

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи

УДК:

КОДИРКУЛОВ НУРИЛЛО АЛИШЕР УГЛИ

**«РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И
РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ»**

**Специальность: 5А 230901 - “Бухгалтерский учет (по реальному
сектору)”**

Диссертация

Выполненная для получения академической степени магистра

Научный руководитель

проф., д.э.н. А.Каримов

ТАШКЕНТ – 2018

СОДЕРЖАНИЕ:

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	11
1.1. Сущность, классификация и эволюционное развитие понятия доходов и расходов в экономической системе.....	11
1.2. Признание доходов и расходов в качестве элементов финансовой отчетности.....	23
1.3. Нормативно-правовая база организации бухгалтерского учета доходов и расходов предприятий.....	30
Выводы по главе I.....	36
ГЛАВА II. РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ.....	38
2.1. Особенности развития учета доходов и расходов в системе управления предприятиями.....	38
2.2. Единство и противоречия признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах.....	46
2.3. Отражение доходов и расходов предприятия в учете и отчетности.....	55
Выводы по главе II.....	70
ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И ПРОЦЕСС ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ В ФОРМАТ МСФО.....	72
3.1. Сравнительный анализ и направления совершенствования учета доходов и расходов предприятия.....	72
3.2. Трансформация доходов и расходов согласно МСФО.....	82
Выводы по главе III.....	89
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	91
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	95

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы магистерской диссертации. В условиях модернизации и диверсификации экономики страны доход и поиск способов его повышения становятся, пожалуй, самыми актуальными проблемами для любого предприятия. Повышение доходности деятельности занимает всё более значимые позиции в системе целей предприятия. Тем более, что современные учёные и практики утверждают, что получение дохода является целью практически всех фирм и является доминирующей. Обуславливается это тем, что основой механизма современного хозяйствования являются экономические показатели, необходимые для планирования и объективной оценки производственно-хозяйственной деятельности предприятия, образования и использования специальных фондов, соизмерения затрат и результатов на отдельных стадиях воспроизводственного процесса.

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период.

Поэтому одной из актуальных задач современного этапа развития хозяйствующих субъектов является овладение руководителями и финансовыми менеджерами современных методов эффективного управления формированием доходов, расходов и прибыли в процессе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия. Грамотное, эффективное управление формированием прибыли предусматривает построение на предприятии соответствующих организационно-методических систем информационного обеспечения процесса управления, знание основных механизмов формирования прибыли, использования современных методов её анализа и контроля.

В этой связи актуальным и своевременным представляется теоретическое исследование и разработка научно-методических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование учета

доходов и расходов в условиях адаптации к МСФО.

Стандартизация учета согласно НСБУ и её адаптация к МСФО, разнообразие информационных инструментов моделирования и анализа, низкий уровень информационной дисциплины дают основание для детального изучения бизнес-процессов современных систем управления предприятий.

Модернизация экономики, инновационность и высокотехнологичность производства стали неотъемлемыми характеристиками развития современного предприятия. Непонимание подходов научной методологии бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления хозяйствующих субъектов, незнание инструментов оптимизации информационных потоков по управлению инновациями на предприятиях, построения оптимальной системы управления от которых часто зависит дальнейшее развитие предприятия, носят актуальный характер на сегодняшний день.

Развитие современной экономики невозможно без эффективного производства. Следовательно, формирование методологии развития и порядка организации бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятием, направленной на обеспечение эффективности их деятельности представляет собой актуальную научную проблему, имеющую большое значение и требующее оперативного решения.

Увеличение доходов и снижение расходов, отражение и грамотное оформления их расчета с позиции различных видов учета, гарантирует рост показателей эффективности субъектов учета, привлекательность финансового состояния предприятия для пользователей информации финансовой отчетности, приток инвестиций, а также повышения уровня технологического развития, модернизации и в конечном итоге их благосостояния.

Решение данного вопроса позволит, наряду с полным обеспечением потребности внутренних пользователей информации в системе управления

предприятием, например, данная информация интересует менеджеров всех центров доходов и расходов предприятия в системе управленческого учета, а также внешних пользователей, в лице сотрудников контролирующих органов, финансовых институтов, то есть сотрудники банков и кредитных учреждений, сотрудников центров инновационного развития.

Президент Ш.Мирзиёев в своем послании Олий Мажлису подчеркивал: «2018 год в нашей стране станет, «Годом поддержки активного предпринимательства, инновационных идей и технологий». В этой связи хотел бы коротко остановиться на понятии активное предпринимательство. Это такое направление в экономике, когда бизнес-деятельность организуется на основе инновационных, современных подходов, передовых технологий и методов управления. ...Сегодня мы переходим на путь инновационного развития, направленного на коренное улучшение всех сфер жизни государства и общества. И это закономерно. Ведь кто выигрывает в нынешнем стремительно развивающемся мире? Только то государство, которое опирается на новую мысль, новую идею, инновацию.

Инновация - значит будущее. Если мы сегодня начинаем строить наше великое будущее, то должны делать это прежде всего на основе инновационных идей, инновационного подхода. Именно поэтому мы организовали Министерство инновационного развития и поставили перед ним конкретные задачи. Надеемся, что это министерство будет выполнять роль своеобразного локомотива в реализации важнейших проектов не только в экономической сфере, но и в жизни всего нашего общества.

В 2018 году в центре внимания будут находиться задачи по развитию научно-исследовательской и инновационной деятельности, мобилизации для этого необходимых финансовых ресурсов, всесторонней поддержке участия одаренной молодежи в этом процессе, творческих идей и разработок»¹.

Методологические проблемы порядка ведения бухгалтерского учета

¹www.uza.uz. Послание Президента Республики Узбекистан Шавката Мирзиёева Олий Мажлису: приоритетные задачи, вопросы и перспективы.

доходов и расходов, его совершенствования на отечественных предприятиях, обеспечения эффективности их развития были и остаются в центре внимания ученых, экспертов, а также правительства нашей страны. О чем свидетельствует принятый ещё в 2015 году Указ Президента Республики Узбекистан и утвержденная Программа мер по обеспечению структурных преобразований, модернизации и диверсификации экономики на 2015—2019 годы. А также согласно материалам Стратегии Действий, на 2017-2021 годы, послание Президента Олий Мажлису, что «...более того, развитие экономики тормозят допущенные серьезные просчеты в определении и реализации перспективных крупных проектов, нерациональное направление иностранных кредитов. Например, по мнению экспертов и специалистов, большая часть полученных в течение 25 лет кредитов не дала планировавшегося экономического эффекта. Прежде всего, мы должны создать эффективную систему привлечения иностранных кредитов и инвестиций, научиться расчетливо использовать каждый цент...»². Аналитики четко отслеживают новые тенденции в подходах к планированию, учету и контролю расходов и доходов по различным видам деятельности объектов, в которые были вложены крупные инвестиции. По их мнению, еще многое предстоит сделать в системе управления предприятиями и прозрачности отчетов субъектов хозяйствования, которые удовлетворяли бы требованиям пользователей всех уровней.

Для ведения эффективной хозяйственной деятельности требуется выполнение ряд задач, а также предъявляются определённые требования к различным категориям работников службы бухгалтерского учета на организациях и предприятиях, так как информация данной службы наиболее востребована пользователями финансовой отчетности, причем ситуация усложняется и процессом адаптации к международным стандартам, без которой такие сложные задачи решить трудно. Актуальность темы исследования определяется такими факторами как:

² www.uza.uz. Послание Президента Республики Узбекистан Шавката Мирзиёева Олий Мажлису

- Эффективное управление и своевременное предоставление учетной информации о доходах и расходах предприятия пользователям в условиях адаптации к МСФО;

- Разработка направлений по снижению стоимости расходов по всем видам деятельности и их отражение в учете согласно НСБУ и МСФО;

- Выполнение планов по диверсификации и модернизации экономики конкретных предприятий, через оптимизацию доходов.

Предметом исследования явились теоретико-методологические и практические вопросы исследования развития бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятием.

Объект исследования – процессы порядка ведения бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятиями на примере АО «Узбекистон шампани».

Цель исследования – разработка научных предложений и практических рекомендаций по совершенствованию учета доходов и расходов в системе управления предприятиями в условиях адаптации к МСФО, позволяющих, в отличие от известных, повысить достоверность и информативность предоставляемой информации, отвечающей требованиям учетного законодательства.

Поставленная цель обусловила необходимостью решения ряда взаимосвязанных **задач**:

- провести исследование развития национальной учетной системы, определить целостную модель современной учетно-аналитической системы организации в условиях адаптации к МСФО;

- раскрыть содержание и роль категорий «доходы» и «расходы» в иерархии систем учета и управления организацией, предложить классификацию доходов и расходов в системе бухгалтерского учета организации;

- предложить рекомендации по снижению неопределенности в признании доходов и расходов организации;

- предложить направления реализации принципа соответствия доходов и расходов в учете расходов будущих периодов;
- разработать методические рекомендации по совершенствованию системы учета доходов и расходов при формировании финансовых результатов.

Теоретической и методологической основой исследования явились указы и постановление Президента Республики Узбекистана по модернизации структурно-экономической деятельности, соответствующие постановлениям и директивным указаниям Кабинета Министров, основные положения и выводы, сформулированные в научных фундаментальных трудах отечественных и зарубежных экономистов в области порядка ведения бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятиями.

Степень изученности проблемы. Как известно, в данный момент ведется огромная работа учеными экономистами и экспертами, в сфере разработок и совершенствования нормативной и методологической базы по совершенствованию порядка бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятиями, так как в экономической сфере в 2017 году были сделаны первые шаги по реализации эффективных реформ, отвечающих современным требованиям. Приняты и последовательно реализуются законы, указы и постановления, всесторонне продуманные программы по организации нашей экономики на новой основе и ее дальнейшей либерализации, совершенствованию ее правовой базы, модернизации и диверсификации производства. В стране за короткое время введен в строй 161 крупный промышленный объект. Это позволит нам в будущем году дополнительно производить продукции на 1,5 триллиона сумов. На каждом объекте имеется необходимость грамотной организации учета доходов и расходов. Надо отметить, что над порядком ведения бухгалтерского учета доходов и расходов, а также его совершенствования работали российские учёные, такие как, В.Н. Ясенев, А. Е. Хохлов, В.И.

Подольский, Н.А. Рязанцева, Д.Н. Рязанцев³ и многие другие.

В нашей республике над этой темой работал ряд крупных экономистов – А. Каримов, А.Ибрагимов, Н. Ишонкулов, Ш. Эргашева, С. Қосимов, А. Кенжабаев и другие ученые также внесли свои вклады на совершенствование данной сферы.⁴

Научная новизна диссертационного исследования заключается в научном обосновании и разработке теоретико-методических положений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование учета доходов и расходов, включая его теорию и практику в контексте изменяющихся экономических условий и законодательства при адаптации к МСФО в целях повышения качества информации, представляемой в отчетности и ее полезности для принятия экономических решений пользователями, а также в системе управления предприятием.

Практическая значимость исследования заключается в том, что основные разработки, положения и выводы диссертации могут быть использованы в практическом применении на отечественных промышленных предприятиях. Материалы диссертации могут быть использованы для организации специальных курсов в экономических ВУЗах, для создания учебной литературы и т.п.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты исследования апробированы в ходе осуществления бухгалтерского учета

³Порядок организации и учетная политика: учеб. пособие / В. Н. Ясенев– Юнити Дана, 2012, Хохлов А. Е. Вопросы организации и системы ведения бухгалтерского учета: Конспект лекций. – Пенза: Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2013. – 108 с,

Подольский В.И. Порядок организации и ведения бухгалтерского учета, - М., Изд. Юнити, 2008г.,

Рязанцева Н. А., Рязанцев Д.Н. Организация ведения бухгалтерского учета в условиях автоматизированной обработки данных. Секреты работы. — СПб.:БХВ-Петербург, 2011г.

⁴Каримов А.А. ва бош. «Бухгалтерия ҳисоби», ўқув қўлланма/Ташкент 2008й.,

Ибрагимов А., Очиллов И, Қўзиев И., Ризаев Н. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Т.: Иқтисод-молия нашриёти, 2008й.,

Ортиқов Х.А. ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисоби ташкил этиш бўйича услубий қўлланмалар тўплами. Т., НОРМА, 2014.

Ишонкулов Н. «Модернизация шароитида саноат корхоналарида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг ўзига хос хусусиятлари», «Модернизация шароитида бухгалтерия ҳисоби, аудит ва таҳлилни такомиллаштириш масалалари» Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами ИИ-қисм. Ташкент «Иқтисод-молия» нашриёти, 2015 г., Эргашева Ш.Т. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие. Т., 2013г.,

Иброҳимов А. «Корхоналар молиявий ҳолатини таҳлил қилишда ахборот технологияларини қўллаш» «Модернизация шароитида бухгалтерия ҳисоби, аудит ва таҳлилни такомиллаштириш масалалари» Республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами 2-қисм. Ташкент «Иқтисод-молия» нашриёти, 2015.,

Қосимов С. Саноат корхоналарининг бошқарув тизимида ахборот технологиялари қўллаш – Т., 2014., Кенжабаев А.Т. «Тадбиркорлик фаолиятида ахборотлаштириш миллий тизимини шакллантириш», автореферат для диссертационна соискание доктора экономических наук – Т. 2005.

доходов и расходов на АО «Узбекистон шампани»⁵. Основные выводы работы нашли отражение в опубликованных работах, принадлежащих автору.

Методы исследования – в процессе исследования использовались общие и специальные методы научного познания: диалектические, системные, социально-структурные анализы, группировка, сравнение, экономико-статистического предоставления результатов исследования, экспертных оценок и др.

Публикации: На тему диссертационной работы были автором опубликованы научные статьи.

1. Курбанбаев Ж.Э., Кодиркулов Н.А. «Варьирование подходов в определении понятия «доходов» в финансовой отчетности согласно МСФО»// сборник тезисов и статей научно-практической конференции на тему «Проблемы экономической теории: толкования и решения» -Т.: 2018 г., с. 150-152.

2. Мухаммедова Д.А., Кодиркулов Н.А. «Необходимость сравнения подходов в определении понятия «доходов» в условиях трансформации к МСФО»//«Инновационное развитие банковского и финансового сектора Узбекистана: институты, механизмы и инструменты». Сборник тезисов Международной научно-практической конференции. Ташкент: Финансы, 2018 г., с. 218-220.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, содержит библиографический список использованной литературы и приложения.

⁵ АКТ о внедрении результатов научно-исследовательской работы (магистерской диссертации) в объекте исследования от 31 мая 2018 года.

ГЛАВА I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

1.1. Сущность, классификация и эволюционное развитие понятия доходов и расходов в экономической системе

Бухгалтерский метод измерения конечных результатов финансово-хозяйственной деятельности, который основывается на исчислении прибыли и убытка по учетным документам, не дает возможность получить объективную оценку деятельности предприятий, так как это мешает выбрать тот или иной вариант в учетной политике.

В настоящее время несоответствие бухгалтерского и налогового учёта ещё более усложняет формирование прибыли, что требует четкой трактовки элементов отчетности и критериев их признания. Большие и серьезные различия имеются в определении *доходов и расходов*, согласно Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» статья 18, «доходы и расходы отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты и даты поступления денег в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Доходы и расходы по исполнению Государственного бюджета Республики Узбекистан и бюджетов государственных целевых фондов отражаются в соответствии с бюджетным законодательством». Различия в определении данных экономических категорий согласно НСБУ и Налогового кодекса влияют на результат деятельности предприятия, так как на основе критериев признания формируется прибыль или убыток на предприятии.

Все доходы и расходы предприятия подразделяются на:

- а) доходы и расходы по основным видам деятельности;
- б) прочие поступления (доходы) и расходы.

Доходы и расходы от прочих поступлений (доходов) и расходов, в свою очередь могут быть от прочей основной, финансовой деятельности и чрезвычайными.

Такая же группировка доходов и расходов дана в Отчете о финансовых результатах (форма № 2). Для учета вышеуказанных доходов и расходов используются следующие счета (см. таблицу 1.1).

При учете дохода от финансово-хозяйственной деятельности основным вопросом является определение момента времени признания дохода. Доход отражается в момент, когда существует возможность, что экономические выгоды поступят хозяйствующему субъекту в будущем, а также эти выгоды могут быть надежно и точно измерены. То есть обстоятельства, при которых требования по данным критериям будут выполнены и, следовательно, будет признан доход.

Таблица 1.1

Счета для учета доходов⁶

Группы доходов		Счета бухгалтерского учета
Доходы от основной (операционной) деятельности		9010-9030 «Доходы от основной (операционной) деятельности»
Прочие доходы	От основной деятельности	9300 «Прочие доходы от основной деятельности»
	От финансовой	9500 «Доходы от финансовой деятельности»
Чрезвычайные		9700 «Чрезвычайные прибыли (убытки)»

Использование активов хозяйствующего субъекта другими хозяйствующими субъектами обычно может привести к получению дохода в виде:

- Процентов, представляющих собой плату за пользование денежными средствами или денежными эквивалентами, или суммами, причитающимися хозяйствующему субъекту;
- Роялти, представляющих собой плату за пользование долгосрочными активами хозяйствующего субъекта, например, патентами, торговыми марками, авторскими правами и компьютерными программами;
- Других доходов, представляющих собой распределение прибыли между участниками (учредителями) пропорционально их доле в собственном

⁶ Г. Джамбакиева. Финансовый учет. Учебное пособие. Т.: Moliya-Iqtisod, 2012 г., стр 189.

капитале;

- Изменений в текущей стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или в случае их реализации.

Доход – это поступления в течение периода, возникающие в ходе финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала. Доход обычно оценивается по стоимости полученной или подлежащей получению выручки (возмещения) в текущих ценах.

