персоналу по оплате труда»	24000 ман

**Операция 4.** В соответствии с начисленной заработной платой, произведены отчисления органам социального страхования и обеспечения 7000 манат.

а) по заработной плате производственных рабочих основного производства 6000 манат

в т.ч. по производству изделия А	1000 ман
по производству изделия Б	<u>3000 ман</u>
Всего	4000 ман

в) по заработной плате работников заводоуправления 2000 ман

Итого: 6000 ман

Производственные отчисления отражают возникновение обязательств организации перед органами социального страхования и обеспечения, подлежащие перечислению в эти органы с целью формирования их бюджета, учитываемые на пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» 522. Исходя из этого отчисления, произведенные органам социального страхования, в соответствии с начисленной зарплатой, как элемент затрат будет отражаться по кредиту данного счета в корреспонденции со счетами, показывающими включение начисленной суммы в затраты соответствующих подразделений как объекты учета затрат. В соответствии с этим данная операция будет отражаться бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	4000 ман
в т.ч. по изделию А	1000 ман
по изделию Б	3000 ман
Д-т счета 721 «Административные расходы»	2000 ман
К-т счета 522 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению»	6000 ман.

Перенесенная стоимость основных средств, используемых в процессе производства, так же отражается в бухгалтерском учете, исходя из их специфических особенностей и объектов их использования. Амортизация основных средств, связанных непосредственно с технологическим

процессом, отражается на дебете счета 20 «Производственные затраты» 202, а основных средств заводского назначения, на дебете счета 26 «Административные расходы» 721 в корреспонденции с кредитом счета 02 «Земля, строения и оборудывания-Амортизация» 112, отражающих данный элемент затрат.

<b>Операция 5.</b> Начислена амортизация основных средств	17000 ман
а) по основному производству:	14000 ман
в т.ч. по производству изделия А	2000 ман
по производству изделия Б	12000 ман
в) по заводууправлению	<u>3000 ман</u>
Итого:	17000 ман

Таким образом, данная операция отразится на счетах бухгалтерского учета следующей проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	14000 ман
Д-т счета 721 «Административные расходы»	3000 ман
К-т счета 112 «Земля, строение и оборудование – - Амортизация»	17000 ман

**Операция 6.** Израсходована электроэнергия:

1) на технологические нужды основного производства	4000 ман
в т.ч. а) на производство изделия А	1500 ман
б) на производство изделия Б	2500 ман
3) на нужды заводууправления	<u>1000 ман.</u>
Итого	5000 ман.

Данная операция будет соответственно отражена бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	4000 ман
В т.ч. на изделие А	1500 ман
На изделие Б	2500 ман
Д-т счета 721 «Административные расходы»	1000 ман

К-т счета 531 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 5000 ман

Отражение суммы израсходованной электроэнергии, как элемент затрат, по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531 связано с тем, что моментом возникновения обязательств и соответственно расчетов с поставщиками электроэнергии является момент определения израсходованной электроэнергии по показаниям счетчиков, отражающих расход энергии, что в основном совершается в конце отчетного периода или месяца, в соответствии с чем определяется с одной стороны расход энергии по местам их использования (в соответствии с показаниями отдельных счетчиков) и отнесения их в затраты этих объектов. Соответственно израсходованной электроэнергией определяется задолженность поставщикам за использованную электроэнергию, подобно приобретенным материалам, которые складываются, а затем расходуются. Электроэнергия не складывается, а непосредственно расходуется, стоимость которой соответствует приобретенной и подлежащей оплате. Исходя из этого отражая расход электроэнергии по местам их возникновения как затраты, подлежащие к учету по этим объектам, отражается возникновение обязательств перед поставщиками электроэнергии и записывается данная сумма, как элемент затрат по кредиту счета 60 «Краткосрочные кредиторские задолжности поставщикам и подрядчикам» 531.

Отразим на счетах совершенные хозяйственные операции, показывающие произведенные затраты на производство в соответствии с вышеуказанными бухгалтерскими проводками:





Подытожив, в конце отчетного периода данные этих счетов, будем иметь итог общепроизводственных расходов – 10900 манат, а общехозяйственных расходов – 11300 манат.

Распределение косвенных расходов, связанных с организацией производства и управлением осуществляется по видам выпускаемых изделий пропорционально нормативным ставкам, заработной плате, расходу материалов и сумме прямых расходов.

**Операция 7.** Списываются на основное производство и распределяются пропорционально стоимости израсходованных материалов общехозяйственные расходы в сумме 10501 манат. Данная операция отразится в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»	10501 ман
К-т счета 721 «Административные расходы»	10501 ман.

Распределим общехозяйственные расходы 10501 манат пропорционально стоимости израсходованных материалов. Стоимость израсходованных на производство материалов составляет 18000 манат, которые в составе затрат на изделие А составляют 14000 манат, а изделие Б – 4000 манат. Коэффициент отнесения общехозяйственных расходов 10501 манат к общей сумме затрат на производство материалов, 18000 манат, составит  $10501 \text{ ман} : 18000 \text{ ман} = 0,58$ . Исходя из коэффициента распределения 0,58 на изделие А будет относиться общехозяйственных расходов  $14000 \text{ манат} \times 0,58 = 8400 \text{ манат}$ , а на изделие Б –  $4000 \text{ манат} \times 0,58 = 2101 \text{ манат}$ .

Таким образом, в системе управленческого учета в соответствии с учетной политикой организации в конце отчетного периода, а некоторые предприятия ежемесячно, сводят, т.е. собирают все затраты на счете 20 «Производственные затраты» 202, соответственно, в аналитическом разрезе по каждому виду выпускаемой продукции.

На основе этих обобщенных затрат в управленческом учете калькулируют себестоимость выпущенной продукции. В соответствии с Национальными стандартами бухгалтерского учета расходы, связанные с организацией производства и его управлением (общепроизводственные и общехозяйственные) систематизированы как Общехозяйственные расходы и соответственно учитываются на счете 721 «Административные расходы» которые в финансовом учете не включают в затраты на производство и соответственно не включаются в себестоимость отдельных видов готовой продукции вышеуказанным способом. Определен новый подход к экономическому содержанию этих расходов. В соответствии с этим затраты, учтенные на дебете счета 721 «Административные расходы» в конце отчетного периода относятся на финансовый результат деятельности организации. При этом, данная операция оформляется бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 801 «Общая прибыль» (убыток)

К-т счета 721 «Административные расходы»

Как видим, система учета расходов по организации производства и управлению в финансовом учете упрощена как и другие объекты бухгалтерского учета в соответствии с принятыми Национальными стандартами бухгалтерского учета, базируемые на МСФО.

Затраты, собранные на счете 20 «Производственные затраты» 202, вместе с начальным остатком по счету, как незавершенное производство на начало периода, связаны с выпущенной готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода. Для калькулирования себестоимости выпущенной готовой продукции необходимо из данной суммы исключить затраты падающие на незавершенное производство на конец периода, чтобы получить затраты, связанные с выпущенной готовой продукцией.

Для определения затрат, падающих на незавершенное производство, в конце отчетного периода проводят их инвентаризацию. При этом подсчитывают количество заделов незавершенного производства по каждой стадии технологической обработки деталей. Далее, на основе норм затрат на каждый задел (полуфабрикат), материальных, трудовых и др. расходов, определяют нормативную себестоимость каждого задела. Путем суммирования затрат произведенных на эти заделы (полуфабрикаты) определяют затраты в целом осевшие в незавершенном производстве. Исходя из этих данных определяют затраты, связанные с готовой продукцией. Допустим, произведенной инвентаризацией затраты незавершенного производства составили по изделию А – 2200 манат, а по изделию Б – 1800 манат.

Бухгалтерским способом затраты, связанные с готовой продукцией определяется следующей формулой  $C_n + Z - C_k$

Где  $C_n$  – остаток незавершенного производства на начало периода;

$Z$  – затраты на производство за данный период,

$C_k$  – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Таким образом, затраты на производство готовой продукции А при условии  $C_n = 4000$  манат,  $Z = 40200$ ,  $C_k = 2200$  составят

$$4000 \text{ ман} + 40200 \text{ ман} - 2200 \text{ ман} = 42000 \text{ манат}$$

Себестоимость единицы изделия А при условии их выпуска 700 штук составит  $42000 \text{ манат} : 700 \text{ шт} = 60 \text{ манат}$ .

Исходя из данного расчета затраты на производство готовой продукции изделия Б при условии  $C_n = 1000$  манат,  $Z = 36800$  манат,  $C_k = 1800$  манат составят

$$1000 \text{ ман} + 36800 \text{ ман} - 1800 \text{ ман} = 36000 \text{ манат}$$

При условии выпуска этих изделий 900 штук, себестоимость единицы изделия Б составит  $36000 \text{ манат} : 900 \text{ шт} = 40 \text{ манат}$ .

Таким образом, фактическая производственная себестоимость изделия А равна 60 манат, а изделия Б – 40 манат

### **10.3.г. Учет выпуска готовой продукции из производства**

Готовой считается продукция, прошедшая все технологические процессы обработки и отвечающая всем параметрам Государственного стандарта (ГОСТА). Готовая продукция проверяется работниками отдела технического контроля с точки зрения соответствия ГОСТ-у, соответственно определяется его сортность и проставляется штамп «принято» (ОТК).

Выпущенная из производства и принятая отделом технического контроля (О.Т.К.) готовая продукция сдается на склад готовой продукции. В соответствии с этим она отражается в бухгалтерском учете по мере сдачи ее на склад.

Учет выпущенной из производства готовой продукции осуществляется на счете 40 «Готовая продукция» 204. На данном счете ведется синтетический учет готовой продукции по фактической себестоимости. Аналитический учет ведется в разрезе данного счета по отдельным видам выпускаемой продукции по учетным ценам, в основу которого берется плановая или нормативная себестоимость, договорная цена и др.

Учет движения готовой продукции в течение отчетного периода осуществляется по учетным ценам поскольку ее фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода. Допустим за базу учетной цены учитываемой продукции берется плановая себестоимость, которая в соответствии нашему примеру по изделию А составляет 62 манат, а по изделию Б 39 манат. В таком случае себестоимость всей выпущенной 700 штук продукции изделия А составит  $700 \text{ шт} \times 62 \text{ ман} = 43400 \text{ манат}$ , а 900 штук изделия Б, -  $900 \text{ шт} \times 39 \text{ ман} = 35100 \text{ манат}$ .

Таким образом по следующей операции отражается выпущенная продукция, сданная на склад.

**Операция 9.** Выпущена из производства готовая продукция и сдана на склад по плановой себестоимости:

Изделие А	700 шт x 62 ман	43400 ман
Изделие Б	900 шт x 39 ман	<u>35100 ман</u>
	Всего:	78500 ман

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 40 «Готовая продукция» 204		78500 ман
В т.ч.	изделие А	43400 ман
	изделие Б	35100 ман
К-т счета 20 «Производственные затраты» 202		78500 ман
В т.ч.	изделие А	43400 ман
	Изделие Б	35100 ман

В конце отчетного периода после определения фактической себестоимости выпущенной продукции, на базе учтенных и обобщенных затрат на производство, сопоставляется данная плановая себестоимость выпущенных из производства и оприходованных на склад готовых изделий с их фактической себестоимостью. В результате данного сопоставления определяется отклонение фактической себестоимости этих изделий от плановой, т.е. выявляется достигнутая экономия или допущенный перерасход.

По нашему примеру эти показатели составят

Готовая продукция	Плановая себестоимость	Фактическая себестоимость	Отклонения экономия (-) перерасход (+)
Изделия А	43400	42000	-1400
Изделия Б	35100	36000	+900
Всего	78500	78000	-500

Таким образом, выявленное отклонение по изделию А составляет экономия 14000 манат, по изделию Б перерасход 900 манат, а всего выпуска экономия 500 манат.

Для доведения учтенной плановой себестоимости выпущенных из производства изделий до фактической себестоимости, в конце отчетного периода данное отклонение отражается в учете той же бухгалтерской проводкой, по которой оприходована готовая продукция по плановой себестоимости. При этом, достигнутая экономия записывается отрицательным (со знаком минус (-) или красными чернилами) допущенный перерасход положительным числом (со знаком плюс (+) или обычными чернилами).

По нашему примеру достигнутая экономия по изделию А в сумме 1400 манат отразится отрицательным числом, а допущенный перерасход по изделию Б в сумме 900 манат положительным числом. Достигнутая общая экономия всего выпуска в сумме 500 манат, так же отразится в учете отрицательным числом. Отразим в учете отклонения фактической себестоимости от плановой себестоимости (учетной цены) и таким образом доведем учтенную плановую себестоимость выпущенной продукции до фактической по следующей операции.

**Операция 10.** Отражается в конце отчетного периода отклонение фактической себестоимости выпущенных изделий от плановой:

по изделию А	экономия	-1400 ман
по изделию Б	перерасход	+900 ман
Всего выпуска	экономия	500 ман

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 40 «Готовая продукция» 204		- 500 ман
в т.ч.	по изделию А	экономия
	по изделию Б	перерасход
		+ 900 ман



отчетного периода доводится до фактической себестоимости, и таким образом, в учете, балансе и отчетности отражается по фактической производственной себестоимости.

## **10.4. УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ**

### **10.4.а. Задачи учета процесса реализации**

Процесс реализации является завершающим процессом осуществляемых хозяйственных процессов в деятельности предприятия. В данном процессе реализуется произведенная готовая продукция и возмещается ее стоимостное выражение. Таким образом, завершается кругооборот средств участвующих в хозяйственной деятельности организации. Следовательно, процесс реализации является завершающим этапом цикла кругооборота средств хозяйственной деятельности организации. От успешного и скорого завершения данного этапа кругооборота средств хозяйственной деятельности зависит ускорение оборачиваемости средств, что является одним из важных факторов повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности организации и ее финансовой состоятельности.

Организация учета процесса реализации сводится к отражению в учёте, с одной стороны выбытия реализованной готовой продукции, а с другой поступления денежных средств, полученных от покупателей продукции в качестве их стоимостного возмещения.

Стоимостное выражение реализованной продукции определяется исходя из количества реализованной продукции и продажной цены. В условиях рыночной экономики нет стабильных цен и они определяются на конкретную продукцию на основе договорных отношений поставщика и покупателя в соответствии со спросом и предложением на рынке. Таким образом, объем реализации определяется исходя из количества реализованной продукции и продажной цены.

Отразив в учете выбытие реализованной продукции, полученные денежные средства от покупателей, а также расходы, связанные с их



реализацией, необходимо определить покрытие затрат произведенных на производство и реализацию данной продукции полученными средствами за отчетный период. Таким образом, организация учета процесса реализации, должна обеспечить выявление финансовых результатов как разница полученных от реализации доходов и расходов по производству и реализации продукции выражаемое в получении прибыли или убытка за данный отчетный период.

В процессе реализации осуществляются определенные расходы, связанные с реализацией. К этим расходам относятся плата за рекламу продукции, расходы на упаковку изделий, в качестве затрат материалов, оплаты труда рабочих занятых упаковкой, оплата транспортных тарифов за перевозку, погрузочно-разгрузочные расходы и др., которые называются коммерческими расходами.

#### **10.4.б. Оценка готовой продукции**

Готовая продукция, как и все средства должна оцениваться в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. Однако, данная фактическая себестоимость готовой продукции определяется в конце отчетного периода, в результате обобщения затрат на производство на основе которого исчисляется себестоимость отдельных видов изделий.

Между тем, ежедневно из производства выпускается определенное количество продукции, которые необходимо учитывать. Исходя из этого, в текущем бухгалтерском учете готовая продукция учитывается по учетным ценам до момента определения ее фактической себестоимости. За базу данной учетной цены могут быть приняты продажная, договорная или средне договорная цена, плановая или нормативная себестоимость продукции.

Продажная, договорная цена в условиях рыночной экономики не стабильна и поэтому ее применение затрудняет ведение учета, а порою даже искажает ее данные. Поэтому ее применение ограничено. Относительно

приемлемой является среднедоговорная цена, поскольку она сглаживает параметры отклонения цен.

Наиболее приемлемой является принятие за базу учетной цены нормативной или плановой себестоимости готовой продукции. Это связано с тем, что составные элементы затрат нормативной, плановой и фактической себестоимости идентичны. Отличие их заключается в отклонении фактических затрат от расчетных, принятых в основу нормативной или плановой себестоимости. Это создает благоприятные условия контроля фактических затрат с целью недопущения перерасхода и анализа причин отклонения с целью использования положительных факторов и искоренения отрицательных.

Независимо от того, какой из вышеуказанных оценок принят за базу учетной цены, в конце отчетного периода после определения фактической себестоимости готовой продукции, данная ее учетная цена доводится до фактической себестоимости на всех стадиях ее нахождения (на складе, отгруженном состоянии покупателю и при реализации) и уже в учете, балансе и отчетности отражается по данной фактической себестоимости.

#### **10.4.в. Учет отгруженной покупателям продукции**

Произведенная готовая продукция подлежит реализации. Для этой цели данная продукция упаковывается и в соответствии с заключенными договорами отгружается покупателям, или отпускается их представителю.

Порядок учета отпущенной или отгруженной продукции покупателям зависит от определения момента перехода собственности на данную продукцию от поставщика к покупателю, которая обуславливается условиями договора, заключенного между ними. Исполнение обязанности передачи готовой продукции покупателю и соответственно переход права собственности может выражаться различными способами:

Исходя из принципа учета средств в бухгалтерском учете, данная отгруженная продукция так же как все средства должна учитываться по фактической себестоимости. Однако, как известно, данная фактическая себестоимость определяется в конце месяца или отчетного периода. Поэтому отгруженная продукция, так же как и готовая продукция, учитывается по учетным ценам и только в конце отчетного периода, доводится до фактической себестоимости.

Покупателям продукция может отгружаться как из остатков готовой продукции на складах с прошлого периода, так и произведенной в текущем периоде. Фактическая себестоимость этих продукций, выпущенных в разные отчетные периоды может различаться друг от друга. Вследствие этого возникает необходимость приведения их себестоимости к среднему показателю. Для этой цели пользуются средним процентом отклонений фактической себестоимости от учетной цены. Данный средний процент отклонений определяется по дебету счета 40 «Готовая продукция» 204, поскольку здесь отражаются остаток готовой продукции с прошлого периода по учетным ценам и отклонения фактической себестоимости от учетной цены, показывающей фактическую себестоимость остатка готовой продукции на начало отчетного периода, а также поступившая продукция из производства, отраженная по тем же показателям.

Исходя из этих показателей исчисляют средний процент отклонения фактической себестоимости от учетной цены (плановой себестоимости). Посредством данного среднего процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены готовой продукции, определяется сумма отклонений, падающая на отгруженную продукцию. Данная сумма отклонений отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 45 «Товары отгруженные»

К-т счета 40 «Готовая продукция» 204.

При этом, если достигнута экономия, запись осуществляется отрицательным (красными чернилами), если допущен перерасход положительным числом.

Таким образом, учетная цена отгруженной готовой продукции покупателям отраженная по дебету счета 45 «Товары отгруженные» доводится до фактической себестоимости.

Базируясь на показатели выпущенной продукции отраженные по теме «Учет процесса производства» продолжим операции по процессу реализации, произведем расчет фактической себестоимости отгруженной продукции и соответственно бухгалтерские записи, отражающие ее движение по счету 45 «Товары отгруженные».

**Операция 1.** Отгружена покупателям готовая продукция

Изделие А - 600 шт. по плановой себестоимости 62 ман, - 37200 ман  
Данная операция отразится на счетах бухгалтерского учета на сумму 37200 манат бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 45 «Товары отгруженные»	37200 ман
К-т счета 40 «Готовая продукция» 204	37200 ман

Для доведения учетной цены отгруженной покупателям продукции изделия А до фактической себестоимости, определим по дебету счета 40 «Готовая продукция» 204 (аналитическому счету изделие А) средний процент отклонений фактической себестоимости от учетной цены (плановой себестоимости).

По дебету данного счета отражен остаток изделия А на начало отчетного периода по учетным ценам в сумме 3000 манат, отклонение фактической себестоимости от учетной цены (плановой себестоимости), экономия в сумме 400 манат, а так же поступление данного изделия из производства на сумму 43400 манат по учетной цене и отклонение в сторону экономии на сумму 1400 манат. На основе этих данных определим средний процент отклонений фактической себестоимости от учетной цены:

$$\frac{400\text{ман} + 1400\text{ман}}{3000\text{ман} + 43400\text{ман}} \cdot 100\% = \frac{1800\text{ман}}{46400\text{ман}} \cdot 100\% = 4\%$$

На основе этого среднего процента отклонений определяется сумма отклонений фактической стоимости отгруженной продукции от плановой (учетной цены), которая по нашему примеру составит

$$\frac{37200 \text{ ман} \times 4\%}{100\%} = 1488 \text{ манат}$$

**Операция 2.** В конце отчетного периода определяется и отражается в учете отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от плановой (учетной цены) – экономия в сумме 1488 манат.

Данная операция отразится в учете отрицательным числом бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 45 «Товары отгруженные»	- 1488 ман
К-т счета 40 «Готовая продукция» 204	- 1488 ман

В результате отражения отклонений фактической себестоимости отгруженной покупателям готовой продукции от ее плановой себестоимости (учетной цены), в сумме 1488 ман, учетная цена ее, отраженная по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в сумме 37200 манат доведется до фактической себестоимости и составит 37200 ман - 1488 ман = 35712 ман. Отразим эти записи на счетах бухгалтерского учета.

При применении второго способа, т.е. учета реализации продукции по моменту отгрузки, счет 45 «Товары отгруженные» не применяется, вся отгруженная покупателю продукция считается реализованной, поскольку право собственности в момент отгрузки или отпуска переходит покупателю. При этом отгруженная продукция учитывается, как реализованная на счете 46 «Продажа» 601, а ее стоимость, подлежащая оплате покупателем определяется как дебиторская задолженность покупателя за отгруженную в его адрес продукции и учитывается на активном счете 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211. На сумму отгруженной покупателю продукции дается бухгалтерская проводка:

Д-т счета 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211	К-т счета 46 «Продажа» 601.
---	-----------------------------

## 10.4.г. Учет коммерческих расходов

В процессе реализации предприятие осуществляет определенные расходы, связанные с реализацией, - как рекламирование подлежащей реализации продукции ее упаковкой, транспортировкой, погрузкой и разгрузкой и т.д. Эти расходы в совокупности составляют коммерческие расходы. Коммерческие расходы осуществляются в соответствии с отгрузкой продукции покупателям и относятся на реализуемую продукцию, образуя в совокупности с ее производственной себестоимостью полную себестоимость реализованной продукции.

Для учета этих расходов в счетном плане предназначен активный счет 43 «Коммерческие расходы» 711. По дебету данного счета отражается начальное сальдо, представляющее собой остаток этих расходов, падающих на остаток товаров отгруженных. По нашему примеру этот остаток составляет 1000 манат. В течение отчетного периода на данном счете записываются соответствующие расходы, связанные с рекламированием реализуемой продукции, подготовкой ее к отгрузке, погрузкой разгрузкой и транспортировкой.

Рассмотрим хозяйственные операции, отражающие произведенные коммерческие расходы.

**Операция 3.** Перечислено с расчетного счета рекламной организации за рекламирование подлежащей реализации продукции в сумме 2000 манат. Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711	2000 ман
К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223	2000 ман

**Операция 4.** Израсходованы материалы на упаковку продукции 5000 ман

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711	5000 ман
К-т счета 10 «Материальные запасы» 201	5000 ман

**Операция 5.** Начислена зарплата рабочим за упаковку продукции 4000 ман. Эта операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711            4000 ман  
К-т счета 70 «Обязательство перед персоналом по оплате труда» 533    4000 ман

**Операция 6.** Перечислено с расчетного счета транспортной организации за перевозку продукции до станции железной дороги 3000 ман.

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711            3000 ман  
К-т счета 51 «Расчетные счета в банке» 223            3000 ман

Отразим произведенные операции на счетах бухгалтерского учета.

Данные учета, отраженные по дебету счета 43 «Коммерческие расходы» 711 показывают, что за отчетный период произведено расходов, связанных с отгрузкой продукции на сумму 14000 манат, часть которых подлежат списанию на себестоимость реализованной продукции в сумме падающей на объем реализации, с целью формирования полной себестоимости реализованной продукции в соответствии с учетной политикой организации, когда она считает необыкновенным формирование полной себестоимости реализованной продукции. Это осуществляется в управленческом учете. Для этой цели доля коммерческих расходов, определяемая расчетным путем списывается на счет 46 «Продажа» 601 бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601

К-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711.

