

90 *yil*
T D I U

Р.О. ХОЛБЕКОВ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ



ТАШКЕНТ

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

**ТАШКЕНТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

Р.О. Холбеков

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Рекомендовано Министерством высшего и среднего
специального образования Республики Узбекистан в качестве
учебного пособия для студентов

ТАШКЕНТ – 2021

УДК: 338.24(075.8)
ББК-20.1
К 45

Р.О. Холбеков. Бухгалтерский учет. Учебные пособие. – Т.: «Инновацион ривожланиш наширёт-матбаа уйи», 2021 – 260 стр.

ISBN 978-9943-7628-5-5

Учебные пособие подготовлен в соответствии с требованиями Государственного стандарта по подготовке специалистов. Учебник подробно раскрывает теоретические, методологические и практические вопросы организации и ведению бухгалтерского учета в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами и положениями. Учебник предназначен для студентов ВУЗов и колледжей, а также преподавателей экономических специальностей.

УДК: 338.24(075.8)
ББК-20.1

ISBN 978-9943-7628-5-5

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
Глава 1. Основы организации бухгалтерского учета в предприятиях	8
1.1. Сущность, основные задачи и содержание бухгалтерского учета	8
1.2. Предмет, объекты, метод и формы бухгалтерского учета	12
1.3. Документирование и инвентаризация	34
1.4. Оценки имущества, обязательств и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)	53
1.5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	61
1.6. Учетная политика хозяйствующих субъектов	85
Контрольные вопросы и тестовые задания	94
Глава 2. Учет денежных средств и расчетов	97
2.1. Учет денежных средств на расчетном счете	97
2.2. Учет денежных средств и денежных документов в кассе	104
2.3. Учет переводов и денежных документов	107
2.4. Учет расчетов с бюджетом и поставщиками, подрядчиками	112
Контрольные вопросы и тестовые задания	115
Глава 3. Учет товарно-материальных запасов	117
3.1. Общая характеристика и классификация товарно-материальных запасов	117
3.2. Учет, оценка и инвентаризация материалов	123
3.3. Понятие готовой продукции и ее оценка	130
3.4. Учет готовой продукции и отгрузки продукции покупателям	134
Контрольные вопросы и тестовые задания	142
Глава 4. Учет основных средств	145
4.1. Понятие основных средств и их классификация	145
4.2. Учет поступления основных средств	149
4.3. Учет амортизационных отчислений по основным средствам	158
4.4. Содержание, восстановление объектов и инвентаризация основных средств	163
Контрольные вопросы и тестовые задания	173
Глава 5. Учет нематериальных активов	175
5.1. Понятие и состав нематериальных активов	175
5.2. Учет поступления и порядок начисления амортизации нематериальных активов	179
5.3. Учет выбытия и инвентаризация нематериальных активов	187

Контрольные вопросы и тестовые задания	191
Глава 6. Учет оплаты труда	194
6.1. Организация расчетов с рабочими и служащими	194
6.2. Системы и формы оплаты труда	199
6.3. Учет рабочего времени и выполненной работы	205
6.4. Синтетический и аналитический учет заработной платы и расчетов по оплате труда	207
Контрольные вопросы, тестовые задания и задачи	212
Глава 7. Учет затрат на производство и методы калькуляция себестоимости продукции	214
7.1. Затраты и их классификация	214
7.2. Сводный учет затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	222
Контрольные вопросы и тестовые задания	227
Глава 8. Учет фондов и финансовых результатов	229
8.1. Учет собственного капитала	229
8.2. Учет резервов и средств целевого финансирования	239
8.3. Понятие и порядок формирования финансовых результатов	243
8.4. Учет финансового результата по основной (операционной) деятельности	249
Контрольные вопросы и тестовые задания	254
Список использованной литературы	257

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в Узбекистане происходят широкомасштабные изменения в экономической сфере. Они охватывают систему бухгалтерского учёта и аудита, приближая ее к международным нормам и стандартом. Теперь хозяйствующие субъекты сами выбирают свою политику учёта. Контроль над учётом осуществляется в разумном сочетании государственного регулирования самостоятельности организации в постановке бухгалтерского учёта и внутреннего аудита. Это дает возможность производственным предприятиям успешно работать в условиях рыночных отношений.

Переход экономики на принципы рыночной системы хозяйствования, приватизация государственной собственности, широкое привлечение в экономику иностранных инвестиций, функционирование различных форм собственности, образование рынка ценных бумаг существенно повысили роль и значение учетной информации, как для внутренних, так и внешних пользователей.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

К объектам бухгалтерского учета относятся имущество, обязательства предприятий, хозяйственные операции, осуществляемые в результате хозяйственной деятельности. Под имуществом понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства, производственные запасы, готовая продукция, товары.

Развитие различных видов предпринимательства обуславливает возрастание роли бухгалтерской информации в управлении, контроле и анализе предпринимательской деятельности. Своевременность ее получения, соответствующее качество и достоверность для внутреннего и внешнего пользования (инвесторов, налоговой службы, статистики и т.д.) обеспечи-

ваются наличием квалифицированных специалистов-бухгалтеров, к деятельности которых предъявляются следующие требования:

- наличие специфической квалификации и навыков, достигаемых образованием и опытом работы;
- приверженность к единой, определенной системе ценностей;
- признание своей ответственности перед обществом вплоть до признания приоритета общественных интересов перед интересами клиента или работодателя, поскольку деятельность профессионального бухгалтера часто имеет большое значение не только для его клиента или работодателя, но и для всего общества в целом.

Бухгалтеру в современных условиях необходимо:

- обеспечивать потребности общества в полноценной и достоверной информации;
- достигать профессионализма, чтобы клиенты и другие заинтересованные стороны были уверены, что они имеют дело с высококвалифицированным специалистом в своей области;
- постоянно обеспечивать высокое качество услуг;
- завоевывать доверие клиентов, чтобы последние были уверены, что этика профессионального бухгалтера не позволит совершать поступков, несовместимых со званием и этикой бухгалтера-профессионала.

Перед научными и педагогическими коллективами стоит актуальная задача подготовки специалистов в области бухгалтерского учета. В современных условиях без знания основных положений теории и практики бухгалтерского учета, а также комплекса проблем, связанных с обеспечением бухгалтерского учета на уровне государства, региона, организации и физических лиц, практически не может обойтись любой специалист в сфере управления государственных органов власти, коммерческих структурах, финансово-кредитной системе, в сфере предпринимательства и т.д.

Для обеспечения высоких темпов экономического роста Республике Узбекистан нужны подготовленные на современной научно-педагогической базе, грамотные специалисты, способные принимать обоснованные и высокоэффективные решения на всех

уровнях экономики как в Республике Узбекистан, так и на международном уровне по всему кругу вопросов бухгалтерского учета.

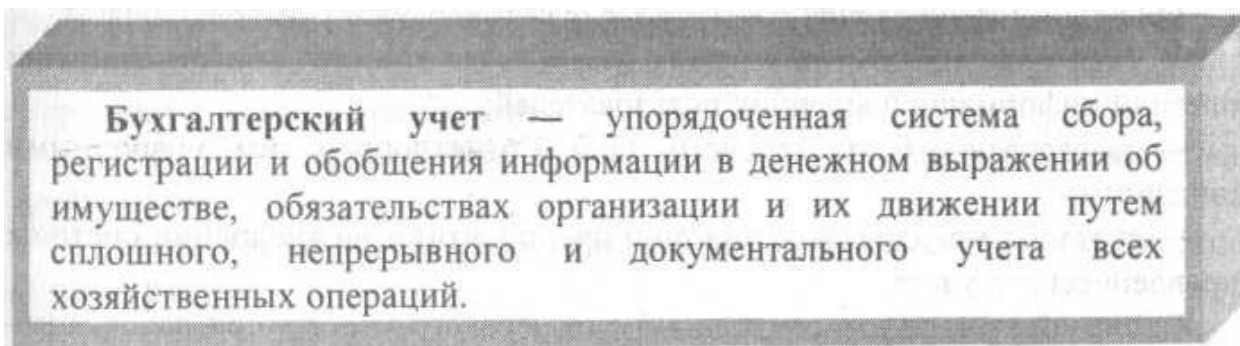
В предлагаемом учебном пособии представлены теория и практика организации и ведения бухгалтерского учета, обеспечивающие достаточный объем знаний специалисту-бухгалтеру.

Вопросы организации и ведения бухгалтерского учета рассмотрены с учетом требований закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», НСБУ и других законодательно-нормативных документов.

Теоретические основы бухгалтерского учета раскрываются наряду с практическими примерами ведения бухгалтерского учета в коммерческих организациях. По тексту пособия размещены многочисленные примеры решения учетных задач и ситуаций, возникающих в предпринимательской деятельности. Каждый раздел пособия заканчивается контрольными вопросами и тестами.

ГЛАВА 1. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРЕДПРИЯТИЯХ

1.1. Сущность, основные задачи и содержание бухгалтерского учета



Основные задачи бухгалтерского учета:

1) формирование полноценной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, управляющим, участникам и собственникам имущества), а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Республики Узбекистан при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразности, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных финансовых результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов обеспечения ее финансовой устойчивости;

4) формирование системы стандартов, обеспечивающих полезность информации;

5) обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республики Узбекистан с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

6) оказание методической помощи организации в понимании

системы управленческого учета;

7) формирование нормативной базы;

8) международное сотрудничество.

Стратегия хозяйственной деятельности разрабатывается организацией на основе принципов бухгалтерского учета. Базовые принципы бухгалтерского учета предполагают использование определенных допущений и требований (рис. 1.1; 1.2).

Бухгалтерский учет ведется на основе следующих допущений:

1. Допущение имущественной обособленности — активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников.



Рис. 1.1. Основные допущения бухгалтерского учета.

Имущественная обособленность исходит из права собственности этой организации и активов и обязательств других организаций. Имущество, находящееся под контролем организации, но не принадлежащее ей на праве собственности, учитывается за балансом (на забалансовых счетах) по правилам простой бухгалтерии, т.е. без использования двойной записи по счетам.

2. Допущение непрерывной деятельности (или принцип продолжения деятельности) — означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или

существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленный срок. Предприятие, однажды зарегистрировавшись, не ставит своей целью самоликвидироваться в ближайшей или отдаленной перспективе. Допущение о непрерывной деятельности компании заложено в основу Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 1 «Представление финансовой отчетности».

3. Допущение последовательности принятия выбранных приоритетов предполагает, что выбранные стандарты организация использует неизменно и последовательно применяет от одного отчетного периода к другому. Осуществление данного принципа обеспечивает создание определенной стабильности ведения бухгалтерского учета.

4. Допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности предполагает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами, т.е. принцип начисления. Принцип начисления в теории и практике бухгалтерского учета применяется в отношении расходов и доходов.

Требования бухгалтерского учета включают:

- полнота – отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
- своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
- осмотрительность – большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов);
- приоритет содержания перед формой — отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- непротиворечивость — тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на

первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;

- рациональность — рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия.



Рис. 1.2. Основные требования бухгалтерского учета.

В системе бухгалтерского учета формируется информация для внешних и внутренних пользователей.

Для внешних пользователей формируется информация о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезная широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решения.

Эта информация отвечает общим потребностям заинтересованных

пользователей (это юридические и физические лица, имеющие потребность в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также желающие изучить эту информацию).

Эти пользователи преследуют следующие основные интересы в информации:

— инвесторы и их представители: о рискованности и

доходности инвестиций, о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями, о способности организации выплачивать дивиденды;

– работники и их представители: о стабильности и прибыльности работодателей, способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;

– заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;

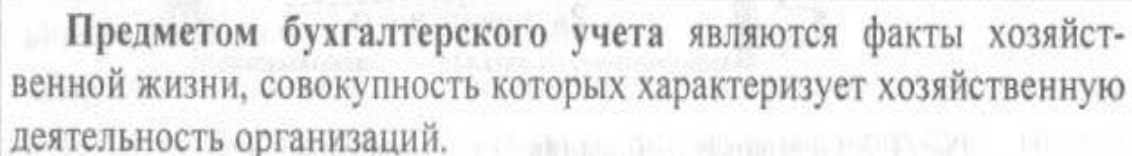
– поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

– покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;

– органы власти: о распределении ресурсов, регулировании народного хозяйства, разработке общегосударственной политики;

– общество в целом заинтересовано в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и государственном уровнях.

1.2. Предмет, объекты, метод и формы бухгалтерского учета



Предметом бухгалтерского учета являются факты хозяйственной жизни, совокупность которых характеризует хозяйственную деятельность организаций.

Объектами бухгалтерского учета являются:

— имущество организации (хозяйственные средства, функционирующий капитал);

— обязательства организации (источники формирования его имущества);

— хозяйственные операции, вызывающие изменение в составе имущества или обязательств. Различают двусторонние, т.е. совершающиеся между независимыми партнерами (купля-продажа), и односторонние (потери от стихийных бедствий,

амортизация основных средств, нематериальных активов и т.д.).

Средства и источники находятся в постоянном кругообороте. Деньги превращаются в сырье, которое под воздействием человека и средств труда становится готовой продукцией. Готовая продукция реализуется за наличные деньги или безналичным путем. Поэтому возникают расчеты с юридическими или физическими лицами, органами социального и медицинского страхования, бюджетом и др., т.е. происходит постоянный кругооборот средств, осуществляются факты хозяйственной жизни.

Метод бухгалтерского учета — совокупность специальных методических и технических приемов и способов получения, обработки и выдачи учетной информации в целях управления организацией.

Отдельные приемы и способы принято называть элементами метода бухгалтерского учета. Основные элементы метода бухгалтерского учета представлены на рис. 1.3.

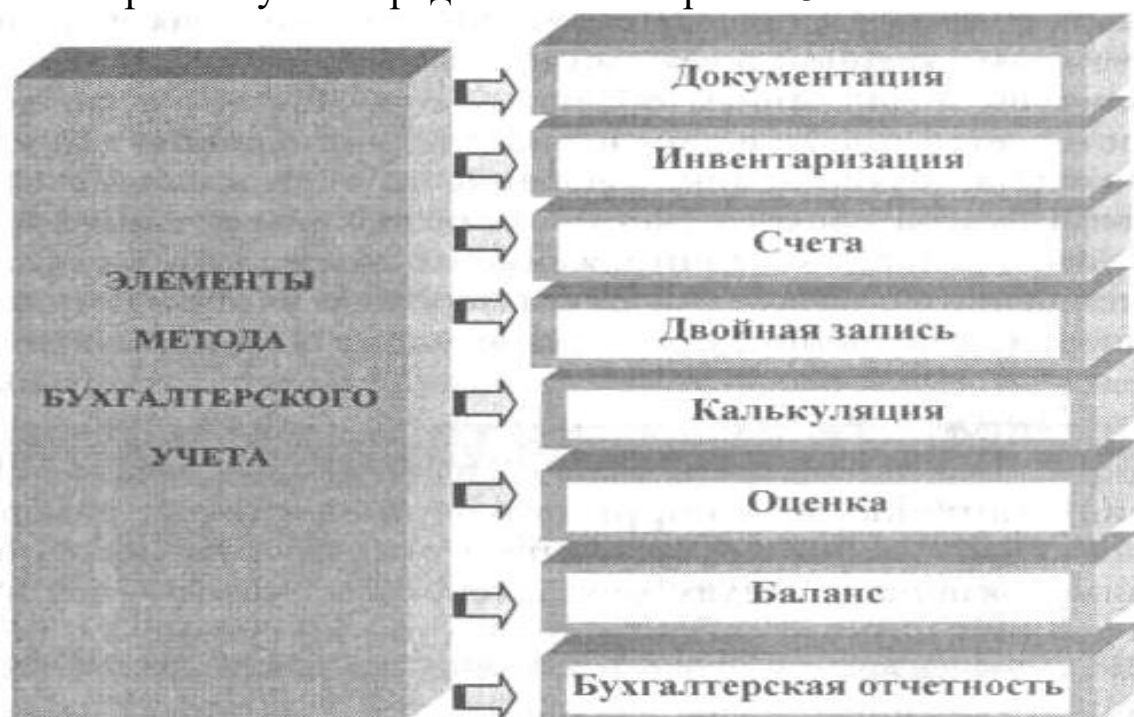


Рис. 1.3. Основные элементы метода бухгалтерского учета.

Документация – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции.

Документы придают данным бухгалтерского учета юридическую силу, позволяют осуществлять контроль за законностью и целесообразностью производимых сделок.

Движение документов с момента их выписки до передачи в архив называется документооборотом.

Первичные документы должны содержать необходимые реквизиты, предусмотренные законодательно.

Инвентаризация – проверка имущества организации путем использования таких приемов, как подсчет, обмер, взвешивание. Данные, полученные при инвентаризации, подтверждают или оправдывают правильность имеющихся данных бухгалтерского учета. В процессе инвентаризации выявляют неучтенные материальные ценности.

Инвентаризации подлежит все имущество организации и всё виды финансовых обязательств. Инвентаризации могут быть полные и частичные, плановые и внезапные. Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, кроме случаев обязательного проведения, устанавливаются руководством организации. По результатам инвентаризации устанавливают правильность отражения в учете движения имущества, выявляют возможные случаи возникновения излишков или недостач.

Счета – элемент метода бухгалтерского учета, представляющий собой текущую группировку текущих хозяйственных операций. Материально счет представляет собой таблицу, правая часть которой называется «кредит», а левая «дебет». Первоначальное (конечное) состояние объекта на начало (конец) отчетного периода представляет собой сальдо начальное (конечное).

Отдельный счет представляет собой систему, которая формируется под воздействием хозяйственной операции и позволяет осуществлять учет и контроль за наличием и движением объекта учета. Движение каждого объекта учета осуществляется только в двух вариантах: уменьшение или увеличение.

Для отражения хозяйственных операций на счетах используется особый элемент метода бухгалтерского учета — метод

(прием) двойной записи. Назначение двойной записи — это отражение на счетах взаимосвязанных изменений, происходящих с объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственных операций, группировка и регистрация хозяйственных операций. Двойная запись является базовым принципом бухгалтерского учета.

Двойной записью, или корреспонденцией счетов, называется отражение суммы любой хозяйственных операций не менее чем на двух взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета – по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

По «правилу двойной записи» следует:

- 1) определить объекты, которые видоизменились под влиянием данной хозяйственной операции;
- 2) определить отношение выбранных объектов к балансу;
- 3) произвести запись (корреспонденцию) по схеме активного или пассивного счета.

Система двойной записи основана на двойственности: все экономические явления имеют два аспекта, увеличение и уменьшение, которые компенсируют друг друга. В системе двойной записи факт хозяйственной деятельности должен быть зарегистрирован как минимум дважды, то есть обязательно по дебету одного счета и по кредиту другого, причем таким образом, чтобы общая сумма по дебету уравнивала сумму по кредиту, таким образом, в системе всегда поддерживается баланс.

Оценка – элемент метода бухгалтерского учета, применение которого вызвано необходимостью оценки в денежном выражении имущества организации и каждой хозяйственной операции, вызванной изменением в составе имущества и источников его финансирования. Все активы организации при принятии их на баланс оцениваются по фактической себестоимости приобретения или изготовления.

Способы, приемы и методы бухгалтерского учета взаимосвязаны и взаимообусловлены, составляют его методологию,

обеспечивают его системность, а также являются инструментом его моделирования.

Немаловажную роль при организации учета для комплексного отражения хозяйственной деятельности имеет использование учетных измерителей, с помощью которых выявляются: объем, количество, время и прочие показатели деятельности предприятия. Существуют три вида учетных измерителей: натуральные, денежные и трудовые.

Натуральные измерители необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и т.д. путем их обмера, счета, взвешивания и т.п. (кг, метр, шт., м², м³ и др.). С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль сохранности различных форм собственности, объемов процесса заготовления, производства и продажи, соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели, что является их несомненным достоинством. Недостатком натуральных измерителей является то, что, используя только их, практически невозможно оценить эффективность деятельности предприятия в целом. Ими можно пользоваться лишь для наблюдения за однородными объектами учета. Обобщение ими разнородных объектов невозможно, применение – ограничено. Поэтому на практике несколько шире применяются условно-натуральные измерители. Они предназначены для отражения однородных по назначению, но разных по качественным характеристикам объектов учета. Использование условно-натуральных единиц значительно расширяют сферу применения натуральных измерителей (расход электроэнергии в кВт/ч).

Трудовые измерители используются для учета затрат производственного времени (труда). На их основе нормируются задания, начисляется оплата труда, рассчитывается производительность труда, контролируются нормы выработки. Использование трудовых измерителей предоставляет возможность сопоставить данные о затратах времени на производство разных видов продукции, но их использование так же, как и натуральных измерителей, ограничено и не позволяет получить общей картины деятельности предприятия в целом. На практике трудовые измерители применяются вместе с натуральными.

Стоимостные (денежные) измерители позволяют представить разнообразные хозяйственные явления в едином, однородном денежном выражении, обобщая, так как через сум (национальную или иностранную валюту) определяются объем имущественных прав предприятия, его затраты, ранее выраженные в натуральных и трудовых измерителях, составляются сметы, производственные задания, отчеты, балансы. С помощью данного измерителя определяется как общая стоимость средств организации, так и, что самое главное, финансовый результат ее деятельности (прибыль или убыток). Денежный измеритель выступает также средством выражения кредитных и расчетных связей организаций. На практике он применяется не изолированно, а вместе с натуральными и трудовыми измерителями.

Все факты хозяйственной жизни, являющиеся объектами бухгалтерского наблюдения, для отражения в системе бухгалтерского учета определенным образом группируются и регистрируются.

Бухгалтерский баланс – это итоговая информация о состоянии объектов бухгалтерского наблюдения на определенную дату (на начало месяца, квартала, года). Изменения этих объектов в текущей деятельности под влиянием хозяйственных операций в определенном порядке группируются на счетах бухгалтерского учета. Отражение хозяйственных операций на бухгалтерских счетах позволяет осуществлять текущий контроль за ходом хозяйственной деятельности в экономическом и правовом объектах.

Актив и пассив баланса состоят из отдельных статей, которые представляют собой экономически однородные виды средств и источники их финансирования (виды имущества, обязательства, капитал). Отдельные статьи баланса объединяются в группы и разделы по экономическому содержанию активов и пассивов организаций, т.е. внутри актива и пассива группируются однородные объекты учета по разным признакам (например, по принципу оборачиваемости: внеоборотные и оборотные).

Счета бухгалтерского учета – это способ текущей группировки, регистрации и контроля хозяйственных операций в определенном порядке.

Счета открываются на каждый вид объектов бухгалтерского наблюдения: имущество, капитал, обязательства, имеют название и кодовое обозначение (номер счета).

Под влиянием хозяйственных операций состояние учитываемых объектов изменяется. Эти изменения имеют двойственный характер – увеличение или уменьшение. В соответствии с этим положением счет разбивается на две части, каждая из которых отражает увеличение или уменьшение учитываемого объекта. Графически счет можно представить в виде двусторонней таблицы, где на одной стороне счета регистрируются операции, увеличивающие первоначальное состояние объекта, а на другой – уменьшающие его.

Принято считать, что левая сторона счета называется дебет, а правая – кредит. Значение дебета и кредита на различных счетах не одинаково. Это зависит от экономического содержания учитываемого объекта и его отражения в балансе.

Записи на бухгалтерском счете начинаются с отражения состояния учитываемого объекта на 1-е число каждого месяца, которое называется начальным сальдо, или остатком. В соответствии со сложившимися правилами увеличение по счету отражается на той его стороне, где расположено сальдо, а уменьшение – на противоположной стороне. Положение начального сальдо в счете зависит от местонахождения учитываемого объекта в балансе. Активы располагаются в левой стороне счета, т.е. в дебете. Исходя из вышеизложенного правила, увеличение учитываемого объекта будет отражаться по дебету счета, а уменьшение – по кредиту.

Пассивы располагаются в правой части баланса, соответственно, и начальное сальдо на счетах пассивов располагается на правой стороне счета, т.е. по кредиту. Таким образом, увеличение учитываемого объекта отражается по кредиту, а уменьшение — по дебету.

Итоги записей сумм операций по дебету и кредиту счета называются оборотами. Для определения нового остатка после завершения хозяйственных операций за определенный период к начальному сальдо прибавляется оборот, отражающий увеличение по счету, и вычитается оборот, отражающий уменьшение по счету. Полученный остаток называется конечным сальдо.

Данный признак (месторасположение учитываемого объекта в балансе) позволяет подразделить бухгалтерские счета по их структуре на активные и пассивные (таблицы 1.1 и 1.2).

Таблица 1.1

Структура активного счета

Счет активов (средств)	
Дебет	Кредит
Начальное сальдо (остаток)	
Хозяйственные операции, отражающие увеличение активов (средств) (+)	Хозяйственные операции, отражающие уменьшение активов (средств) (-)
Дебетовый оборот (итог)	Кредитовый оборот (итог)
Конечное сальдо (остаток)	

Таблица 1.2

Структура пассивного счета

Счет пассивов (источников)	
Дебет	Кредит
	Начальное сальдо (остаток)
Хозяйственные операции, отражающие уменьшение пассивов (источников) (-)	Хозяйственные операции, отражающие увеличение пассивов (источников) (+)
Дебетовый оборот (итог)	Кредитовый оборот (итог)
	Конечное сальдо (остаток)

По таким схемам отражаются остатки и операции на основных балансовых счетах бухгалтерского учета. Но в системе бухгалтерских счетов имеются и другие счета, которые в балансе не показываются, однако в балансовом обобщении участвуют. В конечном итоге записи на всех счетах подчиняются общеустановленному порядку, который показан в приведенных таблицах.

Информация о состоянии и движении хозяйственных средств и источников их финансирования, которую получают из счетов, открываемых на основании статей баланса, носит обобщенный характер. Для управления хозяйственной деятельностью такой информации недостаточно. Поэтому для получения различной по степени детализации бухгалтерской информации в системе бухгалтерского учета используют два уровня счетов: синтетические и аналитические. Учет, осуществляемый на

синтетических и аналитических счетах, называется соответственно синтетическим и аналитическим.

Синтетический учет – это учет обобщенных данных о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета в денежном выражении.

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого счета.

Пример можно привести по счету «Материалы», где бухгалтерская информация по синтетическому учету показывает общую сумму поступивших, израсходованных и имеющихся в остатке материалов. В то же время аналитический учет строится в разрезе видов и конкретных наименований материальных ценностей в натуральном (количественном) и стоимостном выражении. Эти данные отражаются в карточках или ведомостях по учету движения материальных ценностей.

Бухгалтерская информация в денежном выражении, получаемая в системе синтетического учета, идентична итоговым данным, формирующимся в аналитическом учете. Расхождений не должно быть, так как учитывается информация об одних и тех же объектах бухгалтерского наблюдения, но с разной степенью ее детализации. Это правило является основным требованием к ведению бухгалтерского учета. В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» указывается, что данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Бухгалтерские записи

Бухгалтерской записью называется формализованное выражение двойной записи. Формализация выражается в записи кодов и названий взаимосвязанных счетов по дебету и кредиту и суммы операций.

Взаимосвязь счетов, выраженная в бухгалтерской записи, носит название корреспонденции счетов.

Бухгалтерские записи составляются только на основании документов, которыми оформлена операция. В соответствии с

корреспонденцией счетов производятся бухгалтерские записи на синтетических счетах, а конкретное содержание операций, зафиксированное в документе, получает отражение в аналитических счетах.

Бухгалтерские счета – носители информации и одновременно способ ее получения. Для раскрытия экономического содержания накопленной информации, ее осмысления, анализа и правильного использования в управленческой деятельности необходимо сгруппировать ее носители по соответствующим признакам. Это достигается с помощью классификации. Существует научно-обоснованная классификация счетов бухгалтерского учета, в соответствии с которой классифицировать бухгалтерские счета принято по следующим направлениям:

- по экономическому содержанию учитываемых объектов;
- по структуре;
- по назначению;
- по отношению к балансу.

Как известно, в основу любой классификации положен признак, указывающий на общие черты, свойственные классифицируемым объектам. Не исключение и классификация бухгалтерских счетов.

При классификации счетов по экономическому содержанию за основу взят признак предмета (объекта) учета: что учитывается на счете. При классификации счетов по структуре обобщающий признак – принцип отражения объекта на счете: как учитывается объект. При классификации счетов по назначению отвечают на вопрос, с какой целью ведется учет?

Классификация счетов по экономическому содержанию. Счета бухгалтерского учета по экономическому содержанию учитываемых объектов можно разделить на следующие три группы: счета хозяйственных средств, счета источников средств, счета хозяйственных процессов.

Классификация счетов по экономическому содержанию положена в основу группировки бухгалтерских счетов по разделам Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

По структуре выделяют следующие счета бухгалтерского учета: активные, пассивные, активно-пассивные. Счета открываются на каждый вид актива и пассива баланса.

Активные счета открываются на основании статей актива баланса, предназначены для учета и отражения наличия и движения хозяйственных средств организации, ее имущества по составу и размещению.

Активно-пассивные счета предназначены для текущего учета состояния и изменения одновременно хозяйственных средств и источников их образования. Они основываются на двух статьях баланса (активной и пассивной) и бывают двух видов:

- с односторонним сальдо;
- с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое сальдо одновременно).

Пассивные счета – открываются на основании статей пассива баланса, предназначены для текущего учета состояния и изменения источников средств (обязательств) организации для учета и отражения источников финансирования хозяйственных средств (собственного капитала, резервов и обязательств организации).

В основе такой классификации лежит группировка счетов по особенностям их построения: основные, регулирующие и операционные счета.

К основным счетам относят те, на которых отражаются материальные и финансовые ресурсы организации. Отличительный признак основных счетов состоит в том, что они входят в состав баланса. Поэтому их подразделяют, в свою очередь, на активные, пассивные и активно-пассивные. Активно-пассивные счета – понятие, вытекающее из действующего бухгалтерского правила раздельного учета дебиторской и кредиторской задолженности организации.

По условиям расчетов между юридическими лицами часто возникают ситуации, при которых организация может быть и должником, и кредитором. Поэтому сальдо по таким расчетам может быть и дебетовым, и кредитовым, соответственно, оно будет отражаться как в активе, так и в пассиве баланса.

Регулирующие счета – это счета, которые предназначены для уточнения оценки хозяйственных средств (имущества) и их источников (капитала, прибыли) при составлении бухгалтерского баланса. По характеру отражения операций на этих счетах они делятся на активные и пассивные, а по влиянию на оценку основных счетов – на контр активные, контр пассивные и дополнительные.

Контр активные счета – это пассивные регулирующие счета, которые уточняют оценку основных активных счетов. К ним относятся балансовые счета «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов». В балансе счета «Основные средства» и «Нематериальные активы» показывают по остаточной стоимости за минусом амортизации.

Дополнительные счета – это регулирующие счета, дополняющие оценку основных счетов. Они могут быть как активными, так и пассивными, т.е. прибавляться как к основному активному счету, так и к основному пассивному счету.

Отличительной особенностью регулирующих счетов является то обстоятельство, что они уточняют основной счет и показываются в балансе единой статьей.

На операционных счетах обобщается информация о хозяйственных процессах и их результатах. При этом выделяются следующие группы счетов: калькуляционные, распределительные и результатные.

Калькуляционные счета предназначены для исчисления себестоимости отдельных объектов учета: приобретения основных средств, нематериальных активов, изготовления продукции, оказания работ, выполнения работ. По дебету этих счетов отражаются расходы, из которых складывается себестоимость, а по кредиту списывается фактическая себестоимость объекта. К калькуляционным, относятся балансовые счета 0800 «Счета учета капитальных вложений», 2010 «Основное производство» и др.

Распределительные счета применяются для накапливания отдельных расходов и последующего их распределения по

объектам учета отчетного периода. По структуре они подразделяются на: активные и пассивные, а по назначению — на собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные — это активные счета, на которых собираются расходы, подлежащие распределению для включения в себестоимость отдельных видов деятельности, готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг. К таким счетам относятся «Общепроизводственные расходы» и др. В дебете этих счетов в течение месяца накапливаются соответствующие расходы, а с кредита списываются в полной сумме затраты по направлениям. Сальдо по этим счетам отсутствует, так как счет в начале месяца открывается, а в конце закрывается.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для накапливания расходов и списания их по назначению в течении того отчетного (бюджетного) периода, к которому они относятся. По структуре эти счета делятся на активные и пассивные. Активным бюджетно-распределительным счетом является балансовый счет 3100 «Счета учета расходов будущих периодов», по дебету которого учитываются произведенные в текущем месяце расходы, относящиеся к последующим отчетным периодам, а с кредита списываются расходы при наступлении соответствующего периода. Дебетовое сальдо показывает нераспределенную сумму расходов.

К пассивным бюджетно – распределительным счетам относится балансовый счет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». В кредите накапливаются будущие доходы, которые затем списываются с дебета в доле, относящейся к отчетному периоду. Кредитовое сальдо показывает нераспределенные доходы.

Результатные счета предназначены для выявления результатов хозяйственной и финансовой деятельности организации. Они подразделяются на операционно-результатные, к ним относятся транзитные счета 9000 «Счета учета доходов от основной деятельности», 9100 «Счета учета себестоимости

реализованной продукции (товаров, работ, услуг)» и т.д. На этих счетах определяется прибыль или убыток от продажи продукции и другого имущества, а также от оказания услуг и выполнения различных работ. Разница между дебетом и кредитом счета показывает результат от продажи и списывается на финансово-результатный счет 9910 «Конечный финансовый результат». Поэтому сальдо на счетах отсутствует.

По участию в балансовом обобщении информации объектов бухгалтерского наблюдения, счета бухгалтерского учета подразделяются на балансовые и забалансовые.

На балансовых счетах учитывается имущество, находящееся в собственности или полном хозяйственном ведении и распоряжении хозяйствующего субъекта.

На забалансовых счетах ведется учет и отражается информация об имуществе, не принадлежащем организации на правах собственности, но временно находящемся в ее пользовании, на ответственном хранении, в переработке, а также на условных правах собственности и обязательств.

Характерная особенность забалансовых счетов — ведение учета по простой системе, т.е. без применения двойной записи. Это означает, что операции на этих счетах записываются только по дебету или кредиту счета и не корреспондируют с другими счетами.

Форма счетоводства — это принятый порядок ведения регистров бухгалтерского учета по синтетическим и аналитическим счетам. Она является составной частью системы учета и, как правило, разрабатывается применительно к требованиям контроля за производственной, хозяйственной и финансовой деятельностью организации и составления отчетности о результатах этой деятельности.

По содержанию бухгалтерские регистры подразделяются на регистры синтетического учета и регистры аналитического учета.

Формы бухгалтерского учета определяются следующими признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и

регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т.е. использование тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

Организация, если другое не установлено действующим законодательством, самостоятельно выбирает наиболее подходящую для себя систему учета. Выбор системы определяется либо уже сложившейся практикой учета, либо возможностями и профессиональной подготовкой бухгалтера.

Из ныне действующих форм ведения бухгалтерского учета наибольшее распространение имеют следующие формы счетоводства:

- простая система учета (без двойной записи хозяйственных операций);
- мемориально-ордерная система учета;
- журнально-ордерная система учета с ее модификациями (простой, упрощенной, полной или типовой).

С широким внедрением электронно-вычислительной техники, исходя из ее возможностей, четкая классификация систем учета стала практически невозможной, т.е. все программы бухгалтерского учета позволяют на практике сформировать любую комбинацию из общепринятых систем учета.

Система бухгалтерского учета должна:

- соответствовать виду хозяйственной деятельности;
- быть полностью достоверной;
- исключать возможность пропуска информации о хозяйственной деятельности;
- позволять осуществлять любую выборку о состоянии, движении или источниках средств организации;
- обеспечивать простоту в регистрации хозяйственных операций и составлении бухгалтерской отчетности;
- иметь защиту от утечки коммерческой информации;
- иметь приемлемую себестоимость.

Себестоимость применяемой системы учета должна быть прямо пропорциональна хозяйственным оборотам организации, и не снижать ее доходность.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета представляет собой набор мемориальных ордеров, в каждом из которых группируются записи по однородным хозяйственным операциям по итогам одного месяца работы организации. Схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета представлена на рис. 1.4.

Состав и количество мемориальных ордеров в системе бухгалтерского учета зависит от содержания, количества, степени повторяемости хозяйственных операций. Каждый мемориальный ордер должен иметь свои реквизиты. В зависимости от величины организации и его бухгалтерской службы ордера составляются бухгалтером или главным бухгалтером, а затем проверяются и подписываются главным бухгалтером. Перечень мемориальных ордеров утверждается директором организации на финансовый год.

При мемориально-ордерной форме учета синтетический учет ведется в книгах или многографных ведомостях. Для аналитического учета используются книги, ведомости, карточки.

Мемориальный ордер составляется на каждую хозяйственную операцию. Если группа хозяйственных операций объединена в сводном документе, то мемориальный ордер составляется на группу операций. Главным содержанием мемориального ордера является бухгалтерская запись, дата ее составления и сумма. Мемориальный ордер может составляться в виде отдельного документа. В некоторых случаях на бланках предусматривается место для мемориального ордера, или на документах делается соответствующий оттиск штампом.

Примечание: сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей, пунктирные – сверку итогов.

Большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим ведомостям раз в месяц составляются мемориальные ордера. Составленные мемориальные ордера записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал. Каждому мемориальному ордеру присваивается определенный порядковый номер.