В большинстве случаев выручка существует в форме денежных средств или их эквивалентов. Сумма дохода - это сумма полученных или подлежащих получению денежных средств или денежных эквивалентов. Однако, когда поступления денежных средств или денежного эквивалента отсрочены, то стоимость выгоды в текущих ценах может быть меньше номинального размера полученных или подлежащих получению денежных средств. При проведении хозяйственных операций в результате соглашения стоимость возмещения в текущих ценах определяется путем дисконтирования всех будущих поступлений с применением вмененной процентной ставки. Вмененная процентная ставка более ясно определяется в одном из следующих определений:

- Преобладающая ставка по подобным финансовым активам эмитента с одинаковым кредитным рейтингом;

- Ставка процента, которая дисконтирует номинальную сумму финансового инструмента к текущей цене продажи товаров или услуг.

- Разница между стоимостью в текущих ценах и номинальной суммой возмещения признается в качестве дохода по процентам в соответствии с пунктами 20 и 21 НСБУ № 2.

Целью данного стандарта является определение понятия дохода хозяйствующего субъекта от основной хозяйственной деятельности и порядок его учета.

При учете дохода от основной хозяйственной деятельности основным

вопросом является определение момента времени признания дохода. Доход от основной хозяйственной деятельности отражается в момент, когда существует возможность, что экономические выгоды поступят хозяйствующему субъекту в будущем, а также эти выгоды могут быть надежно и точно измерены. Этот стандарт определяет обстоятельства, при которых требования по данным критериям будут выполнены и, следовательно, будет признан доход от основной хозяйственной деятельности. Он также предоставляет практические указания по применению этих критериев.

Однако при возникновении неопределенности относительно получения суммы, уже включенной в доход, не взимая сумма или сумма, получение которой уже невозможно, должна признаваться в качестве расхода, а не в качестве корректировки суммы первоначально признанного дохода.

Плата за лицензию и роялти, выплачиваемая за использование активов субъекта (таких, как торговые марки, патенты, программное обеспечение, авторские права на музыкальные произведения, оригиналы записей и художественные фильмы), обычно признается в соответствии с содержанием и условиями соглашения. С практической точки зрения это можно сделать по прямолинейному методу в течение срока действия соглашения, например, когда обладатель лицензии имеет право на использование определенной технологии в течение определенного периода времени.

Передача прав за фиксированную плату или за некомпенсированную гарантию по неотменяемому контракту, который позволяет лицензиару свободно использовать эти права, а лицензиат не имеет никаких неисполненных обязательств, в сущности, является продажей. Примером может служить лицензионное соглашение на использование программного обеспечения, когда у предоставляющего лицензии нет никаких обязательств после осуществления доставки. В таких случаях доход признается во время продажи.

В некоторых случаях получение или неполучение лицензионной платы, или роялти зависит от будущих событий. В таких случаях доход признается только тогда, когда есть возможность получения платы или роялти, что обычно имеет место после того, как событие произошло.

Известно, что многие положения национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) позаимствованы из практики международного учета. Тем не менее, отличий между МСФО и НСБУ можно найти немало. И главное из них - это совершенно разный подход к учету.

Элементами, отражающими финансовые результаты организации, служат доходы и расходы. Категории «доходы» и «расходы» являются одними из важнейших не только с бухгалтерской, но и с экономической точки зрения.

Доход, как экономическая категория исследуется на протяжении многих веков в тесной взаимосвязи с такими терминами как «экономическая деятельность» и «прибыль» в трудах А.Смита, К. Маркса, Дж.Милля, Дж. Хикса, В.Парето, Л. Вальраса, Ф.Найта и др.

Научные достижения ученых, в том числе такие теории, как относительные доли факторов производства в доходе, убывающая доходность, предельные доходы, - входят в «золотой фонд» фундаментальных постулатов экономической теории (таблица 1.2).

Обобщая приведенные определения, можно сделать вывод, что в современной западной и национальной научной литературе определение понятия «доход предприятия» исключительно той его частью, что по объему характеризует только расходы на оплату труда и сумму прибыли, определяется понятиями «экономическая добавленная стоимость» или «чистая продукция».

По своей экономической сущности «экономическая добавленная стоимость» («чистая продукция») является одной из форм дохода, полученная предприятием за счет производства и реализации товарной продукции.

Классическое определение понятия «Доход» учеными экономистами⁷

№	Ученый	Определение
1.	А.Смит	Называл прибылью всю разницу между добавленным трудом, стоимостью и заработной платой и в этом варианте подразумевал прибавочную стоимость. В другой трактовке он понимал под прибылью остаток после уплаты ренты, а также процента, и тогда прибыль называл предпринимательский доход.
2.	К.Маркс	Валовой доход – эта часть стоимости и измеряемая его часть валового продукта, которая остается за вычетом части стоимости и измеренной его части всего произведенного продукта, который возмещает вложенный в производство и потребленный в нем постоянный капитал.
3.	Дж.Хикс	Считает, что доход нужно признавать, как максимальную величину средств, которые можно потратить на потребление за определенный промежуток времени и в то же время сохранить этот доход или капитал, которым он был в начале. Развивая свою теорию, Хикс определил две категории дохода: 1) Охватывает предсказуемый, регулярный приток поступлений (дохода); 2) Охватывает поток фактических, регулярных поступлений средств. Однако считал, что для многих целей анализа и прогнозирования лучше использовать первую категорию, поскольку она в большей степени объясняет поведение хозяйствующего субъекта.
4.	Ф.Найт	Доход определяется как плата за риск, и формируется этот доход в результате «согласования наемных работников получать установленную капиталистом сумму, предоставляя ему возможность присвоить разницу между выручкой и фиксированным платежами». Доход, который получает предприниматель, формируется не только на основе затраченных ресурсов, но и зависит от идеи, способности предпринимателя выйти из состояния неопределенности и риска с минимальными потерями.

Понятие «доход предприятия», в широкой трактовке, как по экономическим подходам, так и по бухгалтерскому учету, «позволяет определить следующие характеристики:

⁷ Разработка автора на основе сбора экономической литературы

- 1) Доход предприятия представляет собой один из видов финансовых результатов его хозяйственной деятельности за определенный период;
- 2) Доход характеризует поступления экономических выгод;
- 3) Основными формами экономических выгод, характеризующими доход предприятия, выступают выручка от реализации;
- 4) Экономические выгоды, которые формируют доход предприятия, определяются их объемом, в денежной форме»⁸.

Именно информация о доходах и расходах организации определяет важнейший показатель ее деятельности - прибыль. Совершенно очевидно, что точное определение данных категорий приобретает огромное значение. В международных стандартах финансовой отчетности концепции «доходов» и «расходов» предприятия формируются в ряде стандартов: МСФО №1, МСФО №8, МСФО №18. В национальных же нормативах по ведению бухгалтерского учета до недавнего времени отсутствовало четкое определение этих категорий. Эту проблему призваны решить принятые НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» и НСБУ №3 «Отчет о финансовых результатах».

В соответствии с МСФО №18 «Выручка» доход - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

НСБУ №1, 2, 3 трактует понятие дохода аналогично МСФО. Представляются, однако, лишними уточнения активов в формулировке понятия дохода, а также перечень поступлений от других организаций, не являющихся доходами.

Во-первых, этот перечень не является исчерпывающим и может

⁸ Walters, L. M. and T. M. Pergola. 2009. An instructional case: Cost concepts and managerial analysis. *Issues in Accounting Education*(November): 531-538.

служить лишь примером поступлений, не являющихся доходом.

Во-вторых, этот перечень не уточняет понятие дохода и непосредственно вытекает из предыдущего определения.

Критерии признания доходов в НСБУ во многом схожи с аналогичными критериями в МСФО, однако есть некоторые отличия (см. таблицу 1.3).

Скорее всего, существенных различий в учете доходов не возникает. Однако в некоторых случаях расхождения возможны. Например, международные стандарты не содержат требований об обязательном документальном подтверждении выручки. Иногда в НСБУ в качестве альтернативного метода признания доходов может использоваться кассовый метод.

Таблица 1.3

Критерии признания доходов согласно МСФО и НСБУ⁹

№	НСБУ	МСФО
1.	Организация имеет право на получение выручки в соответствии с договором	Компания перевела на покупателя значительные риски и выгоды, связанные с собственностью на товары
2.	Сумма выручки может быть определена	Сумма выручки может быть надежно оценена
3.	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Существует высокая вероятность того, что экономические выгоды, связанные с этой сделкой, могут быть надежно оценены
4.	Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	Компания больше не контролирует реализованные активы
5.	Право собственности на актив перешло к покупателю	Доходы признаются по методу начисления
6.	Сумма дохода в обязательном порядке должна быть подтверждена документально	
7.	Доходы в большинстве случаев признаются по методу начисления	

⁹www.mf.uz Проблемы перехода АО на международные стандарты.

Национальные стандарты бухгалтерского учета не предусматривают анализа существенных рисков, связанных с анализом собственности на активы. Согласно национальным стандартам, главным считается, произошел переход *права собственности* или нет, тогда как МСФО делают упор на *экономическое содержание* сделки. Так, если по условиям сделки продавец имеет право выкупить актив обратно, заплатив при этом неустойку, такая сделка с точки зрения МСФО может быть признана не реализацией, а предоставлением займа с залогом имущества. Здесь основной вопрос - насколько высока вероятность того, что актив будет выкуплен обратно.

Определив доходы как экономическую категорию, рассматриваемые нами документы дают и классификацию их составляющих частей. В МСФО указывают на сложившуюся практику «проведения различий» между статьями доходов.

В МСФО доходы подразделяются на 2 класса:

- доходы от обычной деятельности
- и прочие доходы.

Доход от обычной деятельности называется выручкой. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и называется самыми разными терминами, в том числе продажи, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти и арендная плата. Прочие доходы могут возникать и не возникать в процессе деятельности предприятия (например, реализация основных средств и т.д.). МСФО достаточно подробно характеризует доходы от обычной деятельности и прочие доходы фирмы, отмечая при этом условный характер отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании. Указывая на целесообразность разграничения между статьями доходов в целях отражения в отчетности более полной информации для пользователей, МСФО отмечают единый характер различных статей доходов по экономической природе, так как все они представляют собой увеличение экономических выгод.

Определив «доход» как экономическую категорию, МСФО

устанавливает и критерии включения дохода в финансовую отчетность. Факт включения называется «признанием дохода». Доход, согласно МСФО, признается в отчете о прибылях и убытках, если возникает увеличение будущих экономических выгод, связанных с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно измерены. В действительности это означает, что признание дохода происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств.

Рассмотрим критерии включения расходов в отчетность по МСФО и национальным стандартам бухгалтерского учета. По МСФО расход - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличение обязательств, ведущее к уменьшению капитала, не связанное с его распределением между участниками акционерного капитала.

Отметим большое сходство определений расхода организаций, приведенных в НСБУ и в МСФО. В обоих расход - это уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением изъятия вкладов участников. Однако есть и некоторые различия. В МСФО само уменьшение экономических выгод трактуется как уменьшение активов или увеличение обязательств, в результате чего и происходит уменьшение капитала. Это полностью согласуется с определением капитала как части активов компании, остающейся после вычета всех ее обязательств. Совершенно очевидно, что уменьшение капитала произойдет в том случае, когда уменьшатся либо активы, либо увеличатся обязательства.

В МСФО расходы подразделяются на расходы от обычной деятельности и на убытки, которые могут возникать и не возникать в процессе деятельности предприятия. Однако, разграничивая статьи расходов в целях отражения в отчетности более полной информации для пользователей, МСФО отмечают их единый характер по экономической

природе, так как все они представляют собой уменьшение экономических выгод.

Гораздо более подробно изложен вопрос классификации статей расходов в НСБУ. Сопоставим приведенную в НСБУ классификацию расходов организации с требованиями МСФО. Аналогично МСФО в НСБУ расходы подразделяются на две группы:

- расходы от обычных видов деятельности фирмы
- и прочие.

При этом прочие расходы соответствуют термину МСФО «убытки». На наш взгляд, термин НСБУ «прочие расходы» точнее отражает сущность данного вида расходов, чем термин МСФО «убытки», так как под убытками понимается не сам расход, а конечный финансовый результат.

Определив «расход» как экономическую категорию, МСФО устанавливает и критерии включения расхода в финансовую отчетность. Факт включения называется «признанием расхода». Расходы признаются согласно МСФО, в отчете, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшением активов.

В виду того, для национального учета проблемы налогообложения очень актуальны. НСБУ вводит критерий: «Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий: расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота...».

Таким образом, расход, по национальному законодательству, не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уверенности в уменьшении экономических выгод и должен подтверждаться документально: договором, нормативом и т.д. Данный подход традиционен для Узбекистана и, несмотря на признание в

Концептуальных основах принципа преобладания сущности над формой, наделе противоречит данному принципу. Этот подход приводит к сомнению и в отношении выполнения заявленного согласно НСБУ принципа признания расхода независимо от целей налогообложения.

Представляется несоответствующим принципу начисления и критерий признания расхода. Создается впечатление искусственного «привязывания» принципа начислений к национальному учету. Этот принцип заявляется как действующий в ряде нормативов по бухгалтерскому учету, и все же целый ряд «разрешенных случаев» отходит от него. Следовательно, принцип начисления для нашей экономики и соответствие его МСФО требуют дальнейшей более глубокой проработки.

Рассмотрим раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской отчетности. Как в МСФО, так и национальной практике информация о доходах и расходах организации определяет финансовые результаты его деятельности и раскрывается в отчетах о прибылях и убытках (по МСФО) или в отчете о финансовых результатах (по НСБУ). МСФО придает этим отчетам огромное значение, так как обеспечение пользователей отчетности достоверной информацией о финансовом положении и финансовых результатах является основной целью разработки стандартов. Вопросы раскрытия финансовых результатов фирмы в отчетности подробно рассмотрены в МСФО №1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО №8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». Обратите внимание: финансовый год по МСФО может не совпадать с календарным. А в Узбекистане отчетный период длится строго с 1 января по 31 декабря, то по международным стандартам фирма вправе сама устанавливать дату начала финансового года.

МСФО № 8 разделяет статьи прибылей и убытков для их раскрытия в отчетности на 2 качественно различные группы:

- 1) прибыль или убыток от обычной деятельности;
- 2) результаты чрезвычайных обстоятельств.

При раскрытии в отчетности прибыли и убытки должны подразделяться на «линейные» статьи, которые в свою очередь должны разбиваться на подклассы. Дополнительные линейные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны отражаться в отчете о прибылях и убытках, когда этого требует МСФО или, когда это необходимо для достоверного представления финансовых результатов деятельности компании.

Важно отметить, что названия, порядок и дополнительные линейные статьи могут определяться фирмой самостоятельно. Разбивка статей доходов и расходов на подклассы может осуществляться одним из 2 методов:

- 1) методом характера затрат;
- 2) методом функции затрат.

При методе характера затрат расходы объединяются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с их характером (например, амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и жалованье, затраты на рекламу) и не перераспределяются между различными функциональными направлениями внутри компании.

Метод функции затрат или «себестоимости продаж» классифицирует расходы в соответствии с их функцией, как часть себестоимости продаж, распределения или административной деятельности. Выбор метода анализа между методом себестоимости продаж и методом характера затрат зависит как от исторических, так и от отраслевых факторов и характера организации.

1.2. Признание доходов и расходов в качестве элементов финансовой отчетности

Основополагающими категориями бухгалтерского учета являются элементы финансовой отчетности, а именно активы, обязательства, капитал, доходы и расходы; их понимание влияет на оценку пользователем деятельности компании и соответственно на принятие им определенного решения. Такие элементы финансовой отчетности, как активы, обязательства и капитал, связаны с финансовым состоянием организации, а доходы и

расходы - с результатами ее деятельности. Вышеуказанные элементы финансовой отчетности определены в разделе «Принципы» МСФО.

Элементами, непосредственно связанными с измерением финансового положения в балансе, являются активы, обязательства и капитал. Элементами, непосредственно связанными с измерениями результатов деятельности, являются доходы и расходы.

Согласно принципам 74-77 по МСФО, «Концептуальных основ финансовой отчетности», *доход* - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

В соответствии с МСФО определение дохода включает в себя выручку и прочие доходы. Выручка - это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров. Прочие доходы - иные, чем выручка, статьи, которые отвечают определению дохода, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании.

К прочим доходам относятся, например, поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.

Прочие доходы обычно отражаются в отчете отдельно, так как информация о них полезна для принятия экономических решений. Указанные доходы часто отражаются в отчетах без соответствующих расходов.

Принципы 78-80. *Расходы* - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

Согласно МСФО, определение расходов включает расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (такие расходы как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация), а также убытки.

Убытки - другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут, как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К убыткам относятся, например, убытки, возникающие в результате стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.

Убытки обычно отражаются в отчете отдельно, потому, что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода.

Необходимо отметить, что в системе Международных стандартов финансовой отчетности стандарта по расходам в настоящее время нет.

Это объясняется, в том числе и тем, что содержания раздела «Принципы» сборника МСФО, где дается принципиальное определение расхода, достаточно, чтобы не возникало вопросов о принадлежности тех или иных расходов к той или иной категории. Кроме того, построение самой западной системы учета, предполагающей его разделение на подсистемы финансового и управленческого учета, также не делает для западного пользователя отчетности достаточно актуальной систему классификации всех возможных расходов организации.

Если выше нами были даны определения понятиям «*доход*» и «*расход*» как экономическим категориям, то согласно правилам ведения учета и составления финансовой отчетности или как их принято называть, стандартам, необходимо также установить критерии включения данных показателей в финансовую отчетность. Факт включения называется «признанием расхода или признанием дохода».

Обобщив можно сказать, что объект учета признаётся элементом финансовой отчетности, при выполнении следующих условий:

1) Существует вероятность получения или оттока будущих экономических выгод, связанных с объектом, отвечающим определенным элементам;

2) Объект имеет стоимость, которая может быть надёжно оценена.

При оценке соответствия этим требованиям необходимо учитывать и требования существенности (см. рисунок 1.1).