В настоящее время, в финансовом учете, в связи с требованиями Национальных стандартов бухгалтерского учета, коммерческие расходы относятся непосредственно на финансовый результат деятельности организации, в счет уменьшения полученной прибыли или увеличивая размер образованного убытка. При этом данная операция оформляется бухгалтерской проводкой.

Д-т счета 801 «Общая прибыль» (убыток)

К-т счета 711 «Коммерческие расходы».

Такая система учета коммерческих расходов в финансовом учете создает благоприятную базу составления отчета о Прибылях и убытках по данным счета 801 «Общая прибыль» (убыток), поскольку все показатели данного отчета отражаются на этом счете.

Исходя из такой системы организации учета коммерческих расходов в соответствии НСБУ, эти расходы находят свое отражение соответственно в отчете о «Прибылях и убытках». При этом эти расходы ясно выражаются отдельной статьей 71 «Коммерческие расходы» 711 в отчете составленной по функциональному назначению затрат, который вычитаясь вместе с другими статьями, выражающими произведенные затраты из общей образованной прибыли по операционной деятельности составляет сформированную операционную прибыль (убыток).

204 Готовая продукция		701 Себестоимость		601 Продажа	
				17)3090	13)5600
С)5000	14)28200	Продажи		0	0
		14)2820	17)3090	18)1080	
700	15)700	0	0	0	0)56000
				к/с	
9)78500	0)28900	15)700	0)30900	40900	
				19)1510	
10)500		16)2000		0	
		0)30900		0)56000	
0)78500					
500					



211 Краткосрочные дебитор. задолж. покупателей	711 Коммерческие Расходы	801 Общая прибыль (убыток)
13)56000	С)3700	22)700
19)56000	16)2000	23)1050
О)56000	С)3700	0
	22)700	24)3000
		25)12000
		26)4000
		О)18200
		приб. до
		налогообл
		31900
223 Расчетные счета в банке	721 Административные расходы	
С)95000	С)10500	29)6800
34)7800	23)10500	30)25100
20)56000		
С)134200		
521 Налоговые обязательства	901 Расходы по налогу на прибыль	341 Чистая прибыль (убыток) отчетного периода
33)9000	28)6800	31)5000
18)10000	29)6800	30)25100
34)7800		33)20100
28)6800		
О)16800		
344 Дивиденды	611 Прочие операционные доходы	731 Прочие операционные расходы
Объявленные	21)16000	С)3000
32)4000	С)16000	24)3000
31)5000		
631 Финансовые доходы	751 Финансовые Расходы	811 Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предпр.
25)12000	С)4000	27)7000
С)12000	26)4000	С)7000
343 Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) прошлых лет	241 Возмещаемый налог на добавленную	534 Кредитор. задолжн. учред. по выплате дивидентов
33)20100	Сумму	
	С)4000	32)4000

## **10.4.д. Учет реализации продукции и финансовых результатов**

Реализованной считается продукция, которая отгружена или отпущена покупателям и оплачена ими на расчетный счет или определено право перехода собственности на отгруженную продукцию в его адрес, покупателю, образованием, при этом дебиторской задолженности на сумму этой продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с условиями заключенного договора с покупателями, где определяется продажная цена продукции.

Для учета реализации продукции применяется сопоставляющий счет 46«Продажа» 601. На данном счете формируется информация об объеме реализации по продажной цене показателем его кредита. В дебете данного счета в управленческом учете отражаются производственная себестоимость реализуемой продукции и коммерческие расходы, которые в совокупности составляют ее полную себестоимость, подлежащая возмещению за счет выручки от реализации.

Разница между полной себестоимостью реализованной продукции, отраженной по дебету счета 46 «Продажа» 601 и ее продажной стоимостью, показанной в кредите данного счета составляет чистый доход общества. Данный чистый доход распределяется между государством, в качестве налога на добавленную стоимость и организацией, как полученный финансовый результат (прибыль или убыток) его деятельности за соответствующий отчетный период.

Налог на добавленную стоимость отчисляется в бюджет в размере 18 % от стоимости реализованной продукции и отражается по дебету счета 46 «Продажа» 601 и кредиту счета 68 «Налоговые обязательства» 521.

Таким образом, по дебету счета 46 «Продажа» 601 отражается полная себестоимость реализованной продукции и налог на добавленную стоимость,

а по кредиту ее продажная стоимость, по данным которых определяется финансовый результат деятельности организации.

Если показатели дебета счета 46 «Продажа» 601, т.е. фактическая полная себестоимость продукции и платежи в бюджет в качестве НДС и других аналогических налогов, меньше показателя его кредита, т.е. выручки от реализации, в таком случае финансовый результат от реализации завершается прибылью. Если же показатели дебета данного счета больше кредитового, показывает образование убытка. Финансовый результат от реализации продукции, выявленный по счету 46 «Продажа» 601 списывается на счет 80 «Общая прибыль(убаток)» 801, в результате чего счет 46 «Продажа» 601 закрывается, поскольку остатков не имеет и в балансе не отражается. (Его остаток есть финансовый результат, который списывается на счет 80 «Общая прибыль(убаток)» 801)

Д-т	Счет 46 «Продажа» 601	К-т
Фактическая производственная себестоимость реализованной продукции		Выручка от реализации продукции
Коммерческие расходы		
Полная себестоимость		
Налог на добавленную стоимость (НДС)		Оборот по кредиту
Оборот по дебету		Списание убытка от реализации продукции при условии, если дебетовый оборот больше кредитового
Списание образованной прибыли от реализации продукции при условии, если дебетовый оборот меньше кредитового		

При всех случаях сальдо синтетического счета 46 «Продажа» 601 как начальное, так и конечное равно нулю.

Продолжим отражение хозяйственных операций по реализации продукции по способу учета на момент оплаты стоимости, отпущенной или отгруженной продукции.

**Операция 7.** Поступила на расчетный счет стоимость реализованной продукции «Изделия А» 500 штук по цене 150 манат в сумме 75000 ман

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:



Данная операция отразится в учете следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601 - 1550 ман  
К-т счета 45 «Товары отгруженные» - 1550 ман

Таким образом, реализованная продукция в конце отчетного периода отражается по дебету счета 46 «Продажа» 601 по фактической производственной себестоимости, а по кредиту по продажной цене. Итак, по счету 46 «Продажа» отражается одна и та же продукция в двух оценках, по дебету по одной (фактической производственной себестоимости) по кредиту по другой, - продажной цене.

В последующем, в управленческом учете, в соответствии с учетной политикой, на дебет счета 46 «Продажа» 601 списывается доля коммерческих расходов, падающая на объем реализации и тем самым реализованная продукция определится по полной себестоимости как фактическая производственная себестоимость реализованной продукции плюс коммерческие расходы.

По нашему примеру доля коммерческих расходов, составляющая в общей сумме 15000 манат, (1000+14000) определится по отношению к сумме товаров отгруженных в размере

$$\frac{1000+14000}{4000\text{ман}+37200\text{ман}} \cdot 100\% = \frac{15000\text{ман}}{41200\text{ман}} \cdot 100\% = 36,4\% .$$

Исходя из данного процента доля коммерческих расходов, падающая на объем реализованной продукции составит  $\frac{31000\text{ман} \cdot 36,4\%}{100\%} = 11300\text{манат} .$

**Операция 10.** Списывается доля коммерческих расходов, падающая на реализованную продукцию 11300 ман.

Сумма коммерческих расходов отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601 11300 ман  
К-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711 11300 ман.

В результате данной записи по дебету счета реализации получим полную себестоимость реализованной продукции 40750 как совокупность производственной себестоимости 29450 (31000-1550) и коммерческих расходов 11300, а по кредиту счета 46 «Продажа» 601 отражена продажная стоимость реализованной продукции 75000. Разница между продажной стоимостью 75000 ман и полной себестоимостью(31000 ман-1550ман+11300 ман)=40750 ман. составляет чистый доход общества 34250 манат, подлежащий распределению между государством и предприятием. При этом доля государства определяется налогом на добавленную стоимость в размере 18% от продажной стоимости реализованной продукции, составляющая  $75000 \times 18\% = 13500$  манат.

**Операция 11.** Отражается сумма НДС подлежащая перечислению в бюджет 135000 ман.

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601 13500 ман.

К-т счета 68 «Налоговые обязательства» 521 13500 ман.

После этой записи, по счету 46 «Продажа» 601 определяется финансовый результат производства и реализации готовой продукции, как разница между показателями дебета и кредита счета 46 «Продажа» 601. Если показатели дебета счета 46 «Продажа» 601, т.е. полная себестоимость реализованной продукции и налог на добавленную стоимость в совокупности меньше, чем ее продажная стоимость, отраженная по кредиту счета 46 «Продажа» 601, предприятие будет иметь на данную сумму прибыль.

По нашему примеру дебетовый оборот счета 46 «Продажа» 601 составляет 54250 манат, а кредитовый 75000 манат. Таким образом, финансовый результат деятельности данного предприятия (по нашему примеру), завершается прибылью равной  $75000 \text{ ман} - 54250 \text{ ман} = 20750 \text{ манат}$ .

**Операция 12.** Выявляется и отражается в учете финансовый результат реализации продукции 20750 манат.



Отразим вышеуказанные операции на счетах<sup>1</sup>

Счет 40/204 Готовая продукция		Счет 45 Товары отгруженные		Счет 46/601 Продажа	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
с) 5000	1) 37200	с) 4000	8) 31000	8) 31000	7) 75000
700	2) 1488	600	9) 1550	9) 1550	0) 75000
9) 78500	14) 28200	1) 37200		10) 11300	
10) 500	15) 700	2) 1488		п/с 40750	
0) 78500	788	с) 10200		11) 13500	
с) 19100	0) 65400	438		0) 542510	
				12) 20750	
				0) 75000	
Счет 10/201 Материальные запасы		Счет 43/711 Коммерческие расходы		Счет 51/223 Расчетные счета в банке	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
с) 3000	1) 37200	с) 1000	10) 11300	с) 25000	3) 2000
400	2) 1488	3) 2000	16) 2000	7) 75000	6) 3000
9) 43400	9) 35100	4) 5000	0) 13300	0) 75000	0) 5000
10) 1400	10) 900	5) 4000		с) 95000	
0) 43400	0) 35100	6) 3000			
1400	900	0) 14000			
с) 9200	с) 8900	с) 1700			
312	100				
Счет 70/553 Обязательства персоналу по оплате труда		Счет 68/521 Налоговые обязательства			
Д-т	К-т	Д-т	К-т		
	5) 4000		11) 13500		
			0) 13500		
Счет 80/801 Общая прибыль(убыток)					
Д-т	К-т				
	12) 20750				
	с) 20750				

**Рассмотрим второй способ учета процесса реализации, - по моменту отгрузки.** При этом, в соответствии с условиями договора, в момент отгрузки продукции право собственности переходит покупателю, а, следовательно, организации нет необходимости учитывать данную продукцию на счете 45 «Товары отгруженные» и, в силу этого, этот счет не применяется.

Переход права собственности на отгруженную продукцию, покупателю, вызывает возникновение дебиторской задолженности покупателя

<sup>1</sup> Показатели дебета счета 204 «Готовая продукция для ясности последующих расчетов, отражена полностью в соответствии с предшествующим параграфом 9.3.в.



продавцу. Данная задолженность учитывается на активном счете 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211.

При отгрузке или отпуске продукции покупателю возникновение дебиторской задолженности на сумму стоимости отгруженной продукции отражается в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211

К-т счета 46 «Продажа» 601

Отгруженная продукция покупателям списывается непосредственно со счета 40 «Готовая продукция» 204 на счет 46 «Продажа» 601 и отражается в учете по учетным ценам бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601

К-т счета 40 «Готовая продукция» 204.

В конце отчетного периода определяется отклонение фактической себестоимости от плановой и отражается аналогичной проводкой, - при условии экономии красными чернилами (отрицательным числом), перерасхода обыкновенными (положительным числом).

Исходя из рекомендаций МСФО и требований НСБУ организация учета реализации продукции по моменту отгрузки нашел наибольшее применение. Исходя из этого, в новом плане счетов счет 45 «Товары отгруженные» не принят.

Рассмотрим отражение на счетах хозяйственных операций по осуществлению учета данным способом в соответствии с нашим примером.

**Операция 13.** Отражается продажная стоимость реализованной продукции (изделие Б) 700 штук по цене 80 ман 56000 ман. Для ясности откроем новый счет 46 «Продажа» 601 для учета реализации изделия Б.

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 62 «Краткосрочные дебиторские задолжности покупателей и заказчиков» 211 56000 ман

К-т счета 46 «Продажа» 601 56000 ман

**Операция 14.** Списывается отгруженная покупателям готовая продукция,  
- изделие Б по учетным ценам (плановой себестоимости) 700 штук по 39 ман.  
- 28200 ман. На счет 701 «Себестоимость продажи»

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 701 «Себестоимость продажи» 28200 ман

К-т счета 40 «Готовая продукция» 204 (изделие Б) 28200 ман

**Операция 15.** В конце отчетного периода определяется и списывается отклонение фактической себестоимости от плановой в сумме 700 ман (перерасход).

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 701 «Себестоимость продажи» +700 ман.

К-т счета 40 «Готовая продукция» 204 +700 ман.

Все остальные осуществляются аналогично отраженным операциям (7-12).

**Операция 16.** Списывается доля коммерческих расходов, падающая на реализованную продукцию (изделие Б) – 2000 ман.

Данная операция отразится в учете бухгалтерской проводкой

Д-т счета 701 «Себестоимость продажи» 2000 ман

К-т счета 43 «Коммерческие расходы» 711 2000 ман

**Операция 17.** Списывается себестоимость продажи изделия Б 309000 ман. на реализацию.

После данной операции по дебету счета 46 «Продажа» 601 будем иметь полную себестоимость реализованной продукции 28200 ман+700 ман+2000 ман=309000 манат.

**Операция 18.** Отражается сумма НДС 16000 ман в размере 18% стоимости реализованной продукции 56000 ман.

Данная операция оформится бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 46 «Продажа» 601 10000 ман

К-т счета 69 «Налоговые обязательства» 521 10000 ман.

**Операция 19.** Выявляется и перечисляется финансовый результат реализации изделия Б как разница между его стоимостью 56000 ман, отраженной по кредиту счета 46 «Продажа» 601 и полной себестоимостью 30900 ман (28200+700+2000) и НДС-10000 ман., отраженных по дебету счета 46 «Реализация», составляющих прибыль в сумме 15100 ман (56000-30900-18000).

Данная операция отразится бухгалтерской проводкой

Д-т счета 46 «Продажа» 601 15100 ман

К-т счета 80 «Общая прибыль(убыток)»801 -15100

**Операция 20.**

Поступило на расчетный счет стоимость реализованного изделия 56000 манат оформленная бухгалтерской проводкой :

Дт счета 223 «Расчетный счет в банке »

Кт счета 211 « Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков».

На практике счета 701 “ Себестоимость продажи” наряду с затратами , определяющие себестоимость продажи учитываются также сумма начисленного НДС , что неправомерно поскольку этот налог не является расходом подлежащим исключению себестоимость ,а является частью чистого дохода общества определяемого как разница между стоимостью реализованной продукции и ее полной себестоимостью продажи распределяемого между государством и предприятием. Государство получает свою долю в качестве НДС определяемую процентом отношения к стоимости реализованной продукции(18%), а предприятие в качестве прибыли ( убытка) .

В практике начисленный НДС оформляют проводкой

Дт сч 701 “Себестоимость продажи ”

Кт сч 521 “Налоговые обязательства ”

Исходя из вышеуказанного теоретического обоснования ,НДС подлежит отнесению на счет 601 “ Продажа” по дебету которого отражается себестоимость продажи соответственно бухгалтерской проводкой .

Дт сч 601 “ Продажа ”

Кт сч 701 “Себестоимость продажи ”

а начисленный НДС :

Дт сч 601 “Продажа ”

Кт сч 521 “Налоговые обязательства ”

Собранные затраты на счете 701 “Себестоимость продажи” практики в конце отчетного периода списывают на счет 801 “Общая прибыль( убыток)” бухгалтерской проводкой :

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Кт сч 701 “Себестоимость продажи”

При этом исходят из принципа облегчения составления отчетности о прибылях и убытках , хотя вышеуказанная теоретически обоснованная система учета себестоимости продажи и НДС в Дт сч Продажа не усложняет систему составления отчетности о прибыли и убытка. Если даже можно согласиться с отражением НДС на счете 701 “Себестоимость продажи” , поскольку в отчетности о прибылях и убытках показатель статьи себестоимость продажи включает и сумму начисленного НДС, отнесение себестоимости продажи в Дт 801 “Общая прибыль( убыток )”, а в последующем и полученных доходов , учтенных по кредиту счета 601 “Продажа ” бухгалтерской проводкой

Дт сч 601 “ Продажа ”

Кт сч 801 “ Общая прибыль ( убыток )” вовсе неправомерно, поскольку искажает назначение счета 801 “Общая прибыль ( убыток )”. Этот счет предназначен для учета финансовых результатов а не процесса реализации продукции. При этом теряется также функция счета 601 “ Продажа” на котором транзитно отражается только полученный доход о реализации по его кредиту с последующим отнесением на счет 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ”. Как известно этот счет предназначен для учета процесса реализации продукции , выявления ее финансовых результатов и отнесения их на финансово- результативный счет 801 “Общая прибыль ( убыток )”, который предназначен для учета прибыли и убытков как от основной операционной так и прочей деятельности , а также от прекращения деятельности и участия в зависимых и совместных предприятий. Использование этого счета только по назначению позволяет системно отражать здесь вышеуказанные виды прибылей и убытков с последующим отражением их в отчетности о прибылях и убытках . Хотя в конечном итоге , отнесением себестоимости продажи в дебет счета 801 “Общая прибыль ( убытка )” достоверно выявляется финансовый результат реализации продукции ( равный выявлению при учете по счету 601 “Продажа ” ) , однако сам счет загромождается увеличением его дебетовых и кредитовых оборотов. Одновременно повторной записью полученного дохода от реализации продукции по дебету и кредиту счета 601 “Продажа ” и повторно по кредиту сч 801 “Общая прибыль ( убыток)” , искусственно увеличивается объем хозяйственного оборота зарегистрированного в журнале регистрации хозяйственных операций мемориально ордерной форме и в других учетных регистрах при различных формах бухгалтерского учета. Таким образом , подтверждается достоверность и закономерность ведения учета реализации продукции , выполненных работ и оказанных услуг , и , соответственно , выявления финансовых результатов на счете 601 “Продажа ” , с

последующим отнесением выявленных результатов , прибыли или убытка , на счет 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ”.

Таким же образом необходимо очистить счет 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ” от повторных отражений доходов учтенных по счету 611 “ Прочие операционные доходы ” и соответствующих расходов учтенных по счету 731 “ Прочие операционные расходы ” выявлением в отдельности финансовых результатов от прочей операционной деятельности по счету 611 “ Прочие операционные доходы ” , подобно счету 601 “Продажа ” . Также следует поступить с финансовыми доходами и расходами , учитываемые по счетам 631 “Финансовые доходы ” и 751 “ Финансовые расходы ” . Хотя в отчете о прибылях и убытках вышеуказанные доходы и расходы отражаются отдельными статьями , их показатели можно взять с этих же счетов без какого либо ущерба их достоверности.

Такая система ведения учета доходов и расходов , и , соответственно , выявления их финансовых результатов в отдельности , позволяет системно установить финансовый результат каждого , отдельно взятого вида деятельности организации , что в условиях рыночной экономики имеет непременно важное значение.

Таким образом на счете 801 “Общая прибыль ( убыток ) ”формируется валовая ( общая) прибыль организации 15100 манат составляющая по нашему примеру образованная от основной операционной деятельности , или полученный убыток.

Далее сюда относятся прочие операционные доходы от реализации нематериальных активов , основных средств и др, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках по статье 61 “Прочие операционные доходы ”.Допустим имеем такого рода доходы в сумме 16000 манат , отраженные по кредиту счета 611 “Прочие операционные доходы ”, которые списываются по операции 21 бухгалтерской проводкой :

Дт счета 611 Прочие операционные доходы “ 16000 манат

Кт счета 801 “ Общая прибыль (убыток ) ” 16000ман.

После этого на финансовый результат деятельности организации списываются постоянные коммерческие расходы по операции 22 в сумме 700 манат бухгалтерской проводкой :

Дт счета 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ”700 ман

Кт счета 711 “Коммерческие расходы ”700 манат,

отражаемые по статье 71 “ Коммерческие расходы ” отчета о прибылях и убытках.

Последовательно на финансовый результат списываются административные расходы учтенные на счете 721 “ Административные расходы ” которые отражаются в отчете о прибылях и убытках по статье 721 “Административные расходы ”.

По данным главы 9.3 в были произведены административные расходы по дебету счета 721 Административные расходы на сумму 10501 ман, которые отразим как оборот по данному счету в сумме 10500 манат и спишем на финансовый результат по операции 23 бухгалтерской проводкой:

Дт счета 801 “Общая прибыль ( убыток ) ” 10500 манат

Кт счета 721 “ Административные расходы ” 10500 ман

Далее на финансовый результат описываются произведенные прочие операционные расходы связанные с реализацией нематериальных активов , основных средств и др, учтенные по дебету счета 731 “ Прочие операционные расходы ”, и отражаемые в отчете о прибылях и убытках по статье 73 “ Прочие операционные расходы”, которые допустим составляют 3000 манат и отражаются по операции 24 бухгалтерской проводкой :

Дт счета 801 “Общая прибыль ( убыток ) ”

Кт счета 731 “Прочие операционные расходы ” 3000 ман

Таким образом по кредиту счета 801 “Общая прибыль ( убыток) ” формируется валовая ( общая) прибыль от операционной деятельности , составляющие по нашему примеру 15100 ман и прочие операционные доходы ,- 16000 ман . По дебету данного счета отражаются в отчетном периоде произведенные постоянные коммерческие расходы , - 700 ман , административные расходы – 3000 ман . На основании этих данных , отраженных по счету 801 “ Общая прибыль ( убыток )”, определяется операционная прибыль ( убыток ) , равная по нашему примеру 16900 ман ( 15100 ман + 16000 ман – 700 – 10500 – 3000) отражаемые по статьям в отчете о прибылях и убытках составленного по функциональному назначению.

На финансовый результат относят также финансовые доходы , учтенные по кредиту счета 631 “ Финансовые доходы ”, которые допустим составляют 12000 манат и отражаются по операции 25 бухгалтерской проводкой:

Дт счета 631 “Финансовые доходы ” 12000 манат

Кт счета 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ” 12000 манат

Сюда же относятся финансовые расходы , учтенные по дебету счета 751 “Финансовые расходы ”, которые допустим составляют 4000 манат , и отражаются по операции 26 бухгалтерской проводкой :

Дт счета 801 “ Общая прибыль ( убыток ) ” 4000 манат

Кт счета 751 “ Финансовые расходы ” 4000 манат

Эти финансовые доходы и расходы отражаются в соответствующих статьях отчета о прибылях и убытках .

Организации могут принимать участие в деятельности зависимых и совместных предприятий, в соответствии с чем получают долю от их прибыли или убыток учитываемый по счету 811 Доля в прибылях и (убытках) зависимых и совместных предприятий, которая составляет допустим 7000 манат прибыли и относится по операции 27 на финансовый результат организации бухгалтерской проводкой.

Дт счета 811 “Доля в прибылях(убытках)” в зависимых и совместных предприятий -7000 ман.

Кт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”-7000 ман.

Таким образом на счете 801 “Общая прибыль(убыток)” формируется прибыль(убыток) до налогообложения,равная по нашему примеру 31900 ман(16900+12000-4000+7000).От этой сформированной общей прибыли организации платят налог на прибыль в размере 20%,который по нашему примеру составляет  $31900 \times 20\% / 100\% = 6800$  ман и отразится по операции 28 бухгалтерской проводкой:

Дт сч 901 “Расходы по текущему налогу на прибыль” 6800 ман.

Кт сч 521 “Налоговые обязательства” 6800 ман.

Сумма начисленного налога отраженная по дебету регулирующего,-контрпассивного счета 901 “Расходы по текущему налогу на прибыль”,показывает уменьшение сформированной прибыли до налогообложения,доводит ее до чистой прибыли равной по нашему примеру  $31900 \text{ман} - 6800 \text{ман} = 25100 \text{ман}$ .