После отражения в регистрационном журнале данные мемориальных ордеров записываются в Главную книгу или в заменяющую ее многографную ведомость.

Счета имеют многографную форму, в которой по дебету и кредиту счета указываются корреспондирующие счета. Такая система отражения хозяйственных операций в Главной книге обеспечивает простоту и наглядность записей.

В Главной книге на левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а на правой стороне счета – по кредиту.

Итоги по дебету и кредиту счетов Главной книги записываются в оборотную ведомость, которая построена с использованием синтетических счетов.

На основании записей в аналитических счетах составляют оборотные ведомости аналитического учета, которые сверяют с оборотной ведомостью по синтетическим счетам. Оборот по дебету и кредиту синтетических счетов сверяется с оборотом в журнале регистрации мемориальных ордеров.

При мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета бухгалтерский баланс организации составляется на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, широким использованием стандартных форм аналитических регистров. Кроме того, эта форма позволяет разделить учетную работу между персоналом бухгалтерии.



Рис. 1.4. Схема мемориально-ордерной формы учета.

Однако мемориально-ордерной форме учета присущи существенные недостатки. К ним относятся составление большого количества мемориальных ордеров, дублирование одних и тех же данных в различных учетных регистрах. К тому же раздельное ведение синтетических и аналитических учетных регистров приводит к отставанию аналитического учета от синтетического.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета.

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета лежат принципы накопления и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, которые позволяют обеспечить синтетический и аналитический учет средств, обязательств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета (рис. 1.5). Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-хозяйственной и коммерческой деятельностью организации, а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

При ведении аналитического и синтетического учета используются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Для обеспечения рациональности учета могут применяться специальные разработочные таблицы.

По некоторым видам счетов, по которым имеется значительное количество лицевых счетов, могут быть заведены карточки аналитического учета и на основе их данных в конце месяца составляются оборотные ведомости.

Кроме того, при журнально-ордерной форме учета ведутся инвентарные карточки или книги учета объектов основных средств, карточки или ведомости учета затрат на производство по калькулируемым объектам, а также сальдовые или оборотные ведомости по учету готовых изделий.

Примечание: сплошные линии показывают последовательность выполнения учетных записей, пунктирные – сверку итогов.

Основными регистрами этой формы учета являются журналы-ордера. Они представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются журналы-ордера на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивают определенный постоянный номер.

Запись в журналы-ордера производят ежедневно либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей. Вспомогательные ведомости применяются обычно в тех случаях, когда необходимые аналитические показатели сложно получить непосредственно в журналах-ордерах. Поэтому данные первичных документов предварительно группируются в ведомостях, а их итоги затем переносятся в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций, т.е. данные первичных документов записываются только по кредиту соответствующих счетов с одновременным отражением оборотов по дебету корреспондирующих счетов. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам. Итоги за месяц каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.



Рис. 1.5. Схема журнально-ордерной формы учета.

Хозяйственные операции записывают в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах-ордерах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляют и мемориальные ордера, поскольку все показатели записывают в разрезе корреспондирующих счетов.

Для проверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают в

журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналам, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим. Оборотные ведомости составляют лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в главную книгу. Главная книга открывается на год и служит для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления сальдового бухгалтерского баланса. В ней записываются сальдо на начало месяца (года), обороты по дебету и кредиту счетов и сальдо на конец месяца (года) по каждому синтетическому счету.

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу из соответствующего журнала, обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляют по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей.

При использовании журнально-ордерной формы учета отпадает необходимость в составлении шахматной контрольной ведомости и шахматного баланса, а также баланса оборотов по счетам. Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематической и хронологической записей. Данная форма учета повышает контрольное значение учета и облегчает составление отчетов. К недостаткам журнально-

ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на заполнение данных вручную и затрудняющих учет.

В условиях применения различных видов электронно-вычислительной техники, ориентации организаций на совершенствование управления и развитие рыночных отношений все шире начинает внедряться автоматизированная форма бухгалтерского учета. В основе этой формы лежит принцип двойной записи при отражении хозяйственных операций. Одновременная запись производимой хозяйственной операции по дебету и кредиту корреспондирующих счетов способствует систематизации хозяйственных операций и обеспечивает действенный контроль за правильностью отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Типичные хозяйственные операции предварительно кодируются. По тем хозяйственным операциям, которые носят несистематический характер, используется принцип предварительного накопления информации.

Автоматизированные системы управления дают возможность получать информацию не только по объекту в целом, но и по отдельным его частям: по конкретному поставщику материалов, конкретному покупателю продукции и т.п.; обеспечивается автоматический ввод различных данных хозяйственных операций в ЭВТ с документов.

Исходная информация обрабатывается в ЭВТ, по разным программам, с учетом решения конкретных задач в зависимости от требований пользователей информации.

Пользователь получает информацию, необходимую для составления всех видов отчетности и оперативного управления организацией.

При автоматизированной форме учета обеспечивается органическая взаимосвязь бухгалтерского, оперативного и статистического учета.

План счетов бухгалтерского учета

Планом счетов называется систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета. План счетов – это основной методический документ, на основе которого организуется ведение бухгалтерского учета как системы.

Различают типовые и рабочие планы счетов. Типовые планы счетов утверждаются Минфином Республики Узбекистан. Рабочие планы счетов разрабатываются организациями самостоятельно на основе типовых планов и содержат перечень бухгалтерских счетов, необходимых для ведения синтетического и аналитического учета.

В настоящее время действует несколько типовых планов счетов бухгалтерского учета.

Типовой план счетов состоит из перечня синтетических счетов и субсчетов. В Плане счетов счета бухгалтерского учета сгруппированы по девяти разделам в соответствии с экономическим содержанием учитываемых объектов. Каждому счету присваивается код (номер) и наименование. По каждому счету в инструкции излагается порядок учета операций на счете и типовая корреспонденция счетов по дебету и кредиту.

Типовые планы счетов обеспечивают единство применения всей системы счетов, позволяют использовать единую методологию ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, способствуют проведению эффективного аудита и регулируют взаимоотношения с налоговыми и другими органами экономического управления и контроля.

В настоящее время действуют План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом МФ РУЗ от 09.09.2002 № 103

1.3. Документирование и инвентаризация

Первичный учет представляет собой начальную стадию системного восприятия регистрации отдельных операций, характеризующих хозяйственные процессы и явления, происходящие в организации.

Объектами первичного учета являются: заготовление, приобретение и расходование материальных ресурсов, затраты на производство, движение полуфабрикатов и остатков незавершенного производства, объем выпуска продукции, ее отгрузка и

продажа, расчеты с поставщиками, покупателями, заказчиками, банками, финансовыми органами, учредителями и т.п.

Документирование — это элемент метода бухгалтерского учета, который состоит в первичном наблюдении и отражении фактов хозяйственной жизни организации, подлежащих учету.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами (первичными учетными документами), на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичный бухгалтерский документ — это письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации.

Каждый первичный документ отражает одну совершенную хозяйственную операцию. Множество различных первичных документов образуют основание бухгалтерской «пирамиды», которая, в конечном счете, сводится к балансу всей деятельности организации.

Вследствие того, что документы имеют определенное экономическое содержание и юридическую силу, к ним предъявляются соответствующие требования, которые зафиксированы в законе Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» и в НСБУ Республики Узбекистан.

Документ как обобщенное понятие — это носитель информации, подтверждающий и доказывающий факт и право совершения хозяйственной операции. Документы отражают как экономическую, так и юридическую информацию.

В бухгалтерском учете для наблюдения и отражения фактов хозяйственной жизни организации используются разнообразные документы, которые принято классифицировать по следующим признакам:

- по месту составления;
- по назначению;
- по объему отражаемых операций;
- по форме и способу составления документов.

По месту составления документы подразделяются на внешние и внутренние.

Внешние документы поступают в организацию со стороны – из государственных органов, вышестоящих организаций, банков, налоговых органов, от учредителей, поставщиков, покупателей и др. Эти документы составляются по типовым формам.

Примером такого документа может служить платежное поручение, платежное требование-поручение, платежное требование, счет-фактура поставщика и др.

По назначению документы делятся на распорядительные, оправдательные (исполнительные), комбинированные, бухгалтерского оформления.

Распорядительные – это такие документы, в которых содержатся распоряжения, указания о производстве, выполнении тех или иных хозяйственных операций. К таким документам относятся распоряжения руководителя организации и уполномоченных им лиц на совершение хозяйственных операций. Распорядительные документы не могут служить основанием для записей в бухгалтерском учете.

Оправдательные (исполнительные) документы удостоверяют факт совершения хозяйственных операций. к ним относятся:

- приходные ордера (акты приемки) материалов;
- акты приемки-выбытия основных средств;
- документы о приемке готовой продукции и т.п.

В оправдательном документе указываются такие сведения: название и адрес организации, составившей этот документ; наименование участников совершения хозяйственной операции; дата составления документа; содержание хозяйственной операции и основание для ее совершения; реквизиты, характеризующие операцию в количественном и денежном выражении и др.

Оправдательные документы подписывают лица, ответственные за выполнение хозяйственных операций и за их правильность оформления в документах, например, начальники цехов, заведующие складами (кладовщики), мастера и т.п. Оправдательные документы, поступающие в бухгалтерию организации, проверяются, а затем принимаются к учету.

Комбинированные документы являются одновременно и распорядительными и исполнительными. К ним относятся приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные

ведомости на выдачу заработной платы работникам организации, авансовые отчеты подотчетных лиц и др.

Документы бухгалтерского оформления составляются в том случае, когда для записей хозяйственных операций нет типовых документов, а также при обобщении и обработке оправдательных и распорядительных документов. К ним относятся справки, ведомости распределения и др.

По объему отражаемых операций документы подразделяются также на: разовые, накопительные, первичные и сводные.

Разовые первичные документы используются при оформлении каждой хозяйственной операции.

Накопительные документы составляются в течение определенного периода постепенного накапливания однородных хозяйственных операций. В конце периода в этих документах подсчитываются итоги по соответствующим показателям. Примерами накопительных документов являются двухнедельные, месячные наряды на работу, лимитные карты на отпуск материалов со складов организации и т.п.

Первичные документы составляются в момент совершения хозяйственной операции. Примером таких документов являются накладные на отпуск материалов со складов организации в цехи.

Сводные документы составляются на основе первичных документов. Примером таких документов является расчетно-платежная ведомость.

По форме составления документы можно подразделить на типовые (унифицированные) и нетиповые (произвольной формы).

Типовые — это документы, которые должны использоваться всеми организациями и учреждениями независимо от их организационно-правовых форм и ведомственной подчиненности. В настоящее время в Республике Узбекистан не имеются соответствующим образом утвержденные и зарегистрированные типовые формы первичных документов.

Нетиповые — это документы, создаваемые организацией самостоятельно, но с соблюдением всех обязательных требований, установленных законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

По способу составления различаются документы ручного заполнения и заполненные с помощью средств автоматизации.

Требования, предъявляемые к первичным учетным документам

Единообразный подход к первичным документам является основой формирования общих требований к ним, которые не зависят от вида и назначения документа и predetermined обязательными реквизитами.

Общие требования состоят в следующем:

1. Документ должен иметь наименование. Наименование документа включает в себе финансово-экономическое содержание хозяйственной операции, которую бухгалтер имеет право отразить в нем. Документ, не имеющий наименования, а также документ с неясным, плохо читаемым наименованием не будут иметь юридической силы.

2. В документе должны быть названия, а в некоторых случаях адреса и расчетные счета в банках сторон (юридических и физических лиц), участвующих в данной хозяйственной операции, отраженной в нем. Первичный документ, в котором нет названия и соответствующих атрибутов хотя бы одной из сторон хозяйственной операции, теряет свою адресность и не может быть исполнен.

3. В документе необходимо указывать дату составления. При отсутствии или нечетком написании даты документ теряет свою адресность во времени. Становится непонятно, в каком временном интервале возможен учет такого документа. Фактически подобный документ не имеет юридической силы.

4. В документе должно быть отражено содержание оформленной им хозяйственной операции, т.е. раскрыт объект документирования. При этом содержание хозяйственной операции вытекает из наименования документа, в котором оно имеется в общей форме.

5. В документе следует указывать измерители осуществляемой хозяйственной операции. Отсутствие измерителей в документе лишает его учетно-расчетной базы.

6. Документ должен иметь подписи ответственных лиц. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласо-

ванию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций первичные учетные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций и включения Данных о них в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность.

Документы заполняются работниками бухгалтерии четко, разборчиво, вручную или с применением вычислительной техники.

Как правило, для документов используются типовые формы, имеющие межведомственный характер и изготавливаемые в виде бланков. Сюда относятся бланки ордеров, счетов, накладных, талонов, ведомостей и др. Первичные документы должны составляться в момент совершения операции, а если это по объективным причинам невозможно, то непосредственно по ее окончании.

Если произошла ошибка во внутрихозяйственных учетных записях, то можно применить способ отрицательной или сторнировочной записи.

При этом ошибочная запись повторяется красными чернилами или стандартными цветами (синий, черный) с заключением ее в прямоугольную рамку.

Красный цвет или прямоугольная рамка аннулирует ошибочную запись, после чего делают правильную запись. Возможен способ исправления ошибок в учетных записях путем зачеркивания и дальнейшего исправления (ошибочная запись зачеркивается одной чертой и под ней делается правильная запись с указанием даты исправления и подписью бухгалтера, при необходимости составляется справка, раскрывающая необходимость исправления и причину ошибки).

В кассовых и банковских документах никаких исправлений, подчисток, помарок быть не должно.

В работе с любым документом бухгалтер опирается на определенные принципы и методологические основы, закрепленные в официальных документах.

На основании первичных документов делаются записи в учетных регистрах: счетах, журналах и т.п.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Поступившие в бухгалтерию учетные документы проходят несколько этапов бухгалтерской обработки. При этом своевременное и качественное оформление первичных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечиваются лицами, составившими и подписавшими эти документы.

Основными этапами бухгалтерской обработки документов являются:

- проверка;
- расценка и таксировка;
- группировка;
- разноска по бухгалтерским регистрам;
- сдача в архив.

Проверка документов осуществляется по следующим направлениям: содержательная, формальная и арифметическая проверка.

Содержательная проверка – это проверка документа по существу отраженной в нем хозяйственной операции с точки зрения ее законности, соответствия действующим правилам и экономической целесообразности.

Формальная проверка призвана обеспечить соблюдение требований к оформлению документов: полноту и правильность заполнения всех реквизитов, подлинность подписей и печатей, четкость и ясность оформления.

Арифметическая проверка состоит в определении правильности арифметических подсчетов и вычислений, приведенных в документе.

Следующий этап бухгалтерской обработки документов — расценка и таксировка, представляющие собой оценку в денежном выражении количественных показателей хозяйственной операции, отраженной в документе. Бухгалтер представляет в документе цену и умножает ее на количественный показатель, получая в результате расценки и таксировки

стоимостное выражение, необходимое для записи в бухгалтерском учете.

Этап группировки документов необходим для обобщения однородных по содержанию хозяйственных операций в итоговые сводки для последующей записи их в учетные регистры обобщенными суммами. Группировка необходима для составления бухгалтерских проводок корреспонденции счетов, ее называют еще котировкой документов.

Сгруппированные документы записываются в соответствии с бухгалтерскими записями в учетные регистры. Это называется разноской документов по бухгалтерским счетам. В документах делаются соответствующие отметки о дате и номере учетного регистра, в котором они отражены.

После проверки арифметических подсчетов, законности и целесообразности оформленных хозяйственных операций бухгалтерские документы регистрируются, и осуществляется экономи-

ческая группировка их данных в системе синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета путем записи в учетных регистрах.

Регистры бухгалтерского учета.

Для отражения бухгалтерских записей в системе синтетических и аналитических счетов ведутся регистры бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета — это сочетание счетной таблицы определенной формы, построенной в соответствии с экономической группировкой данных об имуществе и обязательствах и предназначенной для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в форме бухгалтерских книг, карточек, ведомостей, журналов и других носителей информации.

Формы и содержание регистров бухгалтерского учета разнообразны и вытекают из принятой организацией формы счетоводства и техники учетной регистрации.

Принятое правило ведения записей в регистрах бухгалтерского учета — это отражение их в хронологической последовательности и в группировке по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Регистры бухгалтерского учета по видам бухгалтерских записей делятся на хронологические и систематические.

В хронологических регистрах хозяйственные операции отражаются в последовательности их совершения. Например, кассовые книги, регистрационные журналы.

Систематические учетные регистры служат для группировки хозяйственных операций по установленным признакам.

По объему и содержанию регистры делятся на регистры синтетического учета; регистры аналитического учета; комбинированные регистры.

Регистры синтетического учета — таблицы, в которых операции отражаются только в денежном измерении в обобщенном виде. Например, оборотная ведомость.

Регистры аналитического учета – операции отражаются подробно, в том числе и в натуральном измерении.

Комбинированные регистры – объединяют и синтетический, и аналитический учет.

По форме построения регистры делятся на односторонние, двусторонние и шахматные.

Односторонние – все записи на одной стороне листа.

Двусторонние – по дебету на одной стороне листа, по кредиту на другой стороне листа.

Шахматные – по строкам счета по дебету, по столбцам счет по кредиту.

Записи в регистрах осуществляются как вручную, так и с использованием средств вычислительной техники.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации. Под учетной регистрацией понимается запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

По внешнему виду регистры делятся на бухгалтерские книги; карточки; свободные листы (ведомости); машинные носители информации.

В бухгалтерских книгах все страницы пронумерованы и переплетены. На последней странице указывается общее число страниц и фамилия уполномоченного лица. В некоторых книгах, например, кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге для того или иного счета отводится одна или несколько страниц. Бухгалтерские книги применяют для систематического и аналитического учета.

Карточки изготавливают из плотной бумаги или неплотного картона, и они не скреплены между собой. Их хранят в специальных ящиках, которые называются картотеками. Карточки открывают на год и регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью.

Ведомости отличаются от карточек тем, что они изготовлены из менее плотной бумаги и имеют больший формат. Их

хранят в особых папках, называемых регистраторами. Ведомости открываются, как правило, на месяц или квартал.

Записи в учетных регистрах должны быть четкими, краткими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разности. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводят итоги. Итоговые записи систематических и аналитических регистров обязательно сверяют путем составления оборотных ведомостей.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан, государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Республики Узбекистан.

Существуют три способа исправления ошибочных записей в учетных регистрах:

- корректурный;
- дополнительной записи;
- сторнировочный.

Корректурный способ может быть применен только в том случае, если ошибки были обнаружены до составления баланса или же они имели место в учетных регистрах, не затрагивая корреспонденции счетов. Этот способ состоит в зачеркивании

тонкой чертой неправильного текста, цифры, суммы и надписи рядом или выше правильного текста или суммы с соответствующей оговоркой.

На денежных документах никаких исправлений и помарок не допускается, особенно в цифрах.

Дополнительные записи производятся в тех случаях, когда сумма хозяйственной операции ошибочно занижена.

Дополнительные записи делаются в текущем или следующем месяце. Это правило исправления ошибок применяется в двух случаях: если в учетном регистре отдельной строкой не записаны данные первичного документа и при отражении в учетном регистре ошибочно заниженной суммы хозяйственной операции.

Сторнировочный способ состоит в том, что неправильная запись, в основном цифровая, устраняется отрицательным числом, т.е. повторением неправильной корреспонденции и суммы красными чернилами. Одновременно составляется правильная запись обыкновенными чернилами. Сторнировки имеют место при неправильной корреспонденции счетов или при записи преувеличенной суммы.

При суммировании результатов операций записи, сделанные красными чернилами, вычитаются.

Под документооборотом понимается движение первичных документов от момента их оформления, бухгалтерской обработки, записи в регистрах бухгалтерского учета и до сдачи их в архив.

Документооборотом определяются правила, порядок составления и использования в учетной работе первичных и сводных бухгалтерских документов. Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации. График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей

для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный Срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники организации создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по организации осуществляет главный бухгалтер.

В соответствии с Положением о главных бухгалтерах требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив. Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив организации должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся

шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его автоматизации.

Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и сопровождаются справкой для архива.

Кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве организации определяется в соответствии с законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер организации.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива организации работникам других структурных подразделений организации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера.

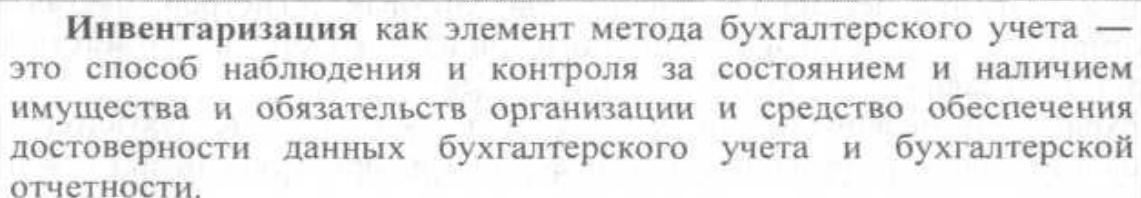
Изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у организаций может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим уголовно-процессуальным законо-

дательством Республики Узбекистан. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации. С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т.д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации. Копия акта направляется вышестоящей организации.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.



Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета — это способ наблюдения и контроля за состоянием и наличием имущества и обязательств организации и средство обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Инвентаризация проводится в соответствии с НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации».

Инвентаризации подлежат основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные

запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы.

Инвентаризируется все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально-ответственным лицом.

Основными целями инвентаризации являются:

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

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. При этом устанавливаются количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.

Проведение инвентаризаций обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет.

- при смене материально ответственных лиц;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

– при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством Республики Узбекистан или нормативными актами Министерства финансов Республики Узбекистан.

Кроме обязательных инвентаризаций проводятся плановые и внезапные инвентаризации. Плановые инвентаризации проводятся в соответствии с утвержденным графиком инвентаризации имущества, а внезапные – с целью контроля за работой материально ответственных лиц.

По охвату проверяемых объектов инвентаризации бывают полные и выборочные (частичные). При полной инвентаризации проверке подвергаются все объекты, подлежащие контролю. К этому виду относятся, в частности, обязательные инвентаризации. При выборочных (частичных) инвентаризациях проверке подвергаются отдельные объекты или часть имущества и обязательств, материальные ценности в отдельных местах хранения и т.п.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций может быть возложено на последнюю.

Состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). Кроме того, в состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Инвентаризация проводится при полном составе комиссии, Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Комиссию возглавляет председатель или его заместитель.

Порядок проведения инвентаризации.

Инвентаризация, как правило, приурочивается к 1-му числу месяца, т.е. к дате, на которую составляются учетные данные.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к отчетам, что является основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

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

Инвентаризация проводится по каждому отдельному месту хранения имущества с обязательным участием материально ответственных лиц.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в инвентари-

зационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При оформлении материалов инвентаризации должны применяться типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

По окончании инвентаризации описи передаются в бухгалтерию для сопоставления фактических остатков средств по ним с остатками по данным бухгалтерского учета.

Техника проведения инвентаризации отдельных видов имущества и обязательств имеет свои особенности.

Для выявления результатов инвентаризации составляются сличительные ведомости. Сличительные ведомости составляются на имущество, при инвентаризации которого выявлены расхождения между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей в виде излишков и недостач. При этом суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в

Республики Узбекистан.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете, и оформлены ведомостью результатов, выявленных инвентаризацией в отчетном году.

1.4. Оценки имущества, обязательств и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)

Для оценки активов, обязательств, доходов и расходов, т.е. определения, в какой сумме должен быть признан тот или иной объект в бухгалтерской отчетности, могут быть использованы следующие виды стоимости (рис. 1.6):

– фактическая стоимость – сумма денежных средств, уплаченная при приобретении или создании объекта;

–текущая стоимость – сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;

–текущая рыночная стоимость — сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

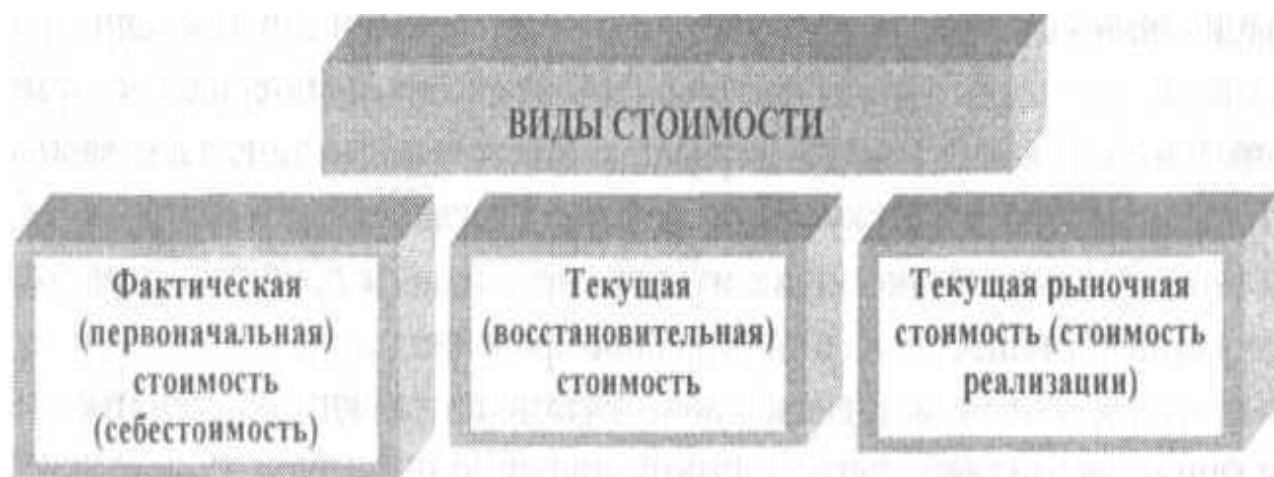


Рис. 1.6. Виды стоимости.

При отсутствии иной базы измерения для оценки может быть использована дисконтированная стоимость.

Дисконтированная стоимость – величина будущих денежных потоков (доходов и расходов) или их эквивалентов, за которую предположительно должен быть реализован или приобретен объект в ходе хозяйственной деятельности.

Правила оценки имущества, обязательств и хозяйственной деятельности:

1) при оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований;

2) данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставлены с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному;

3) в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, предусмотренных положениями по бухгалтерскому учету;

4) бухгалтерский баланс должен включать числовые

показатели в нетто-оценке;

5) отклонения от правил, предусмотренных выше, допускается в исключительных случаях. Каждое отклонение должно быть раскрыто в пояснительной записке.

Сущность и значение оценки имущества и обязательств в организации

Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

В состав фактически произведенных затрат включаются, в частности, затраты на приобретение самого объекта имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на изготовление объекта имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан, а также нормативными актами Министерства финансов Республики Узбекистан.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в суммах в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Республики Узбекистан, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых сумм. Возникающие при этом суммовые разницы относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации.

Бухгалтерский учет – это стоимостной учет. Имущество, обязательства и хозяйственные операции получают отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности при условии их выражения в денежной оценке.

Основные принципы оценки имущества и обязательств: реальность и единство оценки.

Реальность оценки предполагает полное исчисление затрат на приобретение, заготовление материальных ценностей, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Единство оценки предполагает единообразие в подходе к формированию оценки на отдельные объекты учета независимо от характера деятельности и организационно-правовой формы организации, а также неизменность принятой оценки на протяжении длительного периода.

Правила оценки имущества, обязательств и хозяйственной деятельности:

1) при оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований; данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставлены с данными бухгалтерского баланса за период,

предшествующий отчетному;

2) в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, предусмотренных положениями по бухгалтерскому учету;

3) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке;

5) отклонения от правил, предусмотренных выше, допускается в исключительных случаях, каждое отклонение должно быть раскрыто в пояснительной записке.

Способы оценки отражают порядок формирования различных видов имущества. В соответствии с правилами, установленными НСБУ в Республике Узбекистан, имущество может оцениваться:

1. При постановке на учет:

– по фактической себестоимости приобретения или изготовления (производства). В состав фактических произведенных затрат на приобретение имущества за плату включаются затраты на приобретение самого объекта имущества, проценты по коммерческому кредиту, наценки, комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций. Под стоимостью изготовления имущества в самой организации понимаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления объекта основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство;

– по текущей рыночной стоимости — при получении имущества безвозмездно. Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены на аналогичный вид имущества, действующей на дату оприходования безвозмездно полученного имущества;

– по стоимости, обусловленной соглашением сторон, — при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал, в совместную деятельность и т.д.

Полученная при этом оценка имущества носит название первоначальной стоимости объекта.

2. В процессе использования и при отражении в бухгалтерской отчетности:

– по остаточной стоимости, которая определяется расчетным путем вычитания из учетной (первоначальной) стоимости имущества начисленной амортизации; оценка остаточной стоимости применяется для отражения отдельных видов имущества в балансе, в частности, основных средств, нематериальных активов;

– по восстановительной стоимости; в этой оценке имущество отражается после его переоценки;

– по цене возможной продажи; эта оценка применяется в случае превышения его учетной стоимости над ценой его возможной продажи.

Калькулирование - это элемент метода бухгалтерского учета, представляющий собой способ исчисления себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) посредством подсчета совокупных затрат на производство и продажу продукции (работ, я услуг) как по отдельным видам продукции, так и по организации в целом.

Фактическая стоимость для оценки хозяйственных средств определяется по данным бухгалтерского учета затрат, связанных с процессами снабжения, производства и продажи. Исчисленную фактическую стоимость принято называть себестоимостью, а способ исчисления себестоимости – калькулированием.

Фактическая себестоимость выпущенной и реализованной продукции определяется составом и содержанием калькуляционных статей. Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Под последними понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Задача калькулирования — определить издержки, которые приходятся на единицу их носителя. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

Калькулирование производится в любой организации, независимо от вида деятельности, размера и формы собствен-

ности. Во многих случаях объекты учета затрат и объекты калькулирования не совпадают.

Объектами учета затрат являются места возникновения, виды или группы однородных продуктов.

Местом возникновения затрат в управленческом учете называют структурные единицы и подразделения организации, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов.

Под объектом калькулирования понимают виды продукции (работ, услуг) организации, предназначенные для продажи на рынке.

Выбор калькуляционной единицы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции. Могут использоваться натуральные единицы; условно-натуральные единицы; единицы времени; единицы работы (одна тонна перевезенного груза). Из этого множества калькуляционных единиц для калькулирования используется один измеритель, который рассматривается как основной. Условно-натуральные единицы могут применяться при калькулировании промежуточных продуктов.

В бухгалтерском учете калькулирование является завершающим этапом учета затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг. Он состоит в исчислении фактической себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

Затраты — сумма ресурсов, использованных для достижения определенных целей, измеренная в денежном выражении.

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

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

Для целей планирования и учета затраты, формирующие себестоимость, группируются по отдельным статьям, которые отражают назначение затрат и их целевое использование.

При формировании себестоимости отдельных объектов калькулирования (видов продукции, работ, услуг) одни затраты, связанные непосредственно с производством, называют прямыми. Другие затраты относят к нескольким объектам или ко всем объектам в целом, их нельзя непосредственно учесть по этим объектам, они называются косвенными.

Затраты включаются в себестоимость калькулируемого объекта того периода, к которому они относятся. Эти затраты называются расходами отчетного периода. Расходы, которые совершены в отчетном периоде, но относятся к следующим периодам, например, оплата арендных платежей, называются расходами будущих периодов. Эти расходы включаются в себестоимость продукции соответственно отчетного периода равномерно в течение всего периода, к которому они относятся.

При формировании себестоимости для целей налогообложения затраты принято подразделять на нормируемые и ненормируемые.

Нормируемые – это расходы, которые включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах установленных нормативов или норм, а ненормируемые — в суммах фактических затрат.

При калькулировании себестоимости единицы продукции производится деление затрат, связанных с производством того или иного вида продукции (работ, услуг), на количество произведенной продукции (работ, услуг) этого вида.

1.5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Бухгалтерская отчетность – это совокупность форм отчетности, составленных на основе данных бухгалтерского и финансового учета с целью предоставления внешним и внутренним пользователям обобщенной информации в виде единой системы данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности по установленным формам, удобным и понятным для принятия этими пользователями определенных деловых решений.

Отчетность, обобщающая учетную информацию, – важное средство управления. Ее данные используются для контроля и управления финансово-хозяйственной деятельностью любой организации. Отчетность – один из основных источников данных для экономического анализа. Бухгалтерская отчетность с помощью системы показателей дает информацию о финансовом положении организации, о наличии, размещении и использовании ресурсов. Посредством анализа отчетных данных выявляют возможности роста объемов производства, снижения затрат и оптимизации движения финансовых потоков. Информация, содержащаяся в формах отчетности, служит исходной базой для расчета различных показателей, необходимых для расчета плановых заданий на перспективу.

В бухгалтерскую отчетность включаются данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Информация, включаемая в бухгалтерские отчеты, должна отвечать интересам различных групп пользователей, так как на ее основе принимаются решения по управлению организацией.

Бухгалтерская отчетность представляет собой комплекс взаимосвязанных отчетных данных (показателей), основанных на данных синтетического и аналитического учета. Она включает ряд таблиц, показатели которых дают системное представление о финансово-хозяйственной деятельности организации и детально

характеризуют отдельные стороны их работы. Показатели отчетных форм находятся в тесной взаимосвязи между собой, а также с данными бухгалтерского баланса и отчетных регистров. Наряду с отчетными данными в отчетности приводятся данные за предшествующий период.

Бухгалтерская отчетность, как средство управления и контроля, должна отвечать следующим основным требованиям. Прежде всего, ее данные должны объективно и реально отражать состояние хозяйственных средств и процессов, протекающих в организации. Объективность данных обеспечивается документальным обоснованием хозяйственных операций, отражаемых и группируемых в учетных регистрах. Реальность отчетных данных требует строгого соблюдения правил оценки статей баланса. Соответствие отчетных данных фактическому состоянию хозяйственных средств и источников их финансирования обеспечивается инвентаризацией.

Важным требованием, обеспечивающим достоверность бухгалтерской отчетности является сопоставимость отчетных данных с предшествующими показателями, в основе которой лежит единство их экономического содержания.

Бухгалтерская отчетность должна быть своевременной, т.е. предъявляться в установленные сроки, обеспечивающие эффективное использование данных для контроля и управления деятельностью организации.

Данные бухгалтерских отчетов используются в процессе управления финансовыми ресурсами и характеризуют финансовую устойчивость организации и ее имущественное положение.

Собственник организации, инвестирующий в деятельность определенный первоначальный капитал, рассчитывает на увеличение через определенный период времени этого капитала в части дополнительного капитала.

В организации ежегодно совершаются хозяйственные операции, преследующие, в конечном счете, приращение капитала. Составление бухгалтерской отчетности является завершающим этапом учетного процесса, в связи с чем ее значение достаточно велико.

Организации первой группы применяют международные стандарты финансовой отчетности. Функционирование этих организаций характеризуется необходимостью привлечения капитала для развития производства (акционерные общества, акции которых котируются на фондовом рынке).

Во вторую группу входят организации, формирующие отчетность по множественному варианту (открытые акционерные общества, федеральные и крупные муниципальные унитарные предприятия).

К третьей группе относятся организации, составляющие бухгалтерскую отчетность по стандартному варианту (закрытые акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью).

К четвертой группе относятся организации, составляющие отчетность По упрощенному варианту (субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации).

Ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности осуществляется исходя из целей, формирование которых определяется интересами и потребностями пользователей.

Учетное выражение совершаемых операций основывается на учетных принципах. В зависимости от целей, которые обеспечивает финансовая отчетность, действующие принципы ее составления могут быть следующими:

- финансовая отчетность должна формироваться в соответствии с принципами надлежащего бухгалтерского учета;
- финансовая отчетность должна удовлетворять критериям ясности и прозрачности;
- финансовая отчетность должна давать фактическую картину имущественного и финансового положения, а также доходности организации.

Финансовая отчетность представляется предприятиями и организациями всех форм собственности, являющимися юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан, а также обособленными подразделениями, имеющими в собственности, в хозяйственном ведении или оперативном управлении имущество и отвечающими по своим обязательствам этим

имуществом, а также имеющими самостоятельный баланс и расчетный счет, которые являются налогоплательщиками в соответствии с налоговым законодательством. В данном пособии не рассматривается финансовая отчетность, представляемая страховыми организациями и банками.

Показатели деятельности всех обособленных подразделений, не выделенных на самостоятельный баланс, предприятия должны включаться в данные показателей форм финансовой отчетности.

При составлении финансовой отчетности необходимо руководствоваться Законом Республики Узбекистан "О бухгалтерском учете", Гражданским кодексом Республики Узбекистан, Национальными стандартами бухгалтерского учета, а также другими нормативно-правовыми актами по вопросам ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.

Годовая финансовая отчетность представляется в следующем форм:

- а) бухгалтерский баланс - форма N 1;
- б) отчет о финансовых результатах - форма N 2;
- в) отчет о денежных потоках - форма N 4;
- г) отчет о собственном капитале - форма N 5;
- е) справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма N 2а.

К годовой финансовой отчетности прилагается пояснительная записка с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия.

Если баланс на начало года был изменен, то в пояснительной записке объясняются причины изменений. В ней также приводится принятая учетная политика на следующий год.