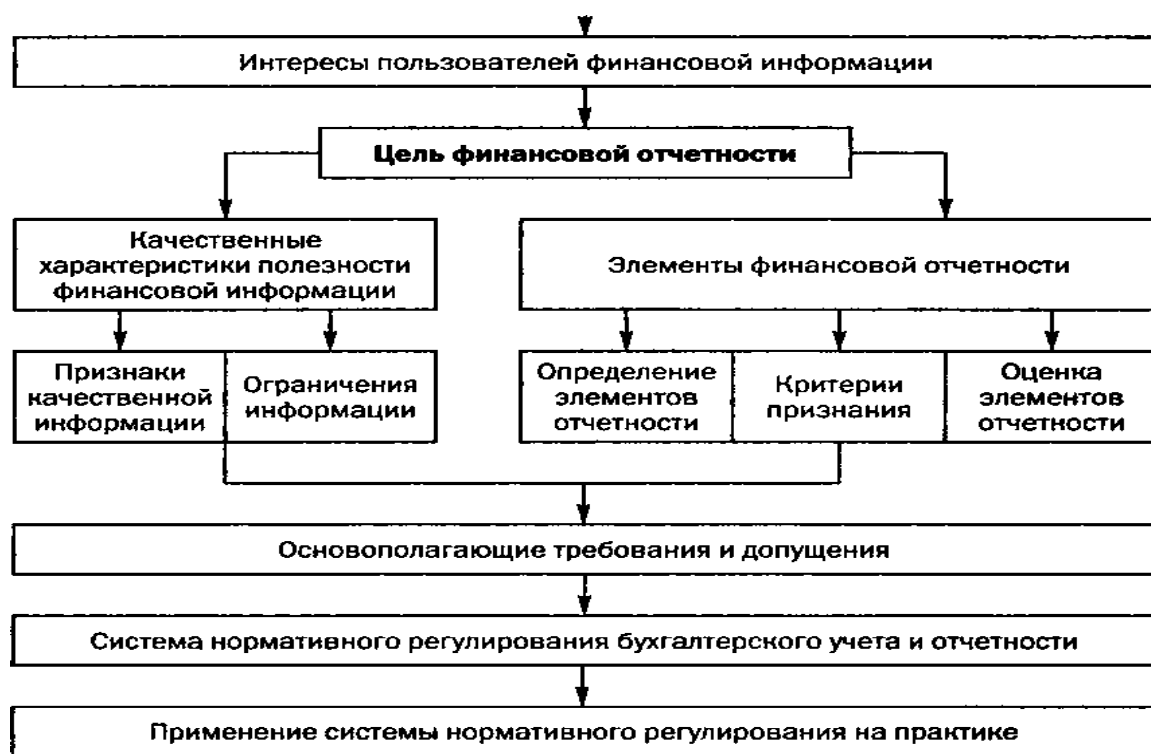


Рисунок 1.1. Принципы составления финансовой отчетности¹⁰

Согласно определениям, приведенным как в МСФО 18, так и в НСБУ 2, 3: расходами считается «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников». Согласно НСБУ № 2 и 3, расходы предприятия, в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организаций подразделяются:

МСФО	НСБУ
1. Расходы по обычным видам деятельности	1. Расходы от основной деятельности

¹⁰ Богатырева В.И. Учет доходов, расходов и финансовых результатов в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности. Монография. Орел -2012 г., 78с.

2. Прочие расходы	2. Расходы от инвестиционной деятельности
	3. Расходы от финансовой деятельности

Расходы признаются в отчете о финансовых результатах, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены. На практике это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшением активов.

Требования, которые предъявляются к бухгалтерскому учету доходов и расходов и определяют цель и задачи такого учета. Основная цель ведения бухгалтерского учета доходов и расходов заключается в том, чтобы определить величину доходов и расходов, которые участвуют в формировании финансового результата предприятия, а также в осуществлении контроля над операциями по поступлению и расходованию имущества в процессе управления.

Перед бухгалтерским учетом доходов и расходов стоят задачи, рассмотренные на рисунке 1.2.



Рисунок 1.2. Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятием¹¹

Так как доходы и расходы являются элементами различных видов учета и отчетности, рассмотрим разницу их признания, в сравнении, например, бухгалтерского финансового учета и налогового учета.

Налоговый учет обобщает информацию о полученных доходах и расходах, на основе первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РУ. При этом кодекс не устанавливает конкретного перечня документов, которые необходимо оформлять для подтверждения расходов, и не предъявляет каких-либо требований к оформлению таких документов. Единственным условием, что затраты в целях налогообложения должны быть подтверждены прежде всего, первичными учетными документами. Налоговый кодекс признает обоснованные и документально подтвержденные затраты.

Под обоснованными расходами, понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами, понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РУ.

Таким образом, Налоговый кодекс приравнивает понятие «расходов» и «затрат». Согласно терминологии бухгалтерского учета, следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. Не допускается создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов.

Согласно НСБУ 3, в целях признания расходов указаны следующие условия:

- расход признается в соответствии с конкретным договором,

¹¹ Разработки автора согласно материалам МСФО 18, НСБУ 3 и Учетной политики АО «Узбекистон шампани»

требованием законодательных и нормативных актов;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

При этом расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете, независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода.

Для правильной организации учета доходов и расходов необходима научно обоснованная их классификация. При этом необходимо учитывать, что доходы отражаются в учете в соответствии с принципами начисления и соответствия доходов и расходов.

Принцип начисления предусматривает отражение в бухгалтерском учете и отчетности доходов и расходов, в тот момент, когда они возникли, независимо от даты их поступления.

Принцип соответствия предусматривает сравнение доходов и расходов в отчетном периоде, то есть расходы, понесенные для получения дохода, должны быть согласованы с этим доходом.

Некорректное отражение, завышение или занижение расходов и доходов, наиболее часто производится в случаях с учетом прочих расходов или доходов. Условия для прочих доходов:

- у предприятия есть право на получение дохода, вытекающего из условий договора (отсроченные доходы, в виде гарантийного обслуживания, дисконты и прочие);
- сумма доходов может быть надежно оценена;
- предприятие уверено в том, что в результате определенной операции увеличат выгоды;
- право собственности на товар, работу или услугу переходит к их приобретателю;
- определена сумма расходов, связанных с доходами.

Условия для прочих расходов следующие:

- расходы должны производиться в соответствии с определенным договором, либо требованиями законодательства;
- сумма расходов должна надежно оцениваться;
- предприятие должно быть уверено в том, что результат определенной операции уменьшат его экономические выгоды.

Если даже одно из вышеприведенных условий не выполняется, то в бухгалтерском учете доходы следует отражать как кредиторскую задолженность, через счета 6200 или 7200, а в расходах – дебиторскую задолженность при помощи счетов 3200.

1.3. Нормативно-правовая база организации бухгалтерского учета доходов и расходов предприятий

Из экономической литературы, всем хорошо известно, что «бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций»¹².

Исходя, из вышеизложенного можно определить, что основной целью бухгалтерского учета доходов и расходов является обеспечение полной, достоверной и своевременной информацией о полученных доходах, произведенных расходах и о конечном финансовом результате за отчетный период, состоянии нераспределенной прибыли всех заинтересованных пользователей: в первую очередь собственников, учредителей и акционеров, а также внутренних пользователей.

Для полного и достоверного отражения в бухгалтерском учете доходов и расходов, бухгалтер должен знать и выполнять требования нормативных актов, регулирующих данный раздел учета. В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане состоит из документов четырех уровней.

¹² Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. Учебное пособие. – М.: Бухгалтерский учет, 2011 г., 12с.

В приведенной таблице приведены нормативные акты, которыми необходимо руководствоваться в части бухгалтерского учета доходов и расходов.

Таблица 1.4

Перечень нормативных актов, на основании которых организуется бухгалтерский учет финансовых результатов¹³

№ п/п	Наименование нормативного акта	Примечание
Первый уровень нормативного регулирования		
1.	Закон РУз «О бухгалтерском учете»	Устанавливает все основные требования и допущения бухгалтерского учета доходов и расходов
2.	Налоговый Кодекс Республики Узбекистан	Устанавливает принципы налогообложения прибыли (признания доходов и расходов)
3.	Гражданский Кодекс Республики Узбекистан (части 1 и 2)	Регулирует порядок перехода права собственности на продукцию, порядок заключения договоров купли – продажи
Второй уровень нормативного регулирования		
4.	НСБУ «Концептуальные основы составления и представления финансовой отчетности»	Устанавливает требования и принципы ведения учета доходов и расходов
5.	НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах
6.	НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах»	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах
7.	НСБУ № 1 «Учётная политика»	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль, признании доходов и расходов
8.	НСБУ № 1 «Учётная политика»	Устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики предприятия в части учета доходов и расходов
Третий уровень нормативного регулирования		
9.	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и	Предусматривает синтетические счета для учета расходов и доходов

¹³ www.naba.uz. Раздаточный материал курса «Финансовый учёт».

	инструкция по его применению	
Четвертый уровень нормативного регулирования		
10.	Учетная политика предприятия	Утверждается предприятием и исходя из особенностей производственно-технологического процесса признает расходы в процессе управления предприятием

Таким образом, можно сделать вывод, что бухгалтерский и налоговый учет доходов, расходов достаточно подробно регламентирован действующими нормативными актами.

Вышеприведенную информацию также можно найти и в документах по методологии и организации учета, департаментом «Методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РУз» разработана четырехуровневая система регулирования, в которой выделены законодательный, нормативный, методический и организационный уровни. Система регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане приведена в таблице 1.5.

Таблица 1.5

Система регулирования бухгалтерского учета в Республике
Узбекистан¹⁴

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
1	2	3
I – правовой	Законы, указы, постановления	Олий Мажлис РУз, Президент РУз, Правительство РУз
II – нормативный	Положения и национальные стандарты бухгалтерского учета	Министерство финансов РУз, Центральный банк РУз.
III - методологический	Нормативные акты (иные, чем положения), методические указания	Министерство финансов РУз, органы исполнительной власти
IV - организационно-распорядительный (уровень предприятия)	Организационно-распорядительная документация (приказ, распоряжение и т.п.) в рамках учетной политики акционерного общества	

¹⁴www.lex.uz. Методические разработки Министерства финансов РУз.

Следует отметить, что вышеуказанная система оказывает прямое воздействие на принципы и технику ведения учета. Для учета доходов и расходов в бухгалтерском учете необходимо руководствоваться следующими нормативными документами:

Закон «О бухгалтерском учете» от 13.04.16 г. В самом Законе РУз «О бухгалтерском учете» имеются прямые упоминаний о доходах и расходах (согласно статье 18), системе их учета, при этом устанавливает систему нормативного регулирования бухгалтерского учета, важнейшим элементом которой являются положения о составе затрат и формировании финансовых результатов (второй уровень нормативного регулирования). В контексте Закона РУ «О бухгалтерском учете», учет доходов и расходов – «доходы и расходы отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты и даты поступления денег в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

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

Выходные данные и названия национальных стандартов бухгалтерского учета, имеющие отношение к вопросам учета доходов и расходов, представлены в таблице 1.6.

Таблица 1.6

Положения и национальные стандарты бухгалтерского учета, прямо или косвенно регулирующие учет доходов и расходов организаций¹⁵

Положение или НСБУ	Наименование нормативного акта
1	2
НСБУ №1	Учетная политика организации
НСБУ №22	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
НСБУ № 3	Отчет о финансовых результатах
Положение	Положение о порядке составления и представления

¹⁵ www.lex.uz. Методические разработки Министерства финансов РУз.

	годовой финансовой и статистической отчетности
НСБУ № 4	Учет товарно-материальных запасов
НСБУ № 5	Учет основных средств
НСБУ № 16	События, произошедшие и непредвиденные события хозяйственной деятельности после даты формирования финансовой отчетности. Условные факты хозяйственной деятельности
НСБУ №2	Доходы от основной хозяйственной деятельности
НСБУ № 7	Учет нематериальных активов
НСБУ № 10	Учет государственных субсидий и дотаций
НСБУ № 24	Учет расходов по обязательствам
Положение	О составе затрат при формировании себестоимости произведенной продукции (работ, услуг) и финансовых результатов деятельности предприятий

В соответствии с требованиями НСБУ «концептуальные основы составления и представления финансовой отчетности» отчет о финансовых результатах должен характеризовать доходы и расходы от основной, прочей операционной и финансовой деятельности предприятия за отчетный период.

В соответствии с НСБУ 3 раскрываются доходы и расходы отчетного года подробно и отдельно отражаются по основной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Согласно НСБУ «Концептуальные основы финансовой отчетности» доходами предприятия признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Согласно НСБУ №3 «Отчет о финансовых результатах» выделяет следующие виды расходов: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. При этом указывается, что «расходы по обычным видам деятельности формируют: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции,

выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров».

Базовые правила и принципы представления в бухгалтерской отчетности показателей доходов и расходов, регламентируемых указанными Положениями и стандартами, нашли свое развитие в документах 3-го уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Самым значимым из них является Приказ Минфина Республики Узбекистан «О формах бухгалтерской отчетности, порядке составления и представления годовой финансовой и статистической отчетности организаций» и «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций»).

Отчет о финансовых результатах - это вторая обязательная форма, которая входит в состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности. Он характеризует доходы и расходы в результате деятельности предприятий за отчетный период. Для этого приводятся показатели за: отчетный период и период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

При этом показатели о тех или иных доходах и расходах могут отражаться лишь общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах.

Единственным нормативным документом 3-го уровня нормативного регулирования, в котором сделана попытка системно развить базовые нормы и процедуры положений, является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

Перечень счетов учета доходов и расходов представлен в разд. IX «Доходы и расходы» Плана счетов. Основными из них, концентрирующими информацию о финансовых результатах, являются: счет 9000 «Доходы от основной деятельности», 9300 «Прочие операционные доходы», 9500 «Доходы от финансовой деятельности», 9710 «Чрезвычайные доходы» и

счета расходов 9100 «Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)», 9200 «Выбытие прочих активов», 9400 «Операционные расходы», 9600 «Расходы от финансовой деятельности», 9720 «Чрезвычайные расходы», 9810 «Расходы по налогу на прибыль» и счет 9910 «Конечный финансовый результат». Выявленные финансовые результаты списываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат», где в сопоставлении с суммами платежей в бюджет по налогу на прибыль выявляется конечный финансовый результат - чистая прибыль (убыток) предприятия.

В Налоговом Кодексе под доходами понимается поступление любых экономических выгод, кроме сумм косвенных налогов. Перечень доходов, не учитываемых при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль, закрыт, поэтому любые иные поступления будут признаваться в налоговом учете доходами. Таким образом, возможны ситуации, когда поступление экономических выгод на предприятие не будет являться доходом в соответствии с национальными стандартами. Например, к таким операциям относится поступление в организацию сумм в возмещение расходов, понесенных от имени третьих лиц, если данные поступления обусловлены положениями договора, не являющегося договором комиссии. В связи с этим организациям необходимо избегать появления таких поступлений.

Таким образом, бухгалтерский учет доходов и расходов, а также их представление в бухгалтерской отчетности в Республике Узбекистан регулируются целой совокупностью нормативных документов.

Выводы по главе I:

1. Доход отражается в момент, когда существует возможность, что экономические выгоды поступят хозяйствующему субъекту в будущем, а также эти выгоды могут быть надежно и точно измерены. То есть обстоятельства, при которых требования по данным критериям будут выполнены и, следовательно, будет признан доход.

2. Понятие «доход предприятия», в широкой трактовке, как по экономическим подходам, так и по бухгалтерскому учету, «позволяет определить следующие характеристики:

- Доход предприятия представляет собой один из видов финансовых результатов его хозяйственной деятельности за определенный период;
- Доход характеризует поступления экономических выгод;
- Основными формами экономических выгод, характеризующими доход предприятия, выступают выручка от реализации;
- Экономические выгоды, которые формируют доход предприятия, определяются их объемом, в денежной форме».

3. Расход - это уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением изъятия вкладов участников. Расходы признаются, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены.

4. Для правильной организации учета доходов и расходов необходима научно обоснованная их классификация. При этом необходимо учитывать, что доходы отражаются в учете в соответствии с принципами начисления и соответствия доходов и расходов.

Принцип начисления предусматривает отражение в бухгалтерском учете и отчетности доходов и расходов, в тот момент, когда они возникли, независимо от даты их поступления.

Принцип соответствия предусматривает сравнение доходов и расходов в отчетном периоде, то есть расходы, понесенные для получения дохода, должны быть согласованы с этим доходом.

5. Ситуации, при которых момент признания доходов в бухгалтерском учете не совпадает с моментом перехода права собственности, послужат основанием для возникновения расхождений между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой. Любые ситуации несовпадения

моментов признания доходов в бухгалтерском и налоговом законодательстве будут приводить к возникновению временных разниц.

ГЛАВА II. РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

2.1. Особенности развития учета доходов и расходов в системе управления предприятиями

В ходе изучения экономической литературы и нормативной базы было выявлено, что категории «доходы» и «расходы» можно назвать фундаментальными понятиями бухгалтерского учета, так как их определение необходимо для достижения основной цели предприятий: максимизация прибыли, принятие управленческих и экономических решений пользователями отчетности.

Иерархичность системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод, что категории «доходы» и «расходы» играют важнейшую роль не только в бухгалтерском учете, но и в системе управления предприятием в целом (см. рисунок 2.1).