Сумма начисленного налога отражается в отчете о прибылях и убытках по статье 90 “Налог на прибыль” отрицательным числом,которая по нашему примеру составляет 6800 ман.Минусуя сумму налога 6800 от суммы общей прибыли 31900 манат получаем чистую прибыль25100 ман отражаемую по статье 80 “Чистая прибыль(убыток) в отчетном периоде”,отчета о прибылях и убытках.

Начисленный налог на прибыль в течении отчетного периода учитывается по дебету счета 901 “Расходы по текущему налогу на прибыль”, а отложенный налог по дебету счета 902 “Расходы по отложенному налогу на прибыль”,которые являются регулирующими,-контрпассивными счетами и регулируют сформированную прибыль учитываемую нарастающим итогом по кредиту счета “Общая прибыль(убыток)”,чем доводят ее до суммы чистой прибыли, находящийся в распоряжении предприятия и используемого по соответствующему назначению.В конце отчетного периода эти счета закрываются отнесением их показателей равного по нашему примеру 6800 ман на счет 801 “Общая прибыль(убыток)”по операции 29 бухгалтерской проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”6800 ман.

Кт сч 901 “Расходы по текущему налогу на прибыль”6800 ман.

Полученная сумма –чистая прибыль 25100 ман( $31900 \text{ман} - 6800 \text{ман}$ ) подлежит отнесению на счет 341 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”по операции 30 бухгалтерской проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)” 25100 ман.

Кт сч 341 “Чистая прибыль(убыток) отчетного периода”-25100 ман.

Из чистой прибыли производят отчисления в капитальные резервы (резерв по уставу),начисляются объявленные дивиденды для распределения между собственниками(учредителями) покрываются образованные убытки и др. Произведенные отчисления в резерв по уставу отражается бухгалтерской проводкой:

Дт сч 341 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”

Кт сч 334 “Резерв по уставу”

Покрытие убытков определяется проводкой

Дт сч 341 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”

Кт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”.

Начисление дивидендов собственникам(учредителям) подлежит оформлению посредством счета 344 “Дивиденды объявленные”, т.е формированием определенной суммы дивидендов сформированной на данном счете из чистой прибыли отражаемой бухгалтерской проводкой по операции 31 в сумме допустим 5000 ман.

Дт сч 341 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”

Кт сч 344 “Дивиденды объявленные”

В последующем начисленная сумма 4000 дивидендов собственникам по операции 32 отражается проводкой:

Дт сч 344 “Дивиденды объявленные”

Кт сч 534 “Кредиторская задолженность учредителям по выплате дивидендов”

На практике порою начисленные дивиденды отражаются непосредственно бухгалтерской проводкой:

Дт сч 341 “Чистая прибыль (убыток) отчетного периода”

Кт сч 534 “Кредиторская задолженность учредителям по выплате дивидендов”.

После произведенных отчислений в конце отчетного периода(года) остаток счета 341 “Чистая прибыль(убыток) отчетного периода” отражает нераспределенную прибыль которая по нашему примеру составляет 20100.(25100ман-5000ман) и списывается на счет 343 “Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)” прошлых лет по операции 33 бухгалтерской проводкой.

Дт сч 341 “Чистая прибыль(убыток) отчетного периода” 20100 ман.

Кт сч 343 “Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток) прошлых лет” 20100 ман.

Показатели данного счета 343 “Нераспределенная прибыль(непокрыты убыток) прошлых лет” отражается в отчетном бухгалтерском балансе по статье 34 “Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)” с учетом соответствующих данных,учтенных по счету 342 “Изменения в учетной политике и корректировки,связанные с существенными ошибками по прибыли(убыткам)”.

Начисленный налог НДС возмещается оплаченным налогом НДС на приобретенные товарно-материальные ценности,учитываемые на счете 241 “Возмещаемый налог на добавленную стоимость”,который допустим составляет 3000 ман как дебетовое сальдо данного счета,который возмещается по операции 34 и отражается бухгалтерской проводкой:

Дт сч 521 “Налоговые обязательства” 9000 ман.

Кт сч 241 “Возмещаемый налог на добавленную стоимость”9000

манЗадолженность по начисленному налогу, как кредитовый остаток счету



521 “Налоговые обязательства”, составляющие по нашему примеру 7800 ман (10000 ман-6800ман-9000ман) перечисляется в бюджет из расчетного счета, что отразится по операции 35 бухгалтерской проводкой:

Дт сч 521 “Налоговые обязательства” 7800 ман

Кт сч 223 “Расчетные счета в банке” 7800 м ан.

Отразим хозяйственные операции показывающие учет реализации продукции (Изделия Б) по моменту отгрузки и выявления финансовых результатов хозяйственной деятельности организации на счетах бухгалтерского учета.

204 Готовая продукция		701 Себестоимость		601 Продажа	
				17)3090	13)5600
С)5000	14)28200	Продажи		0	0
		14)2820	17)3090	18)1080	
700	15)700	0	0	0	О)56000
				к/с	
9)78500	О)28900	15)700	О)30900	40900	
				19)1510	
10)500		16)2000		0	
		О)30900		О)56000	
О)78500					
500					

211 Краткосрочные дебитор. задолж. покупателей		711 Коммерческие Расходы		801 Общая прибыль (убыток)	
		С)3700	16)2000	22)700	19)15100
				23)1050	
13)56000	19)56000	С)3700	22)700	0	21)16000
О)56000	О)56000			24)3000	25)12000
				26)4000	27)7000
				О)18200	О)50100

223 Расчетные счета в банке		721 Административные расходы		801 Общая прибыль (убыток) (проб. до налогообл)	
С)95000	35)7800	С)10500	23)10500	29)6800	31900
20)56000				30)25100	
С)134200					

521 Налоговые обязательства		901 Расходы по налогу на прибыль		341 Чистая прибыль (убыток) отчетного	
	18)10000			Периода	
34)9000		28)6800	29)6800	31)5000	30)25100
35)7800	28)6800			33)20100	
	О)16800				

344 Дивиденды	611 Прочие опера- ционные	731 Прочие операционные
Объявленные	доходы	расходы
32)4000   31)5000	21)16000   С)16000	С)3000   24)3000
631 Финансовые	751 Финансовые	811 Доля в прибылях
доходы	Расходы	(убытках) в зависимых
25)12000   С)12000	С)4000   26)4000	и совместных предпр.
		27)7000   С)7000
343 Нераспределенная	241 Возмещаемый	534 Кредитор.
прибыль(непокрытый убыток)	налог на добавленную	задолжн. учред.
прошлых лет	сумму	по выплате дивидендов
33)20100	С)9000   34) 9000	
		32)4000

По данным примера учета реализации изделия Б по произведенным расходам, полученным доходам и финансовым результатам деятельности организации составлен отчет о прибылях и убытках, отраженный в главе 16.8. На счете 801 “Общая прибыль(убыток)” учитываются также нераспределенные прибыли и убытки, как штрафы а также неустойки полученные(прибыль), уплоченные(убыток) и другие операции влияющие на финансовый результат деятельности организации в соответствии с НСБУ. Начисленные штрафы, а также неустойки, подлежащие получению, отражаются бухгалтерской проводкой:

Дт сч 217 “Прочие краткосрочные дебиторские задолженности”  
Кт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Подлежащие оплате штрафы, а также неустойки отражаются бухгалтерской проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”  
Кт сч 538 “Прочие краткосрочные кредиторские задолженности”

За счет прибыли покрываются потери от стихийных бедствий отражаемые бухгалтерской проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”  
Кт сч 201 “материальные запасы”  
Кт сч 204 “Готовая продукция”  
Кт сч 205 “Товары” и др.

Списываются расходы по аннулированным договорам, отражаемые проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Кт сч 202 “Производственные затраты”

Списываются сомнительные дебиторские задолженности на убыток, которые оформляются проводкой:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Кт сч 171 “Долгосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков” .

Списанные в убыток суммы превышения покупной стоимости приобретенных акций над их номинальной стоимостью отражается записью:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Кт сч 183 “Прочие долгосрочные инвестиции”

Резервирование сомнительных долгов за счет прибыли отражается:

Дт сч 801 “Общая прибыль(убыток)”

Кт сч 335 “Прочие резервы”.

## **ГЛАВА 11.ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА**

### **11.1. Инвентаризация, ее виды и порядок проведения**

Одной из главных задач бухгалтерского учета является обеспечение достоверной и точной информацией внутренних и внешних ее пользователей. Исходя из этого, необходимо периодически проверять точность и достоверность учетных данных, ее соответствие фактическому состоянию средств и обязательств. Это достигается одним из способов бухгалтерского учета, - инвентаризацией.

Инвентаризация определяется как основной способ установления фактического состояния имущества и обязательств организации соответствию данным бухгалтерского учета. Вместе с тем, она обеспечивает усиление функции контроля бухгалтерского учета над фактическим состоянием товарно-материальных ценностей, основных и денежных средств организации.

С целью обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств. В процессе осуществления инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и достоверность оценки.

Потребность в проведении инвентаризации исходит из ряда причин, одним из которых является допущение ошибок в результате отражения в учете совершаемых хозяйственных операций, таковые, как ошибки при подсчетах, неправильное отражение на счетах данных документов и т.д.

Различают определенные разновидности инвентаризации, исходя из различных точек зрения. Так, судя по объему охвата подвергаемых инвентаризации средств, она бывает полной и частичной.

Полной называется инвентаризация, которая охватывает все средства предприятия. Такая инвентаризация осуществляется в конце года с целью отражения в годовом отчете фактического состояния средств предприятия.

Что касается частичной инвентаризации, то она охватывает отдельные виды средств предприятия, отдельно материалы, готовую продукцию, денежные средства и т.д. Частичная инвентаризация, в отличие от полной, осуществляется несколько раз в год, в зависимости от вида средств. Таким образом, достигается точность учетных данных, исходя из частоты проведения инвентаризации, поскольку достигается усиление контроля за состоянием средств.

Исходя из характера, инвентаризация бывает плановой и внезапной.

Плановая инвентаризация проводится в определенные установленные сроки, исходя из определенных преднамерений.

Внезапная инвентаризация проводится при наличии сигналов о хищениях и недостачах, порче ценностей по указанию руководителя, при проведении аудита, в результате стихийных бедствий, - как пожар,

наводнение и др. с целью определения фактически уцелевших средств и полученных потерь.

Внезапные инвентаризации осуществляют с целью установления наличия товарно-материальных и других ценностей неожиданно для материально ответственных лиц. Эти инвентаризации осуществляются по указанию вышестоящей организации, руководителя организации, при проведении ревизии требованием ревизора, следственных и контрольных органов.

Инвентаризацию можно определить как периодически проводимый переучет имущества организации и его обязательств.

В течение отчетного года все виды имущества и финансовые обязательства подвергаются обязательной инвентаризации.

Инвентаризация выступает как средство последующего контроля за осуществляемыми бухгалтерскими процедурами после их совершения по истечении определенного времени, а также за достоверностью данных бухгалтерского учета о наличии имущества и расчетных взаимоотношении организации как внутренних, так и внешних.

Как правило, к концу года все имущество организации и его обязательства должны пройти инвентаризацию с целью отражения их в финансовой (бухгалтерской) отчетности в фактическом выражении.

Порядок проведения инвентаризации, оформление ее результатов, списание отклонений, то есть излишков и недостач, регулируется законом «О бухгалтерском учете» Азербайджанской Республики».

Периодичность осуществления инвентаризации имущества зависит от их особенностей. Так, денежные средства организации в кассе инвентаризируются не реже одного раза в месяц. При этом подвергаются инвентаризация как денежные знаки, находящиеся в наличии, ценные бумаги и денежные документы.

Таким же образом подвергаются инвентаризации денежные средства на расчетном и валютных счетах, а так же суммы полученных кредитов и займов и др. При этом сумма остатков денежных средств и их движение сопоставляются путем встречной проверки с данными соответствующих счетов, с которыми они взаимосвязаны.

Инвентаризация сырья и материалов, готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства и незавершенного производства, осуществляется в год один раз не раньше 1 октября отчетного года, с целью отражения их в годовом финансовом отчете по фактическому состоянию.

Инвентаризация основных средств осуществляется один раз в три года, что связано с особенностями этих средств.

Инвентаризация капитальных вложений осуществляется один раз в год не раньше 1 декабря отчетного года с целью отражения их фактического состояния в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При проведении инвентаризации на ценности, которые испорчены или повреждены при их хранении, составляются акты с указанием характера, степени порчи, ее причины, виновников в порче ценностей.

Порядок проведения инвентаризации, т.е. его количество за отчетный год, время проведения, перечень имущества и обязательств подвергаемых проверке при каждой инвентаризации и т.д. определяется руководителем предприятия, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Для проведения инвентаризации руководителем предприятия издается приказ, где указывается на проведение инвентаризации соответствующих видов ценностей на определенных складах, объектах, с указанием срока его проведения. В приказе определяется состав комиссии во главе председателя, которому поручается проведение инвентаризации. В его состав можно включать внутренних аудиторов организации или независимых внешних аудиторов. Комиссия должна осуществлять инвентаризацию в полном

составе, ибо отсутствие в работе хотя бы одного члена комиссии может стать основанием признания недействительным его результатов.

В обязанность инвентаризационной комиссии входит выяснение причин обнаруженных недостатков и излишков и их виновников в результате проведенной инвентаризации, сделать соответствующие выводы и дать предложения по предотвращению недостатков, потерь и порчи ценностей. Эти выводы и предложения инвентаризационной комиссии оформляются протоколом заседания комиссии, который утверждается руководителем организации. После утверждения результатов инвентаризации оформленных надлежащим образом вышеуказанными документами, их данные отражаются в бухгалтерском учете.

Председатель, ответственный за своевременное, качественное и точное проведение инвентаризации, инструктирует членов комиссии по вопросам организации и проведения инвентаризации, проверяется точность контрольно-измерительных приборов.

Комиссия до начала осуществления инвентаризации, в целях ее объективности и достоверности, должна получить от материально-ответственных лиц и лиц, имеющих подотчетные суммы или доверенности на приобретение определенного имущества, расписки о том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию, (а если нет, то сдаются комиссии), и все поступившие ценности оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Инвентаризация осуществляется посредством соизмерения инвентаризируемых средств. По данным такого соизмерения составляется опись средств, подвергнутых инвентаризации. Опись составляется в двух экземплярах, комиссией и отдельно материально ответственным лицом, которые затем взаимно проверяются и подписываются членами комиссии и материально-ответственным лицом. Оформленная форма описи представляется на следующей странице.





При наличии товарно-материальных средств в неповрежденной упаковке поставщика, их количество определяется на основании документов, но при обязательном выборочном подсчете в натуре, части этих средств.

При длительном времени проведения инвентаризации, помещение нахождения инвентаризуемых средств при уходе комиссии закрывается и опечатывается. Составленные комиссией описи подлежат хранению в сейфе, закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В описи все наименования ценностей и их количество записывают в номенклатуре системно по соответствующим группам, видам и сортам, и в единицах измерения, принятых в учете. По завершении заполнения страницы, в конце записывают прописью число порядковых номеров товарно-материальных ценностей, отраженных на данной странице описи, и общий итог их количества в натуральных показателях независимо от единицы измерения отдельных видов средств.

Если в описи допущена ошибка, то она может быть исправлена корректурным способом с оговоркой и подписью всех членов комиссии и материально ответственных лиц.

Не допускается пропуск незаполненных строк, а в конце описи незаполненная часть прочеркивается.

Инвентаризация денежных средств и ценных бумаг описью не оформляется, а составляется по результатам о соответствии фактического состояния этих средств данным учета.

По завершении описи средств, материально-ответственные лица в конце описи отражают свою расписку в том, что проверка осуществлена комиссией в его присутствии, никакой претензии к членам комиссии не имеет и принимает на ответственное хранение имущество, отраженное в данной описи. Если при этом происходит смена материально-ответственных лиц, то, принявший расписывается в описи о принятии, а сдавший о сдаче имущества описанного в данной описи.

После окончания инвентаризации, при необходимости, могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения и отражения состояния средств в составленной описи. Такие контрольные проверки проводятся до открытия складов, кладовых и других помещений, где проводилась инвентаризация с участием членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственного лица. Результаты контрольной проверки оформляется актом.

## **11.2. Порядок выявления и отражения в учете результатов инвентаризации**

По окончании инвентаризации, составленная опись, где отражается фактическое состояние средств, передается в бухгалтерию. Здесь проверяется правильность записей и подсчетов, отраженных в инвентаризационной описи. Выявленные ошибки исправляются по согласованию членов комиссии и подтверждением их подписи. После этого, на основе учетных данных и описи, составляется сличительная ведомость, где отражается перечень и остаток инвентаризируемых средств по учету и описи на данную дату.

Сопоставляя здесь данные описи с данными учета, выявляются отклонения от данных учета, т.е. излишки или недостача средств.

Причины выявленных излишков и недостач выявляет инвентаризационная комиссия. Комиссия определяет так же характер потерь и порчи ценностей в соответствии с полученными от работников письменных объяснений и других показателей. Комиссия в конечном итоге делает заключения по результатам инвентаризации, где определяется порядок списания недостач в пределах норм естественной убыли и отнесения превышающей суммы на виновных лиц или их регулирование в другом направлении.

По выявленным фактам недостач и излишков товарно-материальных ценностей, материально-ответственное лицо обязательно представляет

комиссии объяснения по соответствующим причинам, последующие эти расхождения учетных данных от инвентаризационных.

Выявленные недостатки и излишки, как результат отклонения инвентаризационных данных от учетных, отражаются в учете, по истечении 10 дней после его оформления, чем приводится учетные данные к действительному состоянию. В соответствии приведением учета в действительное состояние, исходя из достоверных данных инвентаризации, они находят отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При отражении в учете излишков ценностей, как основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров, готовой продукции, ценных бумаг, в основу их оценки берется их рыночная стоимость. Рыночная стоимость определяется в соответствии со спросом и предложением на соответствующий вид ценностей на определенный момент, каковым в данном случае является время их оценки.

По завершении инвентаризации, комиссия, приняв к сведению составленное объяснение материально ответственного лица, а так же принятое решение и рекомендации руководства организации в соответствии с выявленными излишками и недостатками, комиссия составляет протокол. В протоколе указываются причины выявленных излишков, недостатков и определяются пути списания недостатков и порчи ценностей как пересортица, списание части недостатков соответственно нормам естественной убыли на финансовый результат, на виновных лиц, а так же недостатки, виновники которых установить невозможно. Для этой цели составляется ведомость следующей формы:

*Ведомость отражения выявленных излишков и недостатков и направления их списания*

№	Название счета	Номер счета	Результат инвентаризации (ман.коп)		Порча ценностей (ман.коп)	Списывается недостака и порча ценностей (ман. коп.)			
			Излишек	Недостача		Пересорти-	Списано в пределах	Списано в счет	Списана превыша

						ца	норм естественн ой убыли	винов- ных лиц	ющая сумма нормы естеств. Убыли

Подписи ответственных лиц

ФИО

1. Руководитель организации

подпись

Рзаев Э.Р.

2. Главный бухгалтер

подпись

Мамедова С.Ф.

3. Председатель инвентариза-

ционной комиссии должность

подпись

Будагова З.В.

Выявленные излишки товарно-материальных ценностей как основные средства, материалы, малоценные и быстроизнашивающие предметы, готовая продукция и др. после установления виновников их образования, оприходуются. При этом, поскольку невозможно установить конкретные источники образования выявленных излишков товарно-материальных ценностей, их принимают как образование прибыли. Обнаруженные излишки, в зависимости от вида ценностей, отражаются бухгалтерской проводкой:

Д<sup>Г</sup> 111 «Земля, строения и оборудования - Стоимость»

Д<sup>Г</sup> 201 «Материальные запасы»

Д<sup>Г</sup> 204 «Готовая продукция»

Д<sup>Г</sup> 205 «Товары»

Д<sup>Г</sup> 221 «Касса»

К<sup>Г</sup> 801 «Общая прибыль (убыток)»

Выявленная недостача и порча ценностей, после установления фактического их размера, оценивается, устанавливаются причины их образования и виновники.

Стоимость обнаруженных недостач и порчи ценностей устанавливается по их учетной цене, а по основным средствам по остаточной стоимости.

После установления причин и виновников образования недостатч, они списываются по соответствующим назначениям. При этом, в первую очередь определяется в соответствии с представленными нормами суммы естественной убыли по отдельным видам ценностей, по которым таковое предусмотрено. Для этого сопоставляются фактическая сумма недостачи с предоставленной по норме суммой естественной убыли.

Зачет пересортицы средств, т.е. покрытие определенных недостатч излишками, как правило, не допускается. Исключение составляет такая пересортица, определяемая в разных количествах и суммах, допущенных за межинвентаризационный период по товарно-материальным ценностям, имеющим одно наименование, внешнее сходство, т.е. есть основание допущения пересортицы. При таких случаях материально ответственное лицо обязано представить инвентаризационной комиссии подробное объяснение, подтверждающее, допущение пересортицы.

Возможны случаи, когда виновников допущения пересортицы установить трудно, и практически не осуществимо. В таком случае потери от пересортицы списывают на финансовый результат и включают в отчет о прибылях и убытках как прочие расходы. Выявленная недостача в соответствии с рекомендациями комиссии, решением руководства организации списывается непосредственно по соответствующему назначению. При этом, недостачи в пределах естественной убыли, недостачи и потери от пересортицы, по которым виновники не установлены, в соответствии с рекомендациями МСФО и указаниями НСБУ, списываются непосредственно, на финансовый результат деятельности организации. При этом дается бухгалтерская проводка:

Д-т счета 801 «Общая прибыль» (убыток)

К-т счета 201 «Материальные запасы»

К-т счета 204 «Готовая продукция»

К-т счета 205 «Товары» и другие счета, по которым установлены потери от недостачи и порчи ценностей.

Такая система отнесения потерь от недостач и порчи ценностей на финансовый результат создает ясную экономическую картину созданного ущерба, приводящего к соответствующему уменьшению образованной прибыли организации и исходя из этого усиливает контроль организации за сохранностью своих материальных ценностей. При отнесении же этих потерь в затраты производства, они затушевываются, скрывается их влияние на финансовый результат деятельности организации, что ослабевает обеспечение контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей.

Несмотря на это в некоторых (исключительных) случаях потери от недостачи ценностей относятся в затраты на производство, или прочие операционные расходы, отражением бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 202 «Производственные затраты»

Или Д-т счета 731 «Прочие операционные расходы»

К-т счета 204 «Готовая продукция»

К-т счета 205 «Товары»

К-т счета 207 «Прочие запасы»

Потери, полученные в результате стихийных бедствий (пожар, наводнения и др.) относятся на чрезвычайные расходы и отражаются бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 761 «Чрезвычайные расходы»

К-т счета 111 «Земля, строения и оборудования – Стоимость» по остаточной стоимости.

К-т счета 201 «Материальные запасы»

К-т счета 202 «Производственные затраты» (в части полуфабрикатов и незавершенного производства).

К-т счета 204 «Готовая продукция»

К-т счета 205 «Товары»

К-т счета 207 «Прочие запасы»

К-т счета 221 «Касса».

При условии установления виновников потерь от недостачи ценностей и пересортицы, эти потери относятся непосредственно на виновных лиц и оформляется бухгалтерской проводкой.

Д-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого персонала» (если потери связаны по их вине)

Или Д-т счета 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности»

К-т счета 201 «Материальные запасы»

К-т счета 204 «Готовая продукция»

К-т счета 205 «Товары» и другие счета, по которым установлена недостача.

Возмещение ущерба от виновных лиц осуществляется оформлением бухгалтерской проводки при удержании из заработной платы:

Д-т счета 533 «Задолженность персоналу по оплате труда»

К-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого персонала» или другие счета 217 и 218.

При внесении наличными в кассу или расчетный счет:

Д-т счета 221 «Касса»

Д-т счета 223 «Расчетные счета в банке»

К-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого персонала» или К-т счетов 217 и 218, в зависимости от учета задолженности по возмещению ущерба.