Отчетной датой при составлении финансовой отчетности считается последний календарный день отчетного периода. В случае, если по состоянию на первое число отчетного года проводится переоценка основных фондов, результаты переоценки принимаются при формировании данных финансовой отчетности на начало отчетного года. При этом несоответствия данных на конец предыдущего года и на начало отчетного года объясняются

как результаты переоценки основных средств, проведенной по состоянию на первое число отчетного года, и излагаются в пояснительной записке к финансовой отчетности текущего периода.

Предприятие, ликвидированное или реорганизованное в отчетном году, представляет отчетность по действующим формам годовой финансовой отчетности за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

Предприятия, вновь созданные до 1 октября, показывают в финансовой отчетности средства и их источники с 1 числа месяца их регистрации в установленном порядке по 31 декабря отчетного года, а предприятия, созданные после 1 октября отчетного года - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно (указанный порядок не распространяется на предприятия, созданные на базе ликвидированных (реорганизованных) предприятий и их обособленных подразделений).

Статьи баланса предприятия должны быть обоснованы тщательно проведенной инвентаризацией активов и обязательств. Инвентаризация проводится в порядке, установленном НСБУ N 19 "Организация и проведение инвентаризации". При этом до представления годовой финансовой отчетности постоянно действующими инвентаризационными комиссиями должны быть отрегулированы выявленные в ходе инвентаризации расхождения фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета. Также должны быть проведены инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженностей, которые оформляются актами сверок или письмами подтверждения сальдо взаиморасчетов. Количество и результаты проведенных инвентаризаций, а также причины их не проведения должны быть отражены в пояснительной записке, прилагаемой к годовой финансовой отчетности.

До составления бухгалтерского баланса (далее - баланс) обязательно должна быть произведена сверка оборотов и остатков по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам Главной книги на конец отчетного периода.

В формах финансовой отчетности должны заполняться все реквизиты и

предусмотренные показатели. В случае не заполнения той или иной статьи (строки, графы), ввиду отсутствия у предприятия соответствующих активов, пассивов, операций, эта статья (строка, графа) прочеркивается.

Формы финансовой отчетности подписываются руководителем и главным бухгалтером, подписи заверяются печатью.

В финансовой отчетности не должно быть подчисток и помарок. В случаях исправления ошибок делаются соответствующие оговорки, которые заверяют лица, подписавшие финансовую отчетность, с указанием даты исправления. Исправления отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производятся в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года).

В случаях установления в ходе проверки годовой финансовой отчетности сокрытия доходов или занижения финансовых результатов в результате отнесения на затраты производства (или издержки обращения) не связанных с ними затрат, исправления в бухгалтерский учет и финансовую отчетность за прошлый год не вносятся, а отражаются в текущем году как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде.

Годовую финансовую отчетность не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным. Для предприятий с иностранными инвестициями и представительств иностранных фирм срок представления годовой финансовой отчетности устанавливается не позднее 25 марта года, следующего за отчетным. Малые предприятия и микрофирмы представляют только бухгалтерский баланс - форма N 1 и отчет о финансовых результатах - форма N 2.

Со дня возникновения бухгалтерского учета наиболее достоверной информацией являются именно бухгалтерские балансы. Понятие «баланс» применяется во многих науках, но чаще всего понятие «баланс» встречается в экономике.

В бухгалтерском учете балансовый метод – основополагающий (концептуальный) метод обобщения бухгалтерской информации об имуществе, обязательствах и капитале организации по их видам, с одной стороны, и источникам образования, с

другой стороны, в денежном измерителе. Балансовый метод обобщения информации широко распространен во всех видах хозяйственного учета. В основе этого метода лежит принцип двойственности обобщения экономических объектов.

Бухгалтерский баланс – элемент метода бухгалтерского учета, основная форма отчетности и способ группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам финансирования, характеризующий финансовое положение организации по состоянию на определенную дату.

Материально баланс представляет собой таблицу, в которой сгруппированы объекты учета с их числовыми значениями, состоящую из двух частей – левая, «актив» – отражает состав и содержание имущества, правая, «пассив» – отражает собственный капитал и обязательства организации. Сумма актива равна сумме пассива баланса.

Активы и обязательства в балансе представляются с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Бухгалтерский баланс отражает величину средств и источников их финансирования на конец квартала, полугодия или года. В нем предусмотрено сопоставление статей на начало и конец отчетного периода, что позволяет установить изменения, определить эффективность использования собственных и заемных средств, состояние расчетов и других финансовых показателей.

Баланс состоит из перечня статей, данные по которым характеризуют остатки на счетах бухгалтерского учета. Это результат того, что баланс составляется на основании сальдо по счетам Главной книги или данных оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам. Статьи баланса, как по активу, так и по пассиву, объединены в разделы. Однородные по экономическому содержанию статьи баланса внутри разделов объединены в группы.

По своему построению бухгалтерский баланс — это два ряда чисел, итоги которых постоянно равны между собой. Это состояние равновесия – важнейший внешний признак баланса. Бухгалтерский баланс представляется в виде Двусторонней

таблицы, левая сторона которой называется активом (рис. 1.7) а правая – пассивом баланса (рис. 1.8).



Рис. 1.7. Структура актива баланса.

Актив баланса отражает средства организации по видам (основные средства, нематериальные активы, сырье и материалы, готовая продукция и товары, денежные средства) и их размещению (дебиторская задолженность, финансовые вложения, незавершенное строительство и производство, касса, расчетные и валютные счета, ценные бумаги).



Рис. 1.8. Структура пассива баланса.

Пассив баланса показывает источники финансирования средств по видам (капитал, резервы, прибыль, займы, кредиторская задолженность); по целевому характеру (уставный, добавочный, резервный капиталы, фонды накопления, социальной сферы, потребления, кредиты банков, другие займы, кредиторская задолженность, поставщикам и подрядчикам, по оплате труда, перед бюджетом и другими кредиторами) и по срокам погашения (долгосрочные — подлежащие погашению более чем через год и краткосрочные, подлежащие погашению до года).

В бухгалтерском балансе отражается информация об имущественном положении организации в виде активов, обязательств и капитала.

Собственность организации представлена имуществом, состоящим из материальных, финансовых и нематериальных активов. Активы — это имущественная масса, которая должна «активно работать», приносить прибыль. Если имущество «не работает», то это рассматривается как потери, т.е. как убыток.

Активы — экономические ресурсы, которые контролирует организация

и которые могут быть объективно оценены, можно использовать в хозяйственной деятельности организации (денежные средства, материалы, товары, готовая продукция, основные средства и др.).

В Международных стандартах бухгалтерского учета под активами

понимаются ресурсы предприятия, которые дают определенное представление об его потенциале по планированию будущих ресурсов.

Обязательства представляют собой требования кредиторов на активы, так как погашение кредиторской задолженности должно привести к оттоку денежных или иных ресурсов организации, и возникают в результате прошлых операций.

Капитал — сумма средств в виде разницы между активами и обязательствами, инвестированных собственниками в организацию.

В бухгалтерском балансе четко прослеживается диалектика бухгалтерского учета, его статичных объектов. Здесь по одному документу можно рассматривать имущество организации с трех сторон:

- экономической;
- юридической;
- диалектической.

Рассматривая имущественное положение организации с точки зрения экономической, определяют основной и оборотный капиталы организации. Для этого рассматривают актив баланса, определяя, какие части относятся к основному капиталу, какие к оборотному капиталу. Для определения основного и оборотного капитала организации рассматривают актив его баланса. К основному капиталу относят такую часть актива, как здания,

сооружения, транспорт, остальную часть относят к оборотному капиталу.

Основной капитал — вся совокупность средств производства, переносящих свою стоимость на готовую продукцию в той мере, как утрачивает свою меновую стоимость, т.е. основной капитал участвует в ряде производственных процессов, постепенно перенося свою стоимость на готовую продукцию.

Оборотный капитал — это совокупность средств, участвующих в одном производственном цикле и переносящих свою стоимость при этом полностью на продукты производства.

Юридическое положение организации характеризуется ее пассивом. В пассиве показываются все обязательства организации, определяется зависимость этой организации от тех, кто представил в ее распоряжение свои средства. Таким образом, пассивом баланса определяется юридическая зависимость этой организации от других организаций и лиц.

В пассиве баланса помещаются также все капиталы этой организации (уставный, добавочный, резервный). Наличие капиталов в балансе организации показывает степень зависимости организации от тех, кто наделил ее капиталом. Чем больше получено, тем в большей зависимости от них находятся (от тех, кто вложил капитал, дал средства в виде займов, в виде финансирования).

Баланс можно рассматривать с точки зрения диалектической, когда

рассматривают актив и пассив баланса в целом. Актив дает количественное определение организации, в нем показывается состав имущества; пассив — качественное определение, так как в пассиве показывается зависимость от других организаций, т.е. пассив определяет место и положение организации в данной хозяйственной системе. Баланс — это единство количества и качества, т.е. это документ, характеризующий определенную организацию как с экономической, так и с юридической стороны.

Сущность диалектического подхода в том, что каждое явление рассматривается в процессе его развития. Организация представляет собой также определенное явление реальной

действительности, поэтому и организацию следует изучать и исследовать в процессе ее развития.

Все записи в бухгалтерском учете ведутся от имени организации. Эти записи устанавливают общее имущественное положение организации (актив баланса), юридическое положение этой же организации (пассив баланса) и Могут быть рассмотрены с диалектической точки зрения, следовательно, если можно выявить экономическое положение, то рассматриваем актив, если юридическое положение — рассматриваем пассив.

Баланс означает равенство. Суть баланса сводится к равновесию (количественному равенству) его противоположных частей — актива и пассива, поэтому в нем всегда присутствует равенство итогов актива и пассива: средства организации равны источникам их финансирования.

В актив баланса организаций включаются статьи, в которых показываются определенные группы элементов оборота организации, объединенные в зависимости от стадий кругооборота средств.

Так, в разделе 1 баланса «Внеоборотные активы» отражаются: основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения и незавершенное строительство.

Раздел 2 «Оборотные активы» объединяет статьи, включающие запасы, затраты, денежные средства, средства в расчетах. Оборотные активы постоянно меняются, переходят из одного вида в другой, в силу этого находятся в организации не для собственного потребления, а для отчуждения. Назначение данной группы средств — служить производственным целям, обслуживать производство.

Статьи актива располагаются по определенной системе. Отдельные статьи актива размещаются в балансе по степени подвижности имущества (по степени ликвидности), т.е. в прямой зависимости от того, с какой быстротой данная часть имущества приобретает в хозяйственном обороте денежную форму.

В практике актив, как правило, строится в порядке возрастающей ликвидности, при которой в первом разделе баланса показывается недвижимое имущество, которое практически до конца своего существования сохраняет

первоначальную форму. При построении актива в порядке убывающей ликвидности на первом месте стоят статьи денежных средств, товаров и запасов, незавершенного производства, дебиторов и др.

Пассив баланса представлен обязательствами организации, которые

группируются по субъектам: одни из них являются обязательствами перед собственниками организации, другие перед третьими лицами (кредиторами, банками и др.).

Для признания, т.е. включения в бухгалтерский баланс или отчет о

прибылях и убытках активов, обязательств, доходов и расходов они должны

отвечать соответствующему определению и следующим двум критериям:

1) на дату составления бухгалтерской отчетности существует вероятность получения или потери организацией будущих экономических выгод, обусловленных объектом;

2) объект может быть измерен с достаточной степенью надежности, если нет, то он отражается и объясняется в приложениях к бухгалтерской отчетности, а не в ней.

Кроме этих критериев следует учесть следующее:

— принятие решения о включении объекта в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках должно отвечать требованию существенности;

— актив признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических видов в будущем;

— обязательство признается, когда существует вероятность оттока хозяйственных средств, способных приносить экономические выгоды;

— доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, когда возникающее увеличение в будущих экономических выгодах, связанных с соответствующим активом, или уменьшение в обязательствах может быть измерено;

— расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом прямой связи между производственными затратами и

поступлениями.

Когда расходы обусловлены получением доходов в течение нескольких отчетных периодов — они признаются путем их обоснованного распределения между периодами.

Затраты признаются как расходы отчетного периода, когда очевидно, что они не принесут будущих экономических выгод.

Расходами отчетного периода в отчете о прибылях и убытках признаются все затраты, удовлетворяющие критерию расходов, независимо от того, как они тракуются для целей расчетов налогооблагаемой базы.

Основные признаки, по которым принято классифицировать бухгалтерские балансы:

Текущий (промежуточный, проверочный) — периодически составляемый в течение отчетного года и, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета баланс в организации каждый год, чтобы выяснить имущественное положение организации после годовой работы и определить качественный состав имущества. Промежуточный баланс, составленный в конце отчетного года, является конечным к истекшему году и начальным по отношению к наступающему году.

Заключительный {ликвидационный} — баланс, составляемый при прекращении деятельности организации без перехода прав и обязательств в порядке правопреемственности к другим лицам (банкротство, добровольная ликвидация, принудительная ликвидация, другие случаи ликвидации юридического лица).

Составляется заключительный баланс особыми комиссиями, которым

поручается ликвидация организации. Комиссия составляет два ликвидационных баланса. Один в начале деятельности, другой в конце работы комиссии, особенность ликвидационного баланса в том, что все имущество, права и обязательства организации при составлении ликвидационного баланса оцениваются не по себестоимости, а по стоимости возможной продажи имущества в сумме вероятных поступлений от дебиторов: обязательства организации в ликвидационных балансах оцениваются в сумме

возможных платежей кредиторам, а не в сумме действительной стоимости.

В единичном балансе отражаются показатели деятельности только одной организации. В сводном балансе приводятся общие показатели из статей нескольких единичных балансов. В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета, составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ (консолидированный баланс).

Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов самостоятельных взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении организаций, в виде системы показателей, отражающих имущественное и финансовое положение на отчетную дату.

Общий баланс содержит сведения об имуществе, правах и обязательствах всей организации в целом.

Частный баланс содержит сведения об имуществе, правах и обязательствах какой-либо отдельной части организации.

Разделительный баланс составляется в случае деления одной организации на две и более либо при передаче структурных единиц одной реорганизации другой. Этот баланс должен определять, к кому и какие именно виды хозяйственных средств, прав и обязанностей переходят.

В соответствии с мировой практикой показатели, характеризующие движение средств капитала организации, выделены в самостоятельный отчет

При составлении отчета об изменениях капитала необходимо учитывать следующее:

— движение уставного капитала отражается только на основании зарегистрированных в установленном порядке изменений в учредительных документах;

— сумма добавочного капитала на начало года показывается с учетом произведенной переоценки основных фондов;

— уменьшение добавочного капитала возможно лишь в случаях:

■ уменьшения стоимости имущества, выявившегося по результатам его переоценки;

■ направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала.

Форма «Отчет о движении денежных средств» характеризует фактическое использование денежных средств на счета организаций. Данный отчет строится по принципу начисления и дает реальное представление о движении действительных потоков денежных средств, а также направлениям расходования денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации.

Отчет о движении денежных средств суммирует потоки денежных средств организации. Направления движения денежных средств рассматриваются в отчете в разрезе основных видов деятельности организации.

Для целей составления отчета понимается под:

текущей деятельностью – деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, либо не имеющая извлечения в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности;

инвестиционной деятельностью – деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п.;

финансовой деятельностью – деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т.п.

Отчет о движении денежных средств содержит информацию, необходимую для определения: возможности организации создавать положительные потоки денежных средств (превышения денежных поступлений над расходами), способности организации выполнять свои обязательства по расчетам с кредиторами,

выплате дивидендов и иных платежей, эффективности операций по финансированию организации и инвестиционных сделок.

Необходимость составления отчета о движении денежных средств обусловлена недостатком информации, содержащейся в балансе и отчете о прибылях и убытках. Данный отчет дает возможность получить информацию о том, обеспечено ли достижение прибыльности достаточным притоком денежных средств, необходимых для расширения проводимых операций, и удовлетворяет ли приток денежных средств необходимый уровень ликвидности организации. В отчете о движении денежных средств отражается информация о направлении денежных потоков в инвестирование дочерних обществ, вложений в приобретение, строительство и реконструкцию объектов основных средств, увеличение оборотных средств, содержатся данные об изъятии денежных средств из сферы обращения и другая информация.

Бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках и другие формы бухгалтерской отчетности, о которых говорилось выше, содержат в себе важную, но не полную информацию о деятельности организации. Формы отчетности сопровождаются пояснительной запиской, в тексте которой приводится краткий анализ деятельности организации, основные производственные финансовые показатели, а также решения, принятые по итогам рассмотрения в годовой бухгалтерской отчетности.

В тексте пояснительной записки отражаются правила формирования информации в учете и отчетности в том случае, если имеют место расхождения с правилами, установленными нормативными документами по бухгалтерскому учету, расшифровываются отступления от них, объясняются причины отступлений.

Пояснительная записка составляется в произвольной форме. В ней приводится информация о сопоставимости информации, представленной в формах отчетности, методах оценки статей бухгалтерского баланса, раскрывается содержание существенных статей отчетности.

В пояснительной записке раскрывается информация, степень существенности которой составляет более пяти процентов от

стоимости активов или пассивов, либо от общей стоимости определенного показателя. Например, должны быть расшифрованы показатели о прочих активах и пассивах, кредиторах и дебиторах и другая важная информация.

Организации, имеющие дочерние и зависимые общества, приводят сведения об их наличии, месте нахождения, наименовании и видах деятельности.

В пояснительной записке приводятся сведения о неприменении отдельных правил бухгалтерского учета, изменениях в учетной политике за отчетный период.

Финансовые отчеты — важный инструмент информирования и контроля, предназначенный для решения проблем больших компаний, порождаемых разделением собственности и управления. Иначе говоря, учет — это часть системы управления корпорацией, цель которой — побуждать менеджеров Действовать в интересах собственника фирмы.

Системы управления корпорациями сильно различаются в разных странах. Эти различия отражают несовпадение правовых систем, роли рынков капитала, роли правительства на рынках капитала и других рынках, а также традиции и культуры. В каждой стране регулируется выбор правил бухгалтерского учета. Хотя рынки (особенно рынки капитала) становятся все более интегрированными, различия в подходах к управлению корпорациями в разных странах сохраняются и систему управления корпорациями в какой-либо стране принимают как данность.

И объясняется это не только ролью правовой системы и прав собственности в этих странах — правила учета и процедуры управления корпорациями отражают стадии экономических и политических процессов, а не просто результат адаптации к рынку.

Поскольку учет есть продукт развития экономических и политических систем, сближение правил учета, скорее всего, должно не предшествовать, но следовать за сближением этих систем. Более того, поскольку правила учета находятся под сильным влиянием права и регулирования, сами по себе рыночные силы вряд ли обеспечат их сближение.

Многообразие стандартов учета приводит к росту издержек на предоставление финансовой отчетности и создает другие проблемы. Например, в то время как стандарты учета одной страны предписывают признать прибыль, стандарты другой предписывают отложить признание полученных доходов. В результате финансовая отчетность может не соответствовать стандартам, принятым в одной из стран.

В связи с этим конвергенция МСФО с национальными стандартами учета помогла бы пользователям финансовой информации принимать обоснованные экономические решения.

Национальные правила учета принято сопоставлять с правилами, которые действуют в США. Связано это с доминированием американских стандартов финансовой отчетности вследствие ведущей роли американского рынка капиталов, составляющего более половины общемирового рынка, и с тем, что наибольший вклад в указанные стандарты внесен США: их национальная система бухгалтерских стандартов и процедур US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), включающая 140 стандартов, во многом определила основные принципы разрабатываемой международной системы бухгалтерского учета. Комиссия по ценным бумагам и биржам (Security Exchange Commission, SEC) США приняла решение, в соответствии с которым только с 2008 г. компании, использующие МСФО, будут иметь адекватный с компаниями, использующими US GAAP, доступ на американский рынок капитала. Предполагается, что МСФО и US GAAP в будущем будут конвертированы в GAS (глобальную учетную систему). В то же время, для того, чтобы акции компании могли котироваться на конкурирующих с американскими фондовыми рынками (в Лондоне, Гонконге и Токио), достаточно, чтобы предоставляемый инвесторам финансовый отчет был подготовлен в соответствии с МСФО.

Роль стандартов финансовой отчетности и влияние ее на рыночную ситуацию за последние годы выросли многократно. Скандалы с американскими компаниями Enron, Xerox, WorldCom, руководство которых манипулировало учетными данными, привели к значительным потрясениям на мировом финансовом рынке: взлеты и падения фондовых индексов, банкротства

компаний, убытки инвесторов. Тенденция к глобализации рынков капитала делает необходимым создание единой системы финансового учета. Его участники все чаще говорят о том, что необходимо принять глобальные стандарты отчетности, которые позволили бы обеспечить финансовую прозрачность компаний и избежать повторения кризисной ситуации 2002 г. на американском рынке. Осознание этой необходимости является важным шагом вперед по направлению к созданию международных стандартов учета и аудита. В противном случае дальнейшее развитие международных рынков капитала ставится под вопрос, поскольку разнообразие систем учета затрудняет выбор эффективного объекта для инвестирования.

Роль таких стандартов призваны играть Международные стандарты финансовой отчетности, которые получают все большее распространение в мире, в странах с развитыми и развивающимися рынками.

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) (International Accounting Standards Committee (IASC)) — независимая организация, работающая для достижения однородности в стандартах Финансового учета, которые используются предпринимателями и организациями во всем мире для составления финансовой отчетности, был организован в 1973 г. в соответствии с соглашением профессиональных бухгалтерских организаций Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Объединенного Королевства Великобритании, Ирландии и США.

В настоящее время 14 членов Правления КМСФО (International Accounting Standards Board (IASB)) представляют Австралию и Новую Зеландию, Великобританию, Германию, Канаду, США, Францию, Южную Африку, Японию. Россия представлена в Консультативном совете по стандартам при Правлении КМСФО, наряду с еще 28 странами и пятью международными организациями, такими как Всемирный банк, Международный валютный фонд и др.

С момента своего создания КМСФО занимается программой по разработке стандартов учета. За это время произошли

серьезные изменения как на самом финансовом рынке, так и в соответствующих стандартах, служащих базой для составления и представления пользователям финансовой информации о компаниях. Если изначально МСФО представляли собой свод несложных и не очень подробных правил составления отчетности, то в настоящее время их сборник насчитывает 37 учетных международных стандартов финансовой отчетности и несколько десятков интерпретаций, содержащих весьма детальные требования к составлению отчетности, классификации, признанию и оценке статей.

Сами стандарты становятся все более сложными в практическом применении. Это связано с усложнением рыночных операций и возрастающими требованиями пользователей финансовой отчетности — в первую очередь инвесторов — к ее качеству и появлением новых методов оценки (использование справедливой стоимости, определение обесценения активов на основе дисконтирования денежных потоков, расчет вероятности денежных потоков при признании резервов).

Международная организация комиссий по ценным бумагам (International Organization of Security Commission, IOSCO) в 1999 г. рекомендовала МСФО для применения в целях листинга на биржах, что также способствовало существенному укреплению авторитета КМСФО и появлению новых приоритетов в его деятельности.

В 2000 г. был принят новый Устав, согласно которому Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) был учрежден как независимое юридическое лицо, управляемое 19 доверенными лицами. В соответствии с данным Уставом, КМСФО в своей деятельности преследует следующие цели:

- 1) разработка, в интересах общественности, единой системы высококачественных, понятных и имеющих обязательную силу глобальных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми в финансовой отчетности и прочей финансовой документации должна раскрываться высококачественная, прозрачная и сопоставимая информация с тем, чтобы участники

фондовых рынков и другие пользователи могли принимать обоснованные экономические решения;

2) распространение и обеспечение строгого соблюдения данных стандартов;

3) обеспечение максимального сближения (конвергенции) национальных стандартов бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности исходя из наиболее оптимального решения вопросов бухгалтерского учета и отчетности.

Эти цели в большей мере ориентированы на обеспечение практического применения МСФО. Так, цель на максимальное сближение (конвергенцию) МСФО с национальными системами учета отличается от провозглашенной ранее цели разработки единой системы высококачественных стандартов и гармонизации стандартов финансовой отчетности во всем мире и в настоящий момент является одной из наиболее важных для Правления. Гармонизация представляла собой более расплывчатое, чисто теоретическое понятие, в идеале предполагавшее, что в конечном итоге страны перейдут к использованию МСФО в качестве национальной системы учета. Конвергенция не предполагает прямого перехода на МСФО, ограничиваясь более практическими аспектами сближения МСФО с национальными стандартами, предусматривающими вовлечение в процесс разработки и совершенствования МСФО профессионалов из различных стран мира и, таким образом, достижение единых подходов к решению вопросов учета и отчетности на национальных уровнях. Именно поэтому значительное внимание в реализации цели конвергенции Правление КМСФО намерено уделять процессу совместных обсуждений проектов документов КМСФО с организациями, устанавливающими национальные стандарты в различных странах, а также на заседаниях Консультативного совета по стандартам. Этот орган был создан в 2001 г. специально для обеспечения возможности максимального участия заинтересованных лиц, представляющих различные страны и организации, в процессе подготовки Международных стандартов финансовой отчетности.

Международные стандарты учета не исключают и не искажают национальные стандарты и инструкции по составлению финансовой отчетности в определенной стране. Там, где локальные стандарты и инструкции требуют отклонения от международных стандартов, члены КМСФО пытаются убедить власти применять международные стандарты.

Правление КМСФО в 2001 г. переименовало «Международные стандарты учета» (International Accounting Standards (IAS)) в «Международные стандарты финансовой отчетности» (International Financial Reporting Standards (IFRS)).

Термин международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) включает в себя набор правил и инструкций, разработанных и опубликованных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности в отношении подготовки и предоставления финансовых отчетов, и устанавливающих требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственной операций для составления финансовых отчетов компаний во всем мире.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) построены на основе Концепции (Принципов), что позволяет достаточно гибко применять их в различных спорных ситуациях, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера, и обеспечивать сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Это свидетельствует о расширении сферы деятельности КМСФО, который начинает уделять большее внимание вопросам представления в отчетности компаний не только бухгалтерской, но и финансовой информации. В частности, на повестке дня комитет КМСФО стоят проект по так называемому «Докладу менеджмента» (Management Analysis) как части финансовой отчетности, а также вопросы финансовой отчетности в добывающих отраслях, на предприятиях малого и среднего бизнеса и в организациях, действующих в условиях развивающихся рынков, не связанные непосредственно с содержанием бухгалтерской отчетности.

Новые тенденции в развитии МСФО свидетельствуют о переходе этих стандартов в более практическую плоскость. Так, например, ранее считалось, что вопросы обеспечения соблюдения стандартов не входят в сферу деятельности КМСФО. Аналогично, КМСФО не занимался вопросами практических рекомендаций по применению стандартов (единственное исключение — сборники вопросов и ответов по применению МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»). Теперь же в числе приоритетов Правления особый интерес представляет проект: руководство по первому применению МСФО (First Application of IFRS). И, наконец, проведение исследований по выявлению различий между национальными системами отчетности и МСФО в части учета определенных операций и статей (например, в области вознаграждений работникам) также свидетельствует о переходе КМСФО на новый уровень в плане практического применения стандартов.

Переход деятельности КМСФО в более практическую плоскость связан с наметившейся тенденцией к существенному расширению практики применения МСФО: в 2000 г. Европейская комиссия выступила с инициативой, одобренной впоследствии постановлением Европарламента, о переходе к 2005 г. всех европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на организованном рынке (биржах), к составлению и представлению консолидированной (сводной) отчетности в соответствии с МСФО. Это означает, что, по крайней мере, 7000 крупнейших европейских компаний будут применять МСФО.

Так как развитие международных стандартов происходило в условиях рыночной экономики, то необходимо отметить большую полезность финансовой отчетности МСФО для пользователей, связанных с управлением и инвестициями.

Капитал, особенно иностранный, требует полной открытости компаний и отчетности менеджмента перед инвесторами. Пользователям финансовой информации (например, банкирам и инвесторам) трудно принимать рациональные решения, когда компании руководствуются различными стандартами учета. До тех пор, пока иностранный инвестор не будет иметь возможность проследить и понять через финансовую отчетность, как

используется предоставленный им капитал, любая страна останется зоной повышенного риска и будет проигрывать другим государствам в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков. В результате акции этих компаний не котируются на рынке ценных бумаг, что приводит к занижению рейтинга компании, а следовательно, и их стоимости.

Международная практика показывает, что отчетность, сформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью, полезностью для пользователей и является одним из важных шагов, открывающих компаниям возможность приобщения к международным рынкам капитала, которые в настоящее время представляют широкие возможности для развития компаний. Так, за пределами своей страны компании находят рынки сбыта и капитал для финансирования своей деятельности. Применение МСФО может предоставить организации не только мощные средства улучшения производства, но и значительные конкурентные преимущества:

- отражение результатов деятельности организации в более простой и реалистичной форме;

- возможность сравнения финансового положения организации с финансовым положением иностранных компаний, что дает лучшее восприятие со стороны западных партнеров;

- более совершенная система бухгалтерского учета, которая позволит принимать лучшие решения при ценообразовании.

1.6. Учетная политика хозяйствующих субъектов

Термин «Учетная политика» впервые получил международное признание в 1973 году. В том же году комитет по международным стандартам финансовой отчетности разработал стандарт под названием «Раскрытие информации об учетной политике». С тех пор существовали разные интерпретации учетной политики. Данный термин отражен в системе бухгалтерского учета республики приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 26 июля 1998 г. № 17-07 / 86 в Национальном стандарте бухгалтерского учета № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность». Хотя в этом

стандарте не даётся определение учетной политике, он является одним из первых основных источников использования термина «Учетная политика» в экономике и науке республики.

При формировании учетной политики руководитель и бухгалтер руководствуются НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» — нормативным документом, содержащем все те особенности, которые влияют на деятельность организации и на ведение ею бухгалтерского учета.

Организация, руководствуясь законодательством Республике Узбекистан о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формирует свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Состав и назначение учетной политики определены НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Республики Узбекистан.

В части формирования учетной политики данное НСБУ №1 распространяется на все организации, независимо от организационно-правовых форм.

В части раскрытия учетной политики НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» распространяется на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно

законодательству Республики Узбекистан, либо по собственной инициативе.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером, утверждается руководителем организации и оформляется организационно-распорядительным документом — приказом или распоряжением.

В названии приказа об учетной политике может и не быть указания на год ее принятия, так как предполагается последовательность применения однажды избранной учетной политики в последующие годы (с внесением в случае необходимости в нее изменений и дополнений). В связи с этим,

требования налоговых органов о ежегодном представлении каждой организацией нового приказа об учетной политике на следующий год являются необоснованными.

Содержание приказа об учетной политике принято подразделять на две группы вопросов.

1) организационно-технические (рабочий план счетов, формы используемых первичных документов, график документооборота и т.п.);

2) методические (порядок начисления амортизации, формирование резервов и т.п.).

Последний вариант представляется наиболее целесообразным, поскольку позволяет разбить организационно-техническую часть учетной политики на несколько самостоятельных документов (приложений к приказу), перечень и содержание которых в случае необходимости возможно изменять и дополнять.

НСБУ №1 распространяется в части:

-в части формирования учетной политики - на все хозяйствующие субъекты, независимо от форм собственности;

-в части раскрытия учетной политики - на хозяйствующие субъекты, публикующие свою финансовую отчетность согласно законодательству, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Республики Узбекистан, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации;
- отраслевая принадлежность и вид деятельности;
- масштабы деятельности организации;
- управленческая структура и структура бухгалтерии;
- финансовая стратегия организации;
- степень развития информационной системы организации,

в том числе управленческого учета;

— материальная база;

— уровень квалификации бухгалтерских кадров.

В качестве приложений к учетной политике при ее формировании разрабатываются и утверждаются:

1) рабочий план счетов;

2) формы первичной документации;

3) порядок проведения инвентаризации;

4) правила документооборота и технологической обработки учетной информации;

5) порядок контроля за хозяйственными операциями;

6) методы оценки активов и обязательств;

7) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Учетная политика формируется исходя из следующих допущений:

— имущественной обособленности (активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций);

— непрерывности деятельности (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке);

— последовательности применения учетной политики (принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому);

— временной определенности факторов хозяйственной деятельности (факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами).

Учетная политика организации должна обеспечивать следующие требования:

— полноты (полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности);

— своевременности (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности своевременности);

— осмотрительности (большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);

— приоритета содержания перед формой (отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования);

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

— рациональности (рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа. Способы ведения бухгалтерского учета, определенные учетной политикой, действуют с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

Учетная политика и способы ведения бухгалтерского учета, выбранные организацией, применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации независимо от их места нахождения.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. Приказ (распоряжение) об учетной политике на следующий год является составной частью годовой

бухгалтерской отчетности.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Бухгалтерский учет в организации может осуществляться:

– бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением данной организации;

– специализированной профессиональной организацией на договорных началах, том числе централизованной бухгалтерией;

— соответствующим специалистом на договорных началах.

Бухгалтерия как самостоятельное структурное подразделение создается как правило в средних и крупных организациях, где выделение бухгалтерского учета из общего управленческого процесса не допускается. Остальные варианты ведения учета используются малыми предприятиями, для которых содержание собственной бухгалтерии является дорогостоящим и нерациональным.

Во всех перечисленных случаях осуществления бухгалтерского учета в организации ответственность за его организацию несет руководитель этой организации. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками организации, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Главный бухгалтер или лицо, исполняющее его функции, несет ответственность за соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета. Основные его функции состоят в обеспечении контроля и отражении на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых организацией хозяйственных операций, предоставлении оперативной информации, составлении в установленные сроки бухгалтерской отчетности и

осуществлении (с другими подразделениями и службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики, относятся:

- 1) способы амортизации основных средств;
- 2) способы амортизации нематериальных активов и иных активов;
- 3) способы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- 4) способы признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг;
- 5) способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- 6) способы организации документооборота;
- 7) способы инвентаризации;
- 8) способы применения счетов бухгалтерского учета;
- 9) системы регистров бухгалтерского учета;
- 10) системы обработки информации;
- 11) другие способы, отвечающие требованиям существенности.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Изменение учетной политики возможно в следующих случаях:

- изменения законодательства Республике Узбекистан или

нормативных актов по бухгалтерскому учету;

— разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации. В этом случае изменения в учетную политику организации могут вноситься согласно приказу (или распоряжения) руководителя;

— существенного изменения условий деятельности организации (реорганизация собственности, смена собственника, изменение видов деятельности и т.п.).

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется соответствующими организационно-распорядительными документами. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно—распорядительным документом.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка последствий изменений учетной политики производится на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Республики Узбекистан или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении этих

последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При соблюдении указанного требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случае, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, совершившимся только после введения такого способа.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна обязательно включать:

– причину изменения учетной политики, оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

– указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующих отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой бухгалтерский учет? Дать определение понятию «бухгалтерский учет».
2. Перечислите основные задачи бухгалтерского учета.
3. Какие допущения и требования существуют в бухгалтерском учете?
4. Для каких пользователей формируется информация в системе бухгалтерского учета?
5. Перечислите основные элементы метода бухгалтерского учета. Охарактеризуйте каждый из элементов метода.
6. Какими нормативными документами регламентирован порядок составления учетной политики организации?
7. Что представляет из себя бухгалтерская отчетность? Какие виды бухгалтерской отчетности вам известны?
8. На основе каких данных организации составляют бухгалтерскую отчетность?
9. Дать характеристику формы № 1 «Бухгалтерский баланс».
10. В чем особенности составления отчета о прибылях и убытках?
11. Какие другие формы бухгалтерской отчетности вам известны?
12. Что подразумевается при составлении отчета о движении денежных средств под текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью?
13. Какая информация отражается в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности?

Тестовые задания

1. Какие из указанных положений относятся к требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету:
 - а) имущественная обособленность и временная определенность;
 - б) последовательность принятия выбранных приоритетов;
 - в) полнота и осмотрительность.
2. Какие из указанных положений относятся к допущениям, применяемым в бухгалтерском учете?
 - а) непротиворечивость и рациональность;
 - б) приоритет содержания перед формой;

- в) непрерывность деятельности.
3. В каком случае можно внести изменения в учетную политику организации?
- а) при смене клиентов организации;
 - б) при существенном изменении условий деятельности (реорганизации собственности, изменении видов деятельности);
 - в) при изменении реквизитов организации.
4. Что представляет из себя метод бухгалтерского учета?
- а) совокупность специальных приемов и способов обработки и выдачи учетной информации;
 - б) последовательность отражения данных учета на счетах бухгалтерского учета;
 - в) совокупность законодательных нормативных актов по бухгалтерскому учету.
5. Что представляет собой калькуляция?
- а) обобщение разрозненных показателей в регистрах бухгалтерского учета;
 - б) выявление трудовых показателей;
 - в) способ группировки затрат и исчисления себестоимости единицы продукции.
6. В бухгалтерской отчетности приводятся данные:
- а) за один год;
 - б) за два года;
 - в) за три года.
7. Ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной достоверной бухгалтерской отчетности организации несет:
- а) руководитель организации;
 - б) главный бухгалтер организации;
 - в) главный инженер.
8. Бухгалтерская отчетность составляется организацией:
- а) ежемесячно нарастающим итогом;
 - б) ежеквартально нарастающим итогом;
 - в) один раз в год.

9. Итоговая часть аудиторского заключения включается в состав годовой бухгалтерской отчетности?