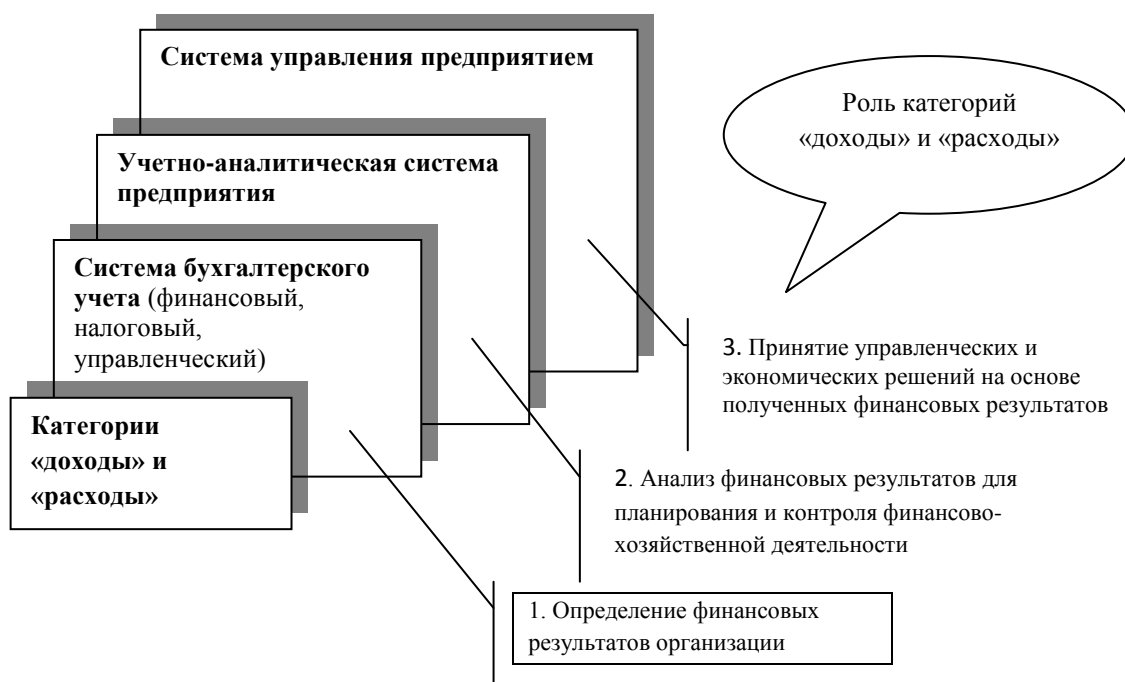


Рисунок 2.1. Роль категорий «доходы» и «расходы» в иерархии систем учета и управления предприятием¹⁶

Как факты хозяйственной жизни предприятий доходы и расходы

¹⁶ Разработки автора на основе изучения экономической литературы

определяются, классифицируются и отражаются в каждой из подсистем бухгалтерского учета по-своему в соответствии с их требованиями. Пользователи бухгалтерской информации, определяя в процессе своей деятельности доходы и расходы, придают данным понятиям разную смысловую нагрузку.

Учет расходов и доходов предприятия постоянно развивается и улучшается в связи с усовершенствованием информационно-коммуникационной среды, методологии и организации бухгалтерского учета как основного информационного источника о расходах и доходах предприятия.

К общим проблемам учета доходов и расходов относят теоретические, методологические, технологические, организационные, кадровые, финансовые, масштабные, уровневые и другие проблемы (см. таблицу 2.1).

Таблица 2.1

Общие проблемы учета доходов и расходов предприятий¹⁷

№	Проблемы	Характеристика
1.	Теоретические	это проблемы учета, которые касаются общих учетных вопросов, терминов, метода учета доходов и расходов, его основных элементов, плана счетов и его построения, учетных регистров современных форм учета, финансовой и другой отчетности, национальных стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов бухгалтерского учета.
2.	Методологические	проблемы, связанные с разработкой, выбором и применением методов бухгалтерского учета.
	Технологические	проблемы, относящиеся к совокупности способов и форм обеспечения выбора относительно ведения бухгалтерского учета и получения его как целостной функциональной системы.
	Организационные	проблемы, касающиеся практического воплощения в действующую систему учета теоретических, методологических и технологических его достижений, а также достижений в области ИКТ.
	Кадровые	проблемы относительно подготовки,

¹⁷Богатырева В.И. Учет доходов, расходов и финансовых результатов в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности. Монография. Орел -2012 г., 78с.

		переподготовки специалистов, уровней культуры и морали, степени компетентности, уровня образования, опыта работы, расстановки и перемещения кадров и их оплаты, материального поощрения, режима труда и отдыха.
	Финансовые	проблемы, связанные с финансированием для поддержки достигнутого уровня бухгалтерского учета, его динамичного развития и постепенного улучшения.
	Масштабные	проблемы, которые возникают в зависимости от того, в каких масштабах ведут учетную политику или осуществляют мероприятия по стандартизации учетных процессов.
	Уровневые	проблемы, связанные с уровнями управления предприятием, то есть учетные проблемы, которые приходится решать высшему, среднему и низшему звеньям управления или для этих звеньев управления.

Одной из важнейших проблем учета расходов и доходов предприятия в Узбекистане является проблема полноты и своевременности их отражения в учете. Эта проблема достаточно сложная и многогранная. Обратимся ещё раз к развитию и классификации доходов и расходов предприятия.

Согласно «Учётной политики» на АО «Узбекистон шампани». С точки зрения бухгалтерского финансового учета, четкая классификация доходов является базой обоснованного определения чистого результата деятельности за определенный период, которая также помогает организовать оптимальную систему управления. На АО «Узбекистон шампани» доходы классифицируют:

- по источнику,
- способам,
- регулярности,
- очередности получения.

Классификация совпадает с этапами развития системы бухгалтерского учета. Первый этап, формирование регулирования системы управления и контроля предприятиями. Для определения источников получения доходов вся деятельность предприятия согласно Положения о составе затрат и формировании финансовых результатов разделяется на:

1. основную или операционную деятельность (производство и реализация продукции, работ и услуг предприятия);

2. финансовую деятельность (получение кредитов и выдача их другим предприятиям; участие предприятия в деятельности других компаний; операции предприятия на финансовых рынках, курсовые разницы и др.);

3. чрезвычайные статьи (операции, не являющиеся характерными для деятельности предприятия).

Таблица 2.2

Состав доходов и расходов предприятия за отчетный период и прошлый соответствующий период¹⁸

№	Вид деятельности	Доход, тыс.сум	Расход, тыс.сум	Доход, тыс.сум	Расход, тыс.сум	Отклонение доходов	Отклонение расходов
1.	Основная деятельность	24406,9 98%	19449,4 78,9%	37022,7 97,4%	28920,8 82,3%	+51,7%	+48,7%
2.	Прочая операционная деятельность	477,7 1,91%	4916,8 19,95%	888,3 2,33 %	5634,5 16%	+86%	+14,6%
3.	Финансовая деятельность	7,8 0,09%	278,2 1,15%	95,4 0,27%	586,0 1,7%		+110,6%
	Итого:	24892,4	24644,4	38006,4	35141,3	+52,6%	+42,6 %

Такое деление весьма важно, поскольку оно позволяет определить, каков удельный вес доходов, полученных как от основной деятельности предприятия, так и из других источников, в особенности из таких, которые вообще не являются характерными для деятельности данного предприятия и не могут рассматриваться как постоянный источник получения его доходов при принятии управленческих решений (см. Приложение 1).

Второй этап реформирования, внедрение НСБУ основанных на МСФО, а также выделение требований и признания доходов и расходов. По признаку принадлежности к отчетным периодам доходы подразделяются на:

- доходы данного отчетного периода;
- доходы будущих отчетных периодов (отложенные доходы).

Исходя из чего формируются особенности отражения в учете доходов. Доходы данного отчетного периода — это доходы, возникновение которых обусловлено фактами хозяйственной деятельности и событиями данного

¹⁸ Согласно практическим данным АО «Узбекистон шампани» за 4 кварталы 2016 и 2017 гг. соответственно

отчетного периода, и признаваемые в отчете о финансовых результатах данного отчетного периода. Они прямо отражаются на счетах доходов, в частности по кредиту 9000 «Доходы от основной деятельности»; 9500 «Доходы от финансовой деятельности».

Доходы будущих отчетных периодов (отложенные доходы) — доходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего отчетного периода, но признаваемые в отчете о финансовых результатах в будущих отчетных периодах. В учете они отражаются по методу накопления, через отражение на счетах 6230 и 7230 «Отсроченные доходы». В связи с внедрением НСБУ № 2 и 3 в Учетную политику предприятия.

Доходы данного отчетного периода по признаку взаимосвязи с обусловившими их возникновение расходами, в свою очередь, делятся на:

- доходы данного отчетного периода, обусловленные понесенными расходами;
- доходы данного отчетного периода, не связанные с фактом возникновения расходов - доходы периода.

В качестве примера доходов данного отчетного периода, обусловленных понесенными расходами, можно привести сделку по продаже активов организации. Доходом периода, признаваемым по его окончании вне зависимости от факта наличия или отсутствия расхода, являются, например, проценты, получаемые правообладателем активов от пользователя активами.

Третий этап. Адаптация к МСФО. В связи с разграничением управленческого, производственного и налогового учетов. По признаку регулярности (повторяемости) вся совокупность доходов организации делится на:

- систематические (регулярные) доходы;
- несистематические (случайные) доходы.

Систематические (регулярные) доходы — доходы организации, факты возникновения которых регулярно повторяются в отчетных периодах и, как правило, обусловленные целью создания данной организации.

Несистематические (случайные) доходы — доходы организации, получение которых не обусловлено непосредственно целью создания организации, как правило, носящие случайный, нерегулярный характер.

Например. АО «Узбекистон шампани» по лицензионному договору передало право пользования патентом на изобретение сроком на 2 года. По договору предприятию-пользователю (лицензиату) предоставляется неисключительное право пользования, которое включает в себя использование изобретения для собственных нужд.

Договором предусмотрено, что лицензиат будет один раз в полгода перечислять плату в размере 2000 тыс. сум. за пользование патентом.

Соответственно, АО «Узбекистон шампани» два раза в год будет признавать доход в виде роялти в сумме 2000 тыс. сум, за год сумма роялти составит 4000 тыс. сум. В бухгалтерском учете на АО «Узбекистон шампани», доход (роялти) отразился записями (см. таблицу 2.3).

Таблица 2.3.

Отражение дохода в виде роялти на АО «Узбекистон шампани»¹⁹

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Начислены роялти к получению	2000	4850	9510
2.	Поступили денежные средства по роялти	2000	5110	4850
3.	Ежемесячно, в течение года отражается амортизация по нематериальному активу, переданному во временное пользование	13	9430	0510

Следует отметить, что нематериальный актив, права на который предоставлены во временное пользование, с баланса не списывают, так как исключительные права на него сохраняются за предприятием-лицензиаром. Соответственно, начислять амортизацию на нематериальный актив будет также предприятие-лицензиар. В дальнейшем разработка и патентировании не планируется только для собственного использования. В состав других

¹⁹ Согласно практическому материалу по АО «Узбекистон шампани»

доходов от финансовой деятельности на АО «Узбекистон шампани» входила курсовая разница.

Одновременно с доходами в учете и финансовой отчетности признаются и отражаются расходы, осуществленные предприятием для их получения. Это объясняется принципом соответствия доходов и расходов.

С целью обеспечения рационального формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в финансовой отчетности информации о расходах они классифицируются по различным признакам (см. рисунок 2.2).



Рисунок 2.2. Классификация расходов²⁰

Расход - в экономической трактовке - это любое выбытие средств (активов) из распоряжения предприятия, то есть расход - это уменьшение актива. При этом не важно, в результате каких операций такое уменьшение происходит. Средства выбывают из хозяйственного оборота и этого уже достаточно для того, чтобы признать данный факт расходом. Так, с

²⁰ М.Вахршина. Управленческий учет. Учебное пособие. М.: ИНФРА – переизд. 5-ое., 2011 г., 46с.

экономической точки зрения продажа товаров, работ или услуг предприятия и возникновение долга покупателей до его оплаты - это не что иное, как расход. Предприятие передает в собственность покупателя товары (уменьшается объем средств предприятия), а денег взамен до определенного времени не получает. Отсюда, в этой ситуации, с экономической точки зрения это есть расход (товары отданы), но нет дохода (деньги не получены).

С юридической точки зрения расходы определяются как выбытие овеществленных активов или нематериального имущества (интеллектуальной собственности), а также возникновение обязательств перед кредиторами, не связанное с возникновением обязательств дебиторов перед предприятием. Таким образом, с юридической точки зрения имеет значение не реальное движение средств, находящихся в хозяйственном обороте, а динамика его прав и обязательств, связанных с этими средствами.

Данная классификация также соответствует реформированию и развитию бухгалтерского учета системы управления предприятиями.

Центральным моментом определений доходов и расходов, в бухгалтерском учете, является их влияние на величину капитала компании (собственных источников средств). Изменение капитала предприятия в результате учета фактов хозяйственной жизни, определяемых как доходы и расходы, обусловлено отражаемой в учете суммой прибыли или убытка (разницей между доходами и расходами).

Поэтому бухгалтерский учет доходов и расходов предприятия подчинен цели определения финансового результата его деятельности (прибыли или убытка).

Определенный вид расходов предприятия может быть важен для одного типа решений и не может быть принят во внимание для другого. В действительности расходы предприятия можно классифицировать по многим различным признакам.

Расходы предприятия признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод предприятия.

Если в отношении любых расходов, осуществленных предприятием, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

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

2.2. Единство и противоречия признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах

Соотношение налогового и бухгалтерского учета является одной из наиболее актуальных проблем.

Прежде чем более подробно анализировать взаимосвязь налогового и бухгалтерского учёта следует обратить внимание на смысловое значение двух понятий.

Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законодательством, в соответствии с требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности²¹.

Налоговый учет - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов,

²¹ Сотиволдиева Д. Финансовый и управленческий учет. Учебное пособие. Т.: Молия-иктисод, 2-е переизд., 2016 г., 8с.

сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым Кодексом Республики Узбекистан.

Исходя из этих понятий, можно сделать вывод, что отождествлять бухгалтерский и налоговый учёт нельзя. Бухгалтерский учёт предназначен для формирования информационной базы о деятельности организации и ее имущественном положении, для обеспечения информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, а налоговый учёт предназначен для целей определения налоговой базы, размера налога для дальнейшей уплаты его в бюджет. Получается, что «главной причиной разделения учетов является фундаментальное различие между целями налогообложения и целями формирования финансовой отчетности для принятия управленческих решений. Помимо этого, различия существует ряд других, которые подтверждают несовместимость учётов.

В первую очередь, в бухгалтерском и налоговом учёте выделяются разные этапы учётного процесса. Основными этапами бухгалтерского учета являются сбор, регистрация и обобщение информации. Налоговый учёт, как правило, состоит только из этапа обобщения информации. Оба типа учетов подчиняются разным законам, нормативным документам.

Еще одним отличием является то, что «в двух типах учета по-разному определяются доходы и расходы предприятия». В бухгалтерском учёте принимаются к сведению все движения денежных средств. В налоговом учете при определении прибыли, с которой будет взиматься налог, учитываются не все доходы и расходы предприятия, только те, которые указаны в Налоговом кодексе РУ.

Однако это не говорит о том, что ведение налогового учета не значимо для предприятия. Все организации обязаны вести налоговый учёт и контролировать правильность осуществления расчета налога, чтобы выполнить требования законодательства.

Еще одним отличием является то, что в бухгалтерском учете применяется двойная запись с корреспонденцией счетов (проводка), а в

налоговом учете отражается хозяйственная операция, увеличивающая или уменьшающая налогооблагаемую базу.

В то же время, несмотря на наличие неустранимых различий, налоговый и бухгалтерский учёт строятся на единой экономической основе, а, следовательно, можно выделить несколько сходств между ними.

Во-первых, ведение бухгалтерского и налогового учета обязательно для любой организации. Это необходимо для принятия дальнейших управленческих решений.

Во-вторых, и в бухгалтерском учете, и в налоговом учете денежным выражением является сум.

В-третьих, все хозяйственные операции подтверждаются оправдательными документами: приёмными актами, квитанциями, накладными, платёжными требованиями, ведомостями.

В-четвертых, и в налоговом, и в бухгалтерском учете отражаются результаты прошлых отчетных периодов.

В-пятых, общим признаком обоих типов учета является периодичность. В бухгалтерском учетная политика применяется от одного отчетного года к другому, в налоговом нормы и правила учета применяются от одного налогового периода к другому.

Итак, бухгалтерский и налоговый учёт, с одной стороны, понятия противоречивые, с другой имеют общие признаки.

Несмотря на то, что между показателем прибыли до налогообложения в отчете «О финансовых результатах» и показателем облагаемой базы по налогу на прибыль может быть существенная разница, именно выявление причин этих отклонений имеет особое значение для пользователей информации. Анализ доходов и расходов, приведших к возникновению разниц между данными бухгалтерского и налогового учета, обладает следующими положительными моментами:

1. позволяет проверить полноту включения операций для исчисления налога на прибыль путем установления взаимосвязи между

показателями бухгалтерского и налогового учета;

2. способствует сосредоточению внимания персонала бухгалтерии и администрации на данных операциях;

3. даст возможность принять меры для не повторения, если это возможно, подобных операций;

4. выявляет операции, стоимость которых не только ограничивается ценой сделки, но и должна включать сумму налога на прибыль.

Таким образом, четкое представление различий между бухгалтерским учетом и налоговыми данными позволяет избежать неумышленных налоговых правонарушений и повысить эффективность деятельности бухгалтерских служб.

Рассматривать вопросы совпадений и различий в налоговом и бухгалтерском учете можно с разных сторон. На наш взгляд, наиболее показательным будет рассмотрение данного вопроса в следующих двух разрезах.

Во-первых, попытаемся сопоставить доходы и расходы в соответствии с бухгалтерским учетом и налоговым законодательством. Для этого необходимо последовательно рассмотреть порядок формирования доходов и расходов. Во-вторых, как уже широко принято, выявленные различия между налоговым и бухгалтерским учетом будем подразделять на постоянные и временные.

К постоянным различиям между данными бухгалтерского и налогового учета относят такие операции, влияние которых на бухгалтерскую прибыль не совпадает с влиянием на облагаемую базу по налогу на прибыль, при этом данное несоответствие не будет нивелировано за счет совершения каких-либо действий в следующих отчетных периодах.

Временными различиями между данными бухгалтерского и налогового учета называют такие операции, количественное влияние которых на бухгалтерскую прибыль и облагаемую базу по налогу на прибыль в рамках длительного периода будет идентично. Однако в течение короткого

промежутка времени данные операции влияют на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль по-разному. Деление возникающих разниц на постоянные и временные имеет значение в основном для анализа тех или иных операций. В бухгалтерском же и налоговом учете важно само возникновение этих разниц.

Рассмотрение вопросов соотношения бухгалтерского и налогового учета начнем с анализа соответствия бухгалтерских и налоговых доходов. Различия, возникающие в отношении доходов, могут быть вызваны несовпадениями:

1. состава доходов;
2. оценки доходов;
3. момента признания доходов.