При возмещении ущерба недостающими материальными ценностями:

Д-т счета 201 «Материальные запасы»

Д-т счета 204 «Готовая продукция»

Д-т счета 205 «Товары»

Д-т счета 207 «Прочие запасы»

К-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого персонала»

Или К-т счета 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности»

Или К-т счета «Корректировки по сомнительным долгам»

(в зависимости от вида недостач и отражения дебиторской задолженности)

Определенную особенность имеет отражение недостачи и порчи основных средств, заключающееся в выявлении и отражении размера их износа с целью доведения стоимости основных средств, до остаточной, поскольку они в определенной степени использованы и соответственно амортизированы, а также направления отнесения этих потерь.

Отражение износа основных средств оформляется следующей бухгалтерской проводкой:

Д<sup>т</sup> счета 112 «Земля, строения и оборудования - Амортизация»

К<sup>т</sup> счета 111 «Земля, строения и оборудования - Стоимость».

Таким образом, первоначальная стоимость основных средств, доводится до остаточной стоимости, по которой отражается их недостача или порча бухгалтерской проводкой.

Исходя из того, что операции, связанные с безвозмездной передачей основных средств (земли, строения, оборудования), их списанием в следствие прихода в негодность, а также реализации как новых, так и бывших в эксплуатации отражаются на счете 731 «Прочие операционные расходы», и соответственно выявляется финансовый результат этих операций, поэтому потери от недостачи основных средств и порчи их от стихийных бедствий и других причин, когда виновники не установлены, также относятся в прочие операционные расходы и учитываются на данном счете 731, хотя в конечном итоге в составе данного счета, как все операции, связанные с основными средствами, относятся на финансовый результат деятельности организации бухгалтерской проводкой:



Д-т счета 801 «Общая прибыль (убыток)»

К-т счета 731 «Прочие операционные расходы»

Потери же от недостач и порчи их в результате стихийных бедствий и других причин относятся на прочие операционные расходы (по остаточной стоимости) бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 731 «Прочие операционные расходы»

К-т счета 111 «Земля, строения и оборудования – Стоимость»

Возможно отражение потерь от недостач и их порчи по первоначальной стоимости с последующим отражением их амортизации, т.е. вычитанием их из отраженных затрат по первоначальной стоимости бухгалтерскими проводками:

Д-т счета 731 «Прочие операционные расходы»

К-т счета 111 «Земля, строения и оборудования – Стоимость»

Д-т счета 112 «Земля, строения и оборудования – Амортизация»

К-т счета 731 «Прочие операционные расходы»

Таким образом, потери от недостач и их порчи отражаются также по остаточной стоимости.

При отнесении потерь на виновных лиц, дается следующая проводка:

Д-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого состава» (если потери связаны непосредственно по их вине).

Или Д-т счета 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности»

Или Д-т счета 218 «Корректировки по сомнительным долгам» (если виновность носит не конкретный, а сомнительный характер).

К-т счета 111 «Земля, строения и оборудования – Стоимость» (по остаточной стоимости)

Если виновные лица определены после отнесения потерь в прочие операционные расходы, тогда отнесение потерь на виновных лиц

осуществляется путем вычета их из прочих операционных расходов и отнесения на виновных лиц следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т счета 213 «Краткосрочные дебиторские задолженности основного управленческого персонала»

Д-т счета 217 «Прочие краткосрочные дебиторские задолженности».

Д-т счета 218 «Корректировки по сомнительным долгам»

К-т счета 731 «Прочие операционные расходы».

Возмещение потерь, в зависимости от формы его осуществления, отражается в учете аналогично удержанию недостач товарно-материальных ценностей, указанных выше.

## **ГЛАВА 12. ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА**

### **12.1 Сущность, цели и объекты финансового учета**

За последние время в теории и практике ведения бухгалтерского учета нашла свою актуальность формирование подсистем финансового и управленческого учета. Это прежде всего связано с необходимостью организацией учета, как языка бизнеса в соответствии с интеграцией экономики республики в международную систему. Поток иностранной инвестиции в экономику республики и вывоз капитала в международную систему рынка, привели к формированию подсистемы финансового учета, базируемого на единую систему принципов, стандартов и методов. Этому способствовала также потребность формирования информации для внешних пользователей.

Финансовый учет представляет собою систему сбора учетной информации, обеспечивающее бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности. Финансовый учет охватывает значительную часть бухгалтерского учета,

аккумулируя информацию об имуществе организации его обязательствах, хозяйственных процессах и их результатах.

Финансовый учет, учетная система построенная на базе международных и национальных стандартов. Конечной стадией, его результатом, является сформированная на основе экономической информации финансовая отчетность, используемая внутренними и внешними пользователями для анализа и оценки финансового состояния, направления организации, его изменений, финансовых результатов, а также способностей создания денежных средств.

Целью ведения финансового учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, её имущественном и финансовом положении, необходимой для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществления контроля за целесообразностью и законностью выполняемых хозяйственных операций и использованием производственных ресурсов, предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости.

Основной задачей финансового учета является формирование информации о состоянии используемого имущества организации о их размещении и обеспечении контроля за их состоянием и сохранность.

Объектами финансового учета является имущества (активы) организации, источники их образования (капитал и обязательства) хозяйственные процессы и их результаты, которые классифицированы раскрыты в третьей главе учебника. Особенности финансового учета является то, что организация учета указанных объектов осуществляется в направлении систематизации их в подсистему формирования элементов финансовой отчетности, каковыми в соответствии с концептуальными основами НСБУ являются активы, обязательства и капитал, как элементы отчетного баланса, характеризующее финансовое положение организации, а

также доходы и расходы, являющиеся элементами отчета о прибылях и убытках, характеризующих её финансовые результаты деятельности.

Процедуры признания отдельных объектов финансового учета на соответствие критериям признания их в качестве элементов финансовой отчетности раскрыты в главе 16.4. Здесь в главе 16.5 раскрыты вопросы организации учета объектов финансового учета под систему элементов финансовой отчетности.

## **12.2 Особенности финансового учёта**

Финансовый учёт применяется во всех структурных подразделениях экономики Азербайджанской Республики за исключением кредитных и бюджетных организаций отличается от других видов учёта. Его принципы, базируемые на 41 МСФО и 37 НСБУ со своими специфическими особенностями, так же отличаются от других видов учёта.

Финансовый учёт ведётся отдельным структурным подразделением организации – бухгалтерией. Исходя из этого, бухгалтерия выражает понятие “Бухгалтерский – Финансовый учёт”. Финансовый учёт охватывает учёт движения наличных денежных средств и безналичных денежных потоков. Бухгалтерию считают универсальным языком бизнеса. Его универсальность определяется тем, что создаёт условия для сопоставления отличительных видов деятельности отдельных организаций. Бухгалтерско-финансовый язык есть язык выражения денежной массы. В целом, деньги определяют кровяным сосудом бизнеса, который должен регулироваться. В экономическом познании этот кровеносный сосуд определяется денежным потоком. Денежный поток

поступает в хозяйственную деятельность организации со стороны и охватывает все её стадии. Исходя из этого, этот поток должен управляться руководством организации. Бухгалтерия же прослеживает использование каждого маната на определённые цели, их целесообразность, осуществляет их систематическую регистрацию. О всех незаконных операциях в движении денежных средств бухгалтерия обязана ставить в известность руководителя организации.

Финансовый учёт наряду с движением денежных средств осуществляет контроль за всей деятельностью организации, для чего документирование всех хозяйственных операций должно быть в центре внимания бухгалтерии. Поэтому в бухгалтерии прослеживается своевременное и точное оформление бухгалтерских документов, обязательность подписи должностных лиц и печати, а также сдача их в архив в соответствии с установленным стандартом.

Финансовый учёт является незаменимым средством для руководителя организации. По данным финансового учёта принимаются управленческие решения для руководства организацией. Собственники по данным финансового учёта принимают решения по расширению деятельности организации или её ликвидации.

Интерес государства проявляется в увеличении доходности организации и его сотрудников и обеспечении на этой основе платежей налогов в бюджет, используемых на обеспечение социальных потребностей населения республики.

Финансовый учёт ведётся в соответствии с законодательством и установленными положениями правительством и Министерством Финансов Азербайджанской Республики. Совокупность всех указанных положений составляет единую систему Финансового учёта. Финансовый учёт формируется в соответствии с принятым в 2004 году законом “О Бухгалтерском учёте” и регулируется его статьями. Ведение финансового

учёта и составление финансовой отчётности осуществляется на основе общепринятых принципов и правил.

Финансовый учёт выполняет определённые функции, главным из которых являются информационная, контрольная и другие, раскрытые в главе 1.7.

Перед финансовым учётом стоят определённые задачи подлежащие выполнению и предстоят требования раскрытые в главе 1.7.

В финансовом учёте, как правило, используются все элементы метода бухгалтерского учёта - документация и инвентаризация, счёта и двойная запись, баланс и отчётность, оценка и калькуляция.

В финансовом учёте используются натуральные трудовые и стоимостные измерители. При этом обязательным является применение в качестве денежного измерителя национальной валюты. Операции, выполненные в иностранной валюте, приводятся к национальной валюте.

Производственные расходы в финансовом учёте, группируются и учитываются по элементам затрат. С целью калькулирования себестоимости продукции в финансовом учёте, учёт расходов можно систематизировать по статьям калькуляции принятых учётной политикой организации.

В финансовом учёте и отчётности отражаются достоверная, документально обоснованная информация, используемая внешними и внутренними пользователями. Информация в финансовом учёте обобщается и представляется за прошедший отчётный период – месяц, квартал и год.

Финансовый учёт осуществляется одним из форм бухгалтерского учёта, характерные особенности которых раскрыты в главе “Учётная регистрация и формы бухгалтерского учёта”.

### **12.3 Взаимосвязь финансового учёта с другими структурными подразделениями организации.**

Ведением финансового учёта занимается бухгалтерия организации. Однако, в выполнении отдельных процедур, по составлению документов, их подписи, визирования и других, участвуют работники отдельных структурных подразделений в пределах определённых компетенций.

Бухгалтерия организации, ведущая финансовый учёт преобладает преимуществом перед другими структурными подразделениями. Для этих подразделений бухгалтерия, является главным контролирующим органом в контроле над состоянием имущества организации.

В обеспечении сохранности имущества организации, несут ответственность работники отдельных подразделений: завскладом, - за сохранность товарно материальных ценностей, заведующие цехами, - за машины и оборудование, кассир,- за наличные денежные средства и др.

Кассир является работником отдельных подразделений, - кассы, несущий ответственность за сохранность денежных средств, хранимых в нескораемых сейфах.

Лица несущие материальную ответственность за сохранность ценностей находящихся в его ведении, называются материально ответственными лицами, к которым относится и кассир.

Бухгалтер не располагает правам материально – ответственного лица, хотя при замещении должности кассира, он несёт ответственность за сохранность денежных средств в кассе.

Материально ответственное лицо должно обеспечить контроль над всем имуществом находящихся под его ответственностью.

Как обладающая преимущественным правом перед другими подразделениями, бухгалтерия получает от них правильность их составления и оформления

## ГЛАВА 13. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

### *13.1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную подсистему бухгалтерского учета*

За период XX века, глобализация экономики, расширение и углубление экономических связей, создание транснациональных компаний, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов, изменили требования к ведению и организации бухгалтерского учета, определились недостатки учета и калькуляции себестоимости продукции.

При изготовлении конечного продукта несколькими смежными цехами, а иногда и предприятиями, продаже продукции в различные страны и регионы усредненные данные о себестоимости продукции не позволяли эффективно управлять себестоимостью продукции.

Для совершенствования калькуляции себестоимости продукции учета в ряде передовых стран стали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирование: учет затрат по ценам ответственности, калькулирование себестоимости по системам стандарт-кост и директ-костинг и другим, систему производственного учета.

В процессе дальнейшего развития системы производственного учета стали применять помимо учетной другие функции управления – планирования, контроля, анализа, принятия решений. Применение основных функций управления в систему управленческого учета.

Официально управленческий учет был признан в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров.

Управленческий учет в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета впервые возник США и получил распространение в странах Европы, Японии, Канаде и др.

Управленческий учет в настоящее время применяется во многих крупных и средних фирмах во всех видах бизнеса – в промышленности, торговле и др.

### *13.2. Место управленческого учета в информационной системе организации*

Управление представляет собой целенаправленное воздействие администрации организации на хозяйственные процессы в целях рационального их использования – увеличения выпуска продукции, снижение затрат на производство и соответственно снижения себестоимости выпущенной продукции, прибыли и сохранения собственного капитала.

Для принятия и осуществления управленческих решений используется информация о соответствующих видах деятельности организации.

В целом, информационная система состоит из конструкторской, технологической, экономической и др. подсистем.



В управленческом учете используется экономическая подсистема как плановая, нормативная и учетная состоящая из данных финансового и статистического учета, материалов аудиторских проверок и др.

В управленческом учете могут быть использованы так же объяснительные и докладные записки, комментарии специалистов по проблемам производства и сбыта продукции и др.

Порою некоторая информация не имеет количественной и стоимостной оценки. К ним относятся предположения экспертов о финансовом положении покупателей, используемая менеджерами.

### ***13.3. Сущность и задачи управленческого учета***

***Управленческий учет*** – как составная часть бухгалтерского учета представляет собой принятую организацией систему сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления учета, планирования, контроля и управления ее деятельностью.

***Сбор информации*** о хозяйственной деятельности организации – это определение, классификация, оценка и измерение хозяйственных операций и других экономических событий для их последующего отражения в системе управленческого учета.

***Регистрация хозяйственных операций*** – это упорядоченное и последовательное их отражение в первичных документах и учетных регистрах.

***Обобщение*** информации означают ее анализ, подготовку и интерпретацию.

Подготовленная информация представляется пользователям в виде отчетов различного формата.

Основная цель управленческого учета – представление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации для принятия обоснованных управленческих решений.

### ***13.4. Характеристика управленческого учета***

Если ведение финансового учета в предприятиях и организациях АР является обязательным в соответствии с законом АР «О бухгалтерском учете» базируемого на национальные стандарты бухгалтерского учета, то ведение управленческого учета является необязательным и он осуществляется на по решению администрации организации в соответствии с его учетной политикой.

Целью управленческого учета является формирование и представление информации управленческому персоналу организации и ее структурных подразделений, необходимой для планирования, контроля и управления деятельностью организации и ее структурных подразделений.

Потребителям информации управленческого учета являются работники управленческого персонала организации и ее структурных подразделений,

специалисты, а также непосредственные исполнители, для которых установлены лимиты и нормативы по соответствующим расходам.

Здесь информация формируется и отражается в отчетности по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и другим позициям.

### ***13.5. Организация управленческого учета***

Организация управленческого учета представляет собой систему построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью организации.

Ответственность за организацию управленческого учета несет руководитель организации. В зависимости от объема учетной работы руководитель организации может:

- учредить службу управленческого учета, возглавляемого руководителем;
- ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету;

Организация управленческого учета, как и всякая организация определенных процессов выполняемых работ, должна быть рациональной. Для этой цели важное значение имеет разработка плана его организации, который состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план счетов и их корреспонденции; план отчетности, план технического оформления учета; план организации труда работников; занимающихся управленческим учетом.

При составлении плана документации и документооборота используют систему организации финансового учета, дополняя их первичными документами, используемыми только в управленческом учете.

При разработке ***плана счетов для управленческого учета*** необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время новый план счетов бухгалтерского учета позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом финансовый и управленческий учет могут иметь самостоятельные планы счетов, а так же возможно выделение обоснованных счетов для управленческого учета.

***Планы отчетности и технического оформления*** составляют на основе этих планов финансового учета добавлением формы отчетов и средства регистрации информации, используемые в управленческом учете.

В ***плане организации труда работников*** управленческого учета разрабатывается структура аппарата этой службы, составляются графики учетных работ.

В средних и крупных организациях в состав службы управленческого учета может состоять из группы: планирования, материального учета, учета

затрат труда и его оплаты, производственно-калькуляционная, учета продажи, аналитическая.

Общую схему структуры службы управленческого учета средних и крупных организаций можно представить в следующем виде (схема):

## **ГЛАВА 14: ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО УЧЁТА.**

### ***14.1. Сущность, возникновение и развитие налогового учета***

Налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных бухгалтерских документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым кодексом АР.

Таким образом, конечной целью налогового учета является исчисление налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, определяемой как разница между полученными доходами и произведенными расходами, признаваемыми для целей налогообложения. Средством достижения цели налогового учета является группировка данных первичных документов в порядке, установленном Налоговым Кодексом.

Налоговый учет базируется на систему ведения бухгалтерского учета, который представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и сообщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета хозяйственных операций, осуществляемых в организациях.

Сбор и регистрация информации осуществляются путем документирования хозяйственных операций, осуществляемых в организациях. Первичные документы обеспечивают сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организаций в бухгалтерском учете. Этап обобщения информации, содержащейся в первичных учетных документах, заключается в ее накоплении и систематизации в регистрах бухгалтерского учета с помощью бухгалтерских счетов и двойной записи. Информация о хозяйст-

венных операциях, произведенных организацией за определенный период времени, из регистров бухгалтерского учета переносится в сгруппированном виде в бухгалтерские отчеты.

Таким образом, сбор и регистрация информации осуществляется в системе бухгалтерского учета путем ее документирования.

Налоговый учет занимается группировкой и обобщением наколенной информации. При этом в основе налогового учета лежат первичные учетные документы, включая бухгалтерские справки.

Для целей бухгалтерского учета информация группируется с помощью двойной записи и счетов бухгалтерского учета, а для целей налогообложения информация группируется без отражения на счетах бухгалтерского учета и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Налоговым Кодексом.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Следовательно, каждая организация-налогоплательщик вправе выбирать варианты ведения налогового учета, конечной целью которого является определение налоговой базы по налогу на прибыль на основании бухгалтерских регистров (где уже проведена группировка данных первичных учетных документов по определенным признакам) либо на основании данных первичных документов.

До формирования налогового учета налоговая база на прибыль определялась путем корректировки показателей, отражаемых в систем бухгалтерского учета, приведением их в соответствие с требованиями налогового законодательства. Идти дальше по пути корректировки показателей бухгалтерского учета для целей налогообложения было нецелесообразно, поскольку этот процесс становился слишком трудоемким.

Так в соответствии с введением Налогового Кодекса сформировался налоговый учет, основной целью которого является системой обобщения информации для определения Налоговой базы на прибыль.

Состояние и ведение современного Налогового Учета характеризуется как базируемый на законодательных актах и накопленном практическим опытом его ведения.

Главным законодательным актом для ведения налогового учета является Налоговый Кодекс АР. Налоговый Кодекс является Экономической Конституцией Азербайджанской Республики. Он принят в 2000 году и введен к применению с января 2001 года. Данный Налоговый Кодекс состоит из семнадцати глав и двести двадцать одной статьи.

#### ***14.2. Содержание, цели и задачи налогового учета***

В соответствии с налоговым законодательством элементами налогового учета являются: первичные учетные документы (включая бухгалтерские справки), аналитические регистры налогового учета, расчет налоговой базы.

Вопросы организации налогового учета связаны формированием информации о доходах и расходах организации, признаваемых для целей налогообложения.

Цель налогового учета определяется интересами пользователей информации, которые делятся на две основные группы: внутренние и внешние. Внутренним пользователем информации является администрация организации. Они по данным налогового учета могут проанализировать непроизводительные расходы, которые согласно требованиям налогового законодательства не учитываются для целей налогообложения, таких как расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, расходы на материальную помощь и др., уменьшением которых можно стабилизировать налогооблагаемую прибыль.

### ***14.3. Принципы налогового учета***

Принцип налогового учета несколько отличается от принципов бухгалтерского учета. Так, фундаментальным в бухгалтерском учете является принцип двойной записи, который в налоговом учете не применяется.

Принцип денежного измерения определяется как выручка от реализации исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

В налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, представленная, прежде всего в денежном выражении.

Доходы, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в манатах, пересчитав иностранную валюту в манаты по курсу Национального банка.

Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) в налоговом учете является основным. В соответствии с НКАР, доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Установленный принцип последовательности применения норма и правил налогового учета, определяет, что нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому.

Принцип равномерного и пропорционального формирования доходов определяют, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может

быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

#### ***14.4. Нормативное регулирование налогового учета***

Порядок ведения налогового учета регулируется Налоговым Кодексом. При этом правилам учета объектов для целей налогообложения не всегда совпадают с правилами, установленными в нормативных документах, регламентирующих бухгалтерский учет.

Целесообразно рассмотреть различия в методологии ведения бухгалтерского и налогового учета по объектам учета.

В налоговом учете доходы подразделяются на: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; внереализационные доходы.

Выручка подразделяется как: от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства; выручка от реализации ранее приобретенных товаров; выручка от реализации имущественных прав.

Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, в налоговом учете признаются для целей налогообложения в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов: кассового метода или метода начисления.

В налоговом учете безвозмездно полученное имущество учитывается в составе внереализационных доходов в полной сумме. Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен на дату подписания акта приемки-передачи имущества.

#### **14.5. Организация налогового учета**

Налоговый учет организуется на базе бухгалтерского учета, используя при этом учетную информацию различного уровня обобщения. При этом организация налогового учета должна обеспечить возможность

непрерывного отражения в хронологической последовательности фактов хозяйственной деятельности организации, чем обеспечивается достоверность налоговой базы, с последующей систематизацией этих фактов, т.е. учтённых доходов и расходов, с целью формирования показателей налоговой декларации по налогу на прибыль.

При этом, если регистры бухгалтерского учета не содержат достаточные реквизиты информации для определения налоговой базы, в таком случае согласно требованиям налогового кодекса РФ налогоплательщик имеет право вводить дополнительные реквизиты в регистры бухгалтерского учета, формируя тем самым регистр налогового учета, а если таковое не обеспечивает цель определения налоговой базы, вводить самостоятельные регистры налогового учета. При этом налоговые и другие компетентные органы не имеют право указывать налогоплательщику применять определенные по их требованию формы документов и регистров налогового учета.

Для группировки и систематизации данных бухгалтерского учета, с целью накопления информации о доходах и расходах, формирующие налоговую базу предприятия, ими используются следующие учетные регистры:

- регистры бухгалтерского учета;
- регистры бухгалтерского учета, дополненные необходимыми реквизитами налогового учета, если бухгалтерские регистры не обеспечивают информацию для определения налоговой базы;
- аналитические регистры налогового учета.

Таким образом, налогоплательщику предоставляется возможность выбора разных вариантов обобщения информации для целей налогового учета. Исходя из вариантов применения учетных регистров бухгалтерского учета, организация налогового учета может быть построена в трех моделях с учетом его автономности в системе бухгалтерского учета. Предприятие



может выбрать одну из этих моделей исходя из степени идентичности группировки и учета объектов и выполняемых хозяйственных операций для целей налогового учета и установленных правил ведения бухгалтерского учета.

## **ГЛАВА 15. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.**

### **15.1. Понятие об учетной политике, ее роль и значение**

Переход к рыночным отношениям создали условия разумного сочетания государственного регулирования и самостоятельности организаций в ведении бухгалтерского учета, вместо его жесткого регламентирования государством в условиях административной системы управления народным хозяйством. Новый подход к ведению бухгалтерского учета заключается в том, что организации самостоятельно разрабатывают свою учетную политику, на основе установленных государством правил, для решения своих задач поставленных перед учетом.

Учетная политика, - это конкретные принципы, основы, условия и практика, принятые организации для подготовки и представления финансовой отчетности. В соответствии с МСФО-1 и НСБУ-1 учетная политика организации, независимо от конкретных требований, применяемых ею стандартов, должна обеспечить получение уместной и надежной информации. Учетная политика организации должна быть выбрана и применена таким образом, чтобы финансовая отчетность соответствовала всем требованиям каждого из применяемых стандартов и интерпретаций.

Учетная политика организации есть документ, являющийся важнейшей составной частью ее отчетности. Она служит внутренним руководством для организации по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности. Она необходима также внешним пользователям учетной информации с

целью понимания учетных правил и способов используемых организацией при ведении бухгалтерского учета и формировании отчетности.

Учетная политика определяется как принятие организацией совокупности способов осуществления бухгалтерского учета, который состоит из первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и отражения на счетах совершенных хозяйственных операций, приводящих изменениям состава средств организации и источников образования, итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности и составления баланса и отчетности.

Как известно, бухгалтерский учет ведется в организациях по строго определенной системе и правилам. Задача учетной политики заключается в выборе из общей совокупности существующих правил таких, которые в соответствии с организацией производства и ее технологией, применяемой на данном предприятии, обеспечили бы рациональную организацию бухгалтерского учета, создающей условие своевременного формирования, финансовой отчетности для ее пользователей, с целью принятия правильных управленческих решений.