- а) да;
- б) нет;
- в) может быть.

10. Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается:

- а) день представления на утверждение;
- б) день утверждения в порядке, установленном учредительными документами;
- в) дата фактической передачи в налоговую инспекцию или ее почтового отправления.

ГЛАВА 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

2.1 Учет денежных средств на расчетном счете

Все организации вне зависимости от формы собственности обязаны хранить свои денежные средства на счетах в учреждениях банка. Расчеты организации по своим обязательствам с другими организациями производят, как правило, в безналичном порядке.

Основные задачи учета денежных средств:

- контроль за сохранностью денежных средств;
- своевременное оформление документов по движению денежных средств;
- контроль за правильностью проведения расчетов;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

Безналичные расчеты проводятся по определенным принципам:

1) все расчеты производятся через банковские счета (расчетные, текущие);

2) платежи со счетов проводятся по распоряжению владельцев в порядке установленной ими очередности и в пределах остатка на счете, а при недостатке — в очередности, установленной ЦБ Республике Узбекистан;

3) принцип свободы в виде формы безналичных расчетов и закрепления ее в хозяйственных договорах;

4) принцип срочности платежа, т.е. осуществление расчетов исходя из сроков предусмотренных договорами и инструкциями;

5) принцип обеспеченности платежа предполагает наличие у плательщика ликвидных средств, которые могут быть использованы для погашения обязательств.

Безналичные расчеты осуществляются через кредитные организации по счетам, открытым на основании банковского счета или договора корреспондентского счета (субсчета), в отдельных случаях возможно использование иных способов расчетов, установленных законом.

Формы безналичных расчетов избираются клиентами самостоятельно.

После представления в учреждение всех необходимых документов, организации присваивается номер расчетного счета, открывается лицевой счет для движения средств. Номер расчетного счета указывается в дальнейшем на всех документах при поступлении или списании денег со счета.

На расчетном счете сосредотачиваются свободные денежные средства организации и отражаются поступления от продажи продукции (работ, услуг), полученные кредиты, ссуды, денежные средства от дебиторов и т.д. Схема безналичных расчетов представлена на рис. 2.1.

С расчетного счета производится списание средств в случаях: перечислений в погашение задолженности поставщикам, бюджету, внебюджетным фондам, кредиторам, а также суммы, выданные в кассу организации для выдачи заработной платы, командировочных и т.д.



Рис. 2.1. Схема безналичных расчетов.

В основе большинства расчетов лежит безналичная форма. Безналичным путем производятся расчеты по погашению

договорных обязательств, перечисления денежных платежей через обслуживающие кредитные учреждения и банки.

При осуществлении безналичных расчетов производится списание средств со счета плательщика на счет получателя путем записи по счетам в банках.

Основные принципы безналичных расчетов:

- использование для осуществления расчетов банковских счетов;
- осуществление платежей со счетов клиентов по их распоряжению, в порядке очередности в пределах остатка средств на счете;
- свобода выбора формы безналичных расчетов.

Наличное денежное обращение регулируется правилами, установленными Центральным банком Республики Узбекистан. Наличные денежные средства принимаются и выдаются из кассы на основании приходных и расходных документов. Расходование наличных денежных средств подтверждается наличием чеков, счетов, отчетов и других первичных документов. Наличные денежные средства выдаются под отчет на командировочные расходы, операционные и хозяйственные расходы и некоторые другие цели.

Учреждение банка имеет право списывать в исключительных случаях денежные средства со счета владельца по документам, выставляемым другими организациями: по исполнительным листам — суммы просроченных налогов, по приказам арбитража — суммы удовлетворенных исков и др.

Зачисление и перечисление денежных средств производится банком на основании специальных документов, в зависимости от применения которых устанавливаются форма и способ безналичных расчетов.

Центральный банк Республики Узбекистан устанавливает формы и способы безналичных расчетов.

Безналичные расчеты по счетам осуществляются в следующих основных формах:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитивам;
- расчеты чеками;

– расчеты по инкассо.

Платежное поручение — документ, содержащий поручения плательщика о перечислении с его счета определенной суммы на счет получателя.

Платежными поручениями могут производиться: перечисления за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги; перечисления в бюджет; перечисления в других целях, предусмотренных законодательством или договором. Схема расчетов платежными поручениями приведена на рис. 2.2.

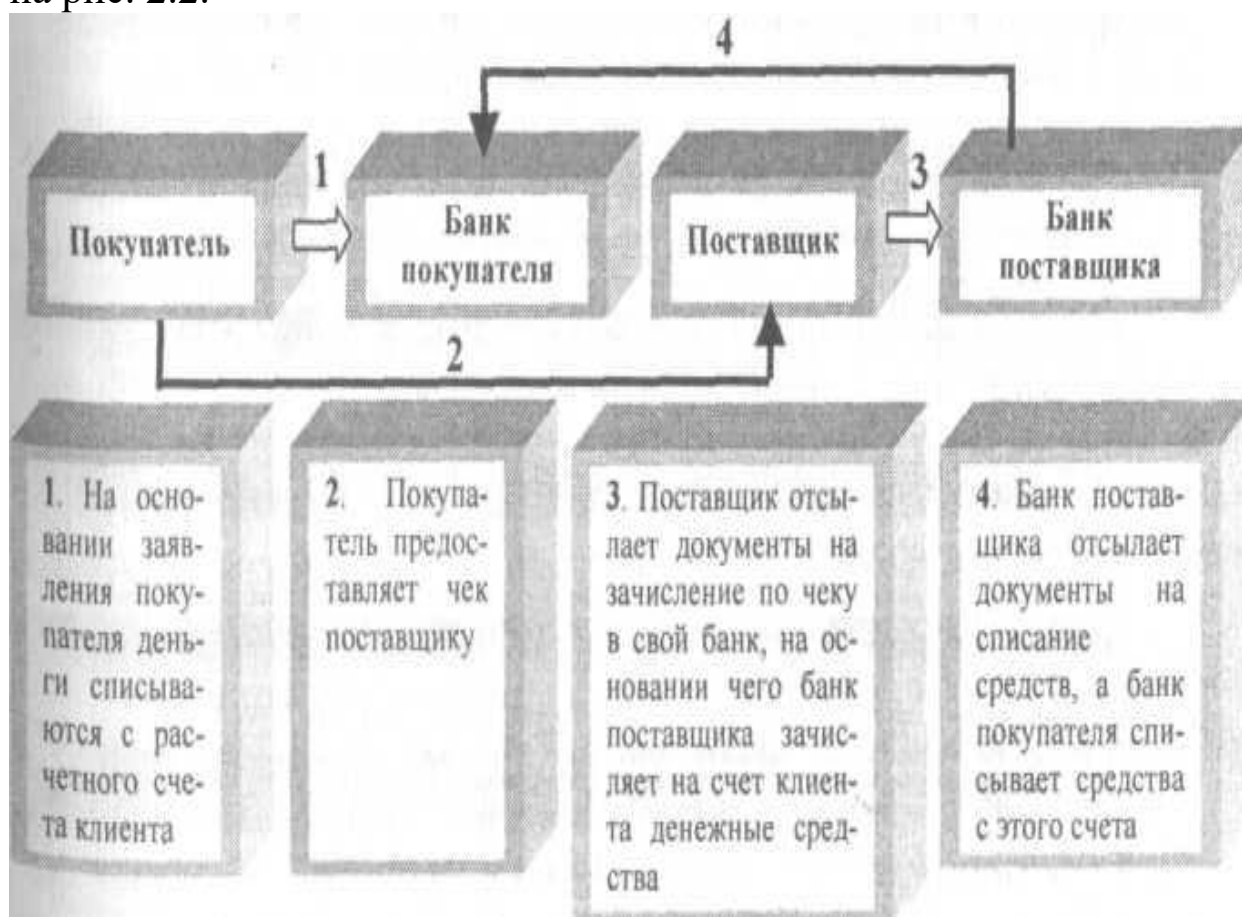


Рис. 2.2. Схема расчетов платежными поручениями.

Чек — документ, содержащий распоряжение плательщика своему банку перечислить с его счета держателю чека определенную сумму.

Схема расчетов чеками приведена на рис. 2.3.

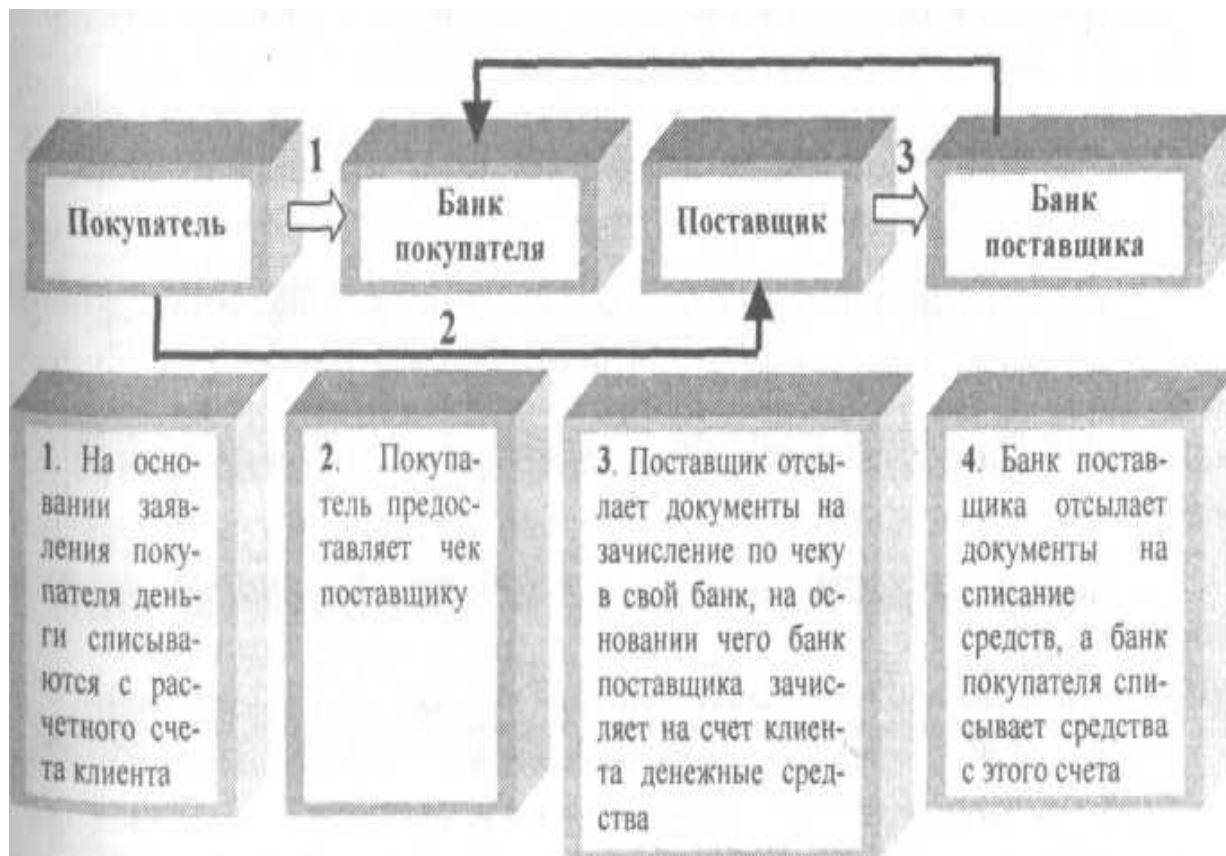


Рис. 2.3. Схема расчетов чеками.

Для получения чековой книжки в банк предоставляется заявление, в котором указывается номер счета, с которого будет производиться перечисление.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные ГК Республики Узбекистан. Однако, расчетные чеки данный момент не используется. Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Правила расчетов с чеками, определяемые банком, предусматривают: форму чека, перечень реквизитов, условия оплаты чеков, состав операций по чекообороту, порядок передачи и хранение чеков в архиве.

Аккредитив — документ, содержащий поручение банка покупателя банку поставщика производить оплату счетов этого поставщика за товар или услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя.

Для получения средств по аккредитиву поставщик, отгрузив товары, представляет реестр счетов и другие документы,

предусмотренные условиями аккредитива, в свой банк до истечения срока аккредитива.

Банк поставщика проверяет соблюдение поставщиком всех условий

к кредитива, после чего производится выплата по аккредитиву.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре, который содержит: наименование банков — получателей средств, сумму аккредитива, вид аккредитива, перечень документов, представляемых получателем

средств, срок действия аккредитива и условия оплаты. Схема расчетов аккредитивами приведена на рис. 2.4.

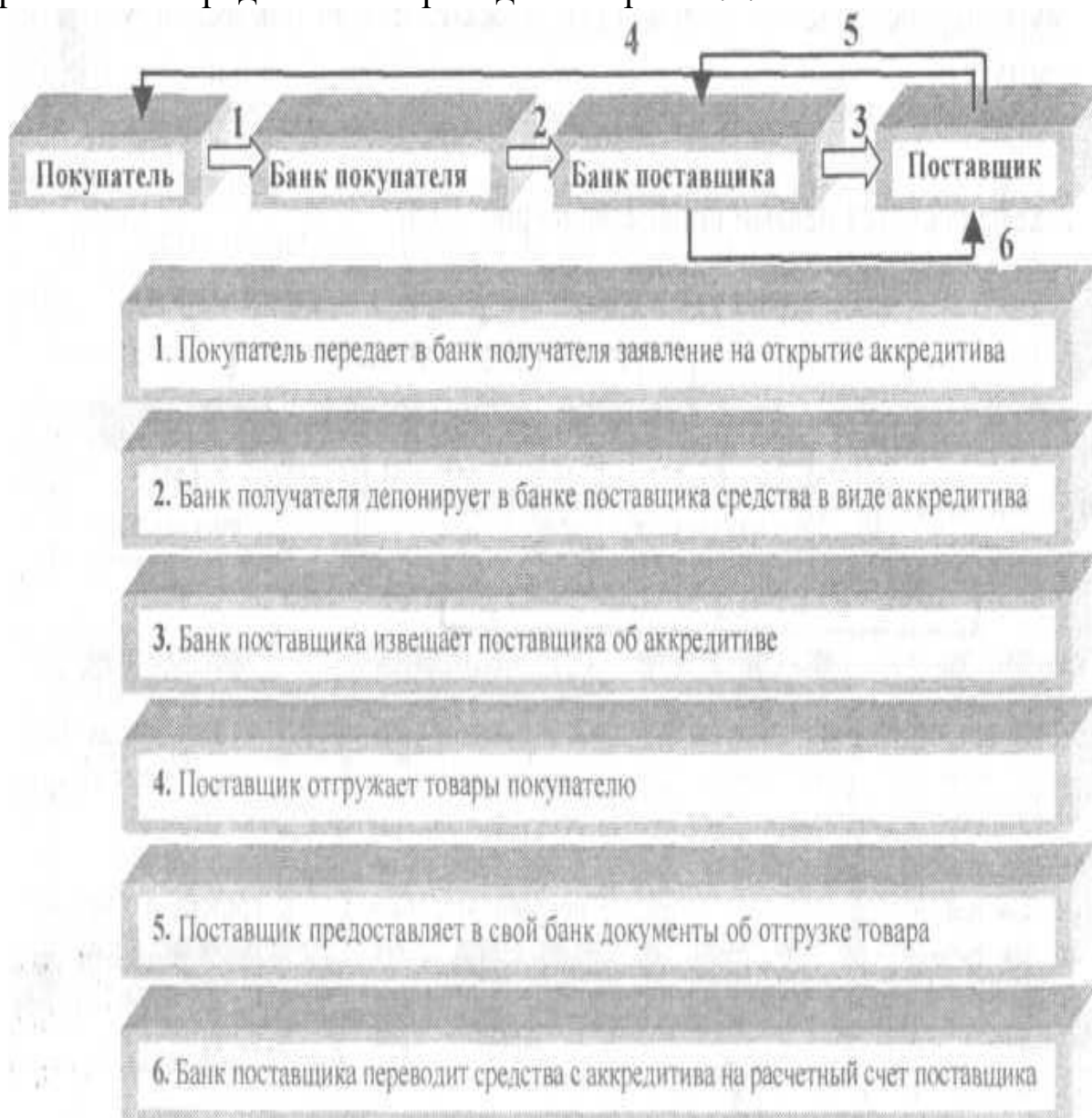


Рис. 2.4. Схема расчетов аккредитивами.

Организация получает из банка выписку с расчетного счета, в которой содержится перечень произведенных за определенный период операций.

К банковской выписке прилагаются документы, на основании которых производились операции по расчетному счету.

Синтетический учет операций по расчетному счету ведется на активном синтетическом счете 5110 «Расчетный счет», по дебету которого отражается остаток денежных средств на начало отчетного периода, а также сумма поступивших денежных средств в адрес организации. По кредиту синтетического счета 5110 «Расчетный счет» отражаются денежные средства, перечисленные в погашение разного рода задолженностей, а также выданные средства наличными в кассу организации.

На счетах бухгалтерского учета поступление средств на расчетный счет отражается следующим образом.

Суммы, внесенные наличными из кассы организации, отражаются по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет» и по кредиту балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе».

Суммы, поступившие от покупателей за отгруженную в их адрес продукцию, отражаются по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет» и по кредиту балансового счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Зачисления штрафов, пени, неустоек, полученных от других организаций за нарушение договорных обязательств, отражаются по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет» и по кредиту балансового счета 4860 «Счета к получению по претензиям».

Внесение денежных средств в качестве вклада в уставный капитал учредителями отражается по дебету балансового счета 5110 «Расчетные счета» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Списание средств с расчетного счета оформляется следующими бухгалтерскими записями.

Суммы, снятые в виде наличных денежных средств в кассу организации, отражаются по дебету балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе » и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Суммы, перечисленные в бюджет по налоговым платежам, отражаются По дебету балансового счета 6410 «Счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам)» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Оплата поставщикам по платежным документам отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Погашение задолженности по кредитам и займам отражается по дебету балансового счета 6800 «Счета учета краткосрочных кредитов и займов» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Осуществление финансовых вложений отражается по дебету балансового счета 5800 «Счета учета краткосрочных инвестиций» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

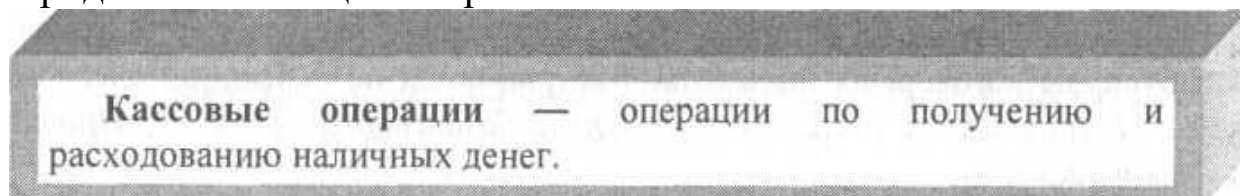
Для отражения оборотов по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет» используется журнал-ордер № 2, а оборотов по дебету этого счета — ведомость № 2. Основанием для записей в этих регистрах являются выписки из расчетного счета.

2.2. Учет денежных средств и денежных документов в кассе

Порядок ведения кассовых операций в Республике Узбекистан устанавливается Центральным банком. Согласно правилам, установленным банком, в организациях для осуществления текущих расходов, выдачи средств на оплату труда, выдачи наличных денег под отчет создается касса.

Наличные деньги в кассе могут храниться в пределах лимита, утвержденного банком по согласованию с организациями.

Сфера применения наличных денег в расчетах между юридическими лицами ограничена.



Ведение кассовых операций возлагается на кассира, с которым заключается договор о материальной ответственности. Организация

получает наличные деньги в банке по чеку, в котором указывается их целевое назначение. Прием наличных денег в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером (т.ф. КО-1). Все кассовые операции можно разделить на приходные и расходные. На рис. 2.5 представлен перечень разных видов кассовых операций. При получении денег от физических лиц и представителей организаций им выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера.

В графе «основание» указывается источник наличных денег, поступивших в кассу (выручка от продажи, вклад в уставный капитал, остаток неиспользованного аванса, возмещение суммы недостачи и т.д.). Приходный ордер составляется на основании первичных документов — авансового отчета, заявления, решения собрания учредителей и т.д.

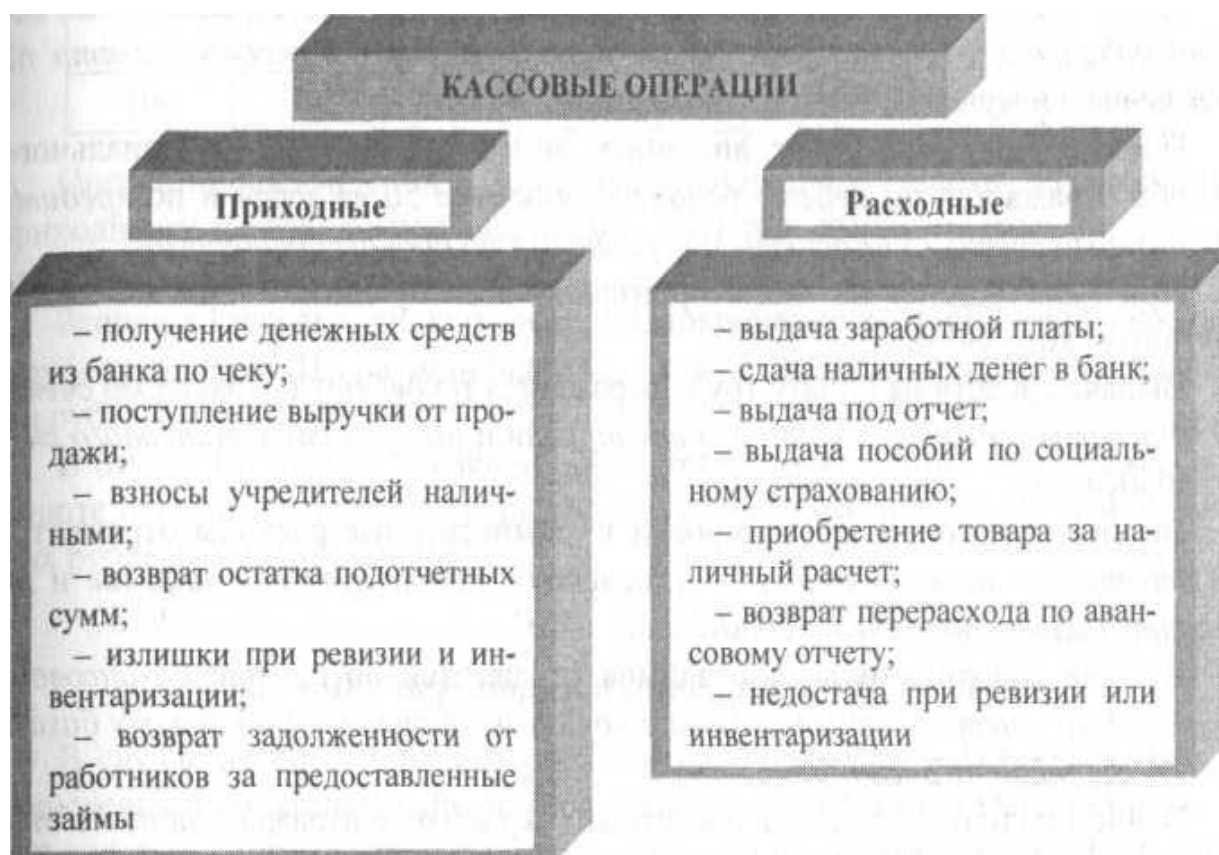


Рис. 2.5. Виды кассовых операций.

Выдача денег из кассы оформляется расходным кассовым ордером (т.ф. КО-2) или другим документом, оформленным надлежащим образом. Документы на выдачу денежных средств подписываются руководителем и главным бухгалтером.

Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (счетах, заявлениях, ведомостях) есть подпись руководителя, то на расходных кассовых ордерах она необязательна.

На основании приходных и расходных кассовых ордеров кассир заполняет кассовую книгу (т.ф. КО-3). Второй экземпляр заполненного листа кассовой книги является отчетом кассира и с приложенными к нему документами сдается в бухгалтерию под расписку один раз в 3-5 дней.

При поступлении денежных средств в кассу организации производятся следующие бухгалтерские записи.

Получение наличных денежных средств в кассу организации с расчетного счета отражается по дебету балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

По балансовому счету 5000 «Счета учета денежных средств в кассе» открываются субсчета:

- 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;
- 5020 «Денежные средства в иностранной валюте».

Возврат денежных сумм в кассу от подотчетных лиц отражается по дебету балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и по кредиту балансового счета 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки».

Поступление выручки от продажи за наличный расчет отражается по дебету балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и по кредиту балансового счета 4010 «Счета к поучению от покупателей и заказчиков».

Поступления в кассу от виновных лиц в возмещение материального ущерба отражается по дебету балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и по кредиту балансового счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

При выдаче денег из кассы производятся следующие записи на счетах бухгалтерского учета.

Выдача средств на оплату труда отражается по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

и по кредиту балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Выдача средств на командировки и хозяйственные расходы отражается по дебету балансового счета 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» и по кредиту балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Выдача работникам ссуд и займов отражается по дебету балансового счета 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» и по кредиту балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Взносы наличных денег на расчетный счет в банке отражаются по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет» и по кредиту балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

2.3. Учет переводов и денежных документов

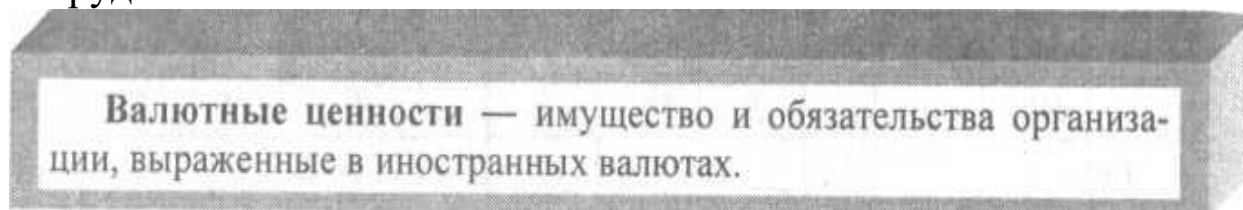
В случае несовпадения сроков сдачи наличных денег из кассы в банк и зачисления их на расчетный счет организации на основании квитанции банка при наличии сопроводительных документов на сдачу выручки инкассатором банка делается запись по дебету балансового счета 5710 «Денежные средства (переводы) в пути» и по кредиту балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

После получения выписки банка с подтверждением о зачислении денег на расчетный счет составляется запись по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет» и по кредиту балансового счета 5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

Наличие и движение денежных документов в кассе учитывается по номинальной стоимости.

Прием и выдача денежных документов оформляется приходными и расходными кассовыми документами. Аналитический учет ведется по видам документов. Кассир представляет в бухгалтерию соответствующие отчеты.

Операции по движению денежных документов на счетах бухгалтерского Учета рассмотрим на примере выдачи путевок сотрудникам.



К валютным ценностям относятся (рис. 2.6):

– средства на счетах в денежных единицах иностранных государств;

– денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении;

– ценные бумаги в иностранной валюте.

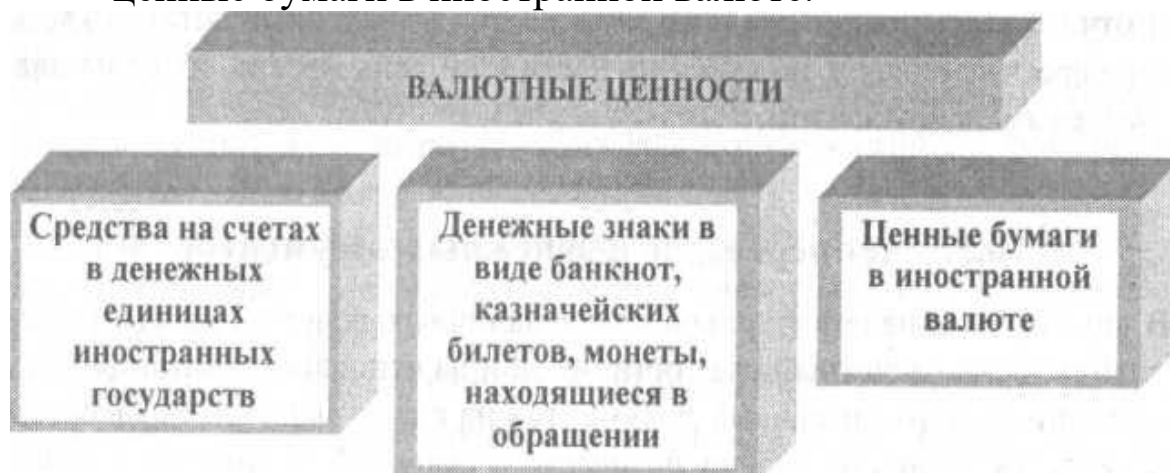


Рис. 2.6. Валютные средства.

По режимам применения валюта подразделяется на:

— свободно конвертируемую (валюту, свободно обмениваемую на другие иностранные валюты);

— валюту клиринга (валюту, согласованную участниками безналичных расчетов на основе взаимного зачета встречных требований);

— замкнутую (неконвертируемую) валюту (национальную валюту, функционирующую в пределах одной страны);

— драгоценные металлы (за исключением ювелирных и других бытовых изделий);

— природные драгоценные камни (алмазы, сумины, изумруды, жемчуг и др.).

Текущие операции организации имеют право осуществлять без ограничений.

Операции по движению капитала производятся только с разрешения ЦБ Республики Узбекистан.

Для проведения операций в иностранной валюте организации открывают валютный счет. Для его открытия в банк представляются необходимые документы и банк заключает договор о расчетно-кассовом обслуживании с клиентом.

Информация обо всех совершенных операциях банка содержится в выписке с валютного счета, которая представляется в двух валютах: иностранной валюте и сумовом эквиваленте (сумме валюты по курсу ЦБ Республики Узбекистан на день совершения операции).

Продажа иностранной валюты в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

а) перечисление с валютного счета иностранной валюты по курсу Центрального банка:

дебет счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500);

кредит счета учета денежных средств в иностранной валюте (5200);

б) зачисление на расчетный счет сумового эквивалента проданной иностранной валюты при продаже иностранной валюты выше курса Центрального банка:

дебет счета учета денежных средств на расчетном счете (5100) — на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи;

кредит счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500) — на стоимость сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

кредит счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи и стоимостью сумового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

в) зачисление на расчетный счет суммового эквивалента проданной иностранной валюты при продаже иностранной валюты ниже курса

Центрального банка:

дебет счета учета денежных средств на расчетном счете (5100) — на стоимость суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи;

дебет счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — на сумму разницы между стоимостью суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи и стоимостью суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

кредит счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500) — на стоимость суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка.

Покупка иностранной валюты в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

а) перечисление с расчетного счета суммовых средств для приобретения иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки:

дебет счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500);

кредит счета учета денежных средств на расчетном счете (5100);

б) при приобретении иностранной валюты выше курса Центрального банка:

дебет счета учета денежных средств в иностранной валюте (5200) — на стоимость суммового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

дебет счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — на сумму разницы между стоимостью суммового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу Центрального банка и стоимостью эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки;

кредит счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500) — на стоимость суммового эквивалента

приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки;

в) при приобретении иностранной валюты ниже курса Центрального банка:

дебет счета учета денежных средств в иностранной валюте (5200) — на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

кредит счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500) — на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки;

кредит счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу Центрального банка и стоимостью суммового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки.

В бухгалтерском учете кредиторская задолженность консигнанту в иностранной валюте возникает на дату реализации консигнационных товаров по курсу Центрального банка на эту же дату. Дальнейший учет задолженности осуществляется в соответствии с настоящим Положением.

Хозяйствующие субъекты, которые устанавливают цены (тарифы) на продукцию (работы, услуги) в эквиваленте к иностранной валюте, а получают оплату в национальной валюте — сумах, положительную курсовую разницу, возникающую в связи с изменением курса Центрального банка за период от даты реализации продукции (работ, услуг) и до даты поступления платежа, относят на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», а отрицательную курсовую разницу — на счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Основным органом, регулирующим сферу и порядок обращения иностранной валюты, является Центральный банк Республике Узбекистан.

Информация о наличии и движении средств в иностранной валюте отражается на балансовом счете 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте».

К данному счету открываются два субсчета: 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом».

Поступившая валютная выручка от экспорта товаров подлежит обязательной продаже в размере 50%.

Не подлежат обязательной продаже средства:

— поступившие от нерезидентов в качестве вклада в уставный капитал;

— поступившие от продажи ценных бумаг;

— поступившие в виде кредитов.

К балансовому счету 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» открывается специальный субсчет 5210.1 «Транзитный валютный счет» для отражения информации о поступившей валюте.

Банк уведомляет организацию о движении на валютных счетах (транзитном и текущем) посредством предоставления выписок с валютного счета.

Движение денежных средств на текущем счете оформляется следующим образом:

Поступление иностранной валюты на валютные счета отражается следующими записями.

Зачисление экспортной выручки отражается по дебету субсчета 5210.1

«Транзитный валютный счет» и по кредиту балансового счета 4010 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

2.4. Учет расчетов с бюджетом и поставщиками, подрядчиками

Для учета расчетов с бюджетом предназначен балансовый счет 6400 «Счета учета задолженности по платежам в бюджет». На этом счете обобщается информация о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам, удерживаемым с сотрудников организации.

По кредиту балансового счета 6400 «Счета учета задолженности по платежам в бюджет» отражаются суммы, причитающиеся к перечислению в бюджет с корреспонденцией со счетами

9430, 4010, 6710 и др. По дебету балансового счета 6400 «Счета учета задолженности по платежам в бюджет» отражаются суммы, перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, принятые к зачету и списанные с балансового счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)».

Аналитический учет по балансовому счету 6400 «Счета учета задолженности по платежам в бюджет» ведется по видам налогов.

Организации, как правило, расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляют в безналичной форме. Сфера применения наличных денежных средств по таким расчетам ограничена. Расчетные взаимоотношения с поставщиками и подрядчиками возникают по обязательствам, вытекающим из Договоров поставки, перевозки, оказания услуг. В договорах с поставщиками и заказчиками предусматривается перечень подлежащих поставке товаров, Наименование и объем подлежащих выполнению работ и услуг.

Для расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

С использованием указанного счета отражаются расчеты за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей. Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на балансовом счете 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» независимо от времени оплаты.

Организации, осуществляющие при выполнении договора строительного подряда, договора на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и иного договора функции генерального подрядчика, расчеты со своими субподрядчиками также отражают на балансовом счете 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

На счетах бухгалтерского учета расчеты с поставщиками и подрядчиками отражаются в следующем порядке.

Балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо балансового счета 1500 «Счета учета заготовления и приобретения материалов») или счетов учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту синтетического счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п.

В синтетическом учете балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется согласно расчетным документам поставщика. За неотфактурованные поставки балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» дебетуется на суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции с балансовыми счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются с балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Аналитический учет по балансовому счету балансовый счет 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому предъявленному счету, а расчеты в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику.

Контрольные вопросы

1. Какие виды денежных средств вам известны?
2. Какие формы и способы осуществления безналичных расчетов и принципы их проведения вам известны?
3. Каким образом на счетах бухгалтерского учета отражается поступление и списание денежных средств с расчетного счета?
4. Охарактеризуйте порядок учета денежных средств в кассе организации.
5. Какими документами оформляется прием и выдача наличных денежных средств из кассы организации?
6. Какие бухгалтерские записи составляются при поступлении наличных денежных средств в кассу организации?
7. В чем особенность учета переводов и денежных документов?
8. Какие виды расчетов вам известны?
9. Что такое налоги, как они классифицируются?
10. Какие договора используются при оформлении расчетных взаимоотношений с поставщиками и подрядчиками?

Тестовые задания

1. Каким документом оформляется выдача наличных денег из кассы организации?
 - а) авансовым отчетом;
 - б) расходным кассовым ордером;
 - в) платежным поручением.
2. Контроль за ведением кассовой книги возлагается на:
 - а) кассира;
 - б) главного бухгалтера;
 - в) руководителя.
3. Получение наличных денежных средств в кассу организации с расчетного счета оформляется бухгалтерской записью:
 - а) Дебет счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте»
Кредит счета 5110 «Расчетный счет»;
 - б) Дебет счета 5110 «Расчетный счет» кредит счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

в) Дебет счета 5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

4. Что является основанием для записи операций по расчетному счету?

а) платежное поручение;

б) выписка банка;

в) отчет кассира.

5. На каком счете отражается оплата за путевки сотрудникам организации?

а) Дебет счета 5610 «Денежные эквиваленты»;

б) Дебет счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

в) Дебет счета 5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

6. Какие налоги увеличивают цену продукции и оплачиваются потребителями этой продукции?

а) НДС;

б) Налог на доходы физических лиц, налог на прибыль;

в) Акцизный налог.

7. Авансы и предварительная оплата в адрес поставщиков отражаются:

а) по дебету счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

б) по кредиту счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

в) дебет счета 5110 «Расчетный счет» кредит счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

8. Платежи, поступившие от работника в возмещение выявленной недостачи, отражаются:

а) по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и по кредиту балансового счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

б) по дебету балансового счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и по кредиту балансового счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

в) дебет счета 5610 «Денежные эквиваленты».