Различия в доходах, вызванные несовпадениями их состава. В налоговом законодательстве все доходы делятся на учитываемые и не учитываемые для целей налогообложения. Под налоговыми доходами понимают только те, которые учитываются при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль.

В Налоговом Кодексе под доходами понимается поступление любых экономических выгод, кроме сумм косвенных налогов. Перечень доходов, не учитываемых при исчислении облагаемой базы по налогу на прибыль, закрыт, поэтому любые иные поступления будут признаваться в налоговом учете доходами. Таким образом, возможны ситуации, когда поступление экономических выгод на предприятие не будет являться доходом в соответствии с национальными стандартами. Например, к таким операциям относится поступление в организацию сумм в возмещение расходов, понесенных от имени третьих лиц, если данные поступления обусловлены положениями договора, не являющегося договором комиссии. В связи с этим организациям необходимо избегать появления таких поступлений.

Например, на АО «Узбекистон шампани» были произведены отчисления, связанные со страхованием жизни работника. Работнику по

страховому случаю возвращена сумма страхового взноса, в виде расходов на полис и страховая премия. Данная премия отражается в бухгалтерии следующими проводками (см. таблицу 2.4).

Таблица 2.4

Корреспонденция счетов по расчету с работником по страхованию жизни с участием предприятия в форме социальной защиты²²

№	Дата	Хозяйственная операция	Документ	Сумма, сум	Корреспонденция счетов	
					Дебет	Кредит
1.	05.02.2017	Поступили денежные средства от страховой компании в счет погашения страхового случая: сумма страхового полиса премия	Платежное поручение 45 от 04.02.17 согласно договора ВК № 4965	13450000 1200000 12250000	5110	4890
2.	05.02.2017	Сумма ранее списанной в расходы средств по оплате страхового полиса зачтена	Расчет справка бухгалтерии	1200000	4890	9390
3.	05.02.17	Сумма премии по страховому случаю работника	Согласно страхового договора ВК № 4965	12250000	4890	6710
4.	05.02.17	Страховая премия выплачена работнику на пластик	Платежная ведомость	12250000	6710	6990

Налоговый учет воспринимает данное поступление в виде поступление денежных средств по прочим операциям. Так как в бухгалтерии предварительно были даны бухгалтерские записи:

Дт 3193 «Предоплата по страхованию жизни работников» (в качестве социальной защиты);

Кт 5110 «Расчетный счет» - 1200000 сум.

Ежемесячное списание расходов по страхованию:

Дт 9430 «Прочие операционные расходы» - 100000 сум

Кт 3193 «Предоплата по страховке жизни работника».

При поступлении суммы возмещения по страховому случаю, расходы, которые несло предприятие:

²² Согласно практическим данным по АО «Узбекистон шампани»

Дт 4890 «Задолженность прочих дебиторов»

Кт 9390 «Прочие операционные доходы» - 1200000 сум.

На сумму премии, которая является не доходом предприятия, а возмещением расходов, понесенных от имени третьих лиц, получит работник по страховому случаю:

Дт 4890 «Задолженность прочих дебиторов»

Кт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 12250000 сум.

При переводе работнику на пластиковую карточку:

Дт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 12250000 сум

Кт 6990 «Прочая кредиторская задолженность».

Доходы в виде премий не являются доходами согласно условиям договора и НСБУ № 2, а расходы на страховой полис возмещены, поэтому согласно НСБУ доходов не существует. При налоговом учете данная операция подпадает под операции дохода от прочих операций.

Любые ситуации несовпадения состава доходов в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве будут приводить к возникновению постоянных разниц.

Различия в доходах, вызванные несовпадениями их оценки. Рассматриваемые различия возникают в тех ситуациях, когда величина дохода, признанного в бухгалтерском учете, считается заниженной согласно положениям Налогового Кодекса. Следовательно, все эти различия приводят к увеличению суммы доходов, принимаемых для целей налогового учета.

Например, на АО «Узбекистон шампани» была реализована продукция с условием гарантийного обслуживания в размере 10% от стоимости реализации и условием 100% предоплаты, сроком гарантии 3 месяца. В бухгалтерии признание дохода от реализации отражено (см. таблицу 2.5).

Различия в доходах, вызванные несовпадениями момента их признания. Согласно НСБУ №2, в состав дохода за второй квартал будет включен доход в размере 12176250 сум сумма же в размере 1623500 сум будет признана по мере истечения трех месяцев. При этом состав

налогооблагаемой базы согласно требований Кодекса составляет 13529166,67 сум.

Таблица 2.5

Корреспонденция счетов по отражению дохода от реализации с условием гарантийного обслуживания²³

№	Дата	Хозяйственная операция	Документ	Сумма, сум	Корреспонденция счетов	
					Дебет	Кредит
1.	12.05.2017	Поступила предоплата от покупателя 100%	Платежное поручение 274 от 12.05.17	16235000	5110	6310
2.	13.05.2017	Реализация продукции: -доход от реализации; -НДС; - резерв на гарантийное обслуживание	Счет фактура 355 от 13.05.17 согл. дог. 201.	16235000: 12176250 2435250 1623500	4010 4010 4010	9010 6410 6230

Согласно национальным стандартам бухгалтерского учета для признания доходов от обычной деятельности необходимо выполнение следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации. Уверенность в этом имеется в случае, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю, или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.
- 6) следует отметить, что передача права собственности является одним из обязательных, но недостаточным условием для признания дохода в

²³ Согласно практическим данным по АО «Узбекистон шампани»

бухгалтерском учете.

Моментом признания дохода является момент перехода права собственности либо финансовых рисков. Право собственности переходит в момент оплаты, а финансовые риски согласно условий договора регламентируется Гражданским Кодексом.

Налоговое законодательство увязывает момент признания доходов с моментом, при котором признается передача права собственности. Никаких других условий для признания доходов в налоговом учете не предусмотрено. Следовательно, ситуации, при которых момент признания доходов в бухгалтерском учете не совпадает с моментом перехода права собственности, послужат основанием для возникновения расхождений между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой.

Любые ситуации несовпадения моментов признания доходов в бухгалтерском и налоговом законодательстве будут приводить к возникновению временных разниц.

Соответствие бухгалтерских и налоговых расходов рассматривается аналогично соответствию бухгалтерских и налоговых доходов. То есть в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета расходы признаются в том отчетном периоде, в котором возникли расходы. А согласно налогового законодательства расходы признаются в момент выбытия активов либо в момент получения доходов, соответствующих данным расходам. В бухгалтерии расходы оформляются согласно подтверждающим документам, а налоговый учет признает только расходы, соответствующие основному виду деятельности, инициативные или сверх расходов не признаются расходами.

Так, документально подтвержденными расходами для целей налогообложения являются расходы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства. Следовательно, документированные расходы, оформленные с нарушением требований нормативных актов, не

будут уменьшать облагаемую базу по налогу на прибыль, хотя вполне могут быть отражены в регистрах бухгалтерского учета.

2.3. Отражение доходов и расходов предприятия в учете и отчетности

К информации о доходах и расходах предприятия, которая должна быть отражена в бухгалтерской отчетности, относятся сведения об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организаций.

Согласно требованиям НСБУ 1 «Учетная политика и финансовая отчетность», а также НСБУ 3 «Отчет о финансовых результатах» и положения о порядке заполнения бухгалтерской финансовой отчетности в конце отчетного периода производится реформация баланса, «очищение» бухгалтерских записей через закрытие счетов учета доходов и расходов.

В течение отчетного года ежемесячно учет доходов и расходов на АО «Узбекистон шампани» осуществляется в следующей последовательности:

1. Учитываются доходы от основной деятельности;
2. Рассчитываются расходы, относящиеся к произведенной продукции и закупленным товарам;
3. Начисляется налог на добавленную стоимость с выручки от продаж;
4. Определяется финансовый результат от основной производственной деятельности за месяц;
5. Учитываются прочие доходы и расходы;
6. Рассчитывается предварительный результат по счету 9910 «Конечный финансовый результат» (прибыль до налогообложения);
7. Рассчитывается по данным налогового учета налог на прибыль предприятия;
8. Определяется чистая прибыль за месяц.

Далее необходимо более подробно рассмотреть каждый из перечисленных этапов бухгалтерского учета доходов и расходов на АО

«Узбекистон шампани».

Основным видом доходов от основной производственной деятельности на АО «Узбекистон шампани» является выручка от продажи вино-водочных изделий и продукции. Схема документооборота операций по учету доходов от основной производственной деятельности отражена на рисунке 2.3, часть документооборота автоматизирована часть ведется в ручном виде для контроля.

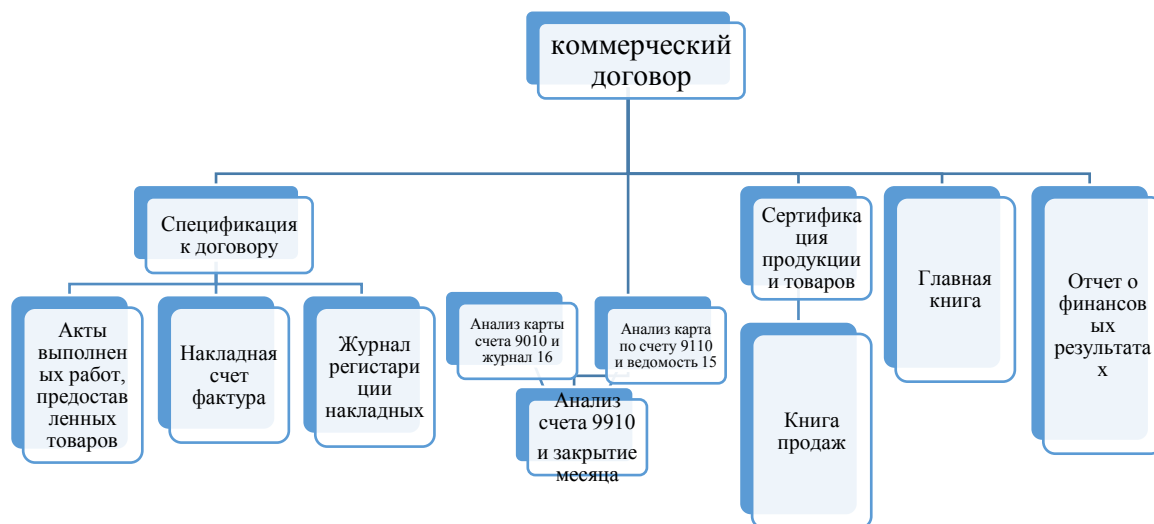


Схема 2.3. Схема документооборота операций по учету доходов от основной деятельности на АО «Узбекистон шампани»²⁴

Для учета доходов и расходов от основной производственной деятельности на АО «Узбекистон шампани» используется счет 9010 «Доход от реализации готовой продукции», 9110 «Себестоимость реализованной продукции» – для учета себестоимости продаж; 6410 «Налог на добавленную стоимость» – для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика); 9910 «Конечный финансовый результат» – для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности на АО «Узбекистон шампани» предназначен

²⁴ Разработки автора на основе практического материала на АО «Узбекистон шампани»

синтетический счёт 9910 «Конечный финансовый результат».

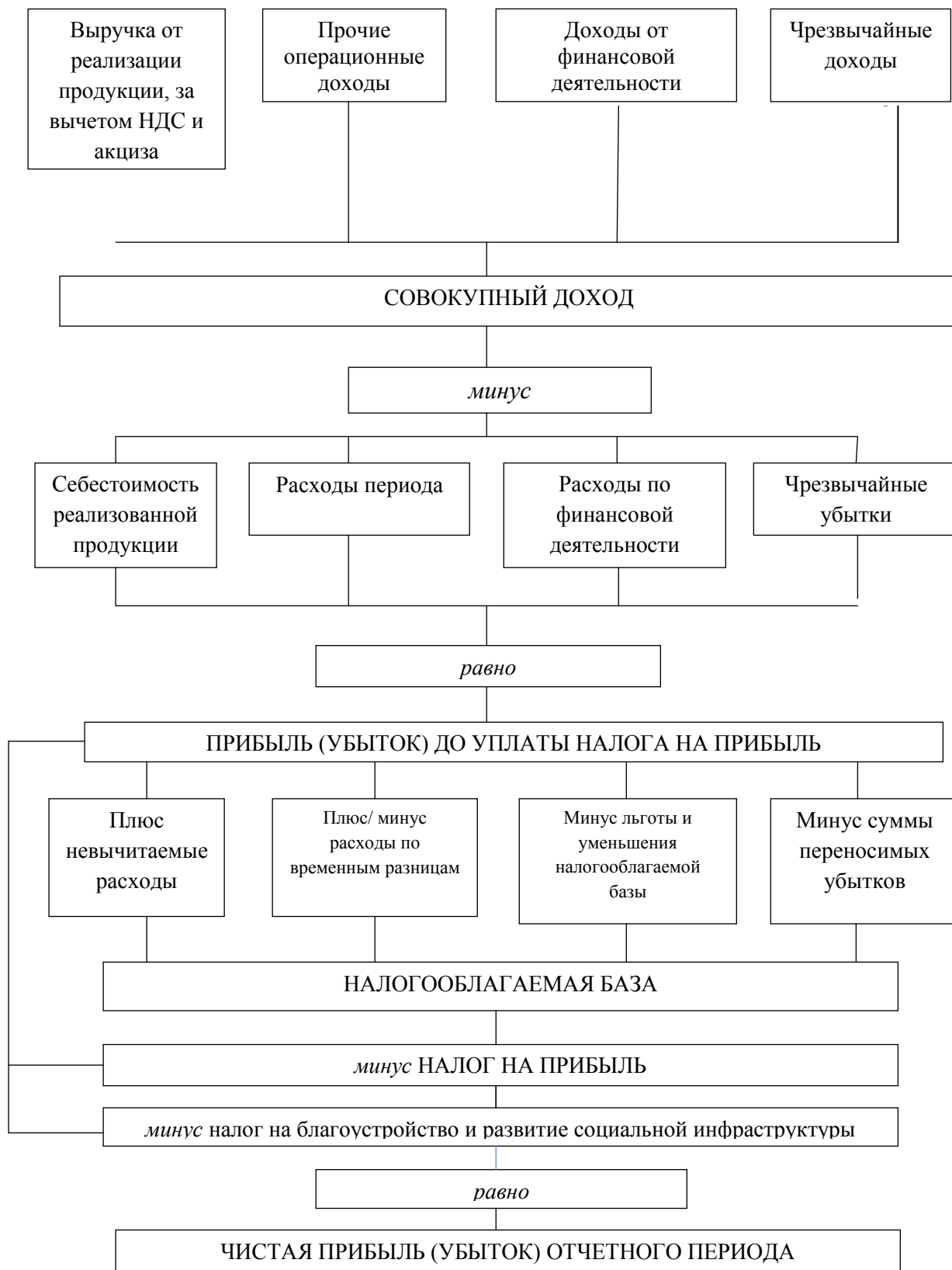


Рисунок 2.4. Формирование чистой прибыли на АО «Узбекистон шампани»²⁵.

²⁵ Разработки автора на основе Учетной политики АО «Узбекистон шампани»

Конечный финансовый результат складывается из: доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету отражают расходы (убытки), по кредиту – доходы (прибыль) предприятия. На основе сопоставления дебетового и кредитового оборотов за отчетный период выводят финансовый результат деятельности предприятия – чистую прибыль или чистый убыток (см. рисунок 2.4).

Как видно из рисунка 2.4, учет финансовых результатов на счете 9910 ведут в разрезе трех источников: финансовые результаты от обычных видов деятельности (производства и реализации вино-водочной и безалкогольной продукции); финансовые результаты от прочих доходов и расходов; финансовые результаты от чрезвычайных доходов и расходов.

Реформация баланса производится на конец каждого квартала, закрытием счетов доходов и расходов (начиная с 9000 по 9810).

Все доходы и расходы предприятия подразделяются на:

- а) доходы и расходы по основным видам деятельности;
- б) прочие поступления (доходы) и расходы.

Прочие поступления (доходы) и расходы, в свою очередь, могут быть от прочей основной, финансовой деятельности и чрезвычайными.

Такая же группировка доходов и расходов дана в отчете о финансовых результатах (форма № 2). При использовании указанных счетов учет операций по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности на АО «Узбекистон шампани», рассмотрим на примере.

21 июля 2017 года АО «Узбекистон шампани» заключило с ДП ПО ООО «Радикс» договор по производству и реализации вино-водочной продукции. В соответствии с условиями договора, ДП ПО ООО «Радикс» до 25 июля 2017 года обязано перечислить АО «Узбекистон шампани» аванс в размере 30 % от стоимости, указанной в договоре – 28500000 сум. Окончательный расчет между заказчиком и АО «Узбекистон шампани» в оставшейся сумме был произведен 26 июля на основании счета-фактуры. Перечисленные

хозяйственные операции были отражены в бухгалтерском учете АО «Узбекистон шампани» записями, приведенными в таблице 2.6.

Таблица 2.6

Корреспонденция счетов по учету дохода от основной деятельности²⁶

№ п/п	Дата	Содержание хозяйственной операции	Основание хозяйственной операции	Сумма, тыс.сум.	Корреспонденция счетов	
					Дебет	Кредит
1.	24.07.17г.	Получен аванс на расчетный счет	Выписка банка из расчетного счета	8550,0	5110	6310
2.	24.07.17г.	Начислен НДС с полученного аванса	Расчет бухгалтерии	1425,0	9010	6410
3.	25.07.17г.	Переданы результаты работ заказчику	Акт передачи работ	28500,0	4010	9010
4.	25.07.17г.	Зачтен аванс, ранее полученный от покупателя	Бухгалтерская справка	8550,0	6310	4010
5.	25.07.17г.	Доначислен НДС в бюджет	Счет-фактура № 742	3325,0	9010	6410
6.	26.07.17г.	Поступила выручка от покупателя по договору	Выписка банка из расчетного счета	19950,0	5110	4010

Одновременно с отражением выручки необходимо списать себестоимость реализованной продукции. При этом необходимо указать себестоимость только той продукции, доход от реализации, которой учтен по кредиту счета 9010. Для обобщения информации о себестоимости продукции формируется калькуляционная смета заказа либо в автоматизированном порядке карта анализа по счету 9110. Перечень первичных документов по

²⁶ Согласно практическим данным АО «Узбекистон шампани»

учету затрат на АО «Узбекистон шампани» очень широк и зависит от направления расходов (см. таблицу 2.7).