Принятие соответствующей учетной политики зависит от специфики, организации, особенностей его управления, поставленных целей, - как текущих, так и на перспективу.

Учетная политика организаций формируется в соответствии с положением «Учетная политика организаций», утвержденная приказом №5 от 23 января 1997 года Министерства Финансов Азербайджанской Республики.

В соответствии с утвержденной Кабинетом Министров Азербайджанской Республики от 18 июля 2005 года за №139 по внедрению Национальных Стандартов Бухгалтерского Учета за 2005-2008- годы Программой, в 2007 году был разработан Национальный Стандарт Бухгалтерского Учета за № 11 «Учетная политика, изменения в учетных

оценках и ошибки», который утвержден приказом Министерства Финансов Азербайджанской Республики и рекомендован для внедрения в практику.

В целом, данный стандарт соответствует содержанию МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных ценах и ошибки», с использованием принципа начисления, а раскрытие учетной политики представляется в составе финансовой отчетности.

По содержанию данного стандарта, учетная политика определяется как конкретные принципы, основания, условия и порядки, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

В целом, учетная политика обеспечивает процесс осуществления реальной либерализации бухгалтерского учета. С его помощью происходит совершенствование нормативной системы бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Посредством учетной политики разрешаются противоречия действующего законодательства в соответствии с международными стандартами.

Формируя свою учетную политику, организация в праве выбирать по каждому направлению ведения бухгалтерского учета и ее организации, один вариант или способ разрешающих законодательством и нормативными актами. При этом важное значение имеет целесообразность формирования учетной политики в тесной взаимосвязи с налоговым учетом.

## **15.2. Формирование учетной политики и предъявляемые к ней требования**

Учетная политика формируется каждой отдельно взятой организацией, самостоятельно базируясь на соответствующие нормативные документы. При этом, разработанная учетная политика должна обеспечить в первую очередь получение достоверных данных учетной информации. Непременным условием является также обеспечение минимальных затрат на получение первичной информации, ее обработку и составление отчетности. Важное

значение имеет также рациональное использование работников, выполняющих учетные процедуры.

Предоставление организациям самостоятельно разрабатывать свою учетную политику и в соответствии с этим вести бухгалтерский учет, приводит в целом к ее многовариантности. В то же время условия рыночной экономики приводят к дифференциации хозяйственных операций и получению существенно разнообразных их видов. Это связано также с наличием множества разного рода организаций. Все это приводит к сталкиванию организаций с разнообразными ситуациями.

В конечном итоге, сложившаяся ситуация осуществления хозяйственной деятельности, приводит к затруднениям жизни организаций. В соответствии с этим вытекает необходимость организациям самим учитывать свои особенности с целью достижения достоверного отражения своего финансового положения. Все это приводит к необходимости предоставления организациям самостоятельно формировать свою учетную политику и соответственно выбрать соответствующие условиям его хозяйственной деятельности способы и методы ведения бухгалтерского учета.

Главный принцип учетной политики организации заключается в выборе методов не противоречащих каждому применяемому МСФО и НСБУ. Если при формировании учетной политики отсутствует возможность использования конкретного стандарта, в таком случае организация должна руководствоваться Принципами уместности, надежности, нейтральности, осмотрительности, полноты во всех существенных отношениях.

Значимость учетной политики заключается в том, что она ограничивает произвольное разрешение работниками бухгалтерии конкретных вопросов свойственных данной организации не предусмотренных нормативными документами. Этим нивелируется субъективность в бухгалтерском учете.

Учетная политика создает условие для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности уяснить себе соответствующие бухгалтерские

процедуры и методы, применяемые организацией, а так же способы получения данных отчетности. Вместе с тем она позволяет убедиться им в сопоставимости данных отчетности за разные отчетные периоды, исходя из чего проводить анализ отчетных данных в динамике, выяснить степень сопоставимости отчетности отдельных организаций. Учетная политика позволяет получить дополнительную информацию об изменениях в деятельности организации.

Построение учетной политики должно обеспечить уместность, надежность и сравнимость информации, формируемой в бухгалтерском учете.

Формированием и раскрытием учетной политики, организации реализуют свое право на выбор способов ведения учета и составления отчетности. Вместе с тем, они объясняют пользователям отчетности порядок получения его данных, отраженных в соответствующих формах отчетности. Одновременно создается возможность пользователям информации сформировать представление об особенностях хозяйственной деятельности организации и происходящих изменениях в ее деятельности.

Учетная политика позволяет пользователям отчетности ознакомиться с фактами отклонения от соответствующих допущений и требований, определенных НСБУ-11.

При принятии учетной политики в обязательном порядке соблюдается принцип имущественной обособленности организации.

Непрерывность деятельности организации означает, что данная организация не имеет намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения своей деятельности, т.е. она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, а, следовательно, его обязательства будут погашаться в установленном порядке. Это обуславливает также то, что активы и обязательства организации оцениваются исходя из исторической стоимости, т.е. их стоимость не будет

подвергаться изменениям. Этот принцип не будет соблюдаться при намерении ликвидировать организацию в течение года.

В учетной политике соблюдается в обязательном порядке отнесение совершенных актов к отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с содержанием данного факта. Это обеспечивает принцип бухгалтерского учета временной определенности.

Принятая учетная политика, применяется в организации последовательно из одного отчетного периода в другой, чем обеспечивается принцип последовательности применения учетной политики и соответственно бухгалтерского учета.

Указанные в положении об учетной политике, а также в стандарте №11 допущения не обязательно должны быть отражены в учетной политике организации и, соответственно, объявляться ею. При этом допущения подразумеваются и выполняются. При условии отступления от принципа допущений, они должны быть обоснованы и указаны причины таковых отступлений.

### **15.3. Организационно-технические и методические вопросы учетной политики**

Учетная политика организации охватывает методические аспекты бухгалтерского учета, его организацию, а так же технику его ведения.

Учетная политика как база организации бухгалтерского учета в конкретной организации, формируется главным бухгалтером и утверждается приказом или распоряжением ее руководителя. Положения учетной политики применяются и соответственно выполняется всеми подразделениями организации.

В приказе конкретизируются, кратко и четко отражаются вопросы ведения бухгалтерского учета. Данный приказ в основном состоит из трех разделов соответственно охватывающие следующие аспекты учета:

- а) организация бухгалтерского учета;
- б) техника бухгалтерского учета;
- в) методика учета основных объектов.

**Организация бухгалтерского учета** есть система применяемых элементов построения учетного процесса, к которым относятся схема ведения бухгалтерского учета, уровень его централизации, организация учета в филиалах, структура бухгалтерского аппарата, организация документооборота, проведение инвентаризации.

Организации, выбирая схему ведения бухгалтерского учета, должны руководствоваться соответствующими положениями, закона Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете».

Централизация бухгалтерского учета, это сосредоточение учетного процесса в центральной бухгалтерии. Здесь осуществляется синтетический и аналитический учет хозяйственных операций на основе первичных документов, составленных в отдельных подразделениях организации. При децентрализованном учете, весь учетный процесс осуществляется в подразделениях организации, а главная бухгалтерия осуществляет его контроль и составляет бухгалтерскую отчетность.

Варианты организации учета в филиалах, представительствах и других структурных подразделениях, т.е. выделение их на самостоятельный баланс, решается организацией самостоятельно и указывается в приказе об учетной политике, поскольку в зависимости от принятых вариантов организации учета, хозяйственные операции отражаются в учете по разному.

Структура бухгалтерского аппарата, определяет непосредственную подчиненность работников бухгалтерии. Так, в небольших организациях все операционные работники бухгалтерии подчиняются непосредственно

главному бухгалтеру. В крупных организациях создаются отдельные группы учета, возглавляемые старшими бухгалтерами (материальная групп, учета расчетов, учета затрат и т.д.).

Организацию документооборота, каждое предприятие осуществляет самостоятельно на основе составленного главным бухгалтером графика документооборота, определяющего последовательность и объем учетных процедур, сроки их выполнения и конкретных исполнителей.

**Под техникой бухгалтерского учета** понимается совокупность способов и приемов, используемых при организации и ведения бухгалтерского учета. В учетной политике организации отражаются используемые способы и приемы бухгалтерского учета из совокупности общепринятых, которые используются ею частично, с учетом своих специфических особенностей. В приказе об учетной политике утверждаются следующие приемы бухгалтерского учета:

1. технология ведения бухгалтерского учета;
2. рабочий план счетов;
3. система внутрипроизводственного учета, контроля и отчетности.

Технология ведения бухгалтерского учета заключается в системе учетной регистрации фактов хозяйственной деятельности, их группировке и составлении отчетности, что определяется формой бухгалтерского учета. При этом организации самостоятельно выбирают соответствующую форму бухгалтерского учета.

Организации разрабатывают рабочий план счетов на базе единого Плана счетов, утвержденного Министерством Финансов Азербайджана, обеспечивающего отражение его финансово хозяйственную деятельность и его результаты. При этом необходимо учитывать специфические особенности деятельности организации (отраслевые особенности), принадлежность к субъектам малого предпринимательства, а так же



налоговое законодательство, - с целью правильного определения налоговой базы по различным видам налогов.

В соответствии с законом Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», учетной политикой организации определяется порядок контроля за выполняемыми хозяйственными операциями. С этой целью, некоторые организации создают в дополнение систему внутреннего аудита, которые в совокупности служат целям эффективного управления ее деятельности. Предприятия самостоятельно определяют объекты и субъекты внутреннего учета, состав и формы внутренней отчетности, периодичность, сроки их составления и представления, перечень их составителей и пользователей. При этом устанавливается также формы и сроки проведения аудиторских проверок.

При выборе соответствующих способов и приемов для ведения бухгалтерского учета, организации пользуются основными его **методическими аспектами**, которые находят свое отражение в принятой учетной политике. При этом каждая организация определяет свою методику учета в соответствии с нормативными актами. Если организация применяет свойственные ему методические способы и приемы, отличительные от предписаний нормативными актами, она обязана раскрыть все эти использованные приемы.

При формировании своей методики ведения бухгалтерского учета, организации в учетной политике определяют способы погашения износа основных средств, амортизации нематериальных активов, учета производственных запасов, готовой продукции, способы признания коммерческих и управленческих расходов, варианты резервирования предстоящих платежей и расходов, которые существенно влияют на финансовый результат деятельности организации, его финансовое положение, а так же показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При формировании учетной политики главный бухгалтер должен ясно представить себе, что она является одним из инструментов управления и поэтому необходимо знать все разрешенные варианты ведения учета, их преимущества и недостатки, исходя из чего видеть перспективу, - представлять как отразятся на показателях отчетности применение того или иного способа или приема ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В соответствии с этим должен выбрать те способы и приемы, которые наиболее рациональны особенностям организации, - ее деятельности, структуре, технической обеспеченности и т.д.

Применение Национальных Стандартов бухгалтерского учета расширяет диапазон выбора способов ведения учета. Исходя из этого, главному бухгалтеру необходимо руководствоваться собственным профессиональным суждением, принимая во внимание изменения в правилах ведения бухгалтерского учета. Для этой цели он должен детально изучить предоставляемые возможности национальными стандартами, для выбора оптимальных вариантов учета в соответствии особенностям своей организации для получения достоверной отчетной информации.

#### **15.4. Раскрытие учетной политики**

Раскрытие учетной политики, это придание ей гласности. Это означает, что организация обязана раскрыть принятые в учетной политике способы из совокупности, установленных нормативными актами по ведению бухгалтерского учета, которые влияют на оценку его имущества и обязательств, а так же принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности.

Раскрытие учетной политики осуществляется в основном при публикации бухгалтерской отчетности. Это связано с тем, что именно в отчетности формируются показатели деятельности организации, которые

могут быть существенно меняться в зависимости от способов ведения бухгалтерского учета принятыми в учетной политике.

При этом существенными признаются те способы бухгалтерского учета, без знания которых пользователи бухгалтерской отчетности не в состоянии достоверно оценить финансовое положение организации, движение его денежных средств и финансовых результатов деятельности. К этим способам бухгалтерского учета, принятым в учетной политике и подлежащим раскрытию относятся способы амортизации нематериальных активов, основных средств, оценки производственных запасов, незавершенного производства и готовой продукции, признание прибыли от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг, а также иных способов, влияющих на формирование бухгалтерской отчетности.

Подлежащие раскрытию вопросы учетной политики, их состав и содержание определяются положением «Об учетной политике» Азербайджанской Республики и соответствующим Национальным Стандартом бухгалтерского учета №11.

Если организация публикует свою отчетность не в полном объеме, в таком случае обязательному раскрытию подлежат вопросы учетной политики, связанные с опубликованной частью отчетности.

Наряду с раскрытием учетной политики организации, при публикации отчетности должны раскрываться существенные способы ведения бухгалтерского учета.

Если в течение отчетного года, со времени составления годового отчета, произошли соответствующие существенные изменения в учетной политике организации (хотя таковое не предусмотрено нормативными актами) она должна раскрыть эти изменения непосредственно в предстоящей текущей отчетности.

Обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежат те изменения учетной политики, которые оказали или могут оказать

существенное влияние на финансовое положение организации, движение ее денежных средств или финансовые результаты ее производственной деятельности. При этом необходимо раскрыть причины изменений в учетной политике, дать оценку соответствующих результатов последствий этих изменений в денежном выражении.

В бухгалтерской отчетности за отчетный год следует раскрывать существенные способы ведения бухгалтерского учета. Это является одним из направлений определяющих достоверность бухгалтерской отчетности.

## **15.5. Изменения учетной политики**

Принятая учетная политика на предстоящий отчетный год, как правило, не подлежит изменениям в течение данного периода. Учетная политика применяется организацией последовательно из года в год.

Изменения учетной политики допускаются в соответствии с нормативными актами и вводятся в действие с начала следующего отчетного года. Такой порядок изменения учетной политики создает условия для обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета за ряд предшествующих лет.

Вопросы изменения учетной политики организации определены в НСБУ-11 в соответствии с рекомендациями МСФО-8. В целом избранная организацией учетная политика может быть изменена лишь в случаях, когда этого требует орган, регулирующий стандарты финансовой отчетности, а также при переходе к более уместному и надежному варианту ведения бухгалтерского учета.

Изменения в учетной политике допускаются в условиях:

1. Изменения законодательства Азербайджанской Республики и нормативных актов по бухгалтерскому учету;

2. Изменения деятельности организации, связанные с ее реорганизацией, изменением направлений ее деятельности, сменой собственников и расширением или сокращением объема производства и т.п.;

Изменения учетной политики, в конечном счете, оказывает влияние на финансовый результат деятельности организации, его финансовое положение и движение денежных средств. В соответствии с этим вытекает необходимость учитывать эти последствия и оценивать его результаты. При этом оценка производится на основе данных, определенных организацией на дату, с которой начато применение измененного способа ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, в соответствии изменениями законодательств Азербайджанской Республики или нормативными актами, по бухгалтерскому учету, отражаются в учете и отчетности исходя из положений, предусмотренных законодательством или нормативными актами.

Полученные последствия из-за изменения в учетной политике отражаются в учете путем корректировки соответствующих данных, включенных в отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному. Эти корректировки производятся в бухгалтерской отчетности без учетных записей.

## **15.6. Общие вопросы и принципы организации бухгалтерского учета**

Результативность и эффективность всякой деятельности зависит от ее правильной и рациональной организации. Исходя из этого, особо важное значение имеет научно обоснованная организация бухгалтерского учета, поскольку главной ее задачей является обеспечение достоверной, точной и своевременной информацией ее пользователей осуществляющих инвестирование, руководство и контроль за деятельностью соответствующей организации. Вместе с тем рациональная организация бухгалтерского учета

определяет предпосылки получения высоких результатов минимальными затратами труда и средств на его построение.

Организация бухгалтерского учета представляет собой систему условий и элементов построения учетного процесса по выполнению определенных бухгалтерских процедур для получения необходимой достоверной и своевременной информации о производственно-хозяйственной деятельности организации. Система организации бухгалтерского учета должна обеспечить осуществление контроля за рациональным использованием ресурсов организации, эффективности производства готовой продукции и финансового состояния.

Система организации бухгалтерского учета складывается из документации осуществляемых хозяйственных операций, соответственно организации документооборота, установление графика выполняемых учетно-вычислительных работ, составление рабочего плана счетов на базе единого плана счетов бухгалтерского учета, выбора формы бухгалтерского учета в соответствии с деятельностью организации, осуществления контроля за выполняемыми хозяйственными операциями, распределения труда между отдельными бухгалтерскими работниками, составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и т.д.

Организация бухгалтерского учета должна обеспечить контроль за состоянием и движением имущества организации, изменением источников их образования, информацией, характеризующей выполнение производственных заданий, определяющих перспективы ее деятельности, систему механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, своевременное составление и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствующие органы.

Одним из главных аспектов рациональной организации бухгалтерского учета является построение структуры аппарата бухгалтерии в соответствии с организацией производства, ее технологией, взаимосвязи с другими

структурными подразделениями и что самое главное, действующими законодательными и нормативными актами.

Рациональная организация бухгалтерского учета, требует изучения организации производства, ее технологию, выполняемую производственную программу и направление ее развития, взаимосвязь с партнерами по заготовлению материальных ценностей и реализации продукции, финансовую программу и т.д.

### **15.7. Способы организации бухгалтерского учета**

Как известно, бухгалтерский учет организуется в соответствии организацией производства, ее технологией. Исходя из этого, организуется документальное оформление хозяйственных операций, совершаемых в соответствии с организацией процесса снабжения, производства, технологией ее осуществления, а также процесса реализации произведенной продукции. Показатели составленных документов регистрируются в учетных регистрах, группируются и собираются в группировочных ведомостях, разработочных таблицах, обобщаются и составляются баланс и бухгалтерская (финансовая) отчетность. Эти учетные процедуры, в зависимости от места их осуществления могут выполняться двумя способами – централизованным и децентрализованным.

При централизованном способе организации бухгалтерского учета, все учетные процедуры по обработке первичных документов, осуществляются в центральной бухгалтерии. Составленные в отдельных подразделениях организации, т.е. в цехах, участках, бригадах, бухгалтерские документы представляются в центральную бухгалтерию, где они проверяются, группируются, систематизируются и отражаются в аналитических и синтетических учетных регистрах, обобщаются и на их основе составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. При этом задачей производственных

подразделений является правильное составление и оформление этих документов, и своевременное представление в центральную бухгалтерию.

Исходя из того, что комплекс подлежащих выполнению учетных процедур сосредотачивается при централизации учета в одном месте, - центральной бухгалтерии, создается большой фронт учетно-вычислительных работ, позволяющих рационально организовать данную работу путем правильной и эффективной организации труда учетных работников, широким его разделением, применением прогрессивных приемов учетной обработки документов, использованием необходимой вычислительной техники. В соответствии с этим повышается производительность труда учетных работников, достигается полная загрузка используемой учетной техники, сокращается число учетных работников, тем самым достигается экономичность учета являющийся одним из принципов бухгалтерского учета.

При централизации бухгалтерского учета, создаются большие возможности работникам центральной бухгалтерии лучше осуществлять контроль за работой структурных подразделений в организации, как с точки зрения, экономного расходования материальных ресурсов в соответствии с действующими нормами и нормативами их расходования, так и рационального и эффективного использования финансовых ресурсов, труда и его оплаты, что в целом приводит к повышению эффективности производственной деятельности организации. Централизация учета создает благоприятные условия для применения автоматизированной формы бухгалтерского учета.

При децентрализованном способе организации бухгалтерского учета обособленные подразделения организации выделяются на самостоятельный баланс. Это означает, что в этих организационно обособленных цехах, участках составляются как первичные, так и сводные документы, которые подвергаются бухгалтерской обработке в этих подразделениях, т.е.



группируются, систематизируются и отражаются в синтетических и аналитических учетных регистрах. Здесь же обобщаются данные и синтетического и аналитического учета, проверяется их правильность и составляется баланс и отчетность. Составленный баланс и отчетные данные отдельных организационных подразделений представляются в центральную бухгалтерию на основе которых здесь составляется сводный баланс и сводный отчет по организации в целом.

Децентрализация учета приводит к увеличению объема учетно-вычислительных работ в целом по организации. В то же время из-за небольшого объема выполняемых учетных процедур в отдельных подразделениях ограничиваются возможности разделения труда учетных работников, их специализация по выполняемым учетным процедурам, в результате отдельные бухгалтера выполняют несколько видов бухгалтерских процедур, затрудняется механизация и автоматизация учетно-вычислительных работ, поскольку снижается эффективность их использования. Все это приводит к увеличению численности счетных работников высокой квалификации, что в конечном счете приводит к увеличению затрат на ведение учетно-вычислительных работ, а, следовательно, снижает уровень ее экономичности.

Несмотря на определенные недочеты децентрализованного способа организации бухгалтерского учета его применение в определенных условиях становится необходимым и приемлемым. Так при территориальной разобщенности организационных подразделений предприятия, т.е. когда отдельные цеха, участки находятся в отдаленности друг от друга, применение децентрализованного учета становится неизбежным. Его приемлемость связана так же разнообразностью характера выполняемых операций подразделениями предприятия и его объемом. При прочих равных условиях, такие подразделения организации, как жилищно-коммунальный и транспортный отделы организации выделяются на самостоятельный баланс,

что связано с характером выполняемых операций, отличающихся от операций основного производства предприятия.

## **15.8. Бухгалтерский аппарат организации, его структура и выполняемые функции**

Одним из главных структурных подразделений организации является бухгалтерия. Функциональной обязанностью бухгалтерии, является формирование учетной информации, характеризующей деятельность организации. Данная информация необходима для управления деятельностью предприятия по выполнению производственной программы, формировании ее средств и источников их образования. Сформированная информация должна характеризовать экономическое развитие организации, способствовать управлению ее финансово-хозяйственной деятельностью.

Для достижения этой цели, необходимо правильно и рационально организовать бухгалтерский учет. В условиях рыночной экономики, правильной и рациональной организации бухгалтерского учета придается важное значение.

В целом, для успешного развития экономики, и решения поставленных задач, необходимо научно-обоснованная организация бухгалтерского учета, в соответствии со специфическими особенностями и технологическими процессами, совершаемыми на данном предприятии. При этом, такая рациональная организация бухгалтерского учета должна быть достигнута при минимальных затратах труда и средств. Это означает, что бухгалтерский учет должен быть экономичным.

Экономичность учета зависит от ее правильной организации, уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ.

Правильная организация бухгалтерского учета должна в свою очередь соответствовать ее структуре, поскольку структурное подразделение предопределяет последующую систему организации выполнения учетно-вычислительных работ. В целом, здесь наблюдается свойственная взаимозависимость и предопределение.

Структура бухгалтерии организации зависит от объема ее деятельности, т.е. выполняемой производственной программы, и соответственно объема учетной информации. Исходя из этого, бухгалтерский учет может вестись одним лицом или несколькими бухгалтерскими работниками, возглавляемыми главным бухгалтером. Как правило, бухгалтерский учет на предприятии осуществляют профессиональные бухгалтеры, имеющие высшее или среднеспециальное образование.

Главный бухгалтер, возглавляющий бухгалтерский аппарат, организованный на средних и крупных коммерческих организациях, подчиняется его руководителю. Главный бухгалтер, разрабатывает структуру бухгалтерии в соответствии с организацией бухгалтерского учета, исходя из организации производства, ее технологией, а также объемом формируемой учетной информации. Он осуществляет распределение обязанностей между бухгалтерами в соответствии с видами учетных операций, подлежащих выполнению в учетном цикле. При этом за основу берется и последовательность выполняемых учетно-вычислительных работ, например по движению материалов на складе, - их поступление и отпуск на производство и т.д. Другим вариантом распределения обязанностей может быть выполнение однотипных операций по определенному участку учета, когда конкретный бухгалтер ведет учет движения отдельного вида средств по их поступлению, использованию, - например, учет движения, топлива, - его поступление расходования, соответственно учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.д.

Отдельные работники бухгалтерского аппарата несут ответственность за совершаемые учетно-вычислительные работы, за их достоверность и законность.

На крупных предприятиях создаются группы учета специализируемые по отдельным участкам учетной работы, такие как группа учета материалов,

учета расчетов по оплате труда, по учету затрат на производство, учета готовой продукции ее реализации и т.д.