ГЛАВА 3. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

3.1. Характеристика и классификация товарно-материальных запасов

Товарно-материальные запасы — это активы, используемые в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенные для продажи, используемые для управленческих нужд организации.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно. В качестве такой единицы может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Эффективное управление материально-производственными запасами возможно только при наличии информации, получаемой из бухгалтерского учета. Организация бухгалтерского учета материально-производственных запасов требует соблюдения следующих основных принципов:

— полной материальной ответственности лиц, принявших материально производственные запасы под отчет;

— учета материально-производственных запасов в местах хранения (на складах, участках) по наименованиям в натуральном выражении по каждому материально-ответственному лицу;

— соответствия фактических остатков материально-производственных запасов в натуральном выражении в местах хранения данным складского учета;

— учета материально-производственных запасов в бухгалтерии в стоимостном выражении отдельно по синтетическим счетам и субсчетам, а также материально-ответственным лицам;

— единства данных аналитического учета материально-производственных запасов в местах хранения в натуральном выражении и данных стоимостного учета бухгалтерии.

В бухгалтерском учете формируется информация о материально-производственных запасах, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения,

оперативного управления. Состав материально-производственных запасов представлен на рис. 3.1.

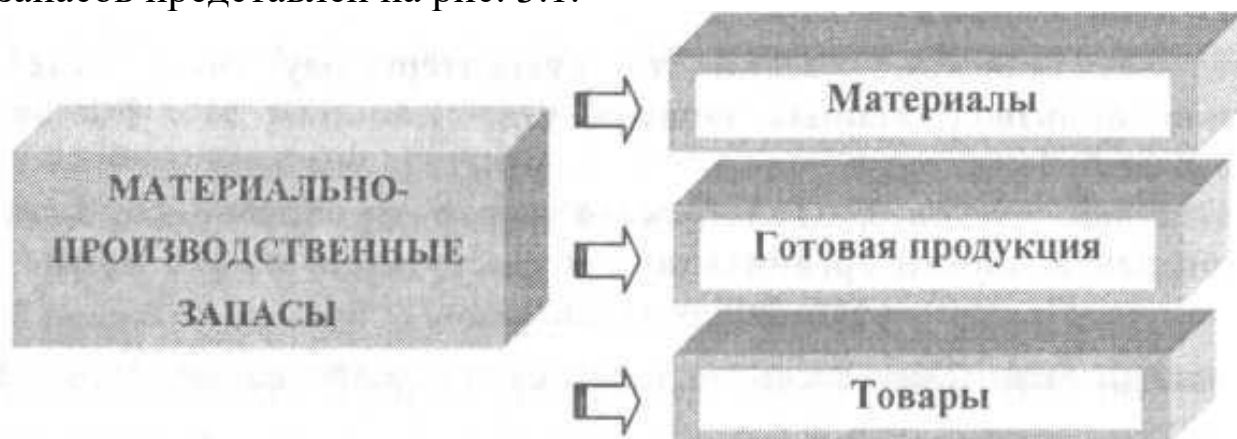


Рис. 3.1. Состав товарно-материальных запасов.

Материалы — это часть имущества организации в виде сырья, материалов, запасных частей, топлива, тары.

Готовая продукция — это часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора.

Товары — это часть материально-производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других организаций и физических лиц, и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

От документального оформления приемки товарно-материальных запасов во многом зависят рациональное размещение и поиск ценностей, своевременное обеспечение поставок

потребителям, сохранность запасов. Особенности приемки и отпуска (отгрузки) отдельных видов товарно-материальных запасов определены условиями договоров поставки.

Поступающие в организацию материальные ценности оформляются первичными документами, по которым осуществляется контроль за их движением. Контроль за поступлением материальных ценностей кроме бухгалтерии осуществляют другие отделы: маркетинговый, материально-технического обеспечения.

Прием грузов от организаций, осуществляющих перевозку материалов, производится от экспедитора. В случае расхождений при приемке в количестве или качестве поступивших ценностей составляется коммерческий акт, на основании которого возможно в дальнейшем предъявление претензий поставщику.

При поступлении материальных ценностей на склад на каждое их наименование открывается карточка складского учета материалов, либо производится запись в специальной книге учета материалов. Учет в карточке складского учета или в книге ведется в материальном выражении. Остатки по складскому учету сверяются по окончании каждого отчетного периода с данными бухгалтерского учета, путем количественной обработки бухгалтером Данных складского учета (умножения фактического количества материалов на их учетную цену или фактическую стоимость приобретения).

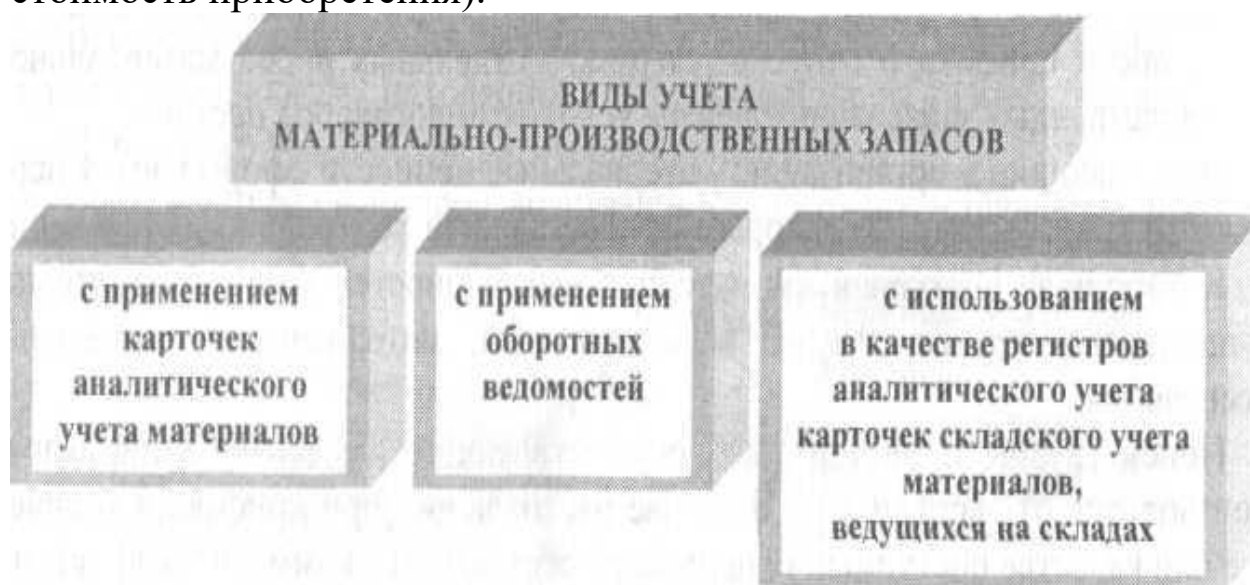


Рис. 3.2. Виды учета товарно-материальных запасов.

В первом случае в бухгалтерии открываются карточки по каждому виду и сорту материалов, где в отличие от карточек складского учета учет материалов ведется не только в натуральном, но и денежном выражении. По окончании отчетного периода по данным таких карточек составляются ведомости аналитического учета, данные по которым сверяются с данными карточек складского учета.

Во втором случае в бухгалтерии заполняются оборотные ведомости, а карточки аналитического учета материалов не открываются. Данные о поступлении и расходовании каждого вида материалов заносятся в оборотную ведомость из приходных и расходных документов в разрезе номенклатурных номеров. В конце отчетного периода итоговые данные оборотных ведомостей сверяются с остатками по соответствующим синтетическим счетам.

Третий случай отражает сальдовый способ учета материальных ценностей. Применение данного способа предполагает обязательный контроль работником бухгалтерии правильности произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета с проставлением своей подписи на этих карточках. Данные карточек после периодической проверки в конце отчетного периода переносятся в ведомость учета остатков материалов на складе. Данная ведомость содержит сведения об остатках материалов без информации о приходе и расходе. В бухгалтерии после количественной обработки (таксировки по учетным ценам) выводятся итоговые суммы движения материалов по отдельным номенклатурным номерам и в целом по местам хранения ценностей.

Отпуск (отгрузка) материально-производственных запасов со складов организации оформляется приказом на отпуск и товарно-транспортной накладной. Товарно-материальные ценности отпускаются организациям в соответствии с заключенными договорами и заказами. Приказ на отпуск оформляется отдельно по каждому складу, на каждого покупателя и каждую партию ценностей, отгружаемых по одной железнодорожной накладной. Работник товарного отдела проставляет в приказе на отпуск номер и дату договора (заказа). Он несет ответственность за

правильность указания в приказе на отпуск отгрузочных и расчетных реквизитов грузополучателя и плательщика, цен, единиц измерения и др. обязательных реквизитов. После получения приказа на отпуск работник бухгалтерии проверяет платежеспособность покупателя и дает согласие на отпуск.

Заведующий складом, получив приказ на отпуск, отбирает ценности в соответствии с ассортиментом и качеством, указанным в приказе на отпуск.

После того как в приказе на отпуск проставлено количество фактически отобранных ценностей, составляется товарно-транспортная накладная, которая является документом, объединяющим в себе приемо-сдаточную накладную, транспортную накладную, пропуск на вывоз материально-производственных запасов, счет-фактуру.

Для документального оформления передачи материально-производственных запасов со склада на склад, а также отпуска их в производство составляется накладная. Первый экземпляр накладной остается на складе, отпустившем ценности, второй — при внутренней передаче сдается принимающей стороне.

Аналитический учет товарно-материальных запасов на складах ведется по каждому номенклатурному номеру в натуральном выражении. Учет наличия и движения товарно-материальных запасов осуществляется материально-ответственными лицами в карточках складского учета.

Карточки складского учета подготавливает, как правило, работник бухгалтерии, указывая на титульной части номер склада, наименование ценностей, единицу измерения и цену.

Данные о начальных остатках в натуральном измерении проставляются по актам инвентаризации и заверяются подписью бухгалтера. Карточки выдают материально-ответственным лицам под расписку. Запись в карточке делают работники склада в день совершения операции на основании первичных приходно-расходных документов с выделением остатка ценностей.

Работники бухгалтерии обязаны не реже одного раза в месяц проверять своевременность и правильность оформления первичных документов и записей в карточки складского учета.

Проведение проверки подтверждается подписью бухгалтера в соответствующей строке карточки.

Путем ведения аналитического учета осуществляется контроль за оприходованием и оплатой товарно-материальных запасов.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета записи в журнал-ордер об оприходовании товарно-материальных запасов делаются по данным реестров и приложенных к ним приходных документов, содержащих расписку о приемки товаров. Записи об оплате осуществляются в журнале-ордере по каждому приходному документу на основании оплаченных платежных документов поставщика.

В зависимости от времени поступления и оплаты ценностей запись по каждой строке по окончании текущего месяца может отражать следующее состояние расчетов с поставщиками: стоимость оприходованных ценностей равна сумме оплаты; оплата произведена, но товар не поступил (дебетовое сальдо); товар поступил, а оплата не произведена (кредитовое сальдо).

За ценностями в пути должен быть установлен систематический контроль. По истечении срока доставки груза организация обязана предпринять меры по розыску не поступивших ценностей.

По прошествии месяца бухгалтерия определяет итоги по каждому журналу-ордеру, ведущемуся по каждому складу. По этим итогам составляют сводный регистр, откуда итоги за месяц переносят в Главную книгу, не составляя бухгалтерские записи. Тем самым обеспечивается органичное совмещение аналитического учета расчетов с поставщиками с синтетическим. Для систематического контроля за поступлением и оплатой ценностей сальдо по ценностям в пути и кредиторской задолженности поставщикам на конец месяца по каждому платежному требованию и приходному документу переносят во вновь открываемый учетный регистр следующего месяца.

3.2. Учет, оценка и инвентаризация материалов

Товарно-материальные запасы подлежат оценке при их принятии к учету, при их использовании в производственном процессе, при отражении в бухгалтерской отчетности (рис. 3.3).

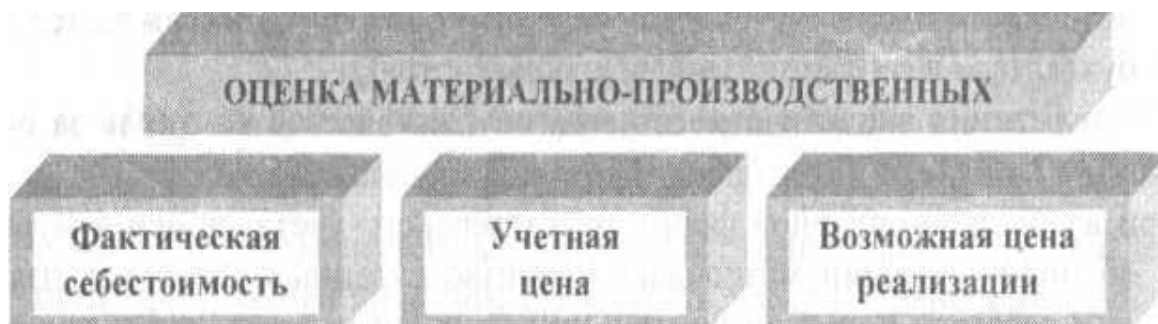


Рис. 3.3. Виды оценки товарно-материальных запасов.

Товарно-материальных запасы, не принадлежащие организации, учитываются за балансом на счетах (002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» и др.)

В бухгалтерском учете товарно-материальные запасы оцениваются по фактической себестоимости.

Сумма фактических затрат организации на приобретение товарно-материальных запасов складывается из сумм: оплаты поставщику по договору, за информационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов, затрат по доставке, вознаграждения посредникам. Кроме перечисленных расходов, при определении суммы фактических затрат учитываются и затраты по доведению до состояния, в котором товарно-материальных запасы пригодны к использованию в запланированных целях. К этим затратам относятся затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов. Не включаются в фактические затраты на приобретение товарно-материальных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением таких запасов. Суммовые разницы уменьшают или увеличивают фактические затраты.

Суммовая разница — это разница между суммовой оценкой фактической оплаты, выраженной в иностранной валюте, и суммовой оценкой задолженности. Различные варианты оценки товарно-материальных запасов в зависимости от источников поступления представлены в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Варианты оценки товарно-материальных запасов в зависимости от источников поступления

Изготовление собственными силами	Исходя из фактических затрат на производство
Внесение в качестве вклада в уставный капитал	Исходя из денежной оценки, установленной независимыми оценщиками
При получении безвозмездно	Исходя из рыночной стоимости на дату принятия на баланс организации
При обмене	Исходя из стоимости у прежнего владельца

При использовании в учете товарно-материальных запасов учетной стоимости производится доведение этой стоимости до фактической через расчет отклонений с определением экономии или перерасхода.

Товарно-материальные запасы в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета учитываются на балансовых счетах 1000 «Счета учета материалов», 1500 «Счета учета заготовление и приобретение материалов», 2800 «Счета учета готовой продукции», 2900 «Счета учета товаров» и др.

Наибольший удельный вес в составе материально-производственных запасов занимают материалы, которые подразделяются на следующие группы:

Сырье и основные материалы — предметы, являющиеся основой изготавливаемой продукции.

Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия — это материалы, входящие в состав изготавливаемой продукции, прошедшие определенные стадии обработки.

Запасные части — части машин, механизмов, оборудования, используемые для замены износившихся, вышедших из стоя деталей.

Вспомогательные материалы — материалы, используемые для обслуживания процесса производства, а также для проведения ремонтных работ и на хозяйственные нужды.

Топливо — нефтепродукты, уголь, дрова, используемые на технологические и хозяйственные цели.

Информация об остатках и движении материальных ценностей отражается по балансовому счету 1000 «Счета учета материалов». Счет активный, сальдо по дебету обозначает фактическую себестоимость материальных запасов на начало периода, оборот по дебету — информацию о поступивших материальных запасах, оборот по кредиту — информацию о расходовании материальных запасов на производственные и хозяйственные нужды, продажа запасов на сторону.

В случае обнаружения при приемке материалов от поставщиков несоответствия фактического поступления ценностей с документальными данными оформляется коммерческий акт. Излишки подлежат оприходованию с уведомлением об их наличии поставщика. Стоимость недостачи отражается следующим образом по дебету субсчета 4860 «Счета к получению по претензиям» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Материальные ценности, поступившие без сопроводительных документов (неотфактурованные поставки), приходят на склад, выписывая приемный акт по договорным (учетным) ценам не менее чем в двух экземплярах, с направлением второго экземпляра поставщику. После отражения в соответствующем реестре, данные из актов поступают в бухгалтерию. Если расчетные документы на неотфактурованные поставки поступили до составления отчетности, то после их получения учетная цена материалов корректируется с уточнением расчетов с организацией-поставщиком. При поступлении расчетных документов от поставщика после представления годовой бухгалтерской отчетности уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету балансового счета 6000 «Счета к

оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 9360 «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности» как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Увеличение стоимости материальных запасов отражается обратной записью как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году.

Материальные ценности, не поступившие на склад, но по которым акцептованы платежные документы, учитываются как материалы в пути и приходуются в конце отчетного месяца обособлено по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Если для организации есть целесообразность направить материальные ценности непосредственно в подразделение организации, минуя склад, то такие материалы отражаются как транзитные. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделений делается отметка, что материалы получены от поставщиков и выданы подразделениям без их завоза на склад — транзитом.

Расходы, связанные с приобретением материалов, отражаются по дебету балансового счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей отражается по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

НДС по приобретенным материальным ценностям отражается по дебету балансового счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (НДС)» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Если на балансовом счете 1000 «Счета учета материалов» учет ведется по учетным ценам, то для учета разницы между этими ценами и фактической стоимостью приобретенных материальных запасов используется балансовый счет 1610 «Отклонения в стоимости материалов».

Разница между фактической стоимостью приобретенных материальных запасов и их учетной ценой списывается по дебету балансового счета 1610 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» и по кредиту балансового счета 1510 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Факт оплаты задолженности поставщику отражается по дебету балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Списание положительной разницы между учетной и фактической себестоимостью полученных материалов отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство» и по кредиту балансового счета 1610 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

В случае наличия материалов в пути на конец месяца по балансовому счету 1510 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» образуется остаток. В таком случае первого числа следующего месяца стоимость материалов в пути сторнируется записью по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 1510 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Оприходование товарно-материальных запасов, полученных безвозмездно, отражается по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество». При отпуске материально-производственных запасов определение фактической себестоимости производится методами, представленными на рис. 3.4.

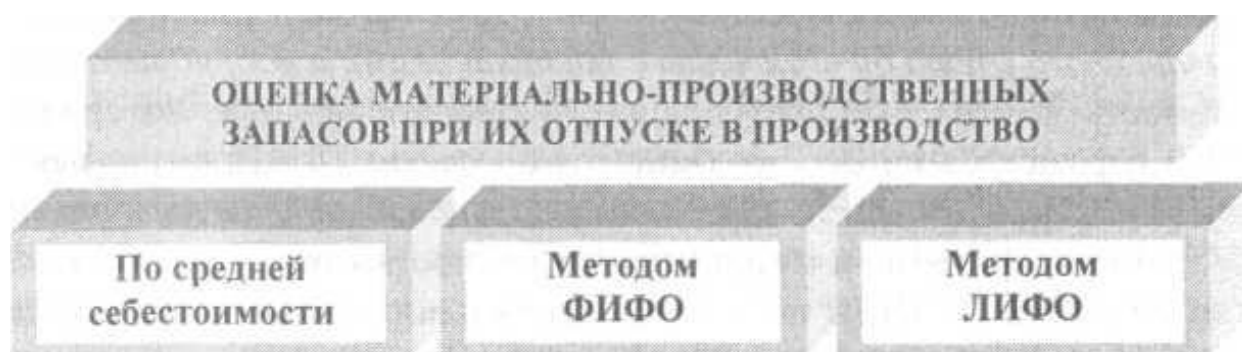


Рис. 3.4. Методы оценки материально-производственных запасов при их отпуске в производство.

Оценка по средней себестоимости производится при делении общей себестоимости конкретного вида запасов на их количество.

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) основана на допущении, что ресурсы, поступившие первыми в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов.

Оценка по себестоимости последних по времени приобретения материально - производственных запасов (метод ЛИФО) основана на допущении, что ресурсы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения, Далее приведен пример различных вариантов оценки материально-производственных запасов.

Пример, исходная информация для расчета фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов приведена в таблица 3.2.

Таблица 3.2

	Кол-во, ед.	Цена (сум.)	Сумма (сум.)
Остаток на начало периода	100	1000	100 000
Поступило:			
1 партия	100	1500	150 000
2 партия	100	2000	200 000
3 партия	100	3000	300 000
Списано в производство	350	определить	определить
Остаток на конец периода	50	определить	определить

Применение метода средней себестоимости дает возможность получить усредненный показатель стоимости отпущенных в производство запасов.

Применение метода ФИФО ведет к занижению себестоимости и завышению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

Применение метода ЛИФО ведет к завышению себестоимости отпущенных материальных ценностей в производство и

занижению стоимости остатков материально-производственных запасов в балансе.

Выбранный метод оценки материально-производственных запасов фиксируется как элемент учетной политики организации. Применение выбранного метода оценки производится на протяжении всего отчетного периода.

При отпуске в производство материальных запасов на основе расходных документов составляются следующие бухгалтерские записи: по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», по дебету балансового счета 2310 «Вспомогательные производства», по дебету балансового счета 2510 «Общепроизводственные расходы» и др. и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов».

Инвентаризация материально-производственных запасов — это выявление фактического наличия ценностей в натурально-стоимостном выражении, путем получения данных об остатках и их сличении с данными учета.

Инвентаризация позволяет обеспечить соответствие учетных данных данным о фактических остатках ценностей и выявить их излишек или недостачу. Посредством инвентаризации выявляют расхождения, связанные с растратами и хищениями, залежавшиеся и испорченные ценности, проверяют соблюдение порядка хранения материально-производственных запасов, правил организации материальной ответственности, реальность стоимости учтенных на балансе материально-производственных запасов.

Инвентаризации подлежат все материально-производственные запасы, находящиеся в распоряжении организации, включая как собственные, так и принятые на ответственное хранение, в аренду, а также не учтенные по каким-либо причинам. Таким образом, одна из основных задач инвентаризации — контролировать сохранность материально-производственных запасов.

С целью выявления фактического наличия товарно-материальных запасов, подтверждения их чистой стоимости реализации и контроля за их сохранностью организациями периодически, но не реже одного раза в год, производится инвентаризация товарно-материальных запасов.

Инвентаризация товарно-материальных запасов проводится в порядке, установленном Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ) N 19 "Организация и проведение инвентаризации", утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 19 октября 1999 года N ЭГ/17-19-2075 (рег. N 833 от 2 ноября 1999 г.).

Оприходование стоимости излишних товарно-материальных запасов, обнаруженных при инвентаризации, отражается в качестве прочих операционных доходов. Балансовая стоимость недостающих товарно-материальных запасов, факт недостачи которых обнаружен во время инвентаризации, до выявления виновных лиц отражается на счете учета недостач и потерь от порчи ценностей.

Сумма недостачи товарно-материальных запасов, обнаруженная в результате инвентаризации, в пределах норм естественной убыли в случаях, установленных законодательством, а также в случаях, когда конкретные виновники недостачи не установлены или возможность взыскания с материально-ответственных лиц отсутствует, относится на результаты финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором принято решение о списании ее на результаты финансово-хозяйственной деятельности.

В случае выявления конкретных виновных лиц сумма недостачи товарно-материальных запасов, обнаруженная в результате инвентаризации, взыскивается с материально-ответственного лица или виновника.

3.3. Понятие готовой продукции и ее оценка

Основная задача каждой организации — обеспечение спроса заказчиков и потребителей продукции работами и услугами соответствующего качества.

Готовая продукция является конечным звеном в производственном процессе любой организации.

Готовая продукция — это часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла), активы, законченные обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора.

Основные задачи учета готовой продукции: достоверное определение результатов, связанных с отгрузкой и продажей продукции, контроль за сохранностью готовой продукции, своевременностью расчетов с покупателями.

Особенности процесса производства и продажи готовой продукции влияют на ее оценку. В учете готовая продукция отражается с использованием следующих видов оценок (рис. 3.5).

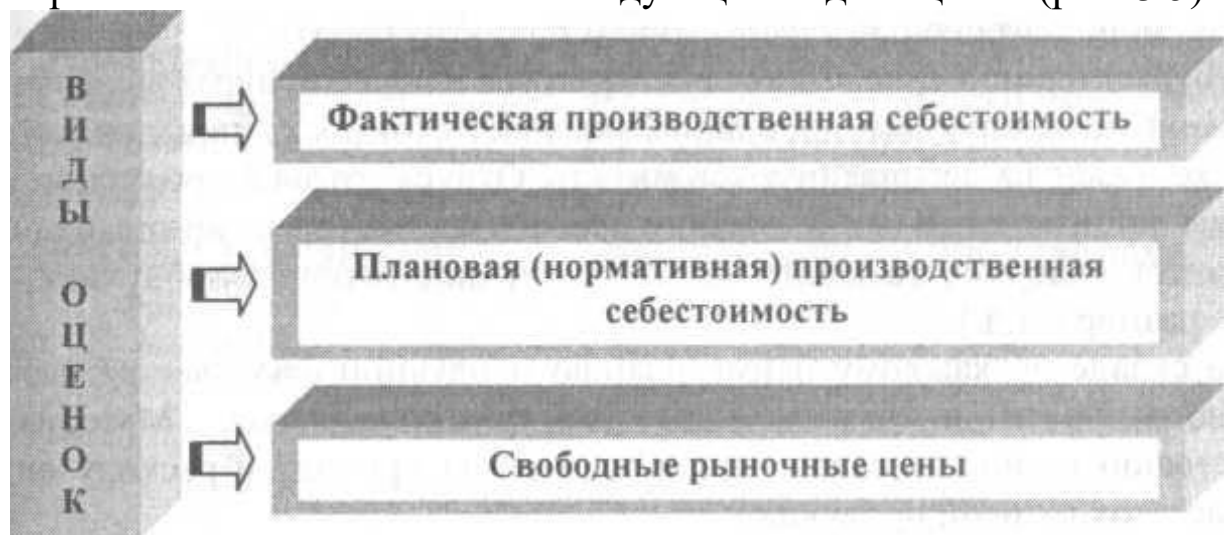


Рис. 3.5. Виды оценок готовой продукции.

1. Фактическая производственная себестоимость — сумма фактических затрат на производство готовой продукции формируется по окончании отчетного периода путем накопления данных о затратах на производство.

2. Плановая (нормативная) производственная себестоимость — основана на применении специально разработанных организацией норм. После сопоставления фактической производственной себестоимости с плановыми (учетными) ценами

выявляется отклонение в виде экономии или перерасхода сырья и материалов.

3. Свободные рыночные цены применяются торговыми организациями массового питания при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

Метод оценки готовой продукции в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике организации.

На всех стадиях движения готовой продукции оформляются первичные Документы по ее учету. При сдаче готовой продукции на склад оформляется приемо-сдаточная накладная, в которой указывается цех — изготовитель, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер, дата сдачи и количество сданной продукции. После составления накладной в ней указывается учетная цена за единицу и стоимость продукции по учетным ценам.

Документ подписывается представителями цеха, склада и экспедиторами.

Приемо-сдаточная накладная оформляется в 2-х экземплярах: первый передается экспедитору, второй остается у кладовщика как основание для отпуска. По нему в карточках складского учета проставляется количество отпущенной продукции, после чего документ передается в бухгалтерию.

После сдачи экспедитором продукции транспортной организации он получает квитанцию о приеме груза, которую вместе с накладной передает в бухгалтерию. Кроме приема — сдаточной накладной, может оформляться приемный акт, спецификация и другие документы аналогичного характера. Если речь идет об услугах, то их выполнение оформляется актом приемки-сдачи работ, выписываемым в двух экземплярах. Один передается заказчику, а другой исполнителю с подтверждением принятия работ.

В бухгалтерии выписывается счет-фактура в адрес покупателя. В счет на отгруженную продукцию поставщик включает стоимость тары, расходы по отгрузке, налог на добавленную стоимость. Отпуск готовой продукции покупателям производится на основании накладных, которые кроме основных

реквизитов содержат сведения, характеризующие готовую продукцию (код, марка, размер и т.д.).

На складе по каждому наименованию продукции открывается карточка сортового учета в разрезе номенклатурных номеров. Материально-ответственные лица на складе после записей по приходу и расходу определяют остаток готовой продукции.

Бухгалтер периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца переносятся из карточек в сальдовую ведомость, по которой итоги сверяются с данными бухгалтерии.

Данные из приходных и расходных документов о движении готовой продукции записываются в ведомость выпуска готовой продукции, в которой по окончании месяца подсчитываются итоги выпуска по каждому виду изделий и определяется общая стоимость выпущенной продукции по учетным ценам с выявлением экономии ил перерасхода.

Отпуск готовой продукции производится со склада на основании приказа-накладной или наряда на отгрузку. Отгружается продукция по договорам между поставщиком и покупателем. Если отпуск продукции производится иногородним покупателям, то кроме указанных выше документов им выписывается железнодорожная квитанция или товарно-транспортная накладная. К товарным документам прилагаются упаковочные ведомости (спецификации), в которых дается перечень отгруженной продукции и ее характеристика, кроме этого могут прилагаться различные сертификаты, если продукция сертифицирована. В договорах дается оговорка — о месте, до которого расходы по отгрузке несет поставщик. Момент, с которого поставщик (покупатель) освобождается от уплаты расходов, обозначается термином «франко».

Расходы, связанные с работой собственного транспорта предприятия (затраты транспортного цеха), учитываются, как правило, на счете 2310 "Вспомогательное производство".

Расходы, связанные с выполнением работ по транспортировке готовой продукции, подлежащие оплате покупателями сверх цены

готовой продукции, списываются с кредита счета 2310 "Вспомогательное производство" в дебет счета 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции". Соответственно, суммы, предъявленные к оплате за оказанные транспортные услуги, проводятся по дебету счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков" в корреспонденции с кредитом счета 9010 "Доходы от реализации готовой продукции".

Затраты предприятия, связанные с транспортировкой готовой продукции, не подлежащие оплате покупателем отдельно, учитываются по дебету счета 9410 "Расходы по реализации" с кредита счета 2310 "Вспомогательное производство".

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями и лицами и подлежащие возмещению покупателями готовой продукции, отражаются по кредиту счета 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам" в корреспонденции со счетом 9410 "Расходы по реализации". Эти суммы должны быть отнесены в дебет счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков".

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями, не подлежащие оплате покупателями продукции, списываются с кредита счета 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам" в дебет счета 9410 "Расходы по реализации". В этом случае, сумма НДС, уплаченная по счету-фактуре, принимается к зачету.

3.4. Учет готовой продукции и отгрузки продукции покупателям

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется на основании соответствующих первичных учетных документов - накладных. Предприятия различных отраслей производства могут применять специализированные формы накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Законом РУз "О бухгалтерском учете".

Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в т.ч. код продукции (товара), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, в отдельных случаях непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особые условия транспортировки, по другим причинам), является:

- распоряжение руководителя предприятия или уполномоченного им лица;
- договор с покупателем (заказчиком).

Накладная на отпуск материалов на сторону (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

Для этой цели может быть использована (как один из вариантов) следующая схема движения первичных учетных документов:

- на складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении) выписывается 4 экземпляра накладной;

- 4 экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу для записи в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;

- бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (другое аналогичное подразделение), где один экземпляр остается у материально ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета - фактуры, третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан

поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

- при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) - у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);

- служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции;

- бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов предприятие (как правило, отдел сбыта) выписывает счета - фактуры по установленной форме в 2-х экземплярах не позднее даты отгрузки ценностей. Первый экземпляр представляется поставщиком покупателю и дает право покупателю на зачет (возмещение) сумм налога на добавленную стоимость в установленном порядке, второй экземпляр счета-фактуры остается у поставщика.

При этом на предварительную оплату за отгружаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги счета-фактуры не выписываются.

Счета-фактуры должны выписывать предприятия:

- реализующие товары, облагаемые и не облагаемые налогом на добавленную стоимость;
- имеющие льготы по налогу на добавленную стоимость;
- имеющие особый порядок налогообложения.

Предприятия, не платящие налог на добавленную стоимость, в счете-фактуре сумму налога не указывают и ставят штамп (или делают надпись) "без налога на добавленную стоимость".

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером и заверяется печатью предприятия.

Предприятия, выписывающие и производящие отгрузку ценностей только по счету-фактуре (заменяют накладные), должны сделать отметку в счете-фактуре о "получении товара по доверенности".

При выписке помимо счетов-фактур на поставку товаров накладных отметка о "получении по доверенности" в счете-фактуре не заполняется. Эта отметка не заполняется также по выполненным работам, оказанным услугам, по которым фактическое их получение подтверждается актами, справками или другими аналогичными документами.

Счетом-фактурой при реализации товаров непосредственно населению являются:

- кассовый чек;
- другие документы, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ). При этом в этих документах должна выделяться сумма налога на добавленную стоимость.

При бесперебойных поставках продукции (товаров) счета-фактуры составляются одновременно с оформлением счета потребителям, но не реже 1 раза в месяц. При этом составление счетов-фактур производится в том отчетном периоде, в котором состоялась реализация продукции.

Доход от основной хозяйственной деятельности, каковой является реализация готовой продукции, отражается при выполнении следующих условий:

- предприятием передана покупателю значительная часть рисков и преимуществ от владения товарами;
- сумма дохода может быть оценена с большей степенью достоверности;
- экономические выгоды поступят в будущем;
- принятые или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть

надежно и точно измерены (НСБУ N 2 "Доходы от основной хозяйственной деятельности", зарегистрированный МЮ РУз 26.08.1998 г. N 483) .

На практике для определения момента отражения в учете доходов от реализации готовой продукции используют концепцию права, согласно которой доход от реализации возникает в момент перехода права собственности на готовую продукцию (отгрузки готовой продукции).

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ.

Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков", которые состоят из:

- стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам;
- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции;
- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства, подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции (могут быть выполнены собственными силами и транспортом поставщика или выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями или физическими лицами);
- налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Счет 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков" корреспондирует с кредитом счета 9010 "Доходы от реализации готовой продукции". По дебету счета 4010 отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие уплате покупателями продукции, в корреспонденции со счетом 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)".

Себестоимость реализованной готовой продукции списывается с кредита счетов группы 2800 в дебет счета 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции".

В конце отчетного периода счета 9010 и 9110 подлежат закрытию на счет 9910 "Конечный финансовый результат".

При отгрузке готовой продукции покупателям следует выписывать счета-фактуры в суммах. При этом на предварительную оплату за отгружаемые товары счета-фактуры не выписываются.

Счет-фактура составляется предприятием-поставщиком на имя покупателя не менее чем в двух экземплярах, первый из которых не позднее даты отгрузки товара представляется поставщиком покупателю и дает право покупателю на зачет (возмещение) сумм налога на добавленную стоимость в установленном порядке. Второй экземпляр счета-фактуры остается у продавца.

Таблица 3.3.

Отражается отгрузка готовой продукции		
	дебет	кредит
Списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции	9110 - "Себестоимость реализованной готовой продукции"	2810- "Готовая продукция на складе", 2820 -"Готовая продукция на выставке", 2830 -"Готовая продукция, переданная на комиссию"
Отражается доход от реализации готовой продукции	4010 - "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	9010 -"Доходы от реализации готовой продукции"
Начислен НДС	4010- "Счета к получению от	6410 -"Задолженность по платежам в бюджет

	покупателей и заказчиков"	(по видам)"
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (оплата отдельная)	9110 - "Себестоимость реализованной готовой продукции"	2310- "Вспомогательное производство"
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (расходы покупателем не возмещаются)	9410- "Расходы по реализации"	2310- "Вспомогательное производство"
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции сторонним транспортом	9410- "Расходы по реализации"	6010- "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам"
Отражается в конце отчетного периода закрытие счета 9010	9010- "Доходы от реализации готовой продукции"	9910- "Конечный финансовый результат"
Отражается в конце отчетного периода закрытие счета 9110	9910 - "Конечный финансовый результат"	9110 -"Себестоимость реализованной готовой продукции"

Доход от основной хозяйственной деятельности признается только при условии, что экономическая выгода, связанная с операцией, будет получена предприятием. При возникновении неопределенности относительно получения суммы, уже включенной в доход согласно НСБУ N 2, невозвращенная сумма или сумма, получение которой уже невозможно, признается в

качестве расхода, а не в качестве корректировки суммы первоначально признанного дохода. То есть невозвратная дебиторская задолженность (счет 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков") должна быть списана на расходы (убытки) предприятия (счет 9430 "Прочие операционные расходы").

При инвентаризации готовой продукции основными задачами являются:

– определение факторов пересортировки недостач, порчи, излишков готовой продукции;

— выявление неполноты или просрочки оплаты выставленных счетов. Порядок проведения инвентаризации готовой продукции аналогичен порядку проведения инвентаризации материалов. Отличие в том, что часть готовых изделий хранится не на складах, а в цехах, кладовых и в организациях сбыта.

Инвентаризацию проводит рабочая инвентаризационная комиссия, как правило, в сжатые сроки в присутствии материально-ответственных лиц.

Перед началом инвентаризации от заведующего складом готовой продукции получают расписку, что все документы на приход и расход готовой продукции сданы в бухгалтерию, и она оприходовала их полностью.