Таблица 2.7

Перечень документов, подтверждающих расходы АО «Узбекистон шампани»²⁷

№ п/п	Статьи затрат	Регистр синтетического учета	Первичные документы, подтверждающие расходы
1.	Расходы на оплату труда	Сводная расчетная ведомость по заработной плате	Расчетно-платежная ведомость
2.	Расходы на отчисления ЕСП	Сводная расчетная ведомость по заработной плате	Бухгалтерская справка
3.	Расходы на материалы и комплектующие, реагенты	Материальный отчет, расходная часть	Акт списания ТМЗ, требования на отпуск ТМЗ, товарно-транспортные накладные, приходные ордера
4.	Транспортные расходы при эксплуатации собственных транспортных средств (реализация с доставкой)	Журнал ордер № 8, внутренняя отчетность по сегментам	Товарно-транспортные накладные, путевые листы
5.	Амортизация основных средств	Ведомость начисления амортизации	
6.	Амортизация нематериальных активов	Ведомость начисления амортизации	
7.	Пожарная и сторожевая охрана, коммунальные услуги, услуги связи	Журнал ордер 6, внутренние отчеты по сегментам	Счета –фактуры, договоры с поставщиками, платежные поручения на оплату счетов
8.	Командировочные расходы	Журнал ордер 8, авансовые отчеты	Командировочные удостоверения, приказы о направлении работников в командировку, авансовые отчеты
9.	Расходы по сертификации и стандартизации	Расчет бухгалтерии	Акты и сертификаты

Согласно «Учетной политики» АО «Узбекистон шампани», доходы и расходы по обычным видам деятельности определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

²⁷ Согласно практическим материалам и Учетной политики АО «Узбекистон шампани»

Размер выручки определяется:

- по цене продукции (товара, работы, услуги), установленной договором,
- по цене продукции (товара, работы, услуги), по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.

Выручка от основного вида деятельности признается в учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки (если оно вытекает из конкретного договора или подтверждено иным соответствующим образом);
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в увеличении экономических выгод организации в результате конкретной операции (при получении оплаты либо отсутствии неопределенности в ее получении);
- право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы в связи с этим доходом могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено, хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете признается *кредиторская задолженность, а не выручка*.

Величина прочих поступлений принимается к бухгалтерскому учету следующим образом:

- поступления от продажи имущества, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) – в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организации убытков – в суммах, присужденных судом или признанных должником;

- полученные безвозмездно активы – по рыночной стоимости. Рыночная стоимость указанных активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах должны быть подтверждены документально или получены путем проведения экспертизы.

- кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, – в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации;

- суммы дооценки активов – в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;

- иные поступления – в фактических суммах.

Согласно «Учетной политики» предприятия, величина ***расходов определяется*** исходя:

- из цены и условий договора;

- из цены, в которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг, при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.

Расходы по основным видам деятельности группируются по элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы по основным видам деятельности ***признаются*** в учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в уменьшении экономических выгод организации в результате конкретной операции (когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете *признается дебиторская задолженность*.

Величина прочих расходов определяется следующим образом:

- расходы, связанные с продажей, выбытием имущества, со сдачей объектов в аренду, предоставлением прав на нематериальные активы, участием в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации), уплатой процентов за кредиты и займы, расходы, связанные с услугами кредитных организаций, – в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, т.е. так же, как расходы по обычным видам деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организацией убытков – в суммах, присужденных судом или признанных организацией;

- дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, – в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации;

- суммы уценки активов – в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;

К чрезвычайным доходам и расходам относятся потери, расходы и доходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами (стихийное бедствие, пожар, авария и т.п.).

На АО «Узбекистон шампани» получает основную часть прибыли от реализации продукции, товаров. Прибыль от реализации продукции и

товаров определяют, как разницу между выручкой от реализации продукции и товаров в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан, и затратами на ее производство и реализацию.

Учет доходов и расходов, связанных с основными видами деятельности и определение финансового результата по ним ведется на счетах 9010-9030 «Доходы от основной (операционной) деятельности».

В течение квартала записи по счетам 9010-9030 ведутся нарастающим итогом. По кредиту счетов 9010-9030 и дебету счета 4010 отражается выручка от продажи продукции, товаров.

Одновременно себестоимость проданной продукции, товаров, списывается с кредита счетов 2010, 2810, 2910 и др. в дебет счетов 9110-9130. Причитающиеся к получению от покупателя (заказчика) налог на добавленную стоимость, акцизы и налог с продаж учитываются по дебету счета 4010 и кредиту счета 6410.

По окончании месяца на счетах 9010-9030 определяется финансовый результат. Полученный результат ежемесячно списывается со счетов 9010-9030 на счет 9910 «Конечный финансовый результат». И счета 9110-9130 аналогично в конце отчетного месяца закрываются со счетом 9910.

Таким образом, в течение отчетного периода счета 9010-9030 и 9110-9130 ежемесячно закрываются и на отчетную дату не имеют сальдо, а синтетический счет 9910 – сальдо имеет.

Учет прочих доходов и расходов (от прочей и финансовой деятельности) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов, ведется на счетах 9300 «Прочие доходы от основной деятельности», 9400 «Расходы периода», 9500 «Доходы от финансовой деятельности», 9600 «Расходы по финансовой деятельности».

Записи по счетам 9300, 9400, 9500 и 9600 ведутся в течение отчетного периода.

По кредиту счета 9300 отражаются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату активов организации, прав на интеллектуальную собственность, участием в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации);

- прибыль по договору простого товарищества;

- поступления от продажи и списания основных средств и иных активов;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;

- безвозмездно полученные активы;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

По кредиту счета 9500 отражаются:

- проценты и иные доходы по ценным бумагам;

- доходы в виде роялти;

- доходы от долгосрочной аренды

- проценты за предоставление в пользование денежных средств организации, за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации;

- курсовые разницы и другие доходы.

По дебету счета 9400 в течение отчетного месяца отражаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату активов организации, прав на интеллектуальную собственность, участием в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации);

- остаточная стоимость амортизируемых активов и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов;

- суммы налогов, уплачиваемых по законодательству за счет расходов периода;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

По дебету счета 9600 в течение отчетного месяца отражаются:

- проценты по кредитам и займам;
- расходы по выпуску и распространению ценных бумаг;
- курсовые разницы и другие расходы.

По окончании месяца все эти счета закрываются путем списания сумм на счет 9910 «Конечный финансовый результат».

Таким образом, в течение отчетного периода счета 9300, 9400, 9500 и 9600 на отчетную дату сальдо не имеют, а на синтетическом счете 9910 записи ведутся нарастающим итогом и сальдо выявляется расчетом, путем сопоставления записей по дебету и кредиту счета.

Счет 9910 «Конечный финансовый результат» может иметь как дебетовое сальдо (прибыль), так и кредитовое (убыток). Покажем это на примере счета 9910 за июль 2017 г. (таблица 2.8). В конце года на АО «Узбекистон шампани» проводится реформацию баланса. Под реформацией баланса понимается распределение полученной в течение отчетного года прибыли или же списание полученного за год убытка.

Фактически реформация заключается в совершении итоговых бухгалтерских проводок (записей по счетам учета), направленных на распределение всей полученной прибыли в течение отчетного периода или же списание полученного за отчетный период убытка. Итогом проведения реформации является закрытие счетов учета финансовых результатов

отчетного периода – балансовых счетов 9010 «Реализация готовой продукции», 9110 «Себестоимости реализованной продукции» и 9910 «Конечный финансовый результат».

Таблица 2.8

Схема записей по счету 9910 «Конечный финансовый результат» за июль
2017 года²⁸

(тыс.сум)

Наименования счетов	По дебету	По кредиту
Сальдо на 01.07.17 г.		-
Обороты за июль		
Закрытие счета 9000 «Доход от основной (операционной) деятельности»		15965,0
Закрытие счета 9100 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»	4989,06	
Счет 6411 «Налог на добавленную стоимость»	2660,83	
Закрытие счета 9300 «Прочие доходы от основной деятельности»		389,01
Закрытие счета 9410 «Расходы по реализации»	873,20	
Закрытие счета 9420 «Административные расходы»	2426,53	
Закрытие счета 9430 «Прочие операционные расходы»	123,64	
Закрытие счета 9500 «Доходы от финансовой деятельности»		1249,01
Закрытие счета 9600 «Расходы от финансовой деятельности»	236,8	
Закрытие счета 9800 «Использование прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей»	565,11	
Счет 9910 «Конечный финансовый результат»	5727,85	
Итого за месяц	17603,02	17603,02
Сальдо на 31.07.17г.	-	

31 июля 2017 года бухгалтер АО «Узбекистон шампани» отразил в бухгалтерском учете реформацию баланса в целом и по всем открытым к нему транзитным счетам по состоянию на 1 августа 2017 года стало равным нулю. Рассмотрим порядок отражения финансовых результатов деятельности

²⁸ На основе практических данных по АО «Узбекистон шампани»

в бухгалтерской отчетности. Наиболее полной и значимой отчетной формой о финансовых результатах является форма № 2 «Отчет о финансовых результатах», который составляется на основе данных синтетического и аналитического учета, представленных в различных регистрах.

Коммерческие расходы представляют собой расходы на маркетинг, рекламу, заработную плату сотрудников системы сбыта. Доставку продукции потребителю, а также накладные расходы, возникающие в ходе сбытовой деятельности.

В первом разделе также выделяются промежуточные итоги, качественно характеризующие обычную деятельность организации, т.е. валовая прибыль и прибыль (убыток) от реализации. Валовая прибыль – это разница между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее:

$$13304,17 \text{ тыс. сум.} - 4989,06 \text{ тыс. сум.} = 8315,11 \text{ тыс. сум.}$$

Прибыль от основной деятельности – это разность между доходами и расходами от обычной деятельности и коммерческими и управленческими расходами:

$$8315,11 \text{ тыс. сум.} + 389,01 - 873,2 \text{ тыс. сум.} - 2426,53 \text{ тыс. сум.} - 123,64 \text{ тыс. сум.} = 5280,75 \text{ тыс. сум.}$$

Далее необходимо рассмотреть порядок формирования финансовых результатов от прочих доходов и расходов.

Прибыль до налогообложения – это разность между прибылью от основной деятельности и результатом от финансовой деятельности:

$$5280,75 \text{ тыс. сум.} + 1249,01 \text{ тыс. сум.} - 236,8 \text{ тыс. сум.} = 6292,96 \text{ тыс. сум.}$$

Конечный финансовый результат складывается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету отражают расходы (убытки), по кредиту – доходы (прибыль) предприятия. На основе сопоставления дебетового и кредитового оборотов за отчетный период выводят финансовый результат деятельности предприятия – чистую прибыль или чистый убыток.

Согласно «Учетной политике» АО «Узбекистон шампани», доходы и расходы по обычным видам деятельности определяются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

По окончании отчетного периода при составлении бухгалтерского отчета счет 9910 «Конечный финансовый результат» закрывается. Чистая прибыль (убыток) отчетного года со счета 9910 переносится в дебет (убыток) или в кредит (чистая прибыль) счета 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года».

В случае **прибыли**:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года».

При **убытке**:

Д-т 8710 «Нераспределенный убыток отчетного года»

К-т 9910 «Конечный финансовый результат».

Убытки, непокрытые соответствующими источниками финансирования, отражаются также по строке 450 баланса. Убыток может образоваться в результате:

- убытка от финансово-хозяйственной деятельности;

- расходов за счет чистой прибыли, сумма которых превысила прибыль, полученную организацией в отчетном периоде. Убытки отражаются в балансе со знаком «минус».

Убыток (как прошлых лет, так и текущего года) может покрываться за счет: резервного капитала (фонда); целевых взносов учредителей.

Операции по покрытию убытка отчетного периода отражаются следующими проводками:

Покрытие убытков отчетного периода		
	Дебет	Кредит
Отражается погашение убытка за счет средств резервного капитала	8520 «Резервный капитал»	8710 «Непокрытые убытки отчетного периода»
Отражается погашение убытка за счет целевых поступлений»	8890 «прочие целевые поступления»	8710 «Непокрытые убытки отчетного периода»

Если имеющихся источников для погашения непокрытого убытка отчетного периода недостаточно, принимается решение оставить в балансе непокрытый убыток.

Предприятия, имеющие убыток в предыдущем отчетном периоде, могут уменьшить налогооблагаемый доход текущего года на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы. Общая сумма переносимого убытка не может превышать 50% налогооблагаемой прибыли текущего года. Убытки переносятся в течении 5 лет, следующим за отчетным периодом, в котором они получены, в той очередности, в которой они получены. Уменьшение дохода на сумму убытка в Расчете налога на доходы следует производить только по итогам года.

Сумма убытка, подлежащая возмещению, но не возмещенная в течение 5 лет, переноситься на последующие годы не должна, она остаётся не возмещенной.

При этом плательщик, освобожденный от уплаты налога на доходы и получивший убытки в этот период, не должен переносить их на последующие периоды.

Выводы по главе II:

1. При рассмотрении практических аспектов развития учета доходов и расходов определена роль категорий «доходы» и «расходы» в иерархии систем учета и управления предприятиями, которая заключается в следующем:

- Для системы бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учетов - это определение финансовых результатов организации;
- Для учетно-аналитической системы предприятий – это анализ финансовых результатов для планирования и контроля финансово-хозяйственной деятельности;
- Для системы управления – это принятие управленческих и экономических решений на основе полученных финансовых результатов.

2. Исходя понятий приведенный в данной главе бухгалтерскому и налоговому учетам, можно сделать вывод, что отождествлять бухгалтерский и налоговый учёт нельзя.

Бухгалтерский учет предназначен для формирования информационной базы о деятельности организации и ее имущественном положении, для обеспечения информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, а налоговый учет предназначен для целей определения налоговой базы, размера налога для дальнейшей уплаты его в бюджет. Получается, что «главной причиной разделения учетов является фундаментальное различие между целями налогообложения и целями формирования финансовой отчетности для принятия управленческих решений. Помимо этого, различия существует ряд других, которые подтверждают несовместимость учётов.

3. Приведенная классификация доходов и расходов соответствует этапам реформирования и развития бухгалтерского учета системы управления предприятиями.

Центральным моментом определений доходов и расходов, в бухгалтерском учете, является их влияние на величину капитала компании (собственных источников средств). Изменение капитала предприятия в результате учета фактов хозяйственной жизни, определяемых как доходы и расходы, обусловлено отражаемой в учете суммой прибыли или убытка (разницей между доходами и расходами).

Поэтому бухгалтерский учет доходов и расходов предприятия подчинен цели определения финансового результата его деятельности (прибыли или убытка).

ГЛАВА III. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ И ПРОЦЕСС ТРАНСФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ В ФОРМАТ МСФО

3.1. Сравнительный анализ и направления совершенствования учета доходов и расходов предприятия

Как факты хозяйственной жизни предприятий доходы и расходы определяются, классифицируются и отражаются в каждой из подсистем бухгалтерского учета по-своему в соответствии с их требованиями. Пользователи бухгалтерской информации, определяя в процессе своей деятельности доходы и расходы, придают данным понятиям разную смысловую нагрузку.

Понятия доходов и расходов организации в системе национального нормативного регулирования бухгалтерского учета и МСФО представлены в следующей таблице 3.1.

Таблица 3.1

Понятия доходов и расходов организации в системе нормативного
регулирования бухгалтерского учета²⁹

№	Нормативный акт	Понятие «доходы»	Понятие «расходы»
1.	Концептуальные основы финансовой отчетности	Доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников	Расходом признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками)
2.	НСБУ 1, 3	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения

²⁹ Разработка автора на основе изучения материалов национальной нормативной базы и МСФО (IFRS)

№	Нормативный акт	Понятие «доходы»	Понятие «расходы»
		участников (собственников имущества).	вкладов по решению участников (собственников имущества).
3.	НСБУ 2	Доходами от обычных видов деятельности является доход от реализации продукции (работ и услуг), полученные проценты, дивиденды и роялти.	Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и реализацией продукции (работ, услуг)
4.	Налоговый Кодекс РФ	Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль юридических лиц».	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (в некоторых случаях убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.
		Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав	Расходы, связанные с производством и реализацией - расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав)
5.	Раздел «Принципы» МСФО	Доход - приращение экономических выгод в течение отчетного периода в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала (отличного от вкладов собственников)	Расход – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, что отражается в уменьшении капитала (отличного от изъятия капитала собственниками)

Определения доходов и расходов в национальном учете в целом соответствуют МСФО за исключением фактора времени. МСФО построены на теории статистического баланса и определяют только доходы и расходы отчетного периода, тогда как национальный учет исходит из динамической

балансовой теории и определяет, как доходы и расходы отчетного периода, так и будущих периодов.

В результате различий в подходах к группировке доходов и расходов в финансовом, налоговом и управленческом учетах по-разному формируется финансовый результат.

Рассмотрим основные МСФО, содержащих регламентации по бухгалтерскому учету доходов и расходов.

В деловом и профессиональном мире в наибольшей степени признана система финансовой отчетности, описываемая Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Она обеспечивает рынок полезной широкому кругу заинтересованных пользователей финансовой информацией, позволяет по-новому, эффективно построить управление компанией, является важной составляющей качественного корпоративного управления компанией. Поэтому сегодня важнейшая задача, стоящая перед бухгалтерским и аудиторским сообществом, заключается в том, чтобы изучать международные стандарты и перестраивать свое профессиональное мышление под МСФО, развивать навыки работы с международными стандартами.