Группа учета основных средств осуществляет учет движения и наличия основных средств, принимает участие в проведении их инвентаризации и переоценке. Данная группа занимается начислением и учетом амортизации основных средств, учетом и определением результатов операций с основными средствами. В их обязанности входит также ведение учета вложений во внеоборотные активы.

### **15.9. Права, обязанности и ответственность главных бухгалтеров**

Главный бухгалтер является организатором бухгалтерского учета – обеспечивающая достоверной информацией как внутренних, так и внешних пользователей. В соответствии с этим он имеет определенные права, обязанности, таким же образом несет ответственность как перед руководством организации, так и инвесторами, а так же налоговыми и законодательными органами за достоверное выполнение своих обязанностей. За невыполнение, или недобросовестное выполнение своих обязанностей, главный бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

В соответствии с законом Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете», главный бухгалтер организации назначается на должность и освобождается от него его руководителем. В соответствии с этим, главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации. Он несет ответственность за формирование учетной политики, и в соответствии с этим за ведение бухгалтерского учета, своевременное составление и представление в соответствующие органы полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обязан правильно организовать и вести достоверный учет затрат на производство и издержек, связанных с реализацией произведенной продукции, контролируя при этом производимые затраты с целью недопущения перерасхода и снижения себестоимости продукции, своевременное и правильное выявление финансовых результатов деятельности организации. Он обязан контролировать и соблюдать своевременное проведение плановых инвентаризаций и осуществляемых при форс мажорных случаях, своевременно и достоверно выявлять их результаты и отражать в учете и отчетности. Он обязан сообщать в соответствующие контролирующие органы о выявленных недостатках и незаконных расходах средств организации.

Для обеспечения выполнения возложенных обязанностей и удовлетворения ответственности, главный бухгалтер организации наделяется определенными правами.

Одним из таких прав является то, что в Государственных хозяйственных структурах - предприятиях, организациях, учреждениях, и объединениях не подчиняется их руководителям в деле организации и ведения бухгалтерского учета. Он подчиняется руководителю этих организаций только в административном порядке. Главный бухгалтер по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности подчиняется главному бухгалтеру вышестоящей организации. Главный бухгалтер этих организаций может быть освобожден от занимаемой должности по согласованию с главным бухгалтером и руководителем вышестоящей организации.

Главный бухгалтер распределяет и устанавливает служебные обязанности подчиненных ему работников бухгалтерии – кассиров, материально ответственных лиц.

Указания главного бухгалтера по выполнению и надлежащему оформлению хозяйственных операций соответствующими первичными

документами и составлению внутренней отчетности обязательны как для работников бухгалтерии, так и для работников определенных отделов и подразделений организации, которые обязаны своевременно представить в бухгалтерию необходимые для их учета и осуществления контроля, надлежащим образом оформленные первичные документы.

Главным бухгалтером визируются соответствующие договора и соглашения, заключаемые организацией с поставщиками и подрядчиками, покупателями, инвесторами и связанные с финансовыми вложениями. Он визирует так же приказы и другие документы по начислению заработной платы и дивидендов акционерам и инвесторам. С главным бухгалтером согласуются определенные вопросы по назначению, перемещению и увольнению материально-ответственных лиц.

## **ГЛАВА 16. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

### **16.1. Отчетность, ее роль и значение**

Завершающим этапом учетного процесса является составление отчетности. Отчетность представляет собой совокупность показателей, характеризующих состояние имущества организации, его источников, а так же результаты ее деятельности за прошедший период, обобщенные в определенном порядке и последовательности.

Отчетность выполняет важную роль в соответствии с присущими ему функциями в системе экономической информации.

Отчетность охватывает все стороны деятельности организации. В соответствии с содержанием, она подразделяется на бухгалтерскую, статистическую, управленческую и налоговую.

Таким образом, как вытекает из вышеизложенного, отчетность является системой обобщенных показателей, составленных на основе учетных данных. Исходя из этого, формируя отчетную информацию, учитывая

базовые положения НСБУ-1 бухгалтер должен стремиться к реализации главной задачи финансовой отчетности – удовлетворению заинтересованных пользователей полезной информацией, показывающей как осуществлялись финансовые взаимоотношения сторон, насколько совершаемые хозяйственные операции соответствуют ожидаемым экономическим выгодам, на которые рассчитывали субъекты бизнеса.

Отчетность является не только базой для контроля выполнения заданий и программы деятельности предприятий и организаций, она одновременно используется для составления этих заданий и программ на будущий период, являясь ее основой. Это исходит из необходимости обоснованности составляемых заданий и производственных программ на базе достигнутых показателей, отраженных в отчетности, являющиеся достоверными и, поэтому, сопоставительными и базирующимися. Для этой цели отчетные данные глубоко изучаются, анализируются, уточняется их обоснованность, определяется обеспеченность предприятий и организаций активами обеспечивающие основу деятельности предприятия, определяются их источники формирования, что является необходимым и важным моментом анализа финансового состояния предприятия. После уточнения этих вопросов составляется производственная программа организации на предстоящий период и задачи ее деятельности.

Как видно, отчетность одновременно является информационной базой для управления деятельностью предприятий и организаций. Управление деятельностью предприятий и организаций осуществляется не только руководителями предприятия, его инженерно техническим персоналом, но и со стороны учредителей, владельцев, акционеров и других заинтересованных лиц. Поэтому показатели отчетности используются этими лицами для их изучения, выявления и устранения недостатков в деятельности предприятий и определения направления улучшения их деятельности. Отчетность предприятий и организаций широко используется большим кругом



населения, и носит, таким образом, общенародный характер. Обобщенные показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности (сводной отчетности) в разрезе отраслей и, в целом, по народному хозяйству служат одним из средств управления народным хозяйством страны и его отдельных отраслей.

## **16.2. Классификация отчетности**

Исходя из той важной роли, и значения, и многозначного направления, необходимо классифицировать отчетность с тем, чтобы знать ее виды и соответствующее назначение. Отчетность можно классифицировать по следующим направлениям:

1. по видам;
2. по назначению;
3. по срокам составления и представления;
4. по степени обобщения информации.

Систематизация отчетности по этим направлениям, обеспечивает все аспекты характерные для отчетности, и соответственно удовлетворяет их классификацию.

Статистическая отчетность представляет собой систему показателей, характеризующих количественную и качественную сторону финансово-хозяйственной деятельности организации. Она составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативно-технического учета. Данная отчетность используется для осуществления контроля за объемом и качеством производимой продукции, состоянием и движением производственных, финансовых и трудовых ресурсов.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность есть единая система показателей об имущественном и финансовом положении организации, финансовых результатах ее хозяйственной деятельности. Она составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. Она должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации,

финансовых результатах ее хозяйственной деятельности и соответствующих изменениях в финансовом положении. Отчетность и ее показатели должны быть сопоставимыми, в силу чего, за исключением отчета за первый отчетный год, все числовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности приводятся за два года, - отчетный и предшествующий.

С целью достижения достоверности и полноты, бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с правилами, установленными нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если при составлении бухгалтерской отчетности организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее хозяйственной деятельности, и изменениях в финансовом положении, тогда организация включает в отчетность соответствующие дополнительные показатели и разъяснения.

Управленческая (оперативная) отчетность составляется на основе данных оперативного учета, и содержит информацию по важнейшим показателям финансово-хозяйственной деятельности предприятия, за короткие промежутки времени, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Она служит для оперативного контроля и управления основными процессами (снабжения, производства и реализации) деятельности организации. Содержание этой отчетности, периодичность, сроки и порядок ее составления, определяется самостоятельно самой организацией. Исходя из целевого назначения, ее называют управленческой, а базы составления и оперативного использования, - оперативной.

Налоговая отчетность представляет собой совокупность показателей, характеризующих необходимые расчеты с бюджетом по налогам. Она составляется в форме деклараций по соответствующим видам платежей. Часть форм налоговой отчетности составляется по данным бухгалтерского учета, а другие по данным налогового учета. На тех предприятиях, где не

ведется налоговый учет, данная отчетность составляется на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, корректировкой

В соответствии с периодичностью, бухгалтерская отчетность бывает внутригодовой (текущей) и годовой.

Текущая отчетность составляется по отдельным периодам года и в основном за квартал. Однако, в некоторых случаях может составляться и более короткие периоды, например месяц, для отражения показателей по наиболее важным областям деятельности.

Годовая отчетность обобщает данные учета, характеризующие хозяйственную деятельность предприятия за год и составляется на первое января следующего года.

Исходя из объема сведений, содержащихся в отчетах, их подразделяют на: частную и общую. Частная отчетность составляется по данным учета о работе отдельных структурных подразделений организации. Общая отчетность составляется на основе учетных данных всего предприятия и характеризует ее деятельность в целом.

Исходя из степени обобщения информации, различают три вида бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1. индивидуальная;
2. сводная;
3. консолидированная.

**Индивидуальная бухгалтерская (финансовая) отчетность** составляется и представляется со стороны одного юридического лица, представляющего одно предприятие.

**Сводная бухгалтерская отчетность** составляется министерствами, ведомствами, главными управлениями и другими структурными управленческими подразделениями, как совокупность показателей отчетности подчиненных им организаций. Сводная отчетность составляется так же организацией, юридическим лицом, имеющим филиалы или другие

подразделения, которые выделены на отдельный баланс, но не являются юридическими лицами. При составлении такой бухгалтерской (финансовой) сводной отчетности показатели организации и ее структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, объединяются во единое целое путем суммирования этих показателей.

Некоторые авторы отчетность по степени обобщения информации подразделяют ее на первичную и сводную. Такое подразделение отчетности на наш взгляд не верно и недостаточно. Это связано во первых с тем, первичной может быть отчетность как отдельных предприятий, так и консолидированная, которую составляют как отдельные предприятия, входящие в его состав, как индивидуальную отчетность, так и по основной (головной) организаций консолидированную. Таким образом, консолидированная отчетность является первичной по не индивидуальной. Вместе с тем, она и не является сводной, поскольку она обобщается не полным суммированием показателей индивидуальной отчетности, а с исключением отдельных стыкующих моментов долевого участия средств организаций участников.

### **16.3. Требования, предъявляемые к отчетности**

Исходя из той важности и необходимости бухгалтерской отчетности с точки зрения ее использования в управлении финансово-хозяйственной деятельностью, анализа ее показателей и выявления резервов дальнейшего развития экономики организации, а также контроля со стороны ее внешних пользователей, к ней предъявляются определенные требования. Эти требования сводятся к достоверности и полноте бухгалтерской отчетности, ее нейтральности, целостности, сопоставимости показателей, правильности оформления и соблюдения отчетного периода в дополнении к тем требованиям, которые определены в «Законе о бухгалтерском учете» и учетной политике предприятия.

Предъявленное требование достоверности объективности и полноты отчетных показателей заключается в том, что представленная бухгалтерская отчетность должна дать достоверное и полное представление о имущественном и финансовом состоянии предприятия, отразить финансовые результаты ее деятельности.

При составлении бухгалтерской отчетности, если определяется недостаточность данных полноценно характеризующих финансовое положение организации, а также ее финансовые результаты, в таком случае в данную отчетность включают дополнительные показатели и пояснения.

В некоторых случаях, например при национализации имущества, допускается отклонения от установленных правил составления отчетности с целью полного и достоверного отражения финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности.

Нейтральность отчетности означает, что ее информация должна равноценно удовлетворять интересы пользователей бухгалтерской отчетности, не ущемляя при этом интересы одних и полноценно удовлетворять других. Целостность бухгалтерской отчетности означает, что в отчетности должны быть охвачены данные о всех совершенных хозяйственных операциях как самой организацией, так и ее подразделениями, филиалами, представительствами, если даже они выделены на самостоятельный баланс.

Последовательность бухгалтерской отчетности означает ежегодное соблюдение постоянства в содержании и формах бухгалтерского, баланса, отчетах о прибылях и убытках и пояснений к ним.

Ответственность за обеспечение подготовки, составления, представления и достоверности ее показателей, а также публикацию финансовой отчетности возлагается на совет директоров, или другой управленческий орган организации или же руководителя.

Отчетной датой составления бухгалтерской отчетности считается последний календарный день отчетного периода, - последние дни месяцев для периодической отчетности и 31 декабря, - годовой.

Отчетным периодом считается период с 1 января по 31 декабря, что совпадает с календарным годом.

#### **16.4. Порядок и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется по определенным формам в соответствии с инструкциями по единой форме утвержденным Министерством Финансов Азербайджанской Республики. Определена единая система показателей отчетности, которая позволяет составлять сводные отчеты по соответствующим отраслям народного хозяйства и в целом по народному хозяйству.

В соответствии с действующим законодательством подготовленный Министерством Финансов Республики состав, виды и порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности должно быть согласовано также Министерством Налогов и Государственным Комитетом Статистики.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть дополнена с разрешения Министерства Финансов Республики, другими отчетными показателями и справками, отражающими специфические особенности отдельных подразделений организации.

Составленную бухгалтерскую (финансовую) квартальную и годовую отчетность хозяйствующие субъекты представляют в соответствующие органы, определенные законодательством. Этими органами являются:

1. Государственные налоговые органы;
2. Государственные органы статистики;

3. Собственники, - в лице учредителей и участников в соответствии с учредительными документами;

4. Другие государственные органы, которым законодательством Азербайджанской Республики поручено проверять отдельные стороны деятельности предприятий и принимать соответствующие отчеты.

Предприятия, находящиеся в частичной и полной муниципальной собственности, наряду с вышеуказанными органами, представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в органы, компетентные управлять государственную и муниципальную собственность.

Налоговые заявления и налоговые отчеты представляются в налоговые органы в соответствии с территориальным расположением предприятия.

Квартальная бухгалтерская отчетность представляется предприятиями в вышеуказанные органы в течение 30 дней по истечении квартала, а годовую в течение 90 дней по истечении года.

Предприятия иностранной инвестиции годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность представляют не позднее 15 марта последующего года в налоговые органы и каждому участнику предприятия в порядке, предусмотренном в учредительных документах.

Более точный срок представления бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется учредителями (участниками) предприятия или вышестоящей организацией или же органами, принимающими эти отчеты.

Министерства и ведомства, а также главные управления Азербайджанской Республики обобщают отчеты подчиненных им предприятий и организаций и на их основе составляют сводную бухгалтерскую отчетность и представляют в Министерство Экономического Развития Республики, Государственный Комитет статистики и Министерство Налогов Республики. Сводная квартальная бухгалтерская отчетность представляется не позднее 45 дней по истечении отчетного квартала, а годовая не позднее 25 апреля последующего года.

Бюджетные организации квартальную и годовую отчетность представляют в установленные сроки в вышестоящие органы.

Министерства и главные управления и другие управленческие органы составляют месячную, квартальную и годовую сводную бухгалтерскую (финансовую) отчетность об исполнении сметы расходов бюджетных учреждений и представляют ее в установленные сроки в Министерство Финансов Азербайджанской Республики.

В соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, ликвидируемые в определенном порядке предприятия, составляют заключительную бухгалтерскую (финансовую) отчетность на дату объявления банкротства или же на дату, определенную при принятии решения о ликвидации предприятия. При этом основная ответственность учета операций по ликвидации предприятия, составлении ликвидационного баланса и бухгалтерской (финансовой) отчетности, ложится на ликвидационную комиссию. Имущество предприятия отражается по цене установленной ликвидационной комиссией. При этом принимается во внимание состояние товарно-материальных ценностей и фактическая цена возможной их реализации.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность предприятий и организаций подлежит открытой публикации для соответствующих их пользователей, т.е. инвесторов, банков, поставщиков, покупателей и др. Акционерные общества открытого типа, страховые организации, а также банки обязаны в течении 5 месяцев по истечении отчетного года публиковать свою годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в газетах, журналах.

Публикуемая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть проверена аудиторами и подтверждена ими ее достоверность.

Аудиторская проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть осуществлена при условии предусмотренной Законом Азербайджанской Республики, а также инициативой руководства организации или не менее



одной четвертой части учредителей хозяйствующего субъекта (акционерного общества).

Существует определенное понятие, - отчетный период, каковым являются квартал и год. Отчетный квартал охватывает каждые три последующих месяца с первого января нового отчетного года. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря текущего года. Для вновь созданных предприятий и организаций первым отчетным годом считается период с даты получения статуса юридического лица (например 6 мая) по 31 декабря (включительно) текущего года. Для предприятий, созданных после 01 октября текущего года отчетным годом считается период с момента его создания по 31 декабря включительно последующего года, поскольку период его хозяйствования в текущем году охватывает время менее одного квартала.

## **16.5. Формирование финансовой отчетности**

В соответствии с основными документами, регламентирующими составление финансовой отчетности, МСФО-1 и НСБУ-1 «Представление финансовой отчетности», финансовая отчетность есть система данных об имущественном и финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Исходя из этого, формирование отчетности представляется важным критерием.

Формирование финансовой отчетности осуществляется в три этапа в определенной последовательности. Во-первых выявляются элементы финансовой отчетности в соответствии с их учетом. Далее осуществляется проверка выявленного элемента на соответствие критериям признания – т.е. к каким именно элементам отчетности относить тот или иной объект учета и соответственно отнесения той или иной отчетности, - в баланс, «Об изменениях в капитале», «О прибылях и убытках» или «О движении денежных средств».

В последующем производится признание объекта учета, т.е. соответствующего элемента в финансовой отчетности. Таким образом определяется отнесение соответствующего элемента в определенную отчетность.

Элементами финансовой отчетности организации являются его активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Базой выявления этих элементов являются возможности организации получения будущих экономических выгод.

### **16.6. Организация бухгалтерского учета под систему элементов финансовой отчетности**

В современных условиях хозяйствования, организация бухгалтерского учета регламентируемая законом «О бухгалтерском учете» и НСБУ, базируемого на Международные Стандарты финансовой отчетности, сводится под систему показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью составления соответствующих форм отчетности, достижения реальности и полноты их показателей.

Так, исходя из этого, организация учета состояния и движения имущества (активов) и изменения обязательств организации строится на балансовых счетах, систематизированных в 1-5 разделах плана счетов под систему статей финансовой отчетности, отчетного бухгалтерского баланса. Учет движения денежных средств и их эквивалентов построен применением счетов для учета наличных денежных средств и их эквивалентов под систему показателей формы отчетности о движении денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а учет состояния и изменения капитала по его видам под систему показателей отчетности «Об изменениях в капитале», на счетах третьего раздела плана счетов «Капитал».

Организация учета произведенных расходов, полученных доходов и их результатов построено по видам деятельности организации на счетах 6-9 разделов плана счетов бухгалтерского учета систематизированных под систему показателей отчетности о прибылях и убытках. При этом организация учета расходов основной операционной деятельности построена по соответствующим процессам – снабжения, производства и реализации, а также их результатов и обобщается в соответствии с показателями отчета о прибылях и убытках по характеру затрат и систематизировано по их функциональному назначению.

По процессу снабжения заготовленные материальные ценности и связанные с ними расходы, учитываются по счету 201 «Материальные запасы», где обобщаясь исчисляется себестоимость заготовленных материалов, относимых в затраты производства основной производственной деятельности, отражаемые в отчете «О прибылях и убытках» (по характеру затрат).

Система учета процесса производства, вытекающая из принципа построения отчета «О прибылях и убытках», построена по элементам (характеру) затрат отражаемые по кредиту счетов, учитывающих эти расходы и дебету счета 202 «Производственные затраты» как основные производственные расходы, систематизировано учитываемые в аналитическом разрезе по их видам, как основные и вспомогательные сырье и материалы, расходы на оплату труда работников занятых в основном и вспомогательном производствах, и соответственно обобщаемые в отчете «О прибылях и убытках».

Накладные расходы, связанные с организацией производства и его управлением- заработная плата управленческого персонала цехов, отчисления на их социальное страхование, амортизация машин и оборудования, зданий и сооружений цехов, расходы на их текущий ремонт и

др. относятся в основные затраты и учитываются по дебету счета 202 «Производственные затраты», и включаются в производственную себестоимость продукции.

Другая часть накладных расходов в качестве административных, связанные с организацией и управлением предприятия учитываются по счету 721 «Административные расходы», и исходя из рекомендаций МСФО и в соответствии с этим требованием НСБУ, относятся на финансовый результат деятельности организации.

Такая систематизация и учет расходов и отнесения их на производственные затраты и административные расходы в процессе производства, создает достоверные условия для организации контроля за совершенными расходами, исходя из их сущности и назначения. Одновременно такая систематизация затрат создает благоприятные условия для составления отчета «О прибылях и убытках». Так, в конце отчетного периода затраты, учтенные по дебету счета 202 «Производственные затраты» посредством счета 204 «Готовая продукция» списываются на счет 701 «Себестоимость продаж», отражаемую в отчете «О прибылях и убытках», а данные счета 721 «Административные расходы» списываются на счет 801 «Общая прибыль (убыток)» и отражаются в данной отчетности по функциональному назначению.

Одновременно кредитовые показатели счетов 202 «материальные запасы», 533 «Обязательства перед персоналом по оплате труда», 102 «Нематериальные активы - Амортизация», 112 «Земля, строение и оборудование - Амортизация» и др. отражают элементы затрат, (т.е что, и в какой сумме израсходовано), которые используются как основные операционные расходы для составления отчетности «О прибылях и убытках» по характеру затрат.

Таким образом, двойственный характер отражения совершаемых хозяйственных операций, обеспечивает определение элементов затрат по кредиту на счетов их учитывающих, т.е. что и в какой сумме израсходовано (характер затрат) и систематизацию их по функциональному назначению, по дебету счетов учитывающих расходы, т.е. на какие цели они израсходованы, что создает условия для составления отчетности «О прибылях и убытках» в двух направлениях, - по характеру затрат и функциональному назначению затрат.

Хозяйственные операции, связанные с процессом реализации учитываются на счетах 601 «Продажа», 701 «Себестоимость продаж», 711 «Коммерческие расходы» и 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков».

По кредиту счета 601 «Продажа» отражается выручка (основной операционный доход) от продажи продукции выполненных работ и оказанных услуг в корреспонденции с дебетом счета 211 «Краткосрочные дебиторские задолженности покупателей и заказчиков», показывающий образование дебиторской задолженности, подлежащий оплате и отражается в отчете «О движении денежных средств». Для учета уцененных и возвращенных товаров применяется счет 602 «Возвращение и уценка товаров», а продажи товаров с предоставленной скидкой счет 603 «Предоставленные скидки».

Данные этих счетов, связанных с продажей продукции используются для определения суммы основного операционного дохода. Для этого из общей суммы выручки, отраженной по кредиту счета 601 «Продажа» вычитают данные счетов 602 «Возвращение и уценка товаров» и 603 «Предоставленные скидки», чем определяется доход операционной деятельности, который отражается в статье 60 «Основной операционный доход» отчета о прибылях и убытках.

По дебету счета 601 «Продажа» отражается себестоимость проданной продукции в корреспонденции с кредитом счета 701 «Себестоимость продажи», по дебету которого отражаются расходы, связанные с полученными доходами от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг основной операционной деятельности как фактическая производственная себестоимость реализованной продукции, отнесенная сюда в корреспонденции с кредитом счета 204 «Готовая продукция» и другие расходы связанные с реализацией, формирующие себестоимость продажи, которая отражается в статье 70 «Себестоимость продажи» отчета о прибылях и убытках, составленного по функциональному назначению.

По счету 611 «Прочие операционные доходы» учитываются в аналитическом разрезе систематизировано по видам доходы, полученные от реализации долгосрочных активов, суммы от увеличения их стоимости в результате переоценки, стоимость безвозмездно полученных активов, доходы прошлых лет, полученные штрафы, пени, неустойки, восстановленная сумма безнадежных долгов и др. Доходы, учтенные по кредиту этого счета в конце отчетного периода списываются на счет 801 «Общая прибыль (убыток)» и отражаются в отчете «О прибылях и убытках» по статье 61 «Прочие операционные доходы».

В отчете «О прибылях и убытках» по характеру затрат отражаются также отдельной статьей выполненные и капитализированные работы предприятия, которые состоят из капитализированных работ научно-исследовательского характера по направлению создания нематериальных активов, учитываемых по дебету счета 103 «Капитализация затрат, связанных с нематериальными активами» и капитализированных работ по возведению основных средств, учитываемых, по дебету счета 113 «Капитализация затрат, связанных с землей, строением и оборудованием».