Результаты инвентаризации заносят в инвентаризационную опись, в которой указывают номенклатурный номер, марку, сорт по каждому виду продукции.

Если в процессе инвентаризации поступили изделия, их принимают в присутствии членов инвентаризационной комиссии и заносят в отдельную ведомость. В отдельную ведомость заносится продукция, оплаченная, но не вывезенная покупателями.

Сроки проведения инвентаризации определяются № 19 НСБУ в Республики Узбекистан. Кроме обязательной ежегодной инвентаризации перед составлением годового отчета обязательно проведение инвентаризации при смене материально-ответственных лиц, установлении фактов хищения, порчи ценностей и других ситуациях.

Контрольные вопросы

1. Дать определение материально-производственных запасов.
2. Какими документами оформляются поступления материально-производственных запасов на склад?
3. Каким образом организуется аналитический учет материально-производственных запасов?
4. Какие варианты учета на счетах синтетического учета (в зависимости от применения фактической себестоимости или учетных цен) применяются в организациях ?
5. Какие поставки материальных ценностей называются «неотфактурованными»?
6. Как определяется фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их отпуске в производство?
7. Какой синтетический счет применяется при отражении в учете продажи неиспользованных остатков материалов на сторону?
8. В каких случаях формируются резерв под снижение стоимости материальных запасов?
9. Что называется готовой продукцией?
10. Какими нормативными документами регламентирован порядок учета готовой продукции?
11. Какие виды оценки готовой продукции вам известны?
12. Какими документами оформляется выпуск готовой продукции и передача ее на склад?
13. Какие варианты учета выпуска готовой продукции вам известны?
14. Какая продукция называется отгруженной, в чем особенности ее учета?

Тестовые задания

1. К материально-производственным запасам не относятся:
 - а) материалы;
 - б) готовая продукция;
 - в) нематериальные активы.
2. Какой бухгалтерской записью отражаются излишки материальных ценностей, выявленные при инвентаризации?

а) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 9390 «Прочие операционные доходы»;

б) по дебету балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы» и по кредиту балансового счета 9220 «Выбытие прочих активов»;

в) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

3. Применение балансового счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов» у организаций, осуществляющих приемку материальных ценностей:

а) строго обязательно;

б) в зависимости от принятой учетной политики;

в) по желанию.

4. Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается без оприходования ценностей на склад:

а) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

б) по дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

в) по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов».

5. Как отражается на счетах бухгалтерского учета учетная стоимость материалов, израсходованных на исправление брака продукции?

а) по дебету балансового счета 2010 «Основное производство» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов»;

б) по дебету балансового счета 2610 «Брак в производстве» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов»;

в) по дебету балансового счета 2010 «Основное производство» и по кредиту балансового счета 2610 «Брак в производстве».

6. К какому виду оценки относится сумма фактических затрат на производство готовой продукции?

- а) плановая (нормативная) производственная себестоимость;
- б) фактическая производственная себестоимость;
- в) свободные рыночные цены.

7. К незавершенному производству относятся:

а) предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах;

б) сырье и материалы, находящиеся на общезаводских складах.

8. Какие счета используют для оценки остатков незавершенного производства?

- а) балансовый счет 2010 «Основное производство»;
- б) балансовый счет 2510 «Общепроизводственные расходы»;
- в) балансовый счет 1000 «Материалы».

9. Результат от продажи готовой продукции отражается:

а) по дебету счета 9000 «Счета учета доходов от основной деятельности, по кредиту счета 9910 «Конечный финансовый результат»;

б) по дебету счета 9100 «Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)», по кредиту счета 9910 «Конечный финансовый результат»;

в) по дебету балансового счета 2810 «Готовая продукция», по кредиту балансового счета 2010 «Основное производство».

10. В состав какой себестоимости входят коммерческие расходы?

- а) производственной;
- б) полной;
- в) сокращенной.

Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

4.1. Понятие основных средств и их классификация

Определение основных средств дано в НСБУ 5 «Основные средства». Основные средства - это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности

Основными целями учета основных средств являются:

— формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;

— правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

— достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств; т.е. определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);

— обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;

— проведение анализа использования основных средств;

— получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо выполнение следующих условий:

1) использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг, либо для управленческих нужд организации;

2) использование в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);

3) не предполагается перепродажа активов;

4) актив принесет организации экономическую выгоду (доход) в будущем.

К основным средствам относятся орудия труда, здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, коммуникационные сооружения (внутрихозяйственные дороги) и прочие соответствующие объекты.

Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования — это период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Имущество, представленное категорией основные средства, может быть двух видов: движимое и недвижимое.

При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Основные средства подразделяются по признакам, указанным на рис. 4.1.

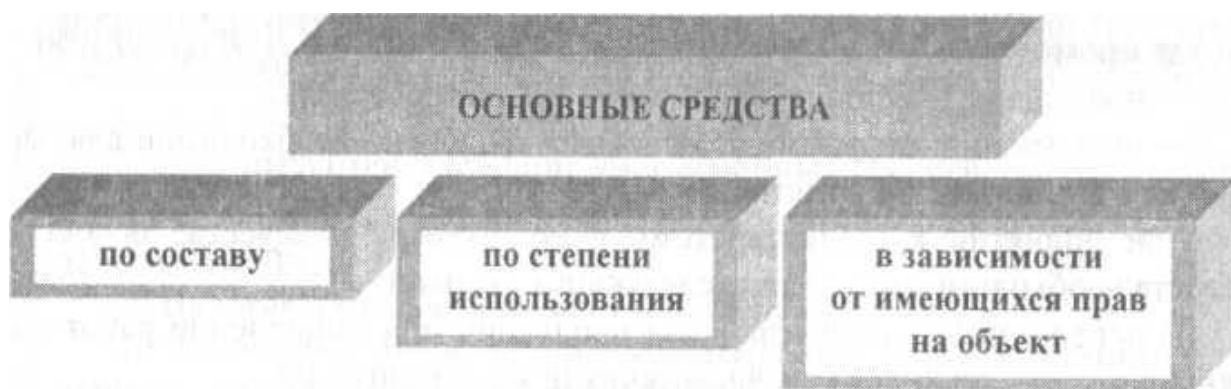


Рис. 4.1. Признаки классификации основных средств.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарный объект основных средств — объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный

конструктивно-обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных функций или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов. Состав основных средств представлен на рис. 4.2.



Рис. 4.2. Состав основных средств.

Основные средства по степени использования подразделяются так, как показано на рис. 4.3.



Рис. 4.3. Подразделение основных средств по степени использования.

Подразделение основных средств в зависимости от имеющихся прав на объект представлено на рис. 4.4.



Рис. 4.4. Виды основных средств в зависимости от имеющихся прав на объект.

4.2. Учет движение основных средств

Основные средства учитываются на активном балансовом счете 0100 «Счета учета основных средств», по дебету которого отражается информация о поступивших объектах основных средств, а по кредиту — информация о списанных объектах основных средств. Поступление основных средств возможно в случаях, указанных на рис. 4.5.

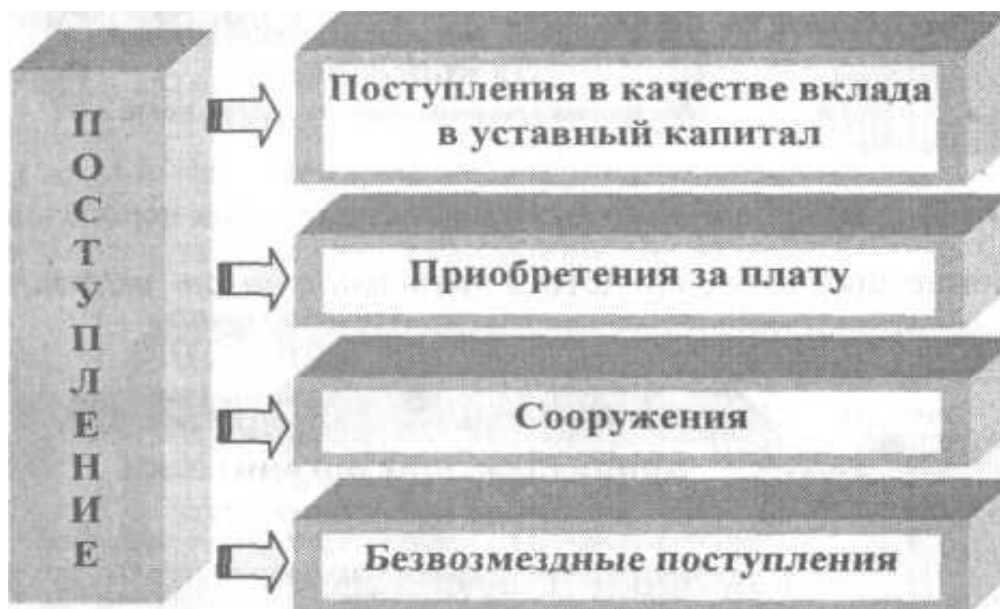


Рис. 4.5. Схема поступления основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной стоимости. Фактические затраты при приобретении, изготовлении и сооружении основных средств включают в себя суммы, уплачиваемые поставщику, строительным и посредническим организациям, регистрационные сборы, таможенные пошлины и иные платежи, т.е. затраты, непосредственно связанные с изготовлением или приобретением объекта и его доставкой, и затраты по доведению его до состояния, пригодного к использованию. В случае осуществления работ по сооружению основных средств, выполняемых подрядным способом, к учету принимается их сметная (договорная) стоимость. При строительстве объектов хозяйственным способом в учете стоимость таких объектов отражается в сумме фактически произведенных застройщиком затрат.

При передаче объектов основных средств в эксплуатацию составляется акт приема-передачи основных средств (т.ф. № ОС-1, ОС-1а, ОС-16).

В нем отражается первоначальная стоимость объектов и основные показатели, характеризующие технические и другие особенности передаваемых объектов.

Приобретение основных средств производится согласно договора купли-продажи, свидетельствующего о переходе права на этот объект и занимаемый им земельный участок.

На счетах бухгалтерского учета ввод основных средств в эксплуатацию отражается в корреспонденции с балансовым счетом 0800 «Счета учета капитальных вложений».

При оценке поступающих основных средств в последнее время получила распространение так называемая рыночная цена, отражающая действительную стоимость объекта.

Под рыночной ценой понимается наиболее вероятная цена, по которой объект основных средств может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции.

Текущая рыночная стоимость — сумма денежных средств, которая может быть получена в результате реализации указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Рассмотрим отдельные случаи отражения в учете поступления основных средств.

При внесении основных средств в счет вклада в уставный капитал организации их первоначальная стоимость признается в оценке, согласованной учредителями (участниками) организации. В акционерных обществах оценка вкладов в уставный капитал производится независимым оценщиком. Принятие объектов основных средств, внесенных учредителями, отражается следующим образом.

Задолженность учредителя отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

Вклад в уставный капитал основными средствами отражается по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Расходы по доведению объекта до состояния, пригодного к эксплуатации, отражается по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», по кредиту

балансового счета 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», и др.

Введение объекта в эксплуатацию на основании акта приема-передачи отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Стоимость полученного объекта основного средства у стороны, передающей объект, НДС не облагается, а у стороны, принимающей объект, в налогооблагаемую базу по прибыли не включается.

Оприходование объектов основных средств производится по фактической себестоимости. В фактические затраты на приобретение объектов не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и изготовлением основных средств.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету уменьшаются (увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих при оплате в суммах суммы, эквивалентной установленной в условных денежных единицах (иностранной валюте).

На счетах бухгалтерского учета операции по приобретению основных средств отражаются следующим образом.

Задолженность перед поставщиком за поступившее основное средство отражается по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Введение объекта основного средства в эксплуатацию отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Оплата счета поставщика за поступившее основное средство отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Сооружение или строительство объекта основных средств может осуществляться подрядным или хозяйственным способом.

В случае сооружения объекта подрядными организациями первоначальная стоимость сооружаемого объекта равна сумме фактических затрат по их сооружению и изготовлению, которая включает и стоимость работ по договорам строительного подряда.

Выставление счета подрядной организации за выполненный объем работ при сооружении объекта основных средств отражается по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Принятие объекта основного средства в эксплуатацию отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений». Оплата счета подрядной организации отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

При изготовлении объекта основных средств хозяйственным способом, все затраты, в том числе собственные расходы и стоимость приобретенных на стороне материалов, учитываются на балансовом счете 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Расходы организации по сооружению объекта основных средств отражаются по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 0200 «Счета учета износа основных средств», по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», и т.д.

Списание сформированной стоимости объекта основного средства отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» первоначальной стоимостью объектов, полученных безвозмездно, является их текущая рыночная стоимость на дату оприходования.

Текущая рыночная стоимость определяется на основе данных:

- о ценах на аналогичную продукцию, полученных в

письменной форме от организаций изготовителей;

– из имеющихся у органов статистики сведений об уровне цен;

– данных торговых инспекций и организаций;

– сведений об уровне цен, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе,

– экспертных заключений о стоимости объектов основных средств.

Затраты по доставке основных средств, как затраты капитального характера, относятся на увеличение первоначальной стоимости объектов. На счетах бухгалтерского учета операция по получению основных средств на безвозмездной основе отражается следующим образом.

Получение объектов основных средств безвозмездно по текущей рыночной стоимости отражается по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Принятие объекта к учету в составе основных средств отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Переведение на основании акта приема-передачи объекта в состав основных средств отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Объекты основных средств выбывают в случае отсутствия необходимости дальнейшего использования, продажи или по каким-либо иным причинам. Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Варианты и причины списания основных средств:

– продажа;

– моральный и физический износ;

– недостача и порча, выявленные при инвентаризации активов и обязательств;

– полная или частичная ликвидация;

– передача в виде вклада в уставный капитал других организаций;

– по договору мены, дарения.

Выбытие объектов основных средств в результате списания ранее сданных объектов в аренду с правом выкупа не регламентируется.

Приказом по организации при выбытии основных средств создается комиссия для отражения целесообразности и пригодности к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности его восстановления, а также для оформления документации на списание. Результат работы комиссии — акт на списание основных средств (т.ф. ОС-4, т.ф. ОС-4б) или акт на списание автотранспортных средств (т.ф. ОС-4а) с указанием характеристики объекта (дата принятия, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость, сумма амортизации, проведенные ремонты, причины выбытия с обоснованием целесообразности и невозможности восстановления, состояние основных частей).

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы следует приходовать по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве операционных доходов.

В бухгалтерском учете выбытие основных средств в связи с их реализацией отражается в соответствии с Положением “О порядке списания с баланса основных средств”, зарегистрированным МЮ РУз 29.08.2004 г. N1401, и НСБУ N21.

При выбытии объекта основных средств его первоначальная (восстановительная) стоимость списывается с баланса предприятия.

Списание стоимости объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете на счете 9210 “Выбытие основных средств”:

- по дебету счета 9210 “Выбытие основных средств” отражается первоначальная стоимость объекта, учитываемая на

счетах учета основных средств, и затраты, связанные с выбытием основных средств;

- по кредиту счета 9210 "Выбытие основных средств" отражается сумма начисленных амортизационных отчислений, доходы (выручка) от продажи объектов основных средств.

При реализации основных средств и определении финансового результата следует списать в кредит счета 9210 "Выбытие основных средств" суммы дооценки (сальдо), накопленные на счете 8510 "Корректировки по переоценке имущества".

Дебетовое сальдо (убыток) по счету 9210 "Выбытие основных средств" в текущем отчетном периоде списывается на счет 9430 "Прочие операционные расходы", а кредитовое сальдо (прибыль) - на счет 9310 "Прибыль от выбытия основных средств".

При продаже основного средства физическому лицу стоимость объекта определяется по текущим рыночным ценам на день продажи.

Налог на доходы физических лиц при этой операции не начисляется, если цена продажи равна рыночной стоимости объекта или ниже, так как отсутствует доход физического лица в виде разницы между рыночной ценой и ценой продажи. Налоговые органы вправе проверить правильность применения цены по сделке. При отклонении в сторону занижения более чем на 20% от текущей рыночной цены доначисляется налог и пеня исходя из рыночной стоимости объекта.

Получаемое имущество в учете отражается по рыночной стоимости передаваемого взамен имущества. Выбытие объектов основных средств в связи с физическим или моральным износом.

Физический износ — процесс постепенного или одномоментного ухудшения технических и связанных с ними эксплуатационных показателей, вызываемых объективными причинами или внешним воздействием.

Моральный износ — постепенное отклонение основных эксплуатационных показателей, определяющих необходимость и целесообразность его использования для целей, поставленных организацией.

Как правило, физический износ — это износ, начисленный в размере 100% стоимости объекта. В случае положительного решения комиссии, такой объект может не списываться с баланса. Иногда объект может быть списан с баланса в случае, если амортизация по объекту полностью не начислена.

Основные средства могут списываться с баланса в связи с их ликвидацией, когда восстановление невозможно или экономически нецелесообразно. Это происходит в следующих случаях:

- окончания установленного срока службы (начисления полного износа);
- физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушения нормальных условий эксплуатации;
- морального устаревания;
- выбытия по решениям соответствующих государственных органов.

Целесообразность дальнейшего использования (восстановления) объекта основных средств решает специальная комиссия. Она же оформляет все необходимые документы на списание объектов имущества, в частности, составляет акты, обосновывающие списание основных средств по установленным формам N ОС-4 , N ОС-4а и оформляет справку о затратах, связанных с ликвидацией основных средств и поступлении материальных ценностей от их ликвидации.

Договор мены — договор не денежного исполнения обязательств. Стоимость обмениваемого имущества должны быть равной. Если это условие не выполняется, то сторона, передающая объект по меньшей стоимости, доплачивает разницу в ценах до или после исполнения обязательств. Переход права собственности происходит после исполнения обеими сторонами обязательств. На счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов и отражаются в

бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

4.3. Учет амортизационных отчислений по основным средствам

Амортизация может начисляться различными методами, рекомендованными НСБУ N5 "Основные средства":

Метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой предприятия и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому и не изменяться в течение календарного года (пункт 43 НСБУ N5).

К различным видам основных средств могут применяться различные методы начисления амортизации, при этом к одному виду основных средств следует применять не более одного метода.

В целях налогообложения должны применяться нормы амортизации. Следует отметить, предприятия - плательщики единого налогового платежа, единого налога (до 1 января 2007 г.), использующие нормы амортизации, отличные от норм НК РУз, налоговые последствия не имеют, это отражается только на финансовых результатах их деятельности.

Существуют различные способы списания стоимости основных средств путем начисления амортизации (рис. 4.6).

1. Линейный способ (равномерный).

При равномерном (прямолинейном) методе амортизация начисляется равными долями, исходя из стоимости основных средств в течение срока их полезного использования. Данный метод основан на том, что амортизация зависит только от длительности службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода определяется путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта.

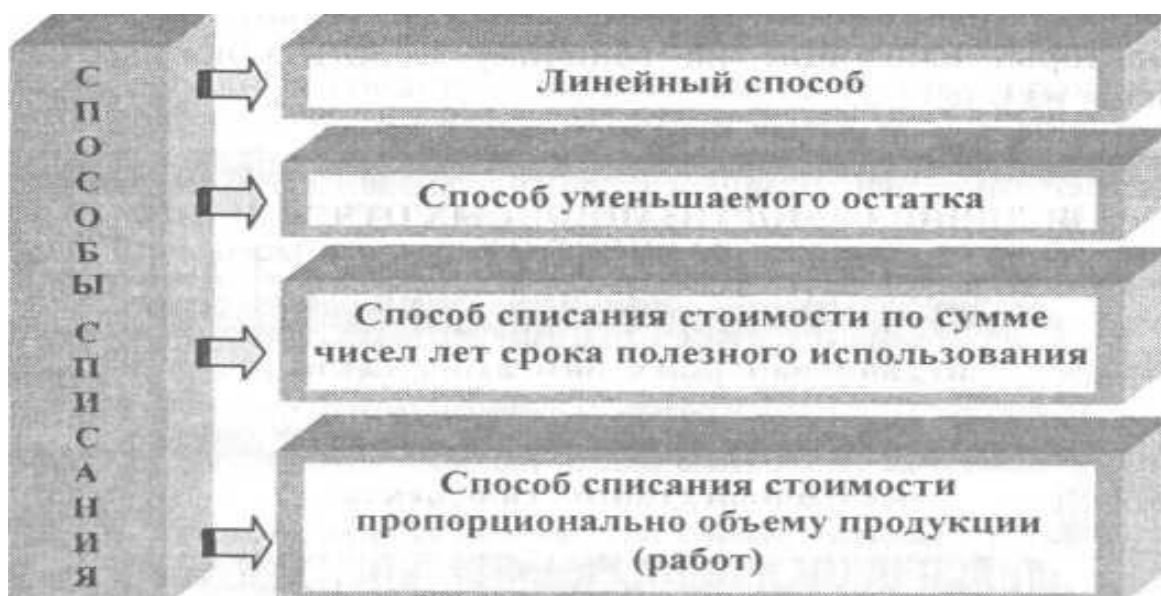


Рис. 4.6. Способы списания стоимости основных средств.

Расчет суммы амортизационных отчислений равномерным (прямолинейным) методом.

При равномерном (прямолинейном) методе амортизация начисляется равными долями, исходя из стоимости основных средств в течение срока их полезного использования. Данный метод основан на том, что амортизация зависит только от длительности службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода определяется путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость минус ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта.

Метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на предположении, что износ основных средств является результатом только их эксплуатации. Поэтому для расчета ежегодной величины износа рассчитывается общая сумма выработки за весь срок полезного использования и сумма выработки в конкретном году. В качестве выработки могут быть использованы количество производимых единиц продукции, количество проработанных часов, количество перевезенных тонно-километров и т.д.

Норма амортизации определяется по формуле:
(Первоначальная стоимость - ликвидационная стоимость)

Предполагаемый объем работы

2. Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации предполагает, что многие виды основных средств производственного назначения действуют более эффективно и имеют высокие производственные способности в начале эксплуатации и потому списание большей части износа должно производиться в начале эксплуатации основных средств, а не в конце (в соответствии с принципом соответствия).

При данном методе применяется удвоенная норма амортизации. Данная фиксированная ставка относится к остаточной стоимости в конце каждого года.

3. Метод суммы лет (кумулятивный метод) состоит в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации. Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации. Этот коэффициент различен в разные периоды эксплуатации, но применяется к постоянной величине амортизируемой стоимости. При использовании кумулятивного метода сумма амортизационных отчислений в первые годы значительно выше, чем в последующие.

Кумулятивное число, используемое в кумулятивном методе, можно рассчитать по формуле:

$$S = N \times (N + 1) : 2.$$

Где, S - сумма чисел, а N - число лет предполагаемого срока службы объекта.

Рассмотренные методы применяются в зависимости от категории объектов основных средств.

По основным средствам, используемым предприятиями с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода их использования в отчетном году.

По безвозмездно полученным объектам начисление амортизации на сумму амортизационных отчислений отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», других счетов учета затрат и по кредиту балансового счета 0200 «Счета учета износа основных средств».

Доля внереализационного дохода (на сумму начисленной амортизации)

по безвозмездно полученным объектам отражается по дебету балансового счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество» и по кредиту балансового счета 9210 «Выбытие основных средств».

Для объектов недвижимости, право собственности на которые подлежит государственной регистрации, начисление амортизации по объектам основных средств, по которым документы переданы на государственную регистрацию, осуществляется в общем порядке.

Принятие этих объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после государственной регистрации производится посредством уточнения ранее начисленной суммы амортизации и отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств», на отдельном субсчете.

Начисление амортизации приостанавливается в случае перевода объекта на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Все основные средства имеют ограниченный срок эксплуатации. Причина ограничения срока — физический и моральный износ объектов. Амортизация начисляется в течение всего срока эксплуатации объекта вплоть до его окончательного изнашивания. В конце своей деятельности объект ликвидируется. Факторы, влияющие на величину амортизационных отчислений, представлены на рис. 4.7.

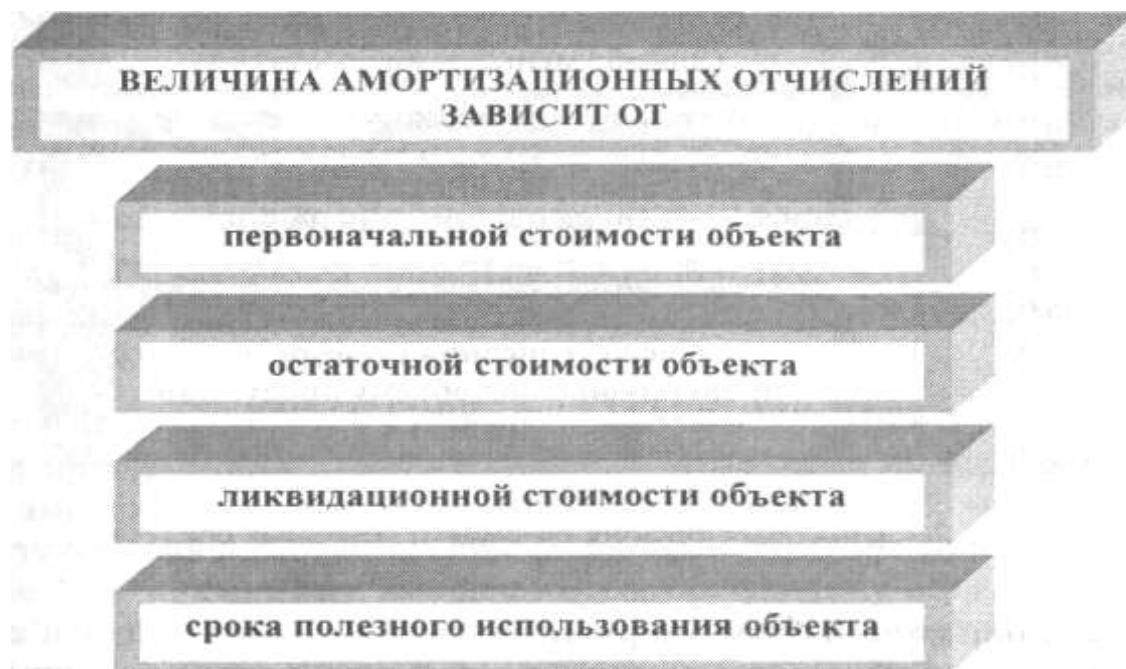


Рис. 4.7. Факторы, влияющие на величину амортизационных отчислений.

Первоначальная стоимость — стоимость объекта при вводе в эксплуатацию.

Остаточная стоимость — разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Ликвидационная стоимость — цена, по которой списанный объект основных фондов можно реализовать, или стоимость; относится на убытки при ликвидации основных средств.

Срок полезного использования — период, в течение которого объект приносит доход или служит для выполнения целей деятельности организации.

Начисление амортизационных отчислений производится до полного погашения стоимости объектов и не приостанавливается в течение всего срока полезного использования, кроме случаев их нахождения на реконструкции, модернизации или переведении на консервацию.

Начисление амортизации по введенным в эксплуатацию основным средствам начинается с первого числа месяца,

следующего за месяцем их ввода в эксплуатацию, а по выбывшим основным средствам — прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Каждый из видов основных средств имеет особенности при начислении амортизационных отчислений.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (например: земельные участки, объекты природопользования).

4.5. Содержание, восстановление объектов и инвентаризация основных средств

Восстановление объектов основных средств - восстановление эксплуатационных характеристик объектов основных средств посредством замены отдельных частей и агрегатов объекта.

Цель содержания и восстановления объектов основных средств — предохранение объектов от преждевременного износа, восстановление качеств, утраченных в процессе эксплуатации, восстановление и поддержание эксплуатационных свойств объектов.

Затраты на содержание объекта основных средств включаются в затраты на обслуживание производственного процесса. При этом стоимость произведенных расходов на содержание объекта основных средств отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», других счетов учета затрат и по кредиту балансовых счетов 1000 «Материалы», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», 6000 «Счета к оплате к поставщикам и подрядчикам» и др.

Восстановление объекта может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Восстановлению объектов основных средств, как правило, предшествует предварительное их обследование. Сведения об объемах и сроках

предполагаемых работ передаются руководителю организации. Специально созданная руководителем комиссия составляет акт технического обследования объекта. При необходимости к

этому акту прилагается перечень или акт о выявленных дефектах.

График организации восстановительных работ и проектно-сметная документация составляется на основе указанных выше документов.

Существует несколько методов отнесения затрат на восстановление объектов основных средств на себестоимость продукции.

Первый метод. Данный метод предполагает образование резерва расходов на ремонт основных средств (в крупных и средних организациях с большим количеством основных средств). Для принятия решения об образовании резерва расходов на ремонт основных средств следует использовать документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений: данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объектов основных средств; сметы на проведение ремонтных работ; нормативы и данные о сроках проведения ремонтных работ; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

Возможно образование двух видов резервов на ремонт объектов основных средств: на оплату обычного ремонта и на оплату особо сложных и дорогих видов ремонта.

Для создания резерва на оплату обычного ремонта рассчитывают предельную сумму отчислений в него. Предельная сумма отчислений — это планируемая в текущем году сумма расходов на ремонт. Указанная сумма расходов указывается в смете затрат на ремонт. Максимальная сумма резерва не может быть больше средней суммы фактических расходов на ремонт за последние три года.

Ежемесячная сумма отчислений в резерв получается умножением первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на норматив отчислений и делением полученного результата на 12 месяцев. Норматив отчислений в

резерв указывается в учетной политике организации. Отчисления в резерв уменьшают налогооблагаемую прибыль организации.

Если фактические расходы на ремонт больше, чем резерв, то сумма превышения уменьшает прибыль. Если фактические расходы на ремонт меньше чем резерв, то остаток неиспользованного резерва увеличивает прибыль в конце отчетного года.

Сумма резерва на оплату особо сложных и дорогих видов работ по ремонту не ограничена. Сумму резерва, не использованную в течение года, можно перенести на следующий год, при условии, что ремонт не закончен. Срок проведения ремонта должен быть более одного года. По нему также в обязательном порядке составляется график ремонта и смета расходов.

Информация о формировании резерва на покрытие расходов на восстановление основных средств, а также ежемесячной суммы резервирования, исчисленной исходя из годовой сметной стоимости ремонта, отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», других счетов учета затрат и по кредиту балансового счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Стоимость произведенных расходов на ремонт отражается по дебету балансового счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и по кредиту балансовых счетов 1000 «Счета учета материалов», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и др.

Списание стоимости выполненных ремонтных работ сторонней организацией отражается по дебету балансового счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

По дебету балансового счета 9210 «Выбытие основных средств» и по кредиту балансового счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» отражается сумма НДС по выполненным работам.

Оплаченный счет за выполненные ремонтные работы отражается по дебету балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Принятие к зачету НДС отражается по дебету балансового счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» и по кредиту балансового счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет».

Излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», других счетов учета затрат и по кредиту балансового счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Если окончание ремонтных работ с длительным сроком их производства и существенным объемом работ будет происходить в следующем за отчетным году, остаток резерва, образованного в отчетном году, можно не сторнировать.

По окончании ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва включается в состав внереализационных доходов и отражается по дебету балансового счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и по кредиту балансового счета 9390 «Прочие операционные доходы».

Затраты, связанные с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, отражаются по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансовых счетов 1000 «Счета учета материалов», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», 6000 «Счета учета к оплате поставщикам и подрядчикам» и др.

Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом и отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

Затраты, связанные с перемещением объекта основных средств внутри организации, включаются в затраты на

производство или в состав расходов на продажу и отражается по дебету балансовых счетов 2010 «Основное производство», 9410 «Расходы по реализации» и других счетов учета затрат и по кредиту балансовых счетов 1000 «Счета учета материалов», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды», 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и др.

Целесообразность и обоснованность ремонтных затрат определяется по данным первичных документов, при этом проверяется правильность применения норм расхода материалов на ремонт, случаи необоснованного завышения заработной платы. Создаваемый резерв должен подтверждаться сметами ремонтных работ. Если резерв израсходован не в полном объеме, то его остаток присоединяется к прибыли отчетного года. Если резерв образован в одном периоде, а используется в нескольких, то такое присоединение не требуется.

Второй метод. Фактические расходы на ремонт основных средств при использовании второго метода постепенно накапливаются по дебету балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы». После окончания работ по специальному расчету расходы будущих периодов относятся с указанного счета в дебет счетов затрат.

Стоимость ремонта, выполненного сторонней организацией, отражается по дебету балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

НДС отражается по дебету балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы» и по кредиту балансового счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

Оплаченный счет подрядной организации за выполненный ремонт отражается по дебету балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Списание стоимости ремонтных работ отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», 2310

«Вспомогательное производство» и по кредиту балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы».

Третий метод. При использовании третьего метода затраты на ремонт относятся на себестоимость того отчетного периода, в котором были проведены ремонтные работы. Ремонтные работы могут проводиться хозяйственным и подрядным способами.

При хозяйственном способе ремонтные работы осуществляются силами и средствами структурных подразделений организации, находящихся на отдельных балансах. Перед выполнением ремонтных работ составляется смета с указанием перечня выполняемых работ, затрат на оплату труда рабочих, стоимости деталей, расходов на освещение, энергоснабжение и других предполагаемых расходов. При наличии структурных подразделений фактические затраты на ремонт предварительно собираются на балансовом счете 2310 «Вспомогательные производство». После окончания работ произведенные затраты списываются с этого счета в дебет балансовых счетов 2010 «Основное производство» или 2510 «Общепроизводственные расходы».

Если в организации отсутствуют структурные подразделения, затраты на ремонт списываются сразу на счета учета затрат на производство. В бухгалтерском учете производят следующие записи.

Списание материалов на ремонт объектов основных средств отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов».

Начисление заработной платы работникам, занятым выполнением ремонтных работ (с отчислениями), отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы» и по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

При выполнении ремонтных работ подрядным способом все работы осуществляются подрядной организацией, с которой заключается договор подряда. Затраты подрядчика складываются из всех фактически произведенных расходов, связанных с

производством подрядных работ. Между заказчиком и подрядчиком могут осуществляться расчеты за выполненные работы по завершению конструктивных этапов или по завершению всего объема работ.

Стоимость ремонтных работ, выполненных силами подрядчика, отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Выделение НДС отражается по дебету балансового счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и по кредиту балансового счета 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оплата подрядной организации отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Принятие НДС к возмещению отражается по дебету балансового счета 6410 «Расчеты по налогам и сборам» и по кредиту балансового счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет».

Стоимость ремонтных работ отнесена на затраты организации и отражается по дебету балансового счета 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство» и по кредиту балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы».

По окончании работ по ремонту оформляется акт приемки-передачи отремонтированных объектов, который подписывается работником структурного подразделения, уполномоченным проводить приемку объектов, и представителем организации или структурного подразделения, производивших ремонт. Акт после подписания передается в бухгалтерию для подписи главным бухгалтером, после чего подлежит утверждению руководителем.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств отражаются по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

По завершении работ данные затраты могут быть отражены в учете одним из двух способов:

1) отнесены на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств (по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств»);

2) отражаются по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» обособленно (на сумму затрат открывается отдельная инвентарная карточка).

Переоценка может осуществляться не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Текущая восстановительная стоимость — сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

В случае принятия решения о переоценке последующая переоценка объектов основных средств, входящих в однородную группу (здания, сооружения, транспортные средства и т.п.), должна быть регулярной.

Дооценка объекта основных средств отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 8510 «Корректировки по переоценке имущества».

Если в предыдущие отчетные периоды проводилась уценка объекта за счет нераспределенной прибыли, сумма дооценки отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 8510 «Корректировки по переоценке имущества».

Уценка объекта основных средств отражается по дебету балансового счета 8510 «Корректировки по переоценке имущества» и по кредиту балансового счета 0100 «Счета учета основных средств».

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается по дебету балансового счета

8510 «Корректировки по переоценке имущества» и по кредиту балансового счета 0100 «Счета учета основных средств».

При недостаточности или отсутствии сумм предыдущей переоценки (дооценки) разница между суммой уценки стоимости основных средств и суммой предыдущей дооценки признается как операционный расход предприятия (счет 9430 "Прочие операционные расходы"), а разница между суммой уценки и суммой предыдущей дооценки износа признается как доход (счет 9390 "Прочие операционные доходы").

Инвентаризация основных средств — периодическая проверка наличия и состояния объектов основных средств, имеющая целью: выявление фактического наличия имущества и сопоставления его с данными учета.

В соответствии с законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» необходимо периодически проводить инвентаризацию, в том числе и основных средств. Порядок проведения устанавливается руководством организации на основании нормативно закрепленных требований. Руководитель определяет, когда и сколько проводить инвентаризаций, и утверждает перечень инвентаризируемого имущества. Порядок проведения инвентаризации, разработанный и утвержденный руководством, необходимо отразить в учетной политике организации.

Перед началом инвентаризации проверяются: наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг и других регистров аналитического учета, технических паспортов или иной технической документации, наличие документов на основные средства, переданные или принятые в аренду и на хранение. Комиссия производит осмотр объектов и заносит в инвентаризационные описи их название, инвентарный номер, другие показатели.

Инвентаризация объектов недвижимости (зданий, сооружений) предполагает проверку наличия документов, подтверждающих право собственности на указанные объекты. Машины, оборудование, транспортные средства заносятся в описи с указанием инвентарного номера по техническому паспорту, года выпуска, мощности, назначения. В отдельных инвентариза-

ционных описях отражают информацию об арендованных объектах основных средствах.