Проведем сравнительный анализ учета доходов и расходов в рамках реформирования национальных стандартов бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Элементами, отражающими финансовые результаты деятельности предприятий, являются доходы и расходы. Необходимо отметить большую схожесть трактовок данных элементов, представленных в НСБУ № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность», № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности», № 3 «Отчет о финансовых результатах» и МСФО, где эти понятия наделены одинаковым содержанием и отличаются лишь формулировкой. Практически идентична и группировка доходов в МСФО и НСБУ.

Согласно обоим источникам, все доходы хозяйствующего субъекта

делятся на доходы от основной деятельности и прочие доходы. МСФО 18 «Выручка» определяет выручку как валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала (продажа товаров; предоставление услуг; использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды). Аналогичное содержание вкладывает в это понятие и НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности». Прочие доходы – это приращение экономических выгод за счет случайных событий, операций, не включенных в основную деятельность (доходы в виде проценты, дивиденды и роялти). Как в национальных, так и в международных стандартах принцип отнесения доходов к определенной группе условный, исходя из характера деятельности предприятия и его отраслевой специфики. Одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других.

Согласно МСФО 18 «Выручка», при учете доходов по основной деятельности (выручки) важно учесть: по какой стоимости оценивается доход (выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого возмещения) и в какой момент времени признается доход. Рассмотрим критерии признания выручки в МСФО 18 и НСБУ №2, 3. Результаты представим в таблице 3.2.

Из данных таблицы 3.2 можно сделать вывод о том, что, несмотря на различие формулировок, критерии признания выручки в национальной и международной практике совпадают.

Группировка расходов в соответствии с НСБУ № 3 и МСФО также аналогична и представлена расходами по основной деятельности и прочими расходами. Расходы по основной деятельности – это та часть затрат и издержек, которая участвовала в получении доходов от реализации продукции, товаров и услуг в данном отчетном периоде; это признанные в данном отчетном периоде расходы. Прочие расходы – это статьи, которые подходят под определение расходов, но могут возникать или не возникать в

процессе деятельности предприятия.

Таблица 3.2.

Критерии признания выручки в соответствии с национальными и международными стандартами³⁰

НСБУ	МСФО 18 «Выручка»
а) организация имеет право на получение этого дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;	а) предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
б) сумма дохода может быть определена;	б) сумма выручки может быть надежно оценена;
в) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от предприятия к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);	в) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
г) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;	г) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.	д) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

Критерии включения расходов в отчетность в МСФО и НСБУ также сопоставимы. В НСБУ №1 и 3 включены все аналогичные МСФО требования к признанию расходов, однако дополнительным условием является то, что расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота.

То есть в отличие от МСФО расход не может быть признан только на основании профессионального суждения бухгалтера об уменьшении экономических выгод, а должен подтверждаться документально.

³⁰ Разработки автора на основе материалов НСБУ и IFRS

Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого получения дохода, а в национальной системе учета расходы отражаются после выполнения определенных требований к составлению документации. основополагающий принцип МСФО, заключающийся в том, что содержание финансовой отчетности важнее формы представления информации или ее извлечения, находится в противоречии с национальной трактовкой о необходимости наличия достаточной документации для отражения операции. Самый распространенный пример несоответствия – многие предприятия признают выручку не по дате отгрузки, а по дате счета-фактуры.

Для отражения финансовых результатов деятельности предприятия составляется обязательная форма бухгалтерской (финансовой) отчетности – «Отчет о финансовых результатах». Ее название не совпадает с названием в международной практике бухгалтерского учета, согласно которому данный отчет называется «Отчетом о прибылях и убытках». Порядок раскрытия в международной отчетности финансовых результатов подробно рассмотрен в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки». В Республике Узбекистан основным нормативным документом, регламентирующим правила составления «Отчета о финансовых результатах», выступает НСБУ № 3 и Положение о порядке составления и предоставления финансовой отчетности.

Порядок раскрытия финансовых результатов в отчетности приближен к международной, но не идентичен. В НСБУ №1 и 3 «Учетная политика и финансовая отчетность», «Отчет о финансовых результатах» представлен исчерпывающий перечень показателей, которые должны быть отражены в отчете, если по ним имеются числовые данные. В то время как международными стандартами не предъявляются жесткие требования к форме отчета о прибылях и убытках: конкретная форма разрабатывается хозяйствующим субъектом самостоятельно. В МСФО отсутствует

исчерпывающий перечень статей отчета о прибылях и убытках, не регламентированы их расположение и названия. Однако регламентирован перечень линейных статей, которые должны раскрываться, как минимум:

- выручка;
- результаты операционной деятельности;
- затраты по финансированию;
- доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия;
- расходы по налогу;
- прибыль и убыток от обычной деятельности;
- доля меньшинства;
- чистая прибыль или убыток за период.

По статье «Выручка» отражаются доходы от реализации, проката, аренды при обычной деятельности. Данные по статье «Результаты операционной деятельности» формируются путем сложения доходов и вычитания из полученной суммы всех расходов по осуществленным операциям, например, расходов на реализацию продукции, административных расходов и т.п. Они являются частью общего финансового результата от обычной деятельности. Статья «Затраты по финансированию» характеризует расходы, связанные с привлечением средств, например, кредитов и займов. В случае наличия у предприятия инвестиций в ассоциированные или совместные компании, доля прибылей и убытков последних учитывается по методу участия. Если предприятие имеет дочерние компании, их доля в финансовых результатах показывается в отчете о прибылях и убытках по статье «Доля меньшинства».

Сравнение требований НСБУ № 3 с требованиями МСФО 1 позволяет провести аналогию статей Отчета о финансовых результатах с перечнем линейных статей, регламентируемых МСФО (таблица 3.3).

Из представленной таблицы видно, что названия некоторых

обязательных линейных статей, регламентированных МСФО 1, отличаются от названий статей в отчете о финансовых результатах, но большинство показателей совпадают.

Таблица 3.3

Сравнительные характеристики статей формы отчета о финансовых результатах³¹

Рекомендации МСФО 1	НСБУ 3
Выручка	Чистый доход от реализации продукции, работ, услуг
Результаты операционной деятельности	Валовая прибыль
Затраты по финансированию	Себестоимость реализованной продукции, работ, услуг Расходы периода
Доля прибылей и убытков ассоциированных компаний и совместной деятельности, учитываемых по методу участия	Прочие доходы от основной деятельности
Расходы по налогу	Расходы по налогу на прибыль (доход)
Прибыль и убыток от обычной деятельности	Прибыль от основной хозяйственной деятельности
Доля меньшинства	-
Чистая прибыль или убыток за период	Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (убыток) отчетного периода

Это не относится лишь к статье «Доля меньшинства», которой в названном отчете нет. Вместе с тем в соответствии с упомянутым НСБУ предприятия вправе представлять дополнительную информацию, сопутствующую финансовой отчетности, если считают ее полезной для заинтересованных пользователей.

Кроме изложенного в таблице перечня, МСФО 1 требует отражения в отчете о прибылях и убытках (или в примечаниях) суммы дивидендов на акцию, объявленных за период. Аналогичная информация формируется и в

³¹ Разработки автора по материалам НСБУ 3 и IFRS 1

отчете о собственном капитале.

Таким образом, можно сделать вывод, что рекомендации МСФО в определенной мере реализуются в национальных стандартах и отчетах. Наряду с этим, необходимо выделить некоторые различия в составе себестоимости реализованной продукции. В соответствии с МСФО коммерческие расходы и, в общем случае, расходы периода не рассматриваются как непосредственно связанные с приобретением и производством товаров и, следовательно, не включаются в производственную себестоимость. В соответствии с национальной системой учета коммерческие расходы и прочие операционные расходы могут включаться в состав себестоимости реализованной продукции, если это предусмотрено учетной политикой или соответствует Положению о составе затрат и формированию финансовых результатов.

Отдельно следует обратить внимание на отражение налогов, кроме налога на прибыль. Согласно НК РУ эти налоги обычно включаются в разные строки. Согласно МСФО, акцизы показываются в составе выручки отдельно, пошлины могут также показываться в составе выручки, если это предусмотрено учетной политикой.

Перечисленные в МСФО линейные статьи рекомендуется группировать по подклассам, что должно обеспечить пользователю возможность качественного анализа доходов и расходов. Согласно МСФО 1, указанные группировки можно представлять, как в отчете о прибылях и убытках, так и в примечаниях к нему. Однако более предпочтительно, как указывается в МСФО 1, представлять такой анализ в отчете о прибылях и убытках.

Группировка статей отчета о прибылях и убытках на подклассы для анализа доходов и расходов может осуществляться одним из следующих двух методов: характера затрат или функции затрат. При методе характера затрат в отчете о прибылях и убытках расходы объединяются в соответствии с их характером или целевым назначением, например, амортизация, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата, затраты на рекламу.

При методе функции затрат или «себестоимости реализованной продукции» расходы классифицируются в соответствии с их функцией как часть себестоимости реализованной продукции или административной деятельности.

Группировка по подклассам, собственно, определяет форму отчета о прибылях и убытках. Выбор метода классификации статей прибылей и убытков зависит от традиций, отраслевых факторов и характера деятельности предприятия. МСФО 1 требует выбирать такой метод классификации, который наиболее точно представляет составляющие финансовых результатов организации. Таким образом, хозяйствующие субъекты имеют право выбирать один из двух методов классификации по собственному усмотрению. При этом информация, раскрываемая при использовании метода характера затрат, считается МСФО 1 существенной для пользователей и рекомендуется в качестве дополнительной при использовании метода функции затрат. В связи с этим МСФО 1 выдвинуто требование при использовании классификации расходов по функции раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и оплату труда. В НСБУ № 2 и 3 доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются, пользуясь терминологией МСФО, лишь методом функции затрат; метод характера затрат, как правило, игнорируется.

Таким образом, если по МСФО 1 предоставляется возможность выбора между допустимыми методами, то по национальным нормативным документам альтернатива методу функции затрат не допускается. При использовании метода функции затрат МСФО 1 рекомендует организации раскрывать дополнительную информацию о характере расходов. То же предусмотрено национальными нормативными документами: информация о характере расходов раскрывается в приложениях к бухгалтерскому балансу.

Из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что содержание финансовых результатов и их отражение в национальной и международной

отчетности довольно схожи, но не идентичны. В последние десятилетия происходит активная реформация правил ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету имеются прямые ссылки на международные стандарты. Однако, если ранее они не имели юридического статуса нормативных документов, то сейчас имеются ссылки на МСФО в каждом НСБУ. Они уже вступили в силу. Таким образом, мы видим, что наша страна стоит на пути реформирования системы регулирования бухгалтерского учета и интеграции в мировое бухгалтерское сообщество.

3.2. Трансформация доходов и расходов согласно МСФО

Для трансформации информации «Отчета о финансовой деятельности» по НСБУ №3 в формат МСФО, где доходы и расходы отражаются в «Отчете о прибылях и убытках» представляя информацию о результатах деятельности предприятия за отчетный период, необходимо разобраться с особенностями отражения доходов и расходов.

Международные стандарты не предписывают определенного формата отчета о прибылях и убытках, однако рассматривают ряд вопросов, связанных с его представлением. МСФО 1 определяет:

- минимальные требования к информации, которая должна быть раскрыта непосредственно в отчете о прибылях и убытках;
- требования к информации, которая должна быть раскрыта либо в самом отчете, либо в примечаниях к нему;

Возможные подходы к составлению отчета о прибылях и убытках:

1. подход, основанный на классификации расходов по сущности,
2. подход, основанный на классификации расходов по функциям.

В таблице 3.4 к МСФО 1 приведены примеры форматов отчета о прибылях и убытках, составленных с использованием различных подходов.

Согласно требованиям данного стандарта, непосредственно в отчете о прибылях и убытках должна быть представлена как минимум следующая

информация:

1. выручка от реализации (revenue);
2. результаты операционной деятельности (the results of operating activities);
3. финансовые расходы (financial costs);
4. доля прибылей/убытков в зависимых компаниях или совместных предприятиях, учитываемых по методу участия (share of profits and losses of associates and joint ventures accounted for using equity method);
5. расходы на налог (tax expense);
6. прибыль/убыток от обычной деятельности (profit or loss from ordinary activities);
7. экстраординарные статьи (extraordinary items);
8. доля меньшинства (minority interest);
9. чистая прибыль или убыток периода (net profit or loss for the period).

Статья «Доля меньшинства» представляется только в консолидированном отчете о прибылях и убытках и означает долю миноритарных акционеров в чистой прибыли группы компаний, объединяемых консолидированной отчетностью.

В отчете должны представляться дополнительные статьи, если это требуется другими международными стандартами или необходимо для объективного представления результатов деятельности предприятия. Необходимо обратить внимание на требование отдельного представления финансовых расходов - расходов на проценты по различного вида обязательствам. Информация о расходах на проценты имеет важное значение для пользователей и применяется ими в целях расчета ряда коэффициентов, характеризующих платежеспособность предприятия, в ходе проведения финансового анализа и для принятия некоторых решений в финансовом менеджменте.

Стандарт требует представлять либо в самом отчете, либо в

примечаниях к нему данные анализа расходов, основанного на их классификации по сущности или по функциональной роли (функциям).

Первая классификация - классификация, основанная на сущности расходов. При составлении отчета о прибылях и убытках расходы объединяются исходя из их сущности (например, расходы на материалы, расходы на заработную плату, амортизационные расходы и т.д.) и не разделяются по функциональному признаку. Приведенный пример отчета о прибылях и убытках, составленного на основе классификации затрат по сущности часто используется европейскими компаниями (см. таблицу 3.4).

Вторая классификация расходов - классификация, основанная на их функциональной роли. Эту классификацию также называют методом себестоимости продаж (cost of sales method). При составлении отчета о прибылях и убытках расходы объединяются в зависимости от их функциональной роли как себестоимость реализованной продукции, административные расходы, расходы на продажу и т.д. Такое представление информации в отчете более информативно для пользователей, однако требует профессиональной оценки для распределения расходов в зависимости от их функциональной роли, что увеличивает риск субъективизма. Если предприятие выбирает такой способ для представления отчета о прибылях и убытках, то в примечаниях дополнительно должна раскрываться информация о сущности расходов, в частности, о величине амортизационных расходов и расходов на заработную плату.

Приведем пример отчета о прибылях и убытках, составленного на основе классификации затрат по функциям. Данный формат отчета характерен для США. Однако необходимо обратить внимание на то, что показатель прибыли от операций в отличие от того, как это принято согласно американским правилам, включает также прочие операционные доходы и расходы.

Если рассмотреть «Отчет о финансовых результатах» на основе НСБУ №3, он построен на основе классификации расходов по функциям. Согласно

пункта 6 (см. таблицу 3.4).

Таблица 3.4

Пример формата отчета о прибылях и убытках и отчета о финансовых результатах³²

№	На основе классификации расходов по сущности (GAAP)	На основе классификации расходов по функциям (IFRS) МСФО	На основе НСБУ 3
1.	Выручка от реализации	Выручка от реализации	Чистую выручку от реализации
2.	Другие операционные доходы	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)
3.	Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	Валовая прибыль	Валовой финансовый результат от реализации
4.	Использованные сырье и материалы	Другие операционные доходы	Прочие операционные доходы
5.	Расходы на персонал	Расходы на продажу	Расходы на реализацию
6.	Расходы на амортизацию	Административные расходы	Административные расходы
7.	Другие операционные расходы	Другие операционные расходы	Прочие операционные расходы
8.	Прибыль от операционной деятельности	Прибыль от операций	Финансовый результат (прибыль или убыток) от основной хозяйственной деятельности
9.	Финансовые расходы	Финансовые расходы	Прочий доход и расход по финансовой деятельности
10.	Доход от зависимых компаний	Доход от зависимых компаний	Финансовый результат от общехозяйственной деятельности
			Чрезвычайную прибыль и убыток
11.	Прибыль до налогообложения	Прибыль до налогообложения	Общий финансовый результат (прибыль или убыток) до уплаты налога на доход (прибыль)
12.	Расходы на налог	Расходы на налог	Расходы по налогу
13.	Прибыль после налогообложения	Прибыль после налогообложения	

³²Разработка автора по материалам экономической литературы. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2013 г., 74с.

14.	Доля меньшинства (вычитается)	Доля меньшинства (вычитается)	
15.	Чистая прибыль от обычной деятельности	Чистая прибыль от обычной деятельности	
16.	Экстраординарные статьи	Экстраординарные статьи	
17.	Чистая прибыль за период	Чистая прибыль за период	Чистую прибыль (убыток) отчетного периода

Существует широкая практика трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО. Мы рассмотрим только основные направления и последовательность трансформационных процедур.

Перед началом трансформации бухгалтерской отчетности необходимо выявить различия между национальной системой бухгалтерского учета, нормативными актами по бухгалтерскому учету и требованиями международных стандартов, к которым относятся нижеприведенные виды корректировок:

1. временные расхождения в признании доходов и расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения;
2. различия в принятии отдельных видов доходов и расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения (стоимостное выражение);
3. различия в понятийном аппарате, определяющие расхождения в признании доходов и расходов в целях бухгалтерского учета для формирования отчетности;
4. различия в подходах к оценке отдельных видов доходов и расходов (в том числе учет справедливой стоимости);
5. различия в подходах к денежному измерению доходов и расходов в Республике Узбекистан и системе МСФО (учет инфляционных процессов);
6. различия в возможности использования аналитических методов (например, дисконтирования), призванных уточнить оценку доходов и расходов

Если пункты 1 и 2 характеризуют несоответствие между системой бухгалтерского учета и требованиями налогового законодательства. Пункты

3, 4, 5, 6 характеризуют несоответствие национальной системы бухгалтерского учета МСФО. Таким образом, следует принимать во внимание шесть видов корректировок, необходимых для осуществления полноценной трансформации отчетности согласно национальной системе учета в соответствии с международными стандартами.

Вроде все действия понятны и, на первый взгляд, доступны для выполнения. Однако для проведения трансформации необходимы квалифицированные бухгалтеры и аудиторы, владеющие теоретическими знаниями и практическими навыками по применению МСФО и МСА. И уже на этом этапе необходимо знать, чем НСБУ отличаются от МСФО.