Расходы, связанные с реализацией продукции учитываются по дебету счета 711 «Коммерческие расходы», относимые на финансовый результат основной операционной деятельности бухгалтерской проводкой: Д<sup>т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)» и К<sup>т</sup> счета 711 «Коммерческие расходы» и подлежат отнесению в отчет о прибылях и убытках, составленного по функциональному назначению затрат.

В отчете «О прибылях и убытках» по функциональному назначению отражаются также накладные расходы связанные с организацией производства и его управлением, учтенные по дебету счета 721 «Административные расходы», относимые на финансовый результат основной операционной деятельности организации бухгалтерской проводкой: Д<sup>т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)» и К<sup>т</sup> счета 721 «Административные расходы». На финансовый результат относятся так же прочие операционные расходы, учтенные по дебету счета 731 «Прочие операционные расходы», к которым относятся убытки от реализации долгосрочных активов, расходы по переоценке, регулировки по уменьшению балансовой стоимости активов, штрафы пений и неустойки уплаченные, расходы по обмену иностранной валюты, убытки от обесценения и др., оформляемые бухгалтерской проводкой: Д<sup>т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)» и К<sup>т</sup> счета 731 «Прочие операционные расходы». Эти расходы отражаются в отчете о прибылях и убытках, по статье 73 «Прочие операционные расходы».

В последующем в отчете о прибылях и убытках отражается статья «Прибыли (убытки) от прекращения деятельности», где отражается полученная прибыль или убыток от продажи определенной части организации (цеха). При этом полученная прибыль учитывается по кредиту счета 621 «Прибыль от прекращения деятельности» и относится на финансовый результат бухгалтерской проводки: Д<sup>т</sup> счета 621 «Прибыль от

прекращения деятельности» и К<sup>Т</sup> счета 801 «Общая прибыль (убыток)». Полученный убыток от продажи части организации учитывается по дебету счета 741 «Убытки от прекращения деятельности» и относится на финансовый результат бухгалтерской проводки: Д<sup>Т</sup> счет 801 «Общая прибыль (убыток)» и К<sup>Т</sup> счет 741 «Убытки от прекращения деятельности».

Результат, полученный от реализации определенной части организации, - прибыль или убыток формируется на счете 801 «Общая прибыль (убыток)» как разница показателей счетов 621 «Прибыль от прекращения деятельности» и 741 «Убытки от прекращения деятельности» и отражается в отчете о прибылях и убытках по статье «Прибыль (убытки) от прекращения деятельности».

На основании данных, учтенных на вышеуказанных счетах, отражаемых в соответствующих статьях отчета о прибылях и убытках, определяется операционная прибыль (убыток) отчетного периода и записывается в статью «Операционная прибыль (убыток)».

Таким образом, полученная в отчетном периоде прибыль отражается по кредиту счета 801 «Общая прибыль (убыток)» в корреспонденции с дебетами счетов шестого раздела плана счетов – 601, 611, 621, 631, 641, предназначенные для учета полученных доходов, отраженных по их кредиту.

Произведенные расходы по соответствующим видам деятельности, а также непредвиденные, как чрезвычайные расходы, убытки от прекращения деятельности учитываются в дебете счетов седьмого раздела плана счетов. В конце отчетного периода эти расходы и убытки относятся в дебет счета 801 «Общая прибыль (убыток)».

Таким образом, в конце отчетного периода вычитая от полученных доходов учтенных по кредиту счетов шестого раздела и отнесенных в кредит счета 801 «Общая прибыль (убыток)», произведенные расходы и



полученные убытки, отнесенные в дебет данного счета со счетов седьмого раздела плана счетов, учитывающих эти расходы и убытки, получают финансовый результат деятельности организации, - прибыль, сформированную как разница превышающая показатель кредита данного счета (прибыли) над показателем дебета счета 801 «Общая прибыль (убыток)», т.е произведенные расходы и полученные убытки превышают, полученные доходы, отраженные по кредиту данного счета, получают дебетовые сальдо, показывающее полученный убыток за отчетный период деятельности организации. Данный финансовый результат, - прибыль или убыток отражается в отчете «О прибылях (убытках)» по статье «Операционная прибыль (убыток)».

В отчете о прибылях и убытках находит свое отражение и финансовая деятельность организации, - связанные с ним полученные доходы, учитываемые по счету 631 «Финансовые доходы» и отражаемые по соответствующей статье 63, и расходы произведенные с целью получения доходов, учитываемые по счету 751 «Финансовые расходы» и отражаемые по статье 75 «Финансовые расходы», вычитаемые из полученных доходов.

В последующей статье отчетности о прибылях и убытках отражается доля организации в прибылях и убытках зависимых и совместных предприятий, учтенных по счету 811 того же наименования. Таким образом, получают отраженную в данной отчетности общую прибыль (убыток) до налогообложения.

Исходя из величины полученной прибыли определяется сумма налога на прибыль, признаваемая по НСБУ-3 и НСБУ-4, подлежащая оплате в бюджет, учтенная по счету 901 «Расходы по текущему налогу на прибыль», 902 «Расходы по отложенному налогу на прибыль», отражаемая по статье 90 «Налог на прибыль». Путем вычитания данной суммы налога от полученной прибыли, определяется величина полученной прибыли от обычной

деятельности в отчетном периоде. К данной прибыли, полученной от обычной деятельности, плюсуется полученные непредвиденные чрезвычайные доходы и вычитываются чрезвычайные расходы, чем получают сумму чистой прибыли отчетного периода, отражаемую в разделе 80 отчета о прибылях и убытках.

## **16.7. Бухгалтерский баланс**

Одной из в форме денежных средств или их эквивалентов не имеющих ограничений в использовании.

Таковыми активами являются производственные запасы, денежные средства, рыночные ценные бумаги, дебиторская задолженность покупателей и заказчиков и др. Активы не обладающие вышеуказанными свойствами, признаются как долгосрочные.

Обязательства классифицируются как краткосрочные, если их погашение планируется в течение операционного цикла или 12 месяцев после отчетной даты. К краткосрочным обязательствам относятся задолженность поставщикам и подрядчикам, обязательства по выплате процентов, дивиденды подлежащие выплате, налоги на прибыль и др. Все остальные обязательства классифицируются как долгосрочные.

Систематизация активов и пассивов организации в балансе на краткосрочные и долгосрочные и отражение их в соответствующих статьях баланса имеет важное значение, поскольку по данным отдельных статей активов, капитала и обязательств, отраженных в балансе определяются и анализируются важнейшие показатели финансового состояния организации как ее платежеспособность, ликвидность и др. представляющие большой

Внесение дополнительных статей и заголовков в бухгалтерский баланс допускается в случаях определения таковых по другим НСБУ и необходимости правдивого отражения финансового состояния организации.

Основной подход к формированию информации в балансе, это представление и раскрытие имущества и обязательств организации на

отчетную дату в сопоставлении с данными предшествующего отчетного периода.

Строение бухгалтерского баланса определен НСБУ-1 «Представление финансовой отчетности» представлено в главе 4:3.

Основным требованием НСБУ-1 к составлению бухгалтерского баланса является расшифровка содержащейся в ней информации. При этом степень детализации информации определяется организацией исходя из требований внешних пользователей. Отдельные статьи баланса при этом разделяются на подстатьи исходя из требований представления информации в соответствии НСБУ регламентирующего учет соответствующего объекта. Детальные расшифровки статей согласно НСБУ-1 должны приводиться в примечаниях к балансу. Так, несмотря на то, что в балансе основные средства и нематериальные активы представляются по остаточной стоимости, исходя из принципа баланса НСБУ, в примечаниях к балансу расшифровывается их состав, отражаются нормы накопленной амортизации. Подобные расшифровки осуществляются и по другим статьям бухгалтерского баланса.

## **16.8. Отчет о прибылях и убытках**

В составе финансовой (бухгалтерской) отчетности важное место принадлежит отчету о прибылях и убытках. В данной отчетности раскрывается информация о финансовых результатах деятельности организации за истекший отчетный год.

В отчете о прибылях и убытках в соответствии с МСФО информация представляется двумя способами:

1. Метод характера затрат
2. Метод по функциональному назначению затрат

Сравнивая представленные формы отчета о прибылях и убытках можно сделать вывод, что их различие сводится к вопросу раскрытия информации о и расходах.

В обеих формах представляется статья основной операционный доход, в дополнении которому представляется статья прочие операционные доходы. Далее представляются статьи расходов, которые размежеваются в этих формах отчетности, исходя из характера затрат в одном направлении, по функциональному назначению этих же затратах в другом. Таким образом, затраты здесь классифицированы и отражены в этих формах в двух вышеуказанных направлениях. При составлении отчета организации могут использовать один из представленных методов.

При использовании метода функционального назначения затрат исходя из их функциональной роли, информация, представленная представленной в данной форме отчета, не раскрывает состав произведенных расходов, что является необходимым. Исходя из этого НСБУ-1 содержит требования к организациям составляющим отчет о прибылях и убытках по функциям затрат, раскрыть дополнительную информацию о характере расходов, что отражается в дополнении отчета как сведения об операционных расходах на основе классификации затрат по особенностям, которые представлены ниже.

#### Предприятие «Фирма Саадат»

#### Отчет о прибылях и убытках

(по функциональному назначению затрат) на 31 декабря 2014 года (в манатах)

№ раздела, статьи			Данные счетов	2014	2013
60	Основной операционный доход	+	601-602-603	56000	50000
70	Себестоимость продаж	-	701	30900	4100
	Валовая прибыль	=	801	15100	9000
61	Прочие операционные доходы	+	611	16000	11000
71	Коммерческие расходы	-	711	700	2000
72	Общехозяйственные расходы	-	721	10500	8000
73	Прочие операционные расходы	-	731	3000	3000
	Прибыль (убыток) от прекращения деятельности	+ -	621-741	16900	7000
	Операционная прибыль (убыток)		631	X (X)	X (X)
63	Финансовые доходы	+	751	12000	15000
75	Финансовые расходы	-	811	4000	7000

81	Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий	+ -	801	7000	---
	Прибыль (убыток) до налогообложения	=	901+902	31900	15000
90	Налог на прибыль	-	801=расчет	6800	3300
80	Чистая прибыль (убыток) в отчетном периоде	=		25100	11700
	Прибыль по каждой акции		Рассчитывается	0,34	X
	Прибыль по уменьшенной каждой акции		Рассчитывается	---	X

Продолжение

Дополнительные сведения об операционных расходах на основе классификации затрат по характеру

		Ссылка на примечания	20X2	20X1
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенном производстве	+ -	Конечные остатки минус начальные	X (X)	X (X)
Выполненные и капитализированные работы предприятия	-	Дебетовый оборот счетов 103 и 113	(X)	(X)
Использованные материальные запасы	+	Кредитовый оборот счета 201	X	X
Расходы по персоналу работников	+	Кредитовый оборот счета 533	X	X
Амортизационные расходы	+	Кредитовый оборот счетов 102, 112, 122, 132, 142	X	X
Прочие операционные расходы	+	731	X	X
Всего операционные расходы	=		X	X

Здесь представляются статьи затрат по использованию материальных запасов, расходы по содержанию персонала работников, амортизационные и прочие расходы, составляющие себестоимость продажи. Вместе с тем, здесь отражены статьи «Изменения в запасах готовой продукции и незавершенном

производстве» и «Выполненные и капитализированные работы предприятия», которые, в совокупности, обобщаются как операционные расходы. Таким образом, операционные расходы раскрываются здесь исходя из характера затрат.

Как известно, характер совершенных операционных затрат наиболее четко представляет произведенные затраты показывая при этом какие именно произведены расходы и в какой сумме, что позволяет контролировать эти расходы в соответствии нормами затрат. Что касается функционального назначения затрат, то произведенные расходы здесь расчленены и отражены в статьях показывающих куда и на какие цели именно осуществлены эти расходы, т.е. затраты, составляющие себестоимость продажи, коммерческие расходы, Общехозяйственные расходы, прочие операционные расходы в совокупности составляющие операционные расходы, отраженные в отчете о прибылях и убытках по функциональному назначению затрат.

Таким образом, как видим, наиболее рационально построен отчет о прибылях и убытках по характеру затрат. В основе метода составления отчетности «по характеру затрат» лежит экономическое содержание расходов по операционной деятельности, т.е. из каких именно расходов состоят произведенные затраты, выступающие в качестве одноэлементных как: материальные расходы; расходы на содержание персонала: амортизационные расходы; прочие расходы, Форма отчета о прибылях и убытках, составляемая в соответствии с требованиями НСБУ-1 по характеру затрат представляется в следующем виде:

#### **Форма отчетности о прибылях и убытках (по характеру затрат)**

№ раздела, статьи		Выполняемые процедуры	Данные счетов	2014	2013
60	Основной операционный доход	+	601-602-603	X	X
61	Прочие операционные доходы	+	611	X	X
	Изменения в запасах готовой продукции и незавершенном	+ -	Конечные остатки минус	X (X)	X (X)

	производстве		начальные		
	Выполненные и капитализированные работы предприятия	+	Дебетовый оборот счетов 103 и 113	X	X
	Использованные материальные запасы	-	Кредитовый оборот счетов 201	(X)	(X)
	Расходы по персоналу работников	-	Кредитовый оборот счета 533	(X)	(X)
	Амортизационные расходы	-	Кредитовый оборот счетов 102, 112, 122, 132, 142	(X)	(X)
	Прочие операционные расходы	-	731	(X)	(X)
	Прибыль (убыток) от прекращения деятельности	+ -	521-741	X(X)	X(X)
63	Финансовые доходы	+	631	X	X
75	Финансовые расходы	-	751	X(X)	X(X)
81	Доля в прибылях (убытках) в зависимых и совместных предприятий	+ -	811	X(X)	X(X)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	=	801	X(X)	X(X)
90	Налог на прибыль	-	901+902	(X)	(X)
80	Чистая прибыль (убыток) в отчетном периоде	=	801=расчет	X(X)	X(X)
	Прибыль по каждой акции		Рассчитывается	X	X
	Прибыль по уменьшенной каждой акции		Рассчитывается	X	X

В данной форме и в целом в отчетности о прибылях и убытках, вначале представляются статьи полученных доходов как основной операционный доход, так и прочие операционные доходы. По статье «Основной доход» отражается сумма выручки от реализации продукции, товаров, оказанных услуг и другие доходы, возникшие в результате основной, регулярной деятельности организации. Признание и отражение полученного дохода регулируется НСБУ-6 «Доходы».

Как видно, в данной форме после доходов представлена статья «Изменения в запасах готовой продукции и незавершенном производстве» отражаемыми соответственно положительными и отрицательными

показателями. По следующей статье называемой «Выполненные и капитализированные работы предприятия», отражается стоимость выполненных предприятием работ и капитализированных им в отчетном периоде. Такого рода выполненные работы сопровождаются доходами текущего года, исходя из чего отражаются в отчете о прибылях и убытках положительным числом.

Далее в отчете представляются статьи вышеуказанных расходов по экономическим элементам, отражающих расход материалов, расходы по содержанию персонала, расходы по амортизации и прочие расходы. Все эти расходы отражаются отрицательным числом показывая при этом вычитаемую сумму от итоговых данных предшествующих статей, отражаемых положительным числом означая сумму полученного соответствующего дохода.

В последующем представляется статья полученной прибыли от прекращения деятельности организации показываемого положительным числом и убытка показываемого отрицательным числом.

На базе указанных статей выявляется финансовый результат операционной деятельности организации за отчетный период представляемая в последующей статье «Операционная прибыль (убыток)».

Далее отражаются доходы, полученные от финансовой деятельности организации по статье «Финансовые доходы». В соответствии с осуществлением финансовой деятельности организация несет определенные расходы финансового направления. Эти расходы собираются и представляются в статье «Финансовые расходы».

В последующем отражается доля полученной прибыли (убытка) от участия организации в деятельности зависимых и совместных организаций.

В следующей статье представляется размер обобщенной прибыли (убытка) от всей деятельности организации до налогообложения. Отражив последующей статье налог на прибыль отрицательным числом, вычитаемым из



предшествующей статьи «Прибыль (убыток) до налогообложения», получают размер чистой прибыли или убытка, полученного в результате финансово-хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде, отражаемой в последующей статье. Далее рассчитывается и отражается прибыль на акцию и прибыль на каждую уменьшенную акцию в соответствующих статьях.

По данной форме отчет о прибылях и убытках составляют организации, в которых коммерческие и Общехозяйственные расходы не велики, исходя из чего нет необходимости систематизировать экономические элементы затрат по соответствующим назначениям в коммерческие, административные и прочие расходы и соответственно составлять отчет по функциям расходов.

### **16.9. Отчет о движении денежных средств**

Все организации, осуществляющие производственно-финансовую и коммерческую деятельность, нуждаются в денежных средствах для функционирования, погашения обязательств и, соответственно, обеспечения доходов инвесторов. С целью контроля за состоянием и движением денежных средств и обеспеченностью организации денежными средствами, в соответствии с рекомендациями МСФО (IAS) 7 и согласно НСБУ-1 все хозяйствующие организации представляют отчет «О движении денежных средств» исходя из требований НСБУ-5. Отчет «О движении денежных средств» утвержден приказом Министерства Финансов АР за номером И-38 от 18 апреля 2009 года.

Информация, отраженная в отчете «О движении денежных средств», создает возможность ее пользователям оценить осуществляющие и потенциальные возможности организации генерировать денежные средства, анализировать и определить степень ликвидности ее активов, риск банкротства разрабатывать модели оценки, анализа и прогнозирования дискондированной стоимости будущих потоков денежных средств.

Показатели этого отчёта позволяют пользователям оценить динамику чистых активов организации, изменения в финансовой структуре,

эффективность управления денежными потоками, способность адаптации в быстроизменяющихся рыночных условиях. Информация этой отчетности необходима для выявления точности прошлых и прогнозных оценок, а также для изучения связи между прибыльностью и чистыми денежными потоками, под которым понимается нетто-результат движения положительных (прирост) и отрицательных (уменьшение) денежных потоков в результате осуществления операций. В отчете агрегированно отражается перечень денежных поступлений и выплат, позволяющих согласовать входящий и исходящий остатки денежных средств в балансе.

Исходя из поставленных целей и задач, в отчете «О движении денежных средств» составляемом в соответствии с МСФО-7 и требованиями НСГУ-5, потоки денежных средств за отчетный период показываются по соответствующим видам деятельности организации, к которым относятся:

1. Операционная деятельность;
2. Инвестиционная деятельность;
3. Финансовая деятельность.

В МСФО-7, а также в НСБУ-5 раскрываются содержания терминов используемых при составлении отчета «О движении денежных средств», определяющих содержание денежных средств, - это понятие самих денежных средств, их эквивалента, движение денежных средств, также виды деятельности предприятий, где используются денежные средства и их эквиваленты, а также движение денежных средств, к которым относятся операционная, инвестиционная и финансовая деятельности, дается понятие хозяйственной единицы, где используются денежные средства, их эквиваленты.

*Денежные средства*, составляют совокупность наличных денежных средств кассе, вкладов числящихся на текущих счетах организации в банках.

Эквиваленты денежных средств – краткосрочные (до трех месяцев), высоколиквидные вложения, легко обратимые в известную сумму денежных средств, подвергающихся незначительному риску изменения ценности.

Движение денежных средств характеризуют приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

Операционная деятельность, это основная и прочая деятельность организации, приносящая ей доход, кроме инвестиционной и финансовой.

Потоки денежных средств от операционной деятельности отражают достаточность денежных средств для погашения кредитов, поддержания производственных мощностей, выплаты дивидендов, новых инвестиций. Она используется для прогнозирования будущих денежных потоков, окупаемости затрат инвестиционного характера. Она отражает поступление денежных средств от продажи готовой продукции, товаров и т.п. плюс роялти, гонорары, комиссионные, за минусом оплаты счетов за товары, материалы, услуги, а также зарплаты работникам.

Инвестиционная деятельность, это представление и возврат займов и других активов, которые связаны совершением процентных расходов, приобретение и реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

Финансовая деятельность, это деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств организации.

Движение денежных средств от операционной деятельности в отчете показывается одним из двух методов, разрешенных как МСФО-7, так и НСБУ-5, - прямым или косвенным.

Прямой метод используется при раскрытии основных видов валовых поступлений денежных средств, а также валовых денежных платежей. Он является наиболее предпочтительным, поскольку позволяет получить

информацию для оценки будущих потоков денежных средств, что затруднено при использовании косвенного метода.

МСФО-7 рекомендует составлять отчетность о движении денежных средств на базе прямого метода, поскольку этот метод эффективен для оценки дальнейшего движения денежных средств, и создает возможность представлять сведения невозможные представлением на основе косвенного метода.

При этом методе созданное движение денежных средств от операционной деятельности за отчетный год представляется по данным расчетов в качестве поступления денежных средств от покупателей, составляющий к примеру 100000 манат, выплата денежных средств поставщикам и работникам организации 80000 манат (вычитается), тем самым определяется представляемая в отчете сумма созданных денежных средств в результате деятельности составляющая 20000 манат. Далее отражаются вычитаемые возмещенные проценты 4000 манат и налог на прибыль 6000 манат, чем определяется и отражается в отчете чистая сумма денежных средств созданных от операционной деятельности  $20000\text{м}-4000\text{м}-6000\text{м}=10000$  манат.

Подготовка отчетности «О движении денежных средств» использованием прямого метода осуществляется отражением денежных поступлений от покупателей за минусом денежных платежей поставщикам, что составляет денежные средства от операционной деятельности, вычитанием от которого процентов и налогов на прибыль, получают чистые денежные средства от операционной деятельности.

Как видим прямой метод составления отчетности базируется непосредственно на движение денежных потоков. При применении этого метода раскрывается информация об основных видах поступлений и платежей, которая может быть получена из данных бухгалтерского учёта или же путем корректировки продаж и их себестоимости с учетом изменений в

запасах, операционной дебиторской и кредиторской задолженности за отчетный период, а также других недежных статей. Необходимо учитывать также прочие статьи, ведущие к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

Хотя в МСФО-7 поощряется применение прямого метода при составлении отчета по операционной деятельности, НСБУ-5 обязывает организации составлять отчет по операционной деятельности только косвенным методом.

При использовании косвенного метода осуществляется корректировка чистой прибыли (убытка) на результаты операций неденежного характера, отсрочек и начислений прошлых периодов и будущих операционных поступлений и платежей, а также статей доходов и расходов по инвестиционным и финансовым потокам денежных средств.

Косвенный метод является легким, скоростным и завершается минимальными затратами. Исходя из этого, многие организации предпочитают применение этого метода.

При этом методе созданные денежные средства от операционной деятельности представляются в качестве прибыли до налогообложения, далее даются соответствующие коррективы, на базе которых устанавливается и отражается в отчете чистый поток денежных средств от операционной деятельности.

Подготовка отчета косвенным методом осуществляется отражением прибыли до уплаты налогов плюс минус корректировки по операциям неденежного инвестиционного и финансового характера, учтенные по методу начислений, равная операционной прибыли до изменения оборотного капитала, к которому плюсуется или минусуется изменения оборотного капитала, равная чистым денежным средствам от операционной деятельности. Как видим, несмотря на применение различных способов расчета, получем одинаковый результат.

Используя косвенный метод составления отчета о движении денежных средств, прибыль(убыток) за отчетный период характеризуется с учетом результатов операции неденежного характера, отсрочек или начислений в отношении операционных денежных поступлений или платежей, относящихся к прошлым или будущим периодам, а также статей доходов и расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми денежными потоками.

Потоки денежных средств от инвестиционной деятельности отражают направления использования денежных потоков с целью генерирования в будущем доходов, положительных денежных потоков от операционной деятельности. Отрицательный чистый денежный поток в период активизации капитальных затрат свидетельствует о реализации стратегии организации в части расширения масштабов бизнеса. Она отражает поступления денежных средств от продажи основных средств плюс поступления от продажи долевых и долговых инструментов других компаний за минусом платежей на приобретение основных средств, а также долевых и долговых инструментов других организаций.

Потоки денежных средств от финансовой деятельности отражает сложившуюся потребность организации в заимствованиях денежных средств со стороны, а также используется для прогнозирования потребности в будущем. Она отражает поступления денежных потоков об эмиссии акций или других долговых инструментов, плюс поступления от эмиссии облигаций, векселей, залладных и т.п., краткосрочного и долгосрочного характера, за минусов выплат владельцам в связи с выкупом акций, а также денежных погашений, заимствований, произведенных ранее.