При выявлении излишка по результатам инвентаризации его сумма зачисляется на финансовые результаты и отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 9390 «Прочие операционные доходы».

При недостатке и порче объектов основных средств сумма недостачи относится на балансовый счет 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей», после чего выявляются виновники недостачи, на которых относится сумма недостачи. При невозможности установления виновных лиц или отказе судом во взыскании с них убытков, сумма недостачи относится на финансовые результаты. На счетах бухгалтерского учета производятся следующие записи.

Выявление недостачи основных средств отражается по дебету балансового счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и по кредиту балансового счета 0100 «Счета учета основных средств».

Отнесение недостающих объектов на виновное лицо по рыночным ценам отражается по дебету балансового счета 4730 «Задолженность персона по возмещению материального ущерба» и по кредиту балансового счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Списание недостачи при отсутствии виновных лиц отражается по дебету балансового счета 9430 «Прочие операционные расходы» и по кредиту балансового счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Результаты инвентаризации могут быть признаны только в случае соблюдения процедуры ее проведения. Перед проведением инвентаризации требуется издание приказа, назначение комиссии, определение сроков проведения проверки. При инвентаризации производится: выявление, взвешивание, обмеривание, сопоставление с данными учета, оформление результатов инвентаризации.

Контрольные вопросы

1. Какие объекты бухгалтерского учета относятся к основным средствам?
2. Что принято за единицу учета основных средств?
3. Какие существуют виды оценки основных средств?
4. Какими первичными документами оформляется движение основных средств?
5. Какие способы начисления амортизационных отчислений установлены нормативными документами по бухгалтерскому учету?
6. Какие варианты поступления основных средств вам известны?
7. Как отражается в учете поступление и выбытие основных средств?
8. Как оформляется и учитывается капитальный и текущий ремонт основных средств?

Тестовые задания

1. Основные средства, полученные по договору купли-продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по:
 - а) первоначальной стоимости;
 - б) рыночной стоимости;
 - в) восстановительной стоимости.
2. Какой записью отражается приобретение организацией основных средств?
 - а) по дебету балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;
 - б) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет»;
 - в) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».
3. Изменение первоначальной стоимости (увеличение) при переоценке основных средств отражается:

а) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 8500 «Резервный капитал»;

б) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 8400 «Добавочный капитал»;

в) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

4. Остаточная стоимость основных средств — это:

а) фактические затраты на строительство или приобретение объекта, включая затраты на его доставку и установку;

б) сумма затрат на воспроизводство основных фондов на момент оценки;

в) разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации объекта.

5. Как отражается принятие к учету основных средств, внесенных учредителями в счет из вкладов в уставный капитал организации?

а) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;

б) по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 0100 «Счета учета основных средств»;

в) по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств» и по кредиту балансового счета 0800 «Счета учета капитальных вложений».

ГЛАВА 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

5.1. Понятие и состав нематериальных активов

В составе внеоборотных активов отражаются вложения организаций в объекты, являющиеся результатами интеллектуальной деятельности.

Нематериальные активы — результаты интеллектуальной собственности (исключительное право на них), не имеющие материально-вещественной формы, приносящие прямо или косвенно доход организации, используемые в производстве продукции в течение периода, превышающего 12 месяцев, или в течение обычного операционного цикла.

Нематериальные активы должны иметь документальное подтверждение произведенных затрат, связанных с их приобретением или созданием. Права организации на владение нематериальными активами должны быть подтверждены соответствующими документами (патентами, свидетельствами, авторскими или иными договорами), оформленными в соответствии с законом.

Нематериальные активы как часть имущества организации должны быть идентифицированы от других видов имущества. Их перепродажа не предполагается.

Основным признаком, по которому объект нематериального актива может быть идентифицирован от другого — это выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции или оказании услуг.

К нематериальным активам относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВТ, базы данных;
- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

– исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

– владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

Исключительное право патентообладателя. Изобретение — новое, применяемое в промышленности устройство, способ, вещество, имеющее изобретательский уровень и промышленно применимое. Авторство и приоритет изобретения подтверждается патентным ведомством.

Промышленный образец — новое, оригинальное художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид.

Патент на промышленный образец выдается патентным ведомством и может быть продлен исполнительной власти по интеллектуальной собственности по ходатайству патентообладателя.

Полезные модели — конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления. Полезная модель должна быть новой и промышленно применимой (ранее не известной). Патент на полезную модель выдается патентным ведомством и может быть продлен органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности по ходатайству патентообладателя.

Исключительное авторское право. Программы для ЭВТ и базы данных служат формой представления и организации данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВТ при получении определенного результата. Авторское право на программы для ЭВТ или базы данных возникает в силу их создания.

Исключительное право владения. Товарные знаки и знаки обслуживания — обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Товарные знаки подлежат государственной регистрации на имя юридического или физического лица. Срок

действия регистрации товарного знака может быть продлен по заявлению владельца, поданному в течение последнего года ее действия.

Наименование места происхождения товара — это название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или людскими факторами, либо природными условиями и людскими факторами одновременно.

После обязательной регистрации право на наименование места происхождения товара действует в течение десяти лет с даты поступления заявки в патентное ведомство. Срок действия свидетельства может быть продлен по заявлению обладателя свидетельства и при условии представления заключения компетентного органа, подтверждающего, что обладатель свидетельства находится в данном географическом объекте и производит товар с указанными в свидетельстве свойствами. Заявление подается в течение последнего года действия свидетельства.

Деловая репутация — оценочная категория, представляющая собой разницу между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса) и совокупной стоимостью всех активов организации. При продаже организации сумма, уплаченная продавцу, может быть больше или меньше суммы ее активов. В первом случае имеет место надбавка к цене, которая рассматривается как положительная деловая репутация, во втором случае покупателю предоставляется скидка с цены, которая рассматривается как отрицательная деловая репутация.

Несмотря на отсутствие материального носителя, нематериальные активы имеют реальную ценность, что связано с правовой защитой правообладателя при их использовании в своей деятельности.

По общему правилу оценка нематериальных активов осуществляется в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов на их приобретение или создание. Эти расходы включают суммы, уплаченные по договору, оплату информационных, консультационных услуг и

другие затраты. Различные способы первоначальной оценки нематериальных активов в зависимости от способов поступления нематериальных активов в организацию представлены в табл. 5.1.

Оценка нематериальных активов осуществляется с целью определения:

- первоначальной стоимости при постановке на учет;
- рыночной стоимости объекта при его использовании в коммерческих целях.

В учете и отчетности нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости в сумме затрат на приобретение, изготовление и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Расходы по доведению до состояния пригодности к эксплуатации включают в себя материальные расходы, расходы на оплату труда сотрудникам, занятым подготовкой объекта к эксплуатации, и другие расходы.

Таблица 5.1

Методы первоначальной оценки нематериальных активов в зависимости от способов поступления нематериальных активов в организацию

Внесение в счет вклада в уставный капитал.	По договору и соглашению учредителей. В акционерном обществе оценка производится независимым оценщиком.
Приобретение за плату у других организаций.	Исходя из фактических затрат по приобретению и доведению до состояния готовности объекта.
Получение от учредителей или других организаций и лиц безвозмездно	Экспертным путем по рыночной стоимости на дату оприходования.
Изготовление собственными силами.	Исходя из фактически произведенных затрат по созданию и приведению в состояние готовности объекта.
Получение при слиянии с другими юридическими лицами или организациями	По первоначальной (учетной) стоимости у прежнего балансодержателя.

Для определения первоначальной стоимости используются данные первичных документов и результаты экспертизы, проводимой при необходимости сторонами-участниками.

По остаточной стоимости нематериальные активы показываются на балансе организации (форма № 1). Исключение составляют объекты нематериальных активов, стоимость которых не подлежит погашению, объекты жилищного фонда и др.

При определении рыночной стоимости оцениваемых объектов производят анализ технических, правовых и других сведений, в частности, о юридическом статусе объекта, наличии прав собственности или прав на использование, вариантов возможного использования.

Кроме этого, проводится оценка износа оцениваемого объекта с учетом функционального износа и возможной потери стоимости вследствие появления на рынке аналогичных объектов нематериальных активов. При этом учитываются будущие расходы по эксплуатации. В результате получается оценка, определенная комплексно исходя из расчетных величин стоимости.

5.2. Учет поступления и порядок начисления амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы учитываются на активном балансовом счете 0400 «Счета учета нематериальных активов». По дебету этого счета отражается информация о поступивших в организацию объектах, а по кредиту счета информация о списанных объектах.

Учет ведется по первоначальной стоимости. Аналитические счета открываются на каждый отдельный объект (товарные знаки, патенты, программные продукты). Типовые формы первичных документов практически отсутствуют. Для учета всех видов нематериальных активов утверждена «Карточка учета нематериальных активов». Организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы первичной документации по нематериальным активам; в частности, для постановки на баланс должен быть разработан Акт приема-передачи нематериальных активов. Варианты поступления нематериальных активов приведены на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Схема поступления нематериальных активов

Поступления нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал, осуществляется на основании учредительного договора с отражением на балансовом счете 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». На поступивший объект составляется карточка учета нематериальных активов.

Задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

Факт вклада учредителя в уставный капитал нематериальным активом отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Основанием для записей на счетах при получении нематериальных активов в уставный капитал являются соответствующие договоры и акты приемки-передачи.

Приобретение нематериальных активов за плату. При приобретении нематериальных активов произведенные расходы отражаются первоначально на балансовом счете 0830 «Приобретение нематериальных активов», а после окончания работ,

связанных с доведением их до состояния, пригодного к использованию, отражаются на балансовом счете 0400 «Счета учета нематериальных активов».

Приобретение нематериальных активов за плату на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом.

Принятие к оплате счета поставщика на сумму нематериальных активов, указанную в расчетных документах, отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Факт оплаты поставщику стоимости нематериальных активов отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Оприходование нематериальных активов отражается по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Приобретение нематериальных активов связано с наличием прав на использование, прав собственности или права пользования.

Договоры, заключаемые при получении объектов нематериальных активов, могут быть следующими:

- авторский договор;
- договор купли-продажи;
- лицензионный договор (товарные знаки и т.д.);
- договор на передачу (водные ресурсы и недра, и т.д.).

Суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов производственного назначения, вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет, в момент принятия нематериальных активов на учет.

Факт создания нематериальных активов в организации собственными силами определяется наличием исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности. В зависимости от намерения дальнейшего использования нематериальных активов для учета затрат по их изготовлению используются балансовые счета 2010 «Основное производство» (если немате-

риальные активы создаются для продажи) или 0830 «Приобретение нематериальных активов» (если нематериальные активы будут использоваться для собственных нужд).

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, полученный в порядке выполнения служебных обязанностей, принадлежит организации-работодателю;

- исключительное право на результат интеллектуальной деятельности, полученный автором по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит заказчику;

- патент на товарный знак или свидетельство на право пользования местом происхождения товара выдано на имя организации.

Затраты на создание нематериальных активов, предназначенных для использования в самой организации, относятся к категории долгосрочных инвестиций и учитываются на балансовом счете 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Создание нематериальных активов собственными силами организации отражается следующими бухгалтерскими записями:

Оплата труда сотрудникам, занятым изготовлением нематериальных активов, отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление единого социального налога с начисленных сумм оплаты труда отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

Списание материалов на разработку нематериального актива отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов».

Факт оплаты услуг сторонних организаций (патентного бюро, экспертной службы) отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Оприходование на баланс организации нематериальных активов отражается по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Безвозмездное получение нематериальных активов. При осуществлении передачи нематериальных активов между физическими лицами в договорах должно отсутствовать условие возмездности, т.е. условие о цене.

Несмотря на возможность отражения такой операции в бухгалтерском учете, существуют ограничения стоимости передаваемого имущества коммерческим организациям, в размере пяти минимальных окладов.

На основании закона «О бухгалтерском учете» и НСБУ №7 «Нематериальные активы» первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения, признается их рыночная стоимость.

В соответствии с Методическими рекомендациями «О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» стоимость оприходованных безвозмездно полученных нематериальных активов отражается как доходы будущих периодов.

Передача ценностей, не имеющих физической сущности, производится на основе договора дарения и на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом.

Оприходование нематериальных активов, полученных безвозмездно (по рыночной цене), отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту субсчета 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Принятие к учету нематериальных активов при вводе объектов в эксплуатацию отражается по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов относится ко внереализационным доходам и включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Налог на добавленную стоимость уплачивает сторона, передающая нематериальные активы.

Другие способы поступления нематериальных активов. При слиянии с другими юридическими или физическими лицами нематериальные активы поступают во вновь образованную организацию на основании передаточного акта и при их оприходовании заполняется карточка учета нематериальных активов. Бухгалтерская операция в учете отражается по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 8400 «Счета учета добавленного капитала» или по кредиту счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

При поступлении в организацию нематериальных активов в порядке товарообмена предполагается продажа собственной продукции и приобретение нематериальных активов другой организации. В соответствии с положениями НСБУ №7 «Нематериальные активы» стоимость нематериальных активов по мене определяется исходя из цены, по которой при сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Стоимость нематериальных активов, поступивших по товарообменной операции, отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Погашение задолженности перед передающей стороной отражается по дебету балансового счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту балансового счета 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Принятие объекта к учету в составе нематериальных активов отражается по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Налог на добавленную стоимость, начисленный при отражении выручки от продажи, принимается к зачету после принятия объекта нематериальных активов к учету.

Результаты интеллектуальной деятельности, находящиеся у организации на праве собственности, являются амортизируемым имуществом, их стоимость погашается путем начисления амортизации.

Способы погашения стоимости нематериальных активов и их оценки отражаются в учетной политике организации. Стоимость нематериальных активов включается в себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Нематериальные активы подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые.

Амортизационные отчисления не производятся по объектам нематериальных активов, стоимость которых с течением времени не падает, и по объектам, прибыль, приносимая которыми не уменьшается. Так не начисляется амортизация на нематериальные активы некоммерческих организаций, а также объекты, по которым в соответствии с установленными правилами не производится погашение стоимости (товарные знаки, знаки обслуживания и т.д.)

По объектам, по которым производится погашение стоимости, нематериальные активы равномерно переносят свою стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым исходя из установленного срока их полезного использования.

Для списания амортизационных отчислений в себестоимость продукции (работ, услуг), необходимо наличие затрат на их приобретение.

Амортизируемые нематериальные активы распределяются по амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования. Начисление амортизации нематериальных активов производится независимо от источников и формы их получения.

Планом счетов бухгалтерского учета для учета амортизации предназначен балансовый счет 0500 «Счета учета амортизация нематериальных активов». По дебету счета накапливаются суммы амортизационных отчислений объектов нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, а по кредиту балансового счета 0500 «Счета учета амортизация нематериальных активов» происходит списание накопленной амортизации при выбытии объектов нематериальных активов. Возможно также применение способа начисления амортизации путем уменьшения первоначальной стоимости объекта. При этом способе сумма начисленной амортизации нематериальных активов относится непосредственно в кредит балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов». В соответствии со вторым способом производится, например, начисление амортизации по организационным расходам.

При начислении амортизационных отчислений их годовая норма определяется следующим образом.

При линейном методе — исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При методе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

При методе списания стоимости пропорционально объему продукции — исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования нематериального актива.

Начисление амортизации нематериальных активов отражается в учете следующим образом:

Начисление амортизации по нематериальным активам общехозяйственного назначения отражается по дебету балансового счета 2510 «Общепроизводственные расходы» и по

кредиту балансового счета 0500 «Счета учета амортизация нематериальных активов» или по дебету балансового счета 2510 «Общепроизводственные расходы» и по кредиту балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов».

Начисление амортизации по нематериальным активам, используемым для осуществления строительства, отражается по дебету балансового счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0500 «Счета учета амортизация нематериальных активов».

Амортизация объектов нематериальных активов производится с первого числа месяца, следующего за месяцем поступления объекта, и производится до полного погашения их стоимости.

Списание ранее начисленных сумм амортизации при выбытии нематериальных активов отражается записью в учете.

По нематериальным активам, полученным в соответствии с договором дарения и безвозмездно, амортизационные отчисления производятся в общем порядке.

5.3. Учет выбытия и инвентаризация нематериальных активов

Нематериальные активы - объекты интеллектуальной собственности могут быть только уступлены или переуступлены (но никак не переданы в собственность), что означает, что предприятием правообладателем переданы другому лицу исключительные права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, программу для ЭВТ, базу данных, топологию интегральных микросхем и т.д. Уступка исключительных прав оформляется договором об уступке (переуступке). Такие договоры должны быть зарегистрированы в Патентном ведомстве республики, иначе они считаются недействительными. Нематериальные активы выбывают из организации в случаях, отраженных на рис. 4.15.

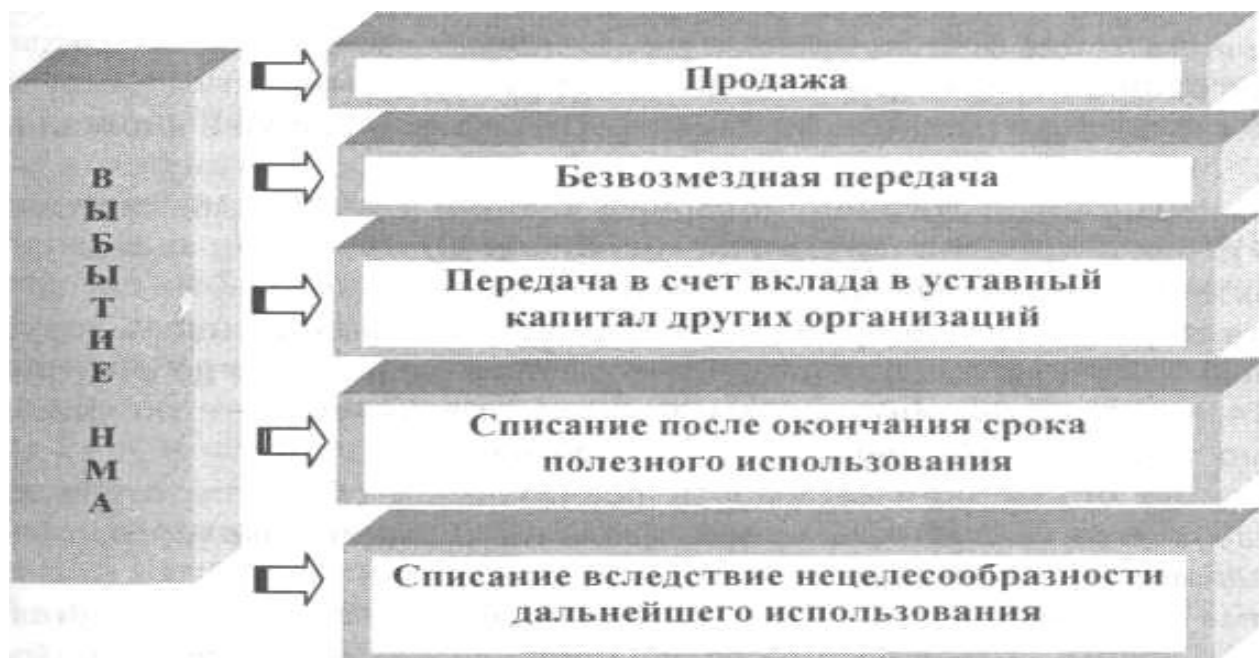


Рис. 4.15. Варианты выбытия нематериальных активов.

Выбытие объектов нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете на счете 9220 “Выбытие прочих активов”. При этом запись производится развернуто:

- по дебету счета 9220 “Выбытие прочих активов” - первоначальная стоимость объекта, учитываемая на счете учета нематериальных активов, и затраты, связанные с их выбытием;
- по кредиту счета 9220 “Выбытие прочих активов” - сумма начисленных амортизационных отчислений, а также сальдо переоценки выбывающего объекта нематериальных активов (если актив переоценивался).

Выручка от реализации нематериальных активов отражается по кредиту счета 9220 в корреспонденции со счетом 4010 “Счета к получению от покупателей и заказчиков”.

Дебетовое сальдо (убыток) по счету 9220 “Выбытие прочих активов” в текущем отчетном периоде списывается на счет 9430 “Прочие операционные расходы”, а кредитовое сальдо (прибыль) - на счет 9320 “Прибыль от выбытия прочих активов”.

Ниже приведены схемы отражения на счетах операций по выбытию нематериальных активов.

Продажа нематериальных активов производится по реальной (инвестиционной) стоимости, при определении которой учитываются условия рыночных сделок с аналогичными активами с учетом отличительных особенностей оцениваемого объекта. В качестве окончательной оценки выступает оценка, получаемая различными способами.

Основанием для бухгалтерского оформления продажи является:

- договор о передаче нематериального актива;
- авторский договор;
- лицензионный договор (товарные знаки и т.д.);
- акты приема-передачи, счета-фактуры.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия нематериальных активов определяется вычитанием из дохода от выбытия нематериальных активов их остаточной (балансовой) стоимости, косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием нематериальных активов (пункт 66 НСБУ N 7 и параграф 3 Положения "О порядке списания с баланса нематериальных активов", зарегистрированного МЮ РУз 14.01.2006 г. N1539).

При определении финансового результата (прибыли или убытка) от реализации нематериального актива, сумма дооценки нематериального актива, который ранее был переоценен, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого нематериального актива включаются в кредит счета "Выбытие прочих активов" как доход от реализации нематериального актива с одновременным уменьшением резервного капитала по счету "Корректировки по переоценке имущества".

Предприятие может передать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Такая передача нематериальных активов осуществляется в соответствии с учредительным договором в оценке, согласованной с другими учредителями.

В бухгалтерском учете выбытие нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал предприятия отражается в таб. 5.1.

Таблица 5.1

Выбытие нематериальных активов при передаче их в качестве вклада в уставный капитал других предприятий		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости нематериальных активов	9220- "Выбытие прочих активов"	0400- "Нематериальные активы"
Списание начисленного износа	0500- Амортизация нематериальных активов"	9220 - "Выбытие прочих активов"
Списание сальдо дооценки выбывающего объекта нематериальных активов	8510- Корректировки по переоценке имущества"	9220 "Выбытие прочих активов"
Отражение вклада в уставный капитал НМА	0600- "Долгосрочные инвестиции"	9220 "Выбытие прочих активов"

Предприятия имеют право передавать безвозмездно принадлежащие им на правах собственности объекты нематериальных активов.

С целью выявления фактического наличия документов, подтверждающих исключительные права предприятия на нематериальные активы, правильности и своевременности отражения нематериальных активов в балансе и контроля за их сохранностью предприятия периодически, но не реже одного раза в два года, производят инвентаризацию нематериальных активов (пункт 67 НСБУ N 7 "Нематериальные активы", зарегистрированного МЮ. РУз. 27. 06. 2005 г. N 1485).

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих исключительные права организации на НМА;

- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе предприятия: первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста, другие случаи движения нематериальных активов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, устанавливается руководителем хозяйствующего субъекта, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно в соответствии с пунктами 1.5 и 1.6 НСБУ N 19.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить наличие и состояние инвентарных карточек, ведомостей и других регистров аналитического учета. Инвентарная карточка должна быть открыта на каждый объект нематериальных активов на основании акта приема-передачи (форма НМА-1). Карточку ведут в бухгалтерии предприятия в одном экземпляре. По окончании инвентаризации составляется акт, в котором отражаются результаты инвентаризации. Акт подписывает руководитель предприятия и инвентаризационная комиссия.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение нематериальным активам.
2. Какие объекты включаются в состав нематериальных активов?
3. Как оцениваются нематериальные активы в учете и отчетности?
4. Каковы основные варианты поступления нематериальных активов в организацию?
5. Охарактеризуйте порядок начисления амортизации по нематериальным активам?
6. Каков порядок проведения инвентаризации нематериальных активов?

Тестовые задания

1. Нематериальные активы — это:

а) объекты кратковременного пользования (до 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания и стоимостной оценки;

б) объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания и стоимостной оценки;

в) объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

2. Амортизация по нематериальным активам начисляется:

а) с использованием балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов»;

б) без использования балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов»;

в) возможны варианты а) и б).

3. Полученные нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал отражаются:

а) по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 8300 «Уставный капитал»;

б) по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;

в) по дебету балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов».

4. При выбытии объектов нематериальных активов их стоимость уменьшается на сумму начисленной амортизации:

а) по дебету балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов»;

б) по кредиту балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов»;

в) по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов».

5. Списание балансовой стоимости выбывших нематериальных активов отражается:

а) по дебету балансового счета 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов»;

б) по дебету балансового счета 9220 «Выбытие прочих активов» и по кредиту балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов»;

в) по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов» и по кредиту балансового счета 6000 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Глава 6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

6.1. Организация расчетов с рабочими и служащими

Организация расчетов с персоналом по оплате труда определена такими факторами, как предоставление хозяйствующим субъектам прав в выборе форм и размеров оплаты труда и обеспечение защиты работников во взаимоотношениях с работодателями.

Учет оплаты труда занимает в любой организации один из наиболее трудоемких и ответственных участков работы бухгалтера. Обеспечение прямой зависимости оплаты труда от конечных результатов хозяйственной деятельности — основная цель организации на этом участке бухгалтерского учета. При расчете оплаты труда организации должны руководствоваться нормами Действующего трудового законодательства, в частности, Трудового кодекса Республики Узбекистан.

Оплата труда - система отношений, связанных с установлением и осуществлением работодателем выплат работникам в соответствии с работой, выполненной ими в соответствии с трудовым договором, а также в соответствии с законами и иными правовыми актами.

Оплата труда работников в значительной степени определяется количеством и качеством затраченного труда. При этом немалую роль играют и рыночные факторы: спрос и предложение рабочей силы, территориальное расположение региона и другие факторы. В свою очередь, рынок рабочей силы опирается на спрос и предложение труда, движение трудовых ресурсов. Каждому гражданину предоставляется исключительное право распоряжаться своими трудовыми способностями либо в виде организации предпринимательской деятельности, либо в форме заключения договорных отношений с другими предпринимателями. Конституционное право на труд обеспечивается не только социальными, но и юридическими гарантиями.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора.

Работник имеет право на своевременное получение заработной платы в полном объеме в соответствии со своей

квалификацией, количеством и качеством выполненной работы. При этом он обязан исполнять свои трудовые обязанности, соблюдать трудовую дисциплину и правила внутреннего распорядка.

Работодателем может быть как юридическое, так и физическое лицо. Его правом является заключение, изменение и расторжение трудовых договоров, привлечение работников к материальной и дисциплинарной ответственности в соответствии с Трудовым кодексом.

Трудовые отношения закрепляются трудовым договором (контрактом), посредством которого устанавливается правовая связь между работником и работодателем. Трудовой договор является также базой для дальнейшего существования и развития трудовых отношений. Он представляет собой соглашение между работодателем и работником, по которому одна сторона обязуется выполнять работу по определенной специальности, квалификации или должности с подчинением внутреннему распорядку, а другая выплачивать заработную плату и обеспечивать условия труда, предусмотренные соглашением сторон. В трудовом договоре оговариваются права и обязанности работника, а также права и обязанности работодателя. Важные пункты в договоре: условия оплаты труда, режим труда и отдыха. Условия трудового договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме.

Трудовые договоры могут заключаться на неопределенный срок, если иной срок не установлен законодательством. Срочный договор заключается в том случае, если трудовые отношения по каким либо причинам не могут быть заключены на неопределенный срок. В трудовом договоре определяют размер тарифной ставки или оклада работника, а также причитающиеся ему доплаты, надбавки и поощрительные выплаты. В трудовой договор могут быть включены дополнительные условия: о регулярном повышении квалификации сотрудника, обучении второй профессии и т.д. В договоре могут быть также предусмотрены льготы: обеспечение жильем, садовым участком, предоставление или погашение ссуды и др. Все условия,

включаемые в договор, не должны противоречить нормам Трудового кодекса, иначе он будет считаться недействительным.

С физическими лицами, зарегистрированными в качестве предпринимателей без образования юридического лица, организация может заключать договора гражданско-правового характера, предметом которых является определенный результат труда, выполнение каких либо заданий, которые отражены договором. Физические лица, не заключившие договоры гражданско-правового характера, не имеют льгот и гарантий, устанавливаемых трудовым законодательством.

Прием работника оформляется приказом или распоряжением работодателя, изданным на основе заключенного трудового договора. Расторжение Трудового договора возможно по инициативе работника или работодателя. В первом случае при увольнении по собственному желанию работник обязан за две недели предупредить об этом работодателя. По инициативе работодателя Расторжение возможно при несоответствии занимаемой должности работника, сокращении численности, ликвидации организации и по другим основаниям.

Оплата труда работнику начисляется непосредственно после приема его на работу. Трудовое соглашение содержит наименование должности, на которую принимается работник, трудовые обязанности, условия труда и другую важную информацию. Месячная заработная плата работника, отработавшего норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже установленного законом минимального размера оплаты труда. Право на свободное использование своих способностей для предпринимательской деятельности закреплено законодательно. Право на труд признается в любой разрешенной законом форме. Трудовые отношения работников регулирует Трудовой кодекс и другие документы, касающиеся организации и оплаты труда.

Оплата труда выполняет несколько функций, в том числе функцию материального стимулирования в целях улучшения качества продукции, повышения производительности труда.

Категория «рабочие» объединяет основных рабочих, непосредственно связанных с производством продукции,

вспомогательных рабочих, по обслуживанию производственного процесса, выполнению подсобных работ в цехах основного производства и вспомогательных цехов.

Списочная численность определяется суммированием количества всех работников, принятых на постоянную, временную и сезонную работу. В среднем за отчетный период рассчитывается среднесписочная численность работников. Основным актом трудового законодательства в республике, регулирующим отношения участников трудового процесса (работников и работодателей) на предприятиях независимо от их организационно-правовых форм, является Трудовой кодекс РУз.

Трудовой кодекс РУз определены основные трудовые права работника:

- на вознаграждение за труд не ниже установленного законодательством минимального размера;

- на отдых, обеспечиваемый установлением предельной продолжительности рабочего времени, сокращенным рабочим днем для ряда профессий и работ, предоставлением еженедельных выходных дней, праздничных дней, а также ежегодных оплачиваемых отпусков;

- на условия труда, отвечающие требованиям безопасности и гигиены;

- на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации;

- на возмещение вреда, причиненного его здоровью или имуществу в связи с работой;

- на объединение в профессиональные союзы и другие организации, представляющие интересы работников и трудовых коллективов;

- на социальное обеспечение по возрасту, в случае утраты трудоспособности, потери кормильца и в иных, установленных законом, случаях;

- на защиту, в том числе и судебную, трудовых прав и квалифицированную юридическую помощь;

- отстаивать свои интересы в коллективных трудовых спорах.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне

отдельного предприятия осуществляется в соответствии с принятыми в нем внутренними нормативными документами - договорами о труде, которые разрабатываются руководством предприятия с участием представителей трудового коллектива.

Договоры о труде могут заключаться:

- между работодателем и трудовым коллективом в лице уполномоченных ими лиц (коллективный договор);

- между работодателем и отдельными работниками (трудовой договор (контракт), договор о полной материальной ответственности).

В качестве работодателей могут выступать:

- предприятия, в том числе их обособленные структурные подразделения, в лице их руководителей;

- частные предприятия, собственник которых одновременно является их руководителем;

- отдельные лица, достигшие восемнадцати лет, в случаях, предусмотренных законодательством.

Работодателю предоставлено право:

- управлять предприятием и принимать самостоятельные решения в пределах своих полномочий;

- заключать и прекращать индивидуальные трудовые договоры в соответствии с законодательством;

- требовать от работника надлежащего выполнения работы, обусловленной трудовым договором;

- создавать совместно с другими работодателями общественные объединения для защиты своих интересов и вступать в такие объединения.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемых в соответствующей организации, независимо от источников этих выплат, например, основная заработная плата по тарифным ставкам (окладам), сдельным расценкам, в процентах от выручки, стимулирующие надбавки и доплаты, компенсационные выплаты и т.д.

Материальная помощь, оказываемая работникам, при определении среднего заработка не учитывается, поскольку в

расчете участвует только фактически начисленная заработная плата.

6.2. Системы и формы оплаты труда

Системы, формы, размер оплаты труда и другие виды доходов сотрудникам организации устанавливают самостоятельно (рис. 6.1).

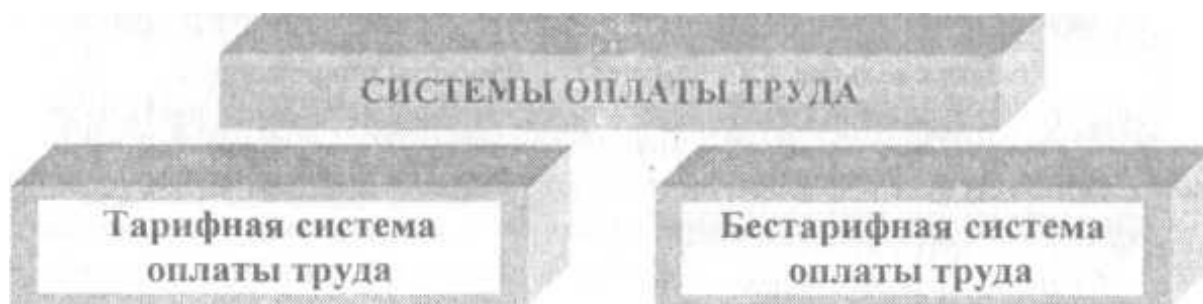


Рис. 6.1 Системы оплаты труда.

Тарифная система - это совокупность нормативов, с помощью которых обеспечивается дифференциация оплаты труда в зависимости от сложности и условий труда, природно-климатических условий выполнения работы, интенсивности и характера труда.

Основными элементами, образующими тарифную систему оплаты труда, являются:

- тарифные ставки и сетки,
- тарифные коэффициенты,
- тарифно-квалификационные справочники работ и профессий рабочих, квалификационный справочник должностей служащих,
- надбавки и различные доплаты за работу с отклонением от нормальных условий труда.

Тарифная ставка - это выраженный в денежной форме размер оплаты труда за единицу рабочего времени.

Тарифная ставка, применяемая при оплате труда рабочих, - это размер вознаграждения за труд определенной сложности, произведенный в единицу времени (час, день, месяц).

Показателем сложности выполняемой работы является разряд, по которому тарифицируется тот или иной вид работ. В то же время разряд служит также показателем уровня квалификации и самого работника. Размер оплаты труда рабочего возрастает по мере повышения разряда выполняемой им работы, поскольку оплата всегда производится по разряду выполненной работы.

Размер тарифной ставки нулевого разряда в расчете на месяц не может быть ниже минимального размера заработной платы, предусмотренного законом. Данная тарифная ставка применяется для оплаты самых простейших видов труда, не требующих какой-либо квалификации работника.

В последнее время в системе организации и оплаты труда возрастает значение часовой тарифной ставки. Это объясняется тем, что, во-первых, оплата труда в большинстве отраслей экономики производится на основе часовых ставок; во-вторых, на основе именно часовой тарифной ставки определяются размеры доплат, гарантированных работнику действующим законодательством (при сокращенном рабочем времени в связи с вредными условиями труда, при выполнении сверхурочной работы, работы в ночное время и т. д.).

Часовую тарифную ставку следует отличать от часового среднего заработка, используемого для исчисления среднего заработка конкретного работника на предприятиях, применяющих суммированный учет рабочего времени.

Размеры всех видов тарифных ставок (часовых, дневных и месячных) повышаются в зависимости от сложности выполняемых работ, а также условий и напряженности труда.

На базе тарифной ставки формируется система стимулирования. Премии, надбавки, доплаты, районные коэффициенты к заработной плате исчисляются в процентном отношении к тарифу.

Соотношение между размерами тарифных ставок в зависимости от разряда выполненной работы определяется посредством применения тарифного коэффициента, указываемого в тарифной сетке для каждого разряда. Тарифный коэффициент нулевого разряда равен единице. Начиная с первого разряда, он возрастает и достигает своей максимальной величины для последнего,

самого высокого разряда, предусмотренного тарифной сеткой. Соотношение тарифных коэффициентов первого и последнего разрядов принято называть диапазоном тарифной сетки.

Тарифная сетка - это шкала, разбитая на разряды, которая позволяет определить размер тарифной ставки для оплаты труда рабочих в зависимости от сложности выполняемых работ и их квалификации.

Единая тарифная сетка по оплате труда

Разряды оплаты труда	Тарифные коэффициенты
0	1,000
1	2,377
2	2,616
3	2,878
4	3,165
5	3,467
6	3,783
7	4,112
8	4,454
9	4,797
10	5,147
11	5,503
12	5,870
13	6,242
14	6,617
15	7,000
16	7,388
17	7,781
18	8,180
19	8,585
20	8,995
21	9,411
22	9,830

Предприятия, не относящиеся к бюджетной сфере, могут самостоятельно устанавливать формы и системы оплаты труда,

премии, доплаты, надбавки, поощрительные выплаты. Государственные тарифные ставки и оклады могут быть использованы ими в качестве базы для дифференциации оплаты труда в зависимости от профессии, квалификации работников, сложностей условий выполняемых ими работ, фиксируя их в коллективных договорах или иных локальных нормативных актах. При этом на размеры применяемых конкретным предприятием ставок влияют прежде всего финансовые возможности предприятия, а также конъюнктура на рынке труда.

Тарифно-квалификационные справочники включают подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации работника. Они позволяют руководствоваться едиными критериями при определении сложности выполняемой работы и присвоении ей соответствующего разряда.

Надбавки и доплаты, используемые в тарифной системе, позволяют индивидуализировать заработок работника с учетом различных факторов, не учтенных в размере тарифной ставки. Так, они позволяют учесть: опыт работника, его длительный непрерывный трудовой стаж, профессиональное мастерство, знание языка, степень важности выполняемых им работ, отношение к труду, повышенная интенсивность труда (например, при совмещении профессии, должности, выполнении обязанностей за отсутствующего работника) либо выполнение работы в условиях, отличных от нормальных (в ночное, сверхурочное время; в выходные или праздничные дни и т. д.). Отдельные виды надбавок и доплат прямо предусмотрены законодательством, и работодатель обязан гарантировать работнику их выплату и не ниже тех размеров, которые установлены законодательством (за работу в ночное время, за выслугу лет и др.). Другие надбавки и доплаты предусматриваются локальными нормами права и их размеры и условия назначения определяются, как правило, коллективными договорами.

Сдельная оплата труда. Сдельную оплату труда можно применять только на тех производствах, где можно точно определить, сколько выработал каждый сотрудник. По сдельной

системе оплачивается труд работников, размер заработка которых зависит от объема выполненной работы и величины расценки за единицу работ или продукции. Для расчета суммы оплаты труда по Данной системе необходимо измерить объем выполненной работы и сравнить его с плановыми и нормативными заданиями, разработанными для данной категории рабочих. Основанием для начисления оплаты труда служат наряды на сдельную работу, ведомости учета выработки, маршрутные листы и другие документы оперативного учета. В бухгалтерию сдаются в конце месяца закрытые наряды, информация из которых учитывается при начислении оплаты труда.

Прямая сдельная оплата труда предусматривает начисление по заранее установленным расценкам за единицу выполненных работ.

Сдельные расценки характеризуют оплату труда за единицу выполненных работ. Размер расценки за единицу выполненных работ рассчитывается умножением тарифной ставки по соответствующему разряду работы на норму времени.

При прямой сдельной системе заработная плата начисляется за фактически выполненную работу на основе действующих расценок за единицу работы. Расценки определяют исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок, окладов, норм выработки.

Индивидуальная сдельная оплата труда определяется как сумма произведений соответствующей сдельной расценки на фактическую выработку рабочего по каждому виду выполненных работ за месяц. Учет выработки и расчет оплаты труда ведется по каждому отдельному работнику.

Коллективная сдельная оплата труда рассчитывается в целом по бригаде работников. Фактически выполненный объем работ бригадой умножается на расценку за единицу работы.

Коллективная (бригадная) сдельная оплата труда заключается в том, что заработок рабочим начисляется по результатам труда коллектива бригады в целом. Обязательным условием подобной оплаты труда является четкая бригадная организация труда.

При бригадной сдельной оплате труда выработка учитывается в целом по бригаде. Поэтому сумма заработка бригады подлежит распределению между ее членами с учетом количества отработанного времени, квалификации и степени производственной активности.

Распределению предшествует исчисление общего заработка бригады. Затем каждому работнику рассчитывается тарифный заработок за отработанное время по расценкам.

Повременная оплата труда самая распространенная форма оплаты труда. Расчет оплаты труда при повременной форме производится исходя из месячных окладов (ставок), числа рабочих дней в данном месяце и числа фактически отработанных дней за месяц. Для расчета суммы оплаты труда по данной форме необходимо знать месячный оклад работника, число дней работы по графику за данный месяц; число рабочих дней, фактически отработанное работником в данном месяце. Расчет производится на основании табеля учета рабочего времени. Сумма заработка рассчитывается как произведение тарифной ставки на отработанное время.

Повременная форма оплаты труда имеет две системы: простую повременную и повременно-премиальную.

Простая повременная форма оплаты труда основана на учете количества отработанного времени.

Прочие выплаты. Работникам организаций кроме выплат по окладам, тарифным ставкам и премий в законодательном порядке производят выплаты за сверхурочную работу, выполняемую за пределами установленной продолжительности рабочего дня. Работникам с ненормированным рабочим днем сверхурочная работа не оплачивается. Работа в сверхурочное время в соответствии с Трудовым кодексом при повременной системе оплачивается за первые два часа в полуторном размере, а за последующие часы — в двойном размере.

Работа в праздничные дни оплачивается в двойном размере: сдельщикам — по двойным сдельным расценкам; при повременной оплате — в размере двойной часовой или дневной ставки; работникам, получающим месячный оклад, — в размере двойной часовой или дневной ставки сверх оклада при условии

проведения работы сверх месячной нормы. По желанию рабочего или служащего, работающего в праздничные дни, дополнительные выплаты могут быть заменены днем отдыха.

6.3. Учет рабочего времени и выполненной работы

Рабочее время - время, в течение которого работник в соответствии с расписанием или графиком работы либо условиями трудового договора должен выполнять возложенные на него трудовые обязанности. Действующим законодательством предусмотрена разная продолжительность рабочего времени.

Сокращенная продолжительность рабочего времени - рабочее время, установленное в законодательном порядке для отдельных категорий работников. В частности, сокращенное рабочее время устанавливается:

- работникам в возрасте от 16 до 18 лет - не более 36 часов в неделю;

- учащимся в возрасте от 14 до 15 лет, работающим в период каникул, - не более 24 часов в неделю;

- работникам, являющимся инвалидами I и II групп - не более 36 часов в неделю;

- работникам, занятым на работах с неблагоприятными условиями труда - не более 36 часов в неделю (для работников, занятых на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда, предельная продолжительность рабочего времени устанавливается Правительством республики);

- женщинам, имеющим детей в возрасте до трех лет и работающим в учреждениях и организациях, финансируемых из бюджета, - не более 36 часов в неделю.

Неполное рабочее время - рабочее время, устанавливаемое для отдельных работников по соглашению с руководством предприятия, позволяющее выполнять возложенные на них трудовые обязанности.

При режиме неполного рабочего дня уменьшается продолжительность ежедневной работы (например, до 6 часов при пятидневной рабочей неделе). Режим неполной рабочей недели предполагает уменьшение продолжительности рабочей

недели при сохранении нормальной продолжительности рабочего дня (например, 4 рабочих дня при пятидневной рабочей неделе). В этом случае размер заработной платы работника определяется пропорционально отработанному рабочему времени или объему произведенной продукции.

Ненормированное рабочее время - рабочее время, устанавливаемое для отдельных работников, труд которых не может быть четко учтен по времени, а оценивается только по результатам работы.

Гибкий (скользящий) режим рабочего времени - режим, при котором отдельные работники с согласия руководства организации могут регулировать продолжительность своего рабочего времени как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

При поденном учете рабочего времени учитывается количество отработанных работниками дней за рабочую неделю при условии одинаковой продолжительности ежедневной работы.

Недельный учет рабочего времени применяется в случаях, когда законом установлена продолжительность рабочей недели (например, 40, 36, 24, 12 часов), а продолжительность ежедневной работы на предприятии определяется графиком в пределах установленной недельной нормы. При использовании данного метода учитывается общее число отработанных часов за учетный период - неделю.

Суммированный учет рабочего времени применяется, если условия работы не позволяют установить для определенной категории работников ежедневную или еженедельную продолжительность рабочего времени, предусмотренную законом. В этом случае продолжительность рабочего дня или недели может отклоняться от нормы. Но продолжительность рабочего времени за учетный период не должна превышать нормального числа рабочих часов, то есть сорока часов в неделю.

При шестидневной рабочей неделе продолжительность ежедневной работы не может превышать семи часов, а при пятидневной рабочей неделе - восьми часов. Учетный период не должен быть более одного года, а продолжительность ежедневной работы (смены) - свыше двенадцати часов.

Учетный период охватывает все рабочее время, время в пути от места нахождения предприятия или от пункта сбора до места работы и обратно и время отдыха, приходящееся на данный календарный отрезок времени. Рабочее время и время отдыха в рамках учетного периода регламентируется графиком работы на вахте, который утверждается руководством предприятия по согласованию с соответствующим профсоюзным комитетом, как правило, на год и доводится до сведения работников. В графиках также предусматриваются дни, необходимые для доставки работников на вахту и обратно.

Порядок применения суммированного учета рабочего времени устанавливается в коллективном договоре, а если он не заключен - работодателем по соглашению с профсоюзным комитетом либо иным представительным органом работников.

Применение метода суммированного учета рабочего времени должно осуществляться с учетом ограничений, установленных трудовым законодательством республики, касающихся привлечения отдельных категорий работников к сверхурочной работе, к работе в ночную смену, в праздничные и выходные дни, сокращенной продолжительности рабочего времени для отдельных категорий работников.

Как правило, суммированный учет рабочего времени применяется при вахтовом методе организации работ, на непрерывно действующих предприятиях, на железнодорожном, водном транспорте, в растениеводстве.

6.4. Синтетический и аналитический учет заработной платы и расчетов по оплате труда

Первичный учет кадров на предприятиях ведется кадровой службой. Ранее этот учет был стандартизирован государством, которое устанавливало формы первичного учета кадров серии "Т". В последние годы стандартизация первичного учета кадров была отменена и это предоставило право предприятиям устанавливать такие формы первичного учета кадров, которые им необходимы. Но многие предприятия продолжают вести учет

явок на работу и использования рабочего времени при помощи табельного учета.

Табель - именной список работников отдела, бригады, цеха, который используют для:

- контроля за соблюдением рабочими и служащими установленного режима рабочего времени;
- для получения данных об отработанном времени;
- для расчета заработной платы;
- для составления финансовой и статистической отчетности.

Каждому работнику присваивается табельный номер, по которому он числится в таблице учета рабочего времени и во всех документах на заработную плату.

Табельный учет можно осуществлять одним из следующих способов:

- методом сплошной регистрации явок и неявок на работу;
- методом регистрации только отклонений (неявок, опозданий и др.).

Отметки о причинах неявок на работу или о неполном рабочем дне, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от установленного режима работы должны вноситься в табель только на основании документов, оформленных надлежащим образом (например, листка нетрудоспособности, справок или приказов о выполнении государственных или общественных обязанностей и т.п.).

Учет времени, потраченного на сверхурочные работы, осуществляется на основании списков лиц с указанием количества фактически проработанных сверхурочно часов. Эти данные составляются и подписываются начальником структурного подразделения, а затем вносятся в табель.

Время простоев также может учитываться в таблице. Данные о простое вносятся в табель на основании листков о простое, выписанных руководителем структурного подразделения.

Предприятие самостоятельно выбирает форму табеля для учета использования рабочего времени своих работников: форму Т-12 или Т-13. В таблице формы Т -13 отражается только учет использования рабочего времени, а в таблице Т-12 - рассчитывается кроме того и заработная плата.

По окончании месяца работник, ответственный за ведение табеля, закрывает табель, предварительно заполнив все графы, предназначенные для расшифровки видов использования рабочего времени и видов неявок на работу по уважительным и неуважительным причинам.

Бухгалтер, занимающийся расчетом заработной платы, заполняет в табеле оставшиеся графы, предназначенные для указания базового размера оплаты труда каждого конкретного работника, расчета оплаты труда по видам оплаты с учетом фактически отработанного времени и неявок по уважительным и неуважительным причинам.

В соответствующих графах указываются сведения о видах оплаты отработанного и неотработанного времени, использование которых не носит на предприятии массового характера (учебные отпуска, часы сокращения работы работникам моложе 18 лет и женщинам и др.). Заполненный табель заверяется подписями ответственных лиц (начальник отдела или участка и табельщик), на малых предприятиях - бухгалтером и руководителем, в последний день месяца сдается в бухгалтерию.

Данные форм Т-12 и Т-13 служат основанием для начисления заработной платы работнику в лицевых счетах, расчетной или расчетно-платежной ведомости.

Синтетический учет заработной платы и расчетов по оплате труда ведется на пассивных балансовых счетах 6710 «Расчеты по оплате труда» и 6720 «Депонированная заработная плата».

По кредиту счета 6710 «Расчеты по оплате труда» отражается сумма начислений по всем видам основной и дополнительной заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности, пенсий работающим пенсионерам и других выплат. По дебету субсчета 6710 «Расчеты по оплате труда» отражаются суммы удержаний, заработной платы, выданной в качестве аванса или в окончательный расчет, удержанных налогов, по исполнительным листам и других удержаний. Сальдо кредитовое показывает сумму начисленной, но не выплаченной заработной платы.

Начисление и распределение заработной платы. Суммы начисленной заработной платы распределяют по направлениям

затрат, т.е. списывают с кредита балансового счета 6710 «Расчеты по оплате труда» в дебет соответствующих балансовых счетов: 2010 «Основное производство» — основная заработная плата работников, непосредственно участвующих в производственном процессе, 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйства» — заработная плата работников, не занятых в основном производстве. Зарботная плата, начисленная за время отпуска, включается в фонд зарботной платы отчетного месяца только в сумме отпускных отчетного месяца.

На сумму удержаний из зарботной платы дебетуется балансовый счет 6710 «Расчеты по оплате труда» и кредитуется балансовый счет: 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» — на сумму налога на доходы с физических лиц; 4700 «Задолженность персонала по прочим операциям» — на суммы, удержанные за товары, купленные в кредит, или по ссудам, полученным работниками; 5000 «Счета учета денежных средств в кассе» — на сумму выплаченной зарботной платы; 6720 «Депонированная зарботная плата» — на сумму депонированной зарботной платы.

Удержание из зарботной платы налога на доходы физических лиц отражается по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и по кредиту балансового счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

Кроме того, по заявлению работников с них могут быть удержаны суммы по возмещению ущерба, причиненного организации. Факт взыскания с сотрудника в возмещение материального ущерба, причиненного организации, отражается по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и по кредиту балансового счета 4730 «Задолженность по возмещению материального ущерба».

В принудительном порядке удерживаются из зарботной платы суммы в возмещение причиненного ущерба, а также суммы присужденных алиментов. Алименты удерживаются либо по решению суда, либо по соглашению сторон, заверенному у нотариуса, но не меньше, чем по решению суда.

Для получения сводных данных по расчетам с рабочими и служащими и о фонде заработной платы по составу и категориям работников итоговые суммы отдельных расчетных (расчетно-платежных) ведомостей обобщаются в целом по организации в разрезах, требующихся для контроля и составления отчетности по фонду заработной платы. С этой целью составляется сводная ведомость начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников.

Аналитический учет расчетов с депонентами по своевременно неполученной заработной плате ведется в книге учета депонированной заработной платы. Эта книга открывается на год. Каждому депоненту отводится отдельная строка, по которой указываются табельный номер, фамилия, имя и отчество депонента и депонированная сумма с отметкой впоследствии об ее выдаче. Суммы, не выплаченные на конец года, переносятся в новую книгу.

Организация разрабатывает график отпусков, в соответствии с которым Работнику ежегодно предоставляется отпуск. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней. В отдельных случаях, установленных Трудовым кодексом, работнику может быть предоставлен удлиненный основной отпуск. Отпускные исчисляются только по основному месту работы. Для расчета оплаты отпуска компенсации за неиспользованный отпуск берется средний дневной заработок. При его исчислении учитываются все выплаты, на которые начисляются страховые взносы. Расчетным периодом для начисления среднего заработка являются три месяца, предшествующие месяцу отпуска. Из этого периода исключаются праздничные и нерабочие дни. Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. Начисленный доход в периоде, который был отработан полностью, делят на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели, если отпуск установлен в рабочих днях, или на количество календарных дней в периоде, если отпуск установлен в календарных днях.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от непрерывности стажа работы. При сдельной системе оплаты труда

пособие исчисляются исходя из среднего заработка работника за два календарных месяца, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность. Расчет пособия по больничному производится только по основному месту работы.

При повременной системе оплаты труда для исчисления пособия принимается дневная тарифная ставка с учетом доплат и надбавок, полученных на день наступления нетрудоспособности. Среднедневной заработок определяют путем деления суммы месячного заработка работника на число всех рабочих дней по графику месяца нетрудоспособности. Общую сумму пособия рассчитывают как произведение дневного пособия на число рабочих дней, пропущенных в данном месяце вследствие нетрудоспособности, с учетом стажа работы. Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается работнику в сроки, установленные для выплаты заработной платы, за счет причитающихся взносов на социальное страхование. При определении суммы начислений по больничному листу во внимание принимается продолжительность трудового стажа.

Система материального поощрения

В организациях разрабатываются положения о премировании и выплате вознаграждений по итогам работы за год. В заработок, на который начисляются премии, кроме тарифной ставки или оклада включаются доплаты и надбавки. Вознаграждение по итогам работы за год является одним из видов материального поощрения. Результаты труда каждого работника определяются по итогам полного календарного года.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные задачи бухгалтерского учета оплаты труда и расчетов с персоналом организации?
2. Как группируется в учете и отчетности персонал организаций?
3. Какие формы оплаты труда вам известны?
4. Каким образом организуются учет численности работников, использования рабочего времени и выработки?
5. В чем особенности начисления заработной платы при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда?
6. Каким образом организуется аналитический учет заработной платы?

Тестовые задания

1. Какие операции отражаются по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и по кредиту балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе»?

- а) выдача заработной платы;
- б) удержание из заработной платы налога на доходы физического лица;
- в) начисление оплаты труда.

2. Начисленные, но невыплаченные в установленный срок из-за неявки получателей суммы отражаются:

- а) по дебету балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и по кредиту балансового счета 6720 «Депонированная заработная плата»;
- б) по дебету балансового счета 6720 «Депонированная заработная плата» и по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- в) по дебету балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе» и по кредиту балансового счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

3. Оплата труда, начисленная за счет образованного резерва на оплату отпусков работников, отражается по дебету балансового счета:

- а) 9910 «Конечный финансовый результат»;
- б) 8910 «Резервы предстоящих расходов»
- в) 2010 «Основное производство».

4. Единый социальный отчисление:

- а) удерживается из доходов сотрудников;
- б) начисляется на фонд оплаты труда;
- в) включается в себестоимости продукция.

5. Какая форма оплаты труда предусматривает начисление по заранее установленным расценкам за единицу выполненных работ:

- а) прямая сдельная;
- б) повременно-премиальная;
- в) простая повременная форма оплаты труда.

Глава 7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

7.1. Затраты и их классификация

Совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ или оказанием услуг представляет собой процесс производства.

В процессе производства используются основные и оборотные активы организации, а также труд работников. Все затраты материальных и трудовых ресурсов образуют издержки производства.

Затраты — сумма ресурсов, использованных для достижения определенных целей, измеренная в денежном выражении.

Для правильной организации учета производственных затрат большое значение имеет их научно обоснованная классификация.

Затраты на производство группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов. В системе аналитического учета по счетам издержек производства затраты группируют по их видам производства (основное, вспомогательное), видам продукции, структурным подразделениям.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации.

По видам продукции (работ, услуг) затраты группируются для исчисления их себестоимости.

По видам расходов затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

Классификация затрат на производство по различным классификационным признакам приведена на рис. 7.1.

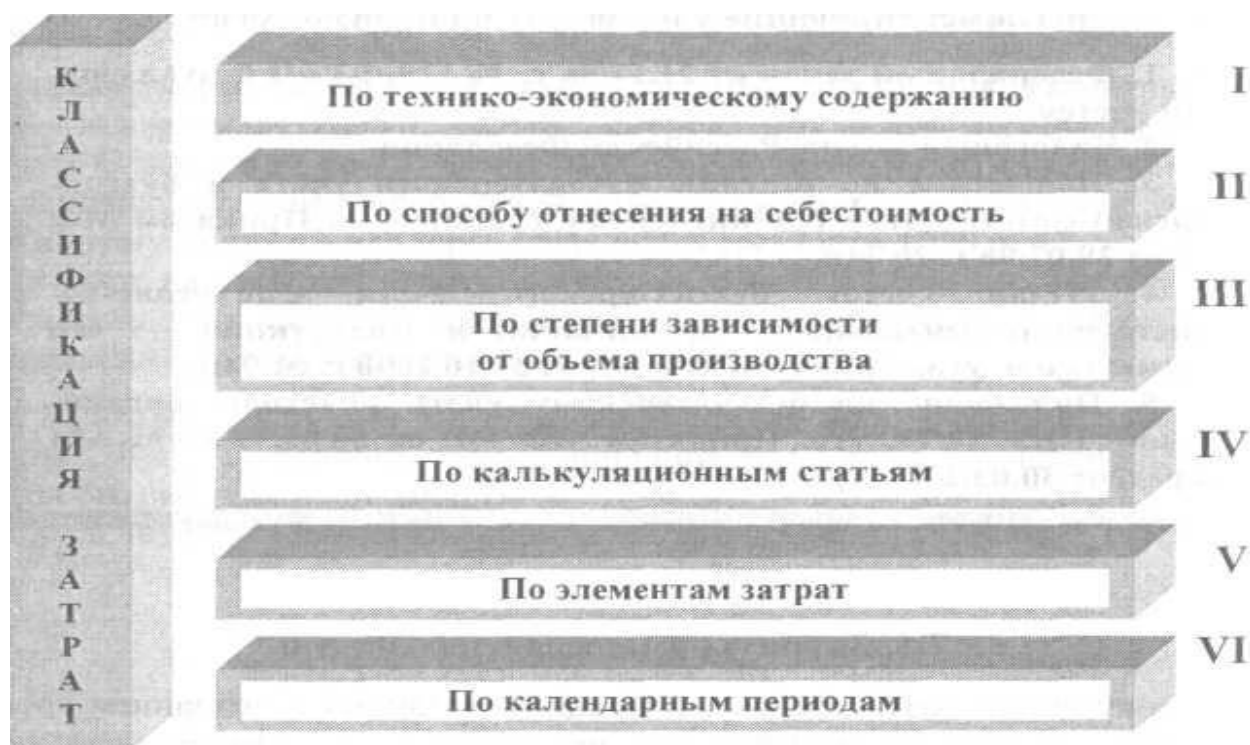


Рис. 7.1. Классификация затрат на производство.



Рис.7.2. Деление затрат по степени зависимости от объема производства.

Основные затраты - технологически неизбежные расходы, обусловленные процессом изготовления продукции. К основным затратам относятся затраты, учитываемые на балансовом счете 2010 «Основное производство». К ним относятся: прямые затраты сырья и материалов, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и электроэнергия для технологических целей, расходы на оплату труда (с отчислениями) производственных рабочих, затраты на подготовку и освоение производства.

Накладные затраты учитываются:

а) на балансовом счете 2510 «Общепроизводственные расходы» (затраты на оплату труда управленческого персонала цехов, амортизация, ремонт и эксплуатация оборудования,

расходы на транспорт, отопление, водоснабжение, освещение, охрану труда и технику безопасности);

б) на транзитном счете 9410 «Расходы по реализации» (расходы, связанные с продажей продукции).

в) на транзитном счете 9420 «Административные расходы» (затраты на оплату труда аппарата управления (с отчислениями), расходы на содержание и ремонт помещений и других объектов общехозяйственного назначения).



Рис.7.3. Деление затрат по способу отнесения на себестоимость готовой продукции.

Прямые затраты — затраты, связанные непосредственно с производством отдельных видов продукции, относятся на себестоимость готовой продукции непосредственно по данным первичных документов (например, заработная плата рабочих основного и вспомогательного производств; стоимость материалов, списанных в производство; расходы по содержанию производственного оборудования)

Прямые расходы распределяются по видам выпускаемой продукции. Это необходимо для определения себестоимости каждой единицы выпущенной продукции.

Расходы, которые нельзя распределить прямым путем (например, заработная плата работников основного производства, занятых при производстве нескольких видов продукции; расходы вспомогательного производства и т.д.), распределяются пропорционально какому-либо показателю.

Таким показателем может быть стоимость материалов, израсходованных при выпуске конкретного вида продукции;

сумма заработной платы работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и т.д.

Выбранный порядок распределения расходов между видами выпускаемой продукции должен быть закреплён в учетной политике вашей организации.

Косвенные затраты — затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, распределяются между видами продукции пропорционально принятой в отрасли промышленности базе (например, заработная плата административного персонала, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы).



Рис. 7.4. Деление затрат по степени зависимости от объема производства.

Условно-переменные затраты — это затраты, которые по своим абсолютным размерам возрастают или уменьшаются в зависимости от изменения объема производства.

В данную группу относятся прямые затраты сырья и материалов, покупные изделия и полуфабрикаты, технологическое топливо и электроэнергия, прямые расходы на оплату труда производственных рабочих с отчислениями, а также косвенные общепроизводственные расходы, собираемые на балансовом счете 2510 «Общепроизводственные расходы».

Условно-постоянные затраты — это затраты, абсолютная величина которых существенно не изменяется при изменении объема выпуска продукции.

К условно-постоянным затратам относятся расходы на управление, хозяйственное обслуживание организации в целом (с балансового счета 2510 «Общепроизводственные расходы»), а

также затраты на сбыт продукции (с транзитного счета 9410 «Расходы по реализации».

Формирование себестоимости продукции в зависимости от учетной политики может осуществляться в двух вариантах: по полной себестоимости и по сокращенной себестоимости.

При формировании полной себестоимости на балансовом счете 2010 «Основное производство» выявляется вся совокупность затрат, включающих не только прямые и условно-переменные, косвенные, накладные расходы (связанные с производством), но также и условно-постоянные (административно-управленческие и общехозяйственные расходы).

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты организации группируют и учитывают по статьям калькуляции.

Часть калькуляционных статей представляет собой однородные расходы, а часть комплексные, которые объединяют несколько экономических элементов.

До утверждения отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) организациям надлежит пользоваться действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями с учетом соблюдения принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Типовую группировку затрат по статьям калькуляции можно представить в следующем виде:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- общепроизводственные расходы;
- отчисления на социальные нужды;

- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Итог первых одиннадцати статей образует производственную стоимость продукции, а итог всех двенадцати статей — полную себестоимость продукции.

При необходимости вносятся изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей технологии и организации производства.

Группировка по элементам затрат позволяет осуществлять контроль за формированием и структурой затрат по видам и используется для контроля затрат, состояния запасов и материалоемкости продукции.

Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам (рис.7.5).

Подразделение затрат по элементам необходимо в учете для определения затрат на производство по всей производственной деятельности организации, безотносительно к их целевому назначению. Кроме того, подразделение затрат по элементам позволяет указать вид затрат по организации в целом, независимо от места их возникновения и направления.

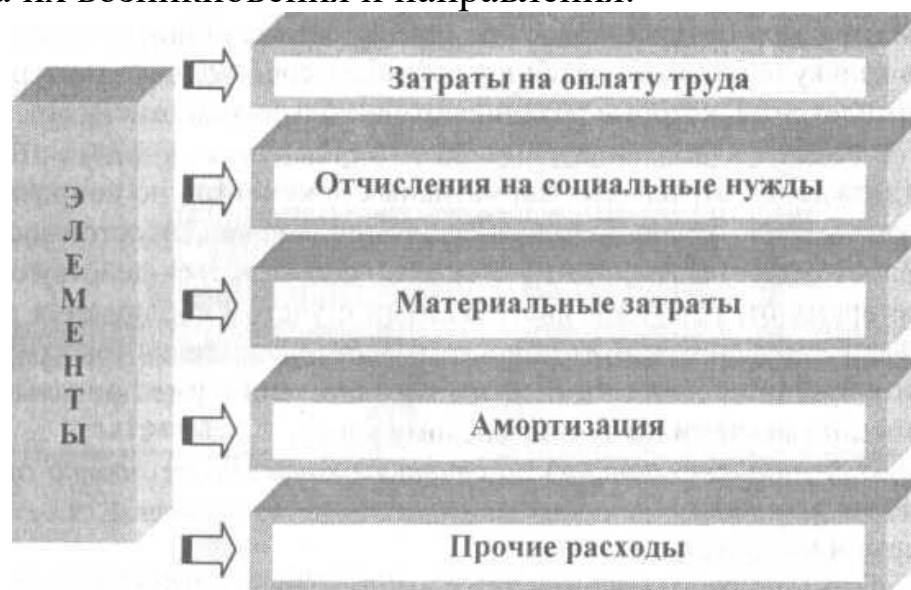


Рис. 7.5. Элементы учета затрат.

В элементе «Материальные затраты» отражается стоимость:

- приобретенных со стороны основных сырья и материалов для производства продукции;
- покупных материалов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг), а также запасных частей;
- покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов для производства продукции;
- приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства;
- покупной энергии всех видов, расходуемой на производственные цели;
- потерь от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Сырье, полуфабрикаты, израсходованные на изготовление продукции, отражаются по дебету балансового счета 2010 «Основное производство» и по кредиту балансового счета 1000 «Счета учета материалов».

Сданные на склад отходы отражаются по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 2010 «Основное производство».

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются затраты на оплату труда основного производственного персонала организации, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу;
- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- премии рабочим и служащим за производственные результаты;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам

отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов и т.д.;

— стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов, остающихся в личном постоянном пользовании;

— выплаты за неотработанное в организации время, предусмотренные законодательством (отпуска, компенсации за неиспользованные отпуска и т.д.);

— выплаты, обусловленные районным регулированием: районные коэффициенты, северные надбавки и т.д.;

— оплата труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера;

— другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда.

Затраты на оплату труда необходимо выделять для более точного и правильного определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг). Поэтому заработную плату в учете принято подразделять на основную и дополнительную.

К основной заработной плате относят ту, которая выплачивается персоналу за отработанное время. Кроме оплаты по тарифным ставкам и сдельным расценкам (окладам), в ее состав входят доплаты по сдельно- и повременно-премиальной системам оплаты труда, надбавки за вредные условия труда, доплаты за работу в сверхурочные часы и ночное время, а также доплаты к основным сдельным расценкам в связи с отступлениями от нормальных условий производства и др.

К дополнительной заработной плате относят заработную плату и выплаты за неотработанное время, подлежащее оплате по действующему законодательству о труде и коллективным договорам: оплата очередных и дополнительных отпусков, льготных часов, перерывов в работе кормящих матерей, выплаты за время выполнения государственных и общественных обязанностей, вознаграждения за выслугу лет и др.

В элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются обязательные отчисления от затрат на оплату труда работников,

включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по элементу «Затраты на оплату труда» по установленным законодательством нормам органам.

В элементе «Амортизация» отражается сумма амортизационных отчислений основных производственных фондов, исчисленная по утвержденным методам начисления амортизации, включая и ускоренную амортизацию их активной части.

В элементе «Прочие расходы» отражаются:

- отчисление, сборы, платежи;
- оплата работ по сертификации продукции;
- затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
- оплата услуг, связи, банков;
- оплата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану;
- плата за аренду основных средств;
- амортизация нематериальных активов.

7.2. Сводный учет затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Под сводным учетом затрат на производство продукции понимается запись издержек производства по синтетическим и аналитическим счетам. В сводном учете затраты группируются по видам продукции, заказам, переделам, цехам, по организации.

Часть затрат относится в дебет балансового счета 2010 «Основное производство». Другая часть собирается на балансовых счетах 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», и транзитном счете 9400 «Счета учета расходов периода». В конце месяца они списываются в дебет балансового счета 2010 «Основное производство» комплексными статьями.

Суммы, учтенные по дебету балансового счета 2010 «Основное производство» еще не выявляют окончательную сумму затрат на производство.

Необходимо исключить суммы внутренних оборотов, которые учтены на соответствующих счетах, списанных на счета ранее.

К сумме внутренних затрат также относятся расходы на изготовление изделий для собственного потребления, топливо и т.д.

Во избежание повторного отражения затрат, связанных с внутренним оборотом, необходимо исключить стоимость потребленных предметов собственного изготовления.

Сумма затрат на выпуск готовой продукции является фактической себестоимостью готовой продукции.

Себестоимость продукции — стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

Готовая продукция сдается на склад ежедневно или в определенные дни и отражается по дебету балансового счета 2800 «Готовая продукция» и по кредиту балансового счета 2010 «Основное производство».

Плановая себестоимость может оцениваться по оптовым ценам, но на практике чаще встречается в качестве учетных цен.

В конце месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции, которая сопоставляется с плановой и выявляются отклонения.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство:

- полуфабрикатный;
- бесполуфабрикатный.

При полуфабрикатном варианте передача полуфабрикатов из цеха в цех отражается в системе бухгалтерского учета.

Себестоимость конечной готовой продукции определяется по принципу нарастания затрат, т.е. затраты каждого цеха состоят из его собственных издержек и себестоимости полуфабрикатов как продукта предыдущих цехов.

При бесполуфабрикатном варианте передача полуфабрикатов из цеха в цех в бухгалтерском учете не отражается.

Методы учета затрат — система документирования затрат, их обобщение с целью получения исходных данных для исчисления себестоимости готовой продукции.

В зависимости от характера производства, его организации и технологии применяются различные способы и приемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и их сочетание.

Методы учета затрат на производство рассматриваются в связи с применяемым методом калькулирования себестоимости продукции, который определяется системой и организацией учета затрат. На выбор метода учета затрат влияет характер и длительность производственного процесса, номенклатура вырабатываемых изделий, система контроля за прохождением сырья и полуфабрикатов, сборки и формирования готовой продукции (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Методы учета затрат

Отрасли производства	Методы учета затрат на производство и калькулирование продукции
I. Добывающая промышленность	Простой
II. Обработывающая промышленность: 1. Единичное и мелкосерийное производство. 2. Массовое производство. 3. Крупносерийное производство	Позаказный Попередельный (попроцессный) Нормативный

Для каждого из этих методов характерны свойственные ему приемы учета и калькулирования себестоимости продукции. Простой метод применяется в организациях, вырабатывающих из однородного сырья один вид продукции, на который относят все издержки производства. Он применяется в добывающей промышленности, на электростанциях и др.

Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции применяется в

индивидуальном и мелкосерийном производствах сложных изделий, а также при производстве опытных, экспериментальных образцов и т.п. Объектом учета при данном методе является заказ, который регистрируется в книге заказов и ему присваивается код. В дальнейшем он указывается во всех документах, относящихся к данному заказу.

На балансовом счете 2010 «Основное производство» аналитический учет ведется в разрезе заказов, а внутри их по статьям. Общезаводские расходы ежемесячно распределяются между заказами.

При единичном заказе это будет вся сумма затрат на его изготовление.

Себестоимость заказов определяется после завершения всех работ по заказу. Затраты по незаконченным заказам остаются на балансовом счете 2010 «Основное производство» и представляют собой незавершенное производство.

При этом методе используются элементы нормативного метода учета затрат.

На практике при выполнении крупных заказов с целью выявления резервов сокращения себестоимости крупные заказы делят на более мелкие.

Попередельный метод применяется в массовых производствах обрабатывающей промышленности, где технологический процесс состоит из ряда переделов. Перечень переделов (фаз, стадий производства), по которым осуществляются учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, порядок определения калькуляционных групп продукции и исчисления себестоимости незавершенного производства или его оценки, устанавливаются в отраслевых инструкциях.

В качестве объекта учета и калькулирования могут быть приняты как отдельные виды, так и группы продукции, объединенные по признаку однородности сырья и материалов, выработки на одном и том же оборудовании, сложности производства и обработки, однородности назначения и т.д.

При исчислении себестоимости продукции по этому методу применяется полуфабрикатный вариант учета затрат.

Себестоимость полуфабриката одного передела складывается из себестоимости полуфабрикатов предыдущего передела плюс расходы по обработке данного передела. Оценка полуфабрикатов при передаче их в следующий цех производится по фактической цеховой себестоимости.

Нормативный метод учета заключается в том, что по всем основным статьям затрат разрабатываются нормы расходов на каждое изделие. Важнейшими элементами этого метода являются своевременное выявление отклонений от действующих норм и учет изменений норм.

Расчет фактической себестоимости осуществляется по следующей формуле:

$$\Phi_c = N_c \pm O_{и} \pm I_{н},$$

Где, Φ_c — фактическая себестоимость;

N_c — нормативная себестоимость;

$O_{и}$ — отклонение от норм;

$I_{н}$ — изменение норм.

Действующие нормы — обусловленные технологическим процессом

нормы, по которым производится отпуск сырья и материалов на рабочие

места и оплата выполненных работ.

Отклонения от норм могут допускаться только с разрешения ответственных работников организаций. Все случаи отклонения от норм должны оформляться соответствующими документами и строго учитываться.

Отклонение от норм — как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат.

Основой для исчисления фактической себестоимости выпускаемой продукции при нормативном методе учета служат нормативные калькуляции, составленные на основании норм затрат, действующих на начало месяца.

Нормативные калькуляции составляются на все виды изделий, выпускаемые организацией. При изготовлении

отдельных видов изделий в различном исполнении нормативная себестоимость определяется для каждого варианта исполнения в отдельности.

Все изменения норм, проведенные в течение месяца, вносятся в нормативные калькуляции на первое число следующего месяца.

При составлении нормативных, плановых и отчетных калькуляций должна применяться единая номенклатура статей расходов.

Нормативный метод является более прогрессивным, так как дает возможность достаточно точно планировать затраты.

Контрольные вопросы

1. Что такое затраты на производство и продажу продукции? По каким признакам они группируются?

2. Каким образом происходит формирование полной и сокращенной себестоимости изготовленной продукции?

3. Что понимается под сводным учетом затрат на производство продукции? Приведите