Рассмотрим несколько областей несоответствия:

При существующих различиях между бухгалтерским и налоговым учетом при трансформации отчетности, составленной согласно национальной системе учета, требуется и большое число корректировок, поскольку НСБУ тесно связаны с нормами МСФО.

Например, различия в денежной оценке учетных объектов в национальной практике и МСФО объясняются тем, что не на должном уровне организуется учет инфляции и влияния изменения цен.

В системе МСФО указанным проблемам посвящены три стандарта: МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен», МСФО 21 «Влияние Изменений валютных ресурсов», МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции».

Все указанные стандарты в разной степени используются при трансформации бухгалтерской отчетности в формат МСФО и могут оказывать влияние на динамику показателей отчетности при применении МСФО.

Различия в понятиях и терминологии должны рассматриваться с точки зрения концептуального различия практики национальной системы бухгалтерского учета и требований международных стандартов. При этом следует учитывать, что определения доходов и расходов, согласно НСБУ и

МСФО отличаются несущественно.

Основное концептуальное различие заключается в том, что записи на счетах в бухгалтерии отечественных предприятий вносятся на основе документов (отражающих юридический аспект хозяйственных операций и процессов), а в системе МСФО на основе экономически обоснованного профессионального суждения.

В современных условиях, все ещё наблюдается тесная привязка текущего бухгалтерского учета и форм отчетности, сложно предположить возможность бухгалтерской отчетности, составляемой согласно НСБУ, отвечать требованию приоритета содержания.

Затрудняет трансформацию и несоответствие практики национального бухгалтерского учета нормативным актам, выпускаемым в рамках реформирования системы бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

В большинстве случаев бухгалтерский учет ведется в соответствии с налоговым законодательством, а не рекомендациями НСБУ или положениями финансовых органов. Где требования налогового законодательства и рекомендаций НСБУ существенно различаются.

Обобщив всю вышеприведенную информацию, сформулируем основные этапы трансформации национальной бухгалтерской отчетности в формат МСФО, для этого необходимо:

1. Получение данных бухгалтерского учета и отчетности организации, имеющей аудиторское заключение;
2. Предварительная группировка статей бухгалтерской отчетности в соответствии с форматами отчетности по МСФО 1, приведенная в таблице 3.4;
3. Анализ видов расхождений и перегруппировка доходов и расходов организации в соответствии с требованиями МСФО;
4. Формирование корректировочных записей в результате пересчета доходов и расходов организации в соответствии с периодом признания для целей финансовой отчетности по МСФО;

5. Формирование корректировочных записей в результате пересчета доходов и расходов с учетом инфляции в соответствии с МСФО 29;
6. Формирование показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках на основе трансформационных записей (с учетом инфляции);
7. Пересчет показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, а также отчета о движении денежных средств в иностранную валюту, в которой будет представлен финансовый отчет в соответствии с МСФО 21;
8. Завершение процесса формирования финансовой отчетности по МСФО;
9. Анализ требований к раскрытию дополнительной информации и формирование комментариев к финансовой отчетности.

Выводы по главе III:

1. Из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что содержание доходов и расходов, а также их отражение в национальной и международной отчетности довольно схожи, но не идентичны. В последние десятилетия происходит активная реформация правил ведения бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. В действующих нормативных документах по бухгалтерскому учету имеются прямые ссылки на международные стандарты.
2. Различия в понятиях и терминологии должны рассматриваться с точки зрения концептуального различия практики национальной системы бухгалтерского учета и требований международных стандартов. При этом следует учитывать, что определения доходов и расходов, согласно НСБУ и МСФО отличаются несущественно.
3. Основное концептуальное различие заключается в том, что записи на счетах в бухгалтерии отечественных предприятий вносятся на основе документов (отражающих юридический аспект хозяйственных

операций и процессов), а в системе МСФО на основе экономически обоснованного профессионального суждения.

4. В современных условиях, все ещё наблюдается тесная привязка текущего бухгалтерского учета и форм отчетности, сложно предположить возможность бухгалтерской отчетности, составляемой согласно НСБУ, отвечать требованию приоритета содержания.

5. Затрудняет трансформацию и несоответствие практики национального бухгалтерского учета нормативным актам, выпускаемым в рамках реформирования системы бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

6. В большинстве случаев бухгалтерский учет ведется в соответствии с налоговым законодательством, а не рекомендациями НСБУ или положениями финансовых органов. Где требования налогового законодательства и рекомендаций НСБУ существенно различаются.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В ходе изучения экономической литературы и нормативной базы было выявлено, что категории «доходы» и «расходы» можно назвать фундаментальными понятиями бухгалтерского учета, так как их определение необходимо для достижения основной цели предприятий: максимизация прибыли, принятие управленческих и экономических решений пользователями отчетности.

Иерархичность системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод, что категории «доходы» и «расходы» играют важнейшую роль не только в бухгалтерском учете, но и в системе управления предприятием в целом. А вопрос изучения развития бухгалтерского учета доходов и расходов, является одним из ключевых в управлении и организации деятельности предприятия.

Непонимание подходов научной методологии бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления хозяйствующих субъектов, незнание инструментов оптимизации информационных потоков по управлению инновациями на предприятиях, построения оптимальной системы управления от которых часто зависит дальнейшее развитие предприятия, носят актуальный характер на сегодняшний день.

Развитие современной экономики невозможно без эффективного производства. Следовательно, формирование методологии развития и порядка организации бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятием, направленной на обеспечение эффективности их деятельности представляет собой актуальную научную проблему, имеющую большое значение и требующее оперативного решения.

В результате проведенного исследования на тему «Развитие бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления предприятием» можно сформулировать следующие выводы и предложения:

1. Понятие «доход предприятия», в широкой трактовке, как по экономическим подходам, так и по бухгалтерскому учету, «позволяет

определить следующие характеристики:

- Доход предприятия представляет собой один из видов финансовых результатов его хозяйственной деятельности за определенный период;
- Доход характеризует поступления экономических выгод;
- Основными формами экономических выгод, характеризующими доход предприятия, выступают выручка от реализации;
- Экономические выгоды, которые формируют доход предприятия, определяются их объемом, в денежной форме».

2. Расход - это уменьшение экономических выгод, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением изъятия вкладов участников. Расходы признаются, если возникает уменьшение в будущих экономических выгодах, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательства, которые могут быть надежно измерены.

3. Для правильной организации учета доходов и расходов необходима научно обоснованная их классификация. При этом необходимо учитывать, что доходы отражаются в учете в соответствии с принципами начисления и соответствия доходов и расходов. Ситуации, при которых момент признания доходов в бухгалтерском учете не совпадает с моментом перехода права собственности, послужат основанием для возникновения расхождений между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой. Любые ситуации несовпадения моментов признания доходов в бухгалтерском и налоговом законодательстве будут приводить к возникновению временных разниц.

4. При рассмотрении практических аспектов развития учета доходов и расходов определена роль «доходов» и «расходов» в управления предприятиями, которая заключается в следующем:

- а) Для системы бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учетов - это определение финансовых результатов организации;
- б) Для учетно-аналитической системы предприятий – это анализ

финансовых результатов для планирования и контроля финансово-хозяйственной деятельности;

в) Для системы управления – это принятие управленческих и экономических решений на основе полученных финансовых результатов.

5. Исходя понятий бухгалтерского и налогового учетов их отождествлять нельзя. Бухгалтерский учет предназначен для формирования информационной базы о деятельности организации и ее имущественном положении, для обеспечения информации, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, а налоговый учет предназначен для целей определения налоговой базы, размера налога для дальнейшей уплаты его в бюджет. Главной причиной разделения учетов является фундаментальное различие между целями налогообложения и целями формирования финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

6. Изменения в классификации доходов и расходов соответствует этапам реформирования и развития бухгалтерского учета системы управления предприятиями. Центральным моментом определений доходов и расходов, в бухгалтерском учете, является их влияние на величину капитала компании (собственных источников средств). Изменение капитала предприятия в результате учета фактов хозяйственной жизни, определяемых как доходы и расходы, обусловлено отражаемой в учете суммой прибыли или убытка (разницей между доходами и расходами).

7. Содержание доходов и расходов, а также их отражение в НСБУ и МСФО довольно схожи, но не идентичны.

8. Проведенное исследование показало, что имеющиеся неопределенности в моменте признания доходов и расходов в бухгалтерском учете возникают из-за противоречия важнейших учетных принципов. В этих условиях предприятиям, осуществляющим свою деятельность в производствах с обычным технологическим циклом (в пределах отчетного периода), целесообразно определять доходы и расходы исходя из принципа

временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом, по нашему мнению, обеспечивается в значительной мере требование осмотрительности и, главное, баланс между надежностью и уместностью информации. Для этого рекомендуется широкое применение счетов 6230 и 7230 «Отсроченных доходов», а также 3200 «Расходов будущих периодов», что создаст удобства при трансформации признания и оценки доходов и расходов.

9. Также можно предложить создание и использование резервов предстоящих расходов проводится с целью урегулирования финансовых результатов по отчетным периодам. Однако, резервируемые суммы почти всегда больше или меньше фактических расходов. В результате возникает ситуация, когда искажаются итоговые данные как периодов, когда проводилось начисление резерва, так и периодов, когда они сторнировались.

Проведенное исследование показало, что резервирование является одним из способов искусственного регулирования финансовых результатов. При этом реализация принципа соответствия доходов и расходов путем резервирования средств предприятия уменьшает возможные искажения учетных данных. Поэтому мы предлагаем рассмотреть вопросы создания резервов по расходам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

I. Нормативно-правовые документы и издания методического значения

- 1.1. Конституция Республики Узбекистан. –Т.: «Узбекистан», 2003.
- 1.2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан, N ЗРУ-136, 01.01.2016г. (с изменениями и дополнениями от декабря 2015 г.)
- 1.3. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» (новая редакция от 13 апреля 2016 года)
- 1.4. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» 26.05.2000.
- 1.5. Закон Республики Узбекистан «Об инвестиционной деятельности» от 10.12.2014г. №ЗРУ-380
- 1.6. Закона Республики Узбекистан «О гарантиях и мерах защиты прав иностранных инвесторов»
- 1.7. Постановление Республики Узбекистан «Об утверждении Положения о порядке взимания налогов с предприятий с иностранными инвестициями, не сформировавших уставные капиталы (фонды) в установленные законодательством сроки», зарегистрирован Министерством Юстиции от 27.05.2002г.№1144.
- 1.8. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность», №2 «Учет доходов от основной хозяйственной деятельности», №3 «Отчет о финансовых результатах», №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению»: Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (спец выпуск №2) Ташкент- 2012 - 209с.
- 1.9. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядок формирования финансовых результатов» 06.02.1999
- 1.10. «Положение о порядке привлечения и освоения иностранных

инвестиций и кредитов» Приложение №1 к Постановлению Президента Республики Узбекистан от 24.07.2008 г. № ПП-927.

1.11. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. Т.: “Узбекистан” – 2009 г.

1.12. Каримов И.А. Наша главная задача – дальнейшее развитие страны и повышение благосостояния народа. Т.: “Узбекистан” – 2010 г.

1.13. Мирзиёев Ш.М. Обеспечение верховенства закона и интересов человека – гарантия развития страны и благополучия народа. Доклад на торжествах посвященных 24 летию принятия Конституции Республики Узбекистан. 7 декабря 2016 года.- Ташкент: ИПТД “Узбекистан”, 2017. – 48 с.

1.14. Қосимов, И.У. Мажидов, Б.Ю. Ходиев, Ў.П. Умурзоқов, А.Ш. Бекмуродов и др. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.М.Мирзиёевнинг Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисига Мурожаатномасини кенг жамоатчилик ўртасида тарғиб этишга бағишланган илмий-оммабоп кўлланма. –Тошкент: 2018 йил.

1.15. Абдукаримов И.Т. «Как читать и анализировать финансовую отчетность» Т.: «Мир экономики и права», 2009 - 320с.

1.16. Вахрушина М. Управленческий учет. Учебное пособие. М.: Инфра, 2014 - переизд. 4-е, стр.211

1.17. Гадоев Э. и др. Учетная политика: Методическое пособие – Т.: Норма, 2015, переизд. 5-ое - 212 с.

1.18. Гулямова Ф.Г. «Практическое пособие по бухгалтерскому учету» Издательский дом «Мир экономики и права». Ташкент – переизд. 5-ое, 2011 - 224с.

1.19. Камышанов П.И. «Бухгалтерский учет и аудит». М.: «ПРИОР» 2010 - 320с.

1.20. Медведев А.Н., Медведева Т. В. Практическая бухгалтерия: от создания до ликвидации организации: Учебно-методическое пособие. — М.: ИНФРА-М, 2012 - 576 с.

- 1.21. Панков Д. «Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах» Минск «Экоперспектива». 2013 - 238с.
- 1.22. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 2011 г., 12с.
- 1.23. Панкова С.В., Панкова Н.И. Международные стандарты аудита: учебник. М.: Магистр, 2008 – 83 с.
- 1.24. Палий В.Ф. и Р. Вандер Виле «Управленческий учет» М.: «ИНФРА-М» 2007 - 480с.
- 1.25. Подольский В.И. Порядок организации и ведения бухгалтерского учета, - М., Изд. Юнити, 2008 - 455 с.
- 1.26. Порядок организации и учетная политика: учеб. пособие / В. Н. Ясенев– Юнити Дана, 2012 - 342с.
- 1.27. Рязанцева Н. А., Рязанцев Д.Н. Организация ведения бухгалтерского учета в условиях автоматизированной обработки данных. Секреты работы. — СПб.:БХВ-Петербург, 2011 - 232 с.
- 1.28. Соловьева О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и предоставления финансовой отчетности // М.: Эксмо, - 2015 - 321 с.
- 1.29. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2013 г., 74с.
- 1.30. Сотиволдиева Д. и др. Финансовый и управленческий учет. Учебное пособие. Т.: Молия-иктисод, 2-е переизд., 2016 г., 655 с.
- 1.31. «Финансовый учет». Учебное пособие/ Г.С. Джамбакиева. ТФИ. – Т.: «Иктисод-Молия», 2012 - 653 с.
- 1.32. Хохлов А. Е. Вопросы организации и системы ведения бухгалтерского учета: Конспект лекций. – Пенза: Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2013 - 108 с.
- 1.33. Электронная отчетность-инструкция по отправке. Практическое пособие. Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан. Ташкент 2011.

II. Монографии, научные статьи, патенты, научный сборники

- 2.1. Богатырева В.И. Учет доходов, расходов и финансовых результатов в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности. Монография. Орел -2012 г., 378с.
- 2.2. Блинова У. Ю., Иванько В. А. Модели развития легкой промышленности через модернизацию учетно-информационного обеспечения промышленных предприятий // Молодой ученый. — 2016. — №14. — С. 313-318.
- 2.3. Кенжабаев А.Т. «Тадбиркорлик фаолиятида ахборотлаштириш миллий тизимини шакллантириш», автореферат для диссертации на соискание доктор экономических наук – Т. 2005
- 2.4. Н.Ишонкулов «Молиявий холат тахлилида ахборот технологияларининг кулланиши», «Жахон молиявий-иктисодий инкирози шароитида бухгалтерия хисоби, аудит ва тахлилни такомиллаштириш масалалари» Республика илмий-амалий конференция материаллари туплами II-кисм. Ташкент «Иктисод-молия» нашриёти, 2009г.
- 2.5. Ф. Иргашев «Бухгалтерия хисобини компьютерда юритишнинг хозирги ҳолати ва истикболлари» «Жахон молиявий-иктисодий инкирози шароитида бухгалтерия хисоби, аудит ва тахлилни такомиллаштириш масалалари» Республика илмий-амалий конференция материаллари туплами II-кисм. Ташкент «Иктисод-молия» нашриёти, 2009г.
- 2.6. А. Иброхимов «Корхоналар молиявий ҳолатини тахлил қилишда ахборот технологияларини қуллаш» «Жахон молиявий-иктисодий инкирози шароитида бухгалтерия хисоби, аудит ва тахлилни такомиллаштириш масалалари» Республика илмий-амалий конференция материаллари туплами II-кисм. Ташкент «Иктисод-молия» нашриёти, 2009г.
- 2.7. Каримов А.А., Мусаев А.Н. «Республикада бухгалтерия хисоби ва хисоботини миллий дастурий маҳсулотлар асосида автоматлаштиришнинг долзарб масалалари», «Аграр соҳани модернизациялаш шароитида бухгалтерия хисоби, тахлил, аудит ва молия-кредит масалалари» мавзусидаги

илмий-амалий конференцияси. Сборник тезисов/Ташкент 2012г.

2.8. Рахманов И.Н. “Оптимизация организации бухгалтерского учета с решением проблем компьютеризации ведения учета в ТАО “Кишлокхужаликкимё” в сборнике материалов Республиканской научно-технической конференции на тему: “Состояние и перспективы инновационных разработок в области технологии неорганических веществ и химизации сельскохозяйственного производства”. Ташкент, 16-17 мая 2013 года. с. 80.

2.9. «Электронный – отчет легко и быстро» Налоговые и таможенные вести, № 41 от 10 октября 2012 г.

2.10. Walters, L. M. and T. M. Pergola. 2009. An instructional case: Cost concepts and managerial analysis. *Issues in Accounting Education*(November): 531-538.

III. Другая использованная литература

3.1. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2010-2016 гг.

3.2. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан основные показатели за январь-декабрь 2017 года

3.3. Интернет сайты

[http:// www.uza.uz](http://www.uza.uz). (сайт республиканского новостного агентства)

[http:// www. finance.uz](http://www.finance.uz) (нормативно-правовая база и поисковая система финансового законодательства РУз)

[http:// www. lbsglobal.com/fin](http://www.lbsglobal.com/fin) (сайт международного экономического журнала)

[www. Lex.uz](http://www.lex.uz) (сайт нормативно-правовая база РУз)

[www.uzperort.Com](http://www.uzperort.com) (сайт политико-экономических новостей РУз)

www.mfa.uz. (сайт Министерства Финансов Республики Узбекистан)

www.press-service.uz/ru/newsc/report. (новостной портал правительства Республики Узбекистан)