Ниже приводится форма отчетности о движении денежных средств.

#### **Отчет о движении денежных средств**

Название статьи	Ссылка на примечания	20x1	20x2
1	2	3	4
Движение денежных средств от операционной			

<b>деятельности</b>			
Чистая прибыль или убыток в отчетном периоде		x(x)	x(x)
Корректировки по нижеследующим статьям:		x(x)	x(x)
доля собственников, составляющих меньшинство		x(x)	x(x)
расходы по налогу на прибыль		x(x)	x(x)
доходы и расходы по неденежным статьям		x(x)	x(x)
прочие статьи, относящиеся к инвестиционной и финансовой деятельности		x(x)	x(x)
Изменения, произошедшие по нижеследующим статьям:		x(x)	x(x)
Запасы		x(x)	x(x)
операционные дебиторские задолженности и расходы будущих периодов		x(x)	x(x)
операционные кредиторские задолженности и расчеты		x(x)	x(x)
уплаченный (возвращенный) налог на прибыль			
<b>Чистый денежный поток от операционной деятельности</b>		<u>x(x)</u>	<u>x(x)</u>
<b>Движение денежных средств от инвестиционной деятельности</b>			
выбытие денежных средств в целях приобретения долгосрочных нефинансовых активов, включая комиссионные сборы и другие аналогичные расходы, а также в связи с не капитализированными затратами, не относимые к долгосрочным нефинансовым активам		x(x)	x(x)
поступление денежных средств от реализации долгосрочных нефинансовых активов		x(x)	x(x)
выбытие денежных средств в связи с инвестициями в дочерние, зависимые и совместные предприятия		x	x
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
выбытие денежных средств по предоставлению краткосрочных и долгосрочных займов другим сторонам			
поступление денежных средств от возврата краткосрочных и долгосрочных займов, предоставленных другим сторонам		x	x
выбытие денежных средств в связи с приобретением дочерних предприятий и хозяйственных единиц за вычетом денежных средств, имеющих в этих формированиях		(x)	(x)
поступление денежных средств от реализации дочерних предприятий и хозяйственных единиц, за вычетом денежных средств, имеющих в этих формированиях		x	x

выбытие денежных средств по фьючерским, форвардным, опционным и свопным договорам		(x)	(x)
поступление денежных средств, возникающих от фьючерских форвардных, опционных и свопных договоров		x	x
поступление денежных средств в виде дивидендов и прочих аналогичных доходов		x	x
поступление денежных средств в виде полученных процентов		<u>x</u>	<u>x</u>
<b>Чистый денежный поток от инвестиционной деятельности</b>		<u>x(x)</u>	<u>x(x)</u>
<b>Движение денежных средств от финансовой деятельности</b>			
поступление денежных средств от выпуска акций и других аналогичных инструментов		x	x
выбытие денежных средств в связи с обратным выкупом собственных акций и других аналогичных инструментов предприятия		(x)	(x)
поступление денежных средств в виде полученных займов		x	x
выбытие денежных средств в связи с возвратом ранее полученных в виде займов сумм		(x)	(x)
поступление денежных средств в виде целевого финансирования		x	x
выбытие денежных средств в связи с возвратом денежных средств, учтенных в виде целевого финансирования		(x)	(x)
выбытие денежных средств по основным суммам арендных обязательств по условиям договоров финансовой аренды		(x)	(x)
выбытие денежных средств в виде дивидендов и прочих аналогичных платежей		(x)	(x)
выбытие денежных средств в виде процентов		<u>(x)</u>	<u>(x)</u>
<b>Чистый денежный поток от финансовой деятельности</b>		<u>x(x)</u>	<u>x(x)</u>
<b>Увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов</b>		x(x)	x(x)

#### Движение денежных средств и их эквивалентов

	20x1	20x2
<b>сумма денежных средств и их эквивалентов на начало года за вычетом банковских овердрафтов</b>	x(x)	x(x)
увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов в течение года	x(x)	x(x)
влияние изменений курса иностранных валют	x(x)	x(x)
<b>сумма денежных средств и их эквивалентов на конец года за</b>	<b>x(x)</b>	<b>x(x)</b>



При составлении отчета о движении денежных средств основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей отражаются отдельно.

Денежные потоки от чрезвычайных событий относят на операционную, инвестиционную и финансовую деятельность, что создает возможность установить влияние чрезвычайных обстоятельств на настоящие и будущие денежные потоки.

Если операции финансового и инвестиционного характера не вызывают движение денежных средств и их эквивалентов, они не включаются в отчет о движении денежных средств. Несмотря на это они подлежат раскрытию в финансовой отчетности, так как влияют на структуру капитала и активов организации.

В отчете о движении денежных средств должна быть представлена сверка сумм с соответствующими статьями баланса, а также должна быть раскрыта сумма значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, недоступных для использования.

## **16.9. Отчет об изменениях в капитале**

Отчет об изменениях в капитале представляется по предписанию НСБУ-1 и осуществляется в соответствии с требованиями НСБУ-2 «Отчет об изменениях в капитале», где раскрывается содержание отдельных статей или понятий, отраженных в данном отчете.

Отчет об изменениях в капитале должен представлять следующую информацию:

1. Чистую прибыль или убыток за отчетный период;
2. Каждую статью доходов и расходов, прибылей и убытков, которые признаются в составе капитала;

Данный отчет содержит остаток на начало отчетного периода по соответствующим видам капитала как оплаченный уставный капитал, эмиссионный доход, обратно выкупленный капитал, капитальные резервы по их видам, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), обобщаемые в итоговой графе. Данный остаток подвергается корректировке связанным с изменениями в учетной политике и выводится остаток отдельных видов капиталов после корректировки.

В последующем показываются соответствующие факторы, под влиянием которых происходят изменения в капитале. Отражается переоценка активов затрагивающая изменение капитальных резервов, - резерв по переоценке, курсовые разницы затрагивающие резервы по курсовым разницам.

В последующем представляются доходы и расходы не признанные в Отчете о прибылях и убытках отражаемые в графах резерв по переоценке и резервы по курсовым разницам.

Далее отражается чистая прибыль (убыток) по графе нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

### Отчет об изменениях в капитале

Название статьи	Ссылк и на приме чания	Оплаче нный уставн ый капита л	Эмис сион ный доход	Обратно выкупл енный капитал (акции)	Капитальные резервы					Нераспре деленная прибыль (непокры тый убыток)	Итого
					Резерв по пере оценке	Резервы по курсов ым разни цам	Резерв по законод ательств у	Резерв по уставу	Прочие резерв ы		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>Остаток на 1 января 20x1 года</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×(×)	×
Корректировки, связанные с изменениями в учетной политике или существенными ошибками										×(×)	×(×)
<b>Остаток на 1 января 20x1 года после внесения корректировок</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×(×)	×(×)
Переоценка активов					×(×)						×(×)
Курсовые разницы						×(×)					×(×)
<b>Доходы и расходы непризнанные в Отчете</b>					×(×)	×(×)					×(×)

<b>о прибылях и убытках</b>											
Чистая прибыль (убыток) в отчетном периоде										×(×)	×(×)
Вложение капитала собственниками		×	×							(×)	×
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Распределение капитала между собственниками (дивиденды)			(×)							(×)	×
Операции по обратно выкупленному капиталу (акциям)			(×)	×(×)	×(×)					×(×)	(×)
<b>Остаток на 31 декабря 20x1 года до перечисления капитала между статьями</b>			×	×	×	×	×	×	×	×(×)	×
Перечисление капитала между статьями		×	(×)		×(×)	×(×)		×(×)		×(×)	
<b>Остаток на 31 декабря 20x1 года</b>			×	×	×	×	×	×	×	×	×
<b>Итого изменений в капитале за 20x1 год</b>		×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)
<b>Остаток на 1 января 20x2 года</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×(×)	×
Корректировки, связанные с изменениями в учетной политике или существенными ошибками										×(×)	×(×)
<b>Остаток на 1 января 20x2 года после внесения корректировок</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×(×)	×(×)

Переоценка активов					×(×)						×(×)
Курсовые разницы						×(×)					×(×)
<b>Доходы и расходы непризнанные в Отчете о прибылях и убытках</b>					×(×)	×(×)					×(×)
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>11</b>	<b>12</b>
Чистая прибыль (убыток) в отчетном периоде										×(×)	×(×)
Вложение капитала собственниками		×	×							(×)	×
Распределение капитала (между собственниками (дивиденды))		(×)								(×)	(×)
Операции по обратно выкупленному капиталу (акциям)		(×)	×(×)	×(×)						×(×)	×(×)
<b>Остаток на 31 декабря 20x2 года до перечисления капитала между статьями</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×(×)	×
Перечисление капитала между статьями		×	(×)		×(×)	×(×)		×(×)		×(×)	
<b>Остаток на 31 декабря 20x2 года</b>		×	×	(×)	×	×	×	×	×	×	×
<b>Итого изменений в капитале за 20x2 год</b>			×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)	×(×)

*Утвержден по приказу Министерства Финансов АР за номером И-38 от 18 апреля 2006 года*

Статья вложение капитала собственниками приводит к увеличению оплаченного уставного капитала и эмиссионного дохода.

Отражение распределения капитала между собственниками, т.е. начисление дивидендов, приводит к уменьшению эмиссионного дохода и нераспределенной прибыли.

Операции по обратно выкупленному капиталу (акциям), приводит к изменениям эмиссионного дохода, резервы по переоценке, резервы по курсовым разницам и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

На основе этих изменений выводится остаток капитала на конец года 31 декабря до перечисления капитала между статьями.

Далее отражается перечисление капитала между статьями и выводится остаток капитала на 31 декабря.

В бухгалтерском балансе и Отчете об изменениях в капитале в соответствии с НСБУ-2 обязательно должны быть отражены:

- оплаченный уставный капитал;
- эмиссионный доход;
- обратно выкупленный капитал (акции);
- капитальные резервы (по видам);
- нераспределенная прибыль.

Оплаченный уставный капитал – оплаченная часть акционерами (собственниками) уставного капитала организации.

Эмиссионный доход это сумма фактической цены реализации акции превышающая их номинальную стоимость. Он образуется только при первичном их выпуске или размещении акции. При повторном их размещении данный доход не образуется.

Обратно выкупленный капитал (акции) – выкупленные обратно акции акционерного общества с целью их повторного размещения на рынке ценных бумаг или их полного аннулирования.

Капитальные резервы это часть образованного в организации капитала предназначенная на определенные цели и не подлежащая распределению между собственниками.

## **16.11. Учетная политика и примечания к отчетности**

В состав годовой финансовой отчетности коммерческих организаций, за исключением субъектов малого предприятия, входит также учетная политика и примечание к отчетности. В примечаниях к отчетности дается дополнительная информация, обеспечивающая пользователей отчетности полного представления о финансовом положении и результатах деятельности организации.

При этом должны представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий. Необходимо раскрыть информацию, требуемую НСБУ, которая не представлена в отчетности и, обеспечить дополнительную информацию, которая необходима для достоверного представления отчетности.

Примечания должны быть представлены в упорядоченном виде, который облегчает пользователям понимание финансовой отчетности, её сопоставление в динамике, а также с отчетностью других организаций.

В примечаниях, исходя из особенностей отдельных видов активов и обязательств, раскрываются специфические методы их оценки, переоценки, учета и отражения в отчетности.

В примечаниях, составляемой в произвольной форме подлежат обязательному раскрытию характеристики организации по видам её деятельности, основные показатели их характеризующие и факторы, обусловившие влияние на финансовый результат её деятельности. Здесь



также подлежат раскрытию решения организации по рассмотрению годовой финансовой отчетности, а также распределения сформированной чистой прибыли.

Представляемые сведения об организации её собственниках должны охватывать организационно-правовую форму и юридический адрес организации, сведения об её учредителях, размер уставного капитала, зарегистрированного в учредительских документах, краткую характеристику деятельности организации, охватом среднегодовой численности работников.

Раскрывая основные показатели деятельности организации и факторы влияющие на финансовый результат её деятельности, должны быть отражены объем продаж по видам деятельности, состав затрат на производство, состав операционных и вне реализационных доходов и расходов, финансовые результаты и распределение прибыли.

Важным аспектом является раскрытие здесь динамики важнейших показателей, характеризующих финансовое положение организации за истекшие несколько лет, поскольку внешних пользователей отчетности интересуют эти показатели. При этом следует указать на используемый порядок расчета таких показателей как рентабельность, доля собственных оборотных средств в их общей совокупности и др.

степень выполнения запланированных заданий, уровень эффективности использования ресурсов предприятия, достижение заданных темпов роста по важнейшим экономическим показателям.

Здесь должна быть характеризована динамика важнейших экономических и финансовых показателей за определенный период обеспечивающий стабильность экономической деятельности предприятия. Важность представляет описание соответствующих капиталовложений на

будущее, осуществляемых экономических мероприятий, отражение различной информации о деятельности организации, интересующих пользователей бухгалтерской отчетности.

В примечаниях дается также раскрытие информации об учетной политике организации, где указывается, что учетная политика организации сформирована исходя из закона АР «О бухгалтерском учете» и НСБУ, направляющие принципы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности организациями, действующими на территории АР. При допущении соответствующих отклонений от таковых принципов составления финансовой отчетности, организация должна раскрыть каждое отклонение с указанием их причин и результата.

Здесь подлежат раскрытию существенные аспекты учетной политики, одним из которых, является сопоставимость показателей отчетности без соблюдения, которого пользователи отчетности не могут сделать соответствующие выводы о динамике показателей отчетности и соответственно о деятельности организации, о её финансовом положении.

В примечаниях должны быть раскрыты избранные способы ведения бухгалтерского учета в отличии от предыдущего года, принятые при формировании учетной политики которые оказывают существенное влияние на оценку и принятие решения пользователей финансовой отчетности.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

### ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ, СОДЕРЖАНИЕ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

#### 9.5. Хозяйственный учет, его содержание и место в управлении

- 9.6. История становления развития бухгалтерского учета и подготовки кадров бухгалтеров Азербайджана
- 9.7. Измерители, применяемые в учете
- 9.8. Виды хозяйственного учета
- 9.9. Задачи бухгалтерского учета и предъявляемые требования к ее ведению
- 9.10. Бухгалтерский учет – информационная база управления организацией, ее функции
- 9.11. Принципы бухгалтерского учета
- 9.12. Пользователи бухгалтерской информации

## ГЛАВА 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АЗЕРБАЙДЖАНСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

- 2.1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Азербайджанской Республике
- 2.2. Закон «О бухгалтерском учете» Азербайджанской Республики

## ГЛАВА 3. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 3.1. Предмет бухгалтерского учета, его объекты
- 3.2. Классификация имущества организации, как объекты бухгалтерского учета
  - 1.3. Источники образования активов (имущества) организации, как объекты бухгалтерского учета
  - 1.4. Хозяйственные процессы и их результаты как объекты бухгалтерского учета
  - 1.5. Метод бухгалтерского учета

## ГЛАВА 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

- 4.1. Бухгалтерский баланс, его сущность, роль и значение
- 4.2. Виды бухгалтерских балансов
- 4.3. Структура (строение) бухгалтерского баланса, его содержание
- 4.4. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

## ГЛАВА 5. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

- 5.1. Счета бухгалтерского учета, их строение и назначение
- 5.2. Счета, применяемые для учета имущества организации и источников их образования
- 5.3. Порядок записи хозяйственных фактов на счетах бухгалтерского учета
- 5.4. Двойная запись на счетах и ее обоснование
- 5.5. Бухгалтерские проводки, их виды
- 5.6. Счета синтетического и аналитического учета, их назначение и взаимосвязь
- 5.7. Взаимосвязь между счетами и балансом
- 5.8. Текущий бухгалтерский учет и обобщение его данных

## ГЛАВА 6. КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 1.1. Необходимость, значение и направление классификации счетов
- 1.2. Классификация счетов по экономическому содержанию
- 1.3. Классификация счетов по структуре и назначению
- 6.3.а. Основные счета, их характеристика
- 6.3.б. Регулирующие счета, их назначение и характеристика

- 6.3.в. Операционные счета
- 6.3.г. Сопоставляющие счета
- 6.4. План счетов бухгалтерского учета

## ГЛАВА 7. ПЕРВИЧНОЕ НАБЛЮДЕНИЕ И ДОКУМЕНТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.

- 7.1. Документы – носители первичной учетной информации, их роль и значение
- 7.2. Классификация бухгалтерских документов
- 7.3. Порядок составления и оформления документов
- 7.4. Организация документооборота
- 7.5. Унификация и стандартизация документов
- 7.6. Организация хранения учетных документов

## ГЛАВА 8. СТОИМОСТНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ И ТЕКУЩИЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

- 3.1. Сущность стоимостного измерения и методы оценки в бухгалтерском учете, его принципы
- 3.2. Оценка активов и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности
- 3.3. Калькуляция как способ группировки затрат и исчисления себестоимости
- 3.4. Классификация затрат

## ГЛАВА 9. УЧЕТНАЯ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 9.1. Регистрация хозяйственных операций, ее значение
- 9.2. Учетные регистры, их классификация
- 9.3. Виды бухгалтерских записей в учетные регистры и порядок их осуществления
- 9.4. Выявление и исправление ошибок

- 9.5. Формы бухгалтерского учета, их сущность и применение
- 9.6. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета
- 9.7. Форма бухгалтерского учета «Журнал-Главная»
- 9.8. Упрощенная форма бухгалтерского учета
- 9.9. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета
- 10.10. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

## ГЛАВА 10. ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ФАКТОВ

- 10.1. Показатели, определяющие деятельность организации
- 10.2. Учет процесса снабжения
  - 10.2.а. Задачи учета процесса снабжения
  - 10.2.б. Оценка заготовленных материальных ценностей
  - 10.2.в. Организация учета процесса снабжения и исчисление фактической себестоимости заготовленных материальных ценностей
- 10.3. Учет процесса производства
  - 10.3.а. Задача учета процесса производства и калькуляция себестоимости произведенной продукции
  - 10.3.б. Организация учета затрат на производство.
  - 10.3.в. Учет затрат процесса производства и калькуляция особенностей продукции
  - 10.3.г. Учет выпуска готовой продукции из производства
- 10.4. Учет процесса реализации
  - 10.4.б. Оценка готовой продукции
  - 10.4.в. Учет отгруженной покупателям продукции
  - 10.4.г. Учет коммерческих расходов
  - 10.4.д. Учет реализации продукции и финансовых результатов

## ГЛАВА 11. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ИМУЩЕСТВА.

- 11.1. Инвентаризация, ее виды и порядок проведения

11.2. Порядок выявления и отражения в учете результатов инвентаризации

## ГЛАВА 12. ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

12.1. Сущность, цели и объекты финансового учета

12.2. Особенности финансового учета

12.3. Взаимосвязь финансового учета с другими структурными подразделениями организации

## ГЛАВА 13. ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

13.1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную подсистему бухгалтерского учета

13.2. Место управленческого учета в информационной системе организации

13.3. Сущность и задачи управленческого учета

13.4. Характеристика управленческого учета

13.5. Организация управленческого учета

## ГЛАВА 14. ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

1. Сущность, возникновение и развитие налогового учета

2. Содержание, цели и задачи налогового учета

3. Принципы налогового учета

4. Нормативное регулирование налогового учета

5. Организация налогового учета

## ГЛАВА 15. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

15.1. Понятие об учетной политике, ее роль и значение

15.2. Формирование учетной политики и предъявляемые к ней требования

15.3. Организационно-технические и методические вопросы учетной политики

- 15.4. Раскрытие учетной политики
- 15.5. Изменения учетной политики
- 15.6. Общие вопросы и принципы организации бухгалтерского учета
- 15.7. Способы организации бухгалтерского учета
- 15.8. Бухгалтерский аппарат организации, его структура и выполняемые функции
- 15.9. Права, обязанности и ответственность главных бухгалтеров

## ГЛАВА 16. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- 16.1. Отчетность, ее роль и значение
- 16.2. Классификация отчетности
- 16.3. Требования, предъявляемые к отчетности
- 16.4. Порядок и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности
- 16.5. Формирование финансовой отчетности
- 16.6. Организация бухгалтерского учета под систему элементов финансовой отчетности.
- 16.7. Бухгалтерский баланс
- 16.8. Отчет о прибылях и убытках
- 16.9. Отчет о движении денежных средств
- 16.10.. Отчет об изменениях в капитале
- 16.11. Учетная политика и примечания к отчетности

### Список использованной литературы

- 1. Закон "Об бухгалтерском учете А.Р"
- 2. Концептуальные основы Национальных стандартов бухгалтерского учёта для коммерческих организаций.
- 3. Национальные стандарты бухгалтерского учета для коммерческих организаций.
- 4. Гражданский Кодекс АР
- 5. Vergimәcәllәsi Baki 2010



- 6.Закон АР об аудите
- 7.Abbasov Q.Ə "İdarəetme uçuotunun teşkil prinsipleri" Bakı "Elm" 2006
- 8.Abbasov Q.Ə "Muhasibat uçuotunun nəzəriyyəsi" Bakı 2009
- 9.Abbasov Q.Ə  
"Muhasibat uçuotunun hesablari plani ve onun informasiya sisteminin formalaşmasında rolü.  
Maliyyə uçuot-2010
- 10.Abbasov Q.Ə "Sıfırdan başlayan muhasibat (maliyyə) uçuotu. Bakı-Təknur-2013
- 11.Muhasibat (maliyyə) uçuotu. Dərslik Q.Ə Abbasovun rəhbərliyi və elmi redaktorluğu ilə.
- 12.A.П Бархатов "Международные стандарты учёта и финансовой отчетности".  
Москва 2010
- 13.Н.В Пошестник "Бухгалтерский учёт на современном предприятии." Москва 2011
14. В.Я Соколов "Основы теории бухгалтерского учёта. Финансы и статистика". 2002
- 15.В.Я Соколов "Тенденции развития учёта" журнал "Бухгалтерский учёт" №12  
Москва 2011
- 16.Л.Ж.Бдайцева "Бухгалтерский учёт" ЮРАИТ 2011
- 17.Б.Э Керимов "Бухгалтерский финансовый учёт" Москва 2011
- 18.Х.Андерсон, Д.Колдусин "Принцип бухгалтерского учёта, финансы и статистика"  
2001
- 18.Теория бухгалтерского учёта: Учебное пособие для вузов. Под редакцией проф.
- 19.В.Д.Новодворского. Москва ЮНИТИ-ДАНА. 2002
- 20.Səbzəliyev S.M Muhasibat (maliyyə) hesabati Bakı 2003
- 21.Səbzəliyev S.M Maliyyə hesabati: formalaşması və təkmirləşdirilməsi  
problemləri. Monoqrafiya. Bakı "Elmi nəşriyyatı" 2003
- 22.Səbzəliyev S.M Beynalxalq və milli uçuot terminlərinin izahlı lüğəti. Bakı "Elmi  
nəşriyyatı" 2010
- 23.Səbzəliyev S.M, Suleymanov S.M, Cəfərov E.O Kommersiya teşkilatı üçün Milli  
Muhasibat Uçuotu Standartlarının tədrisinə dair, tədris-metodik vəsait. Bakı "Təhsil işçisi"  
nəşriyyatı. 2010
- 24.S.M Səbzəliyev, V.M. Quliyev İdarəetme uçuotu "Elm və təhsil" Bakı 2014
- 25.Сабзалиев С.М, Кулиев В.М, Алиева М.Ш и др. Учебно-методическое пособие  
"Национальные Стандарты бухгалтерского учёта для коммерческих организаций"  
Баку - 2012
- 26.Ю.А Бабаев "Теория бухгалтерского учёта" Москва 2007
- 27.Бухгалтерский учёт: Учебник для вузов под редакцией проф Ю.А Бабаева:  
ЮНИТИ-ДАНА 2002
- 28.Палий В.Ф, Соколов В.Я "Теория бухгалтерского учёта" Москва "Финансы и  
статистика" 1997
- 29.Палий В.Ф "Современный бухгалтерский учёт" Москва 2003
- 30.Палий В.Ф "Международные стандарты финансовой отчетности" 2009
- 31.Л.И Воронина "Теория бухгалтерского учёта" Москва ЭКСМО 2009
32. Теория бухгалтерского учёта под редакцией проф. Е.А. Мизиновского и проф.  
М.В.Мильник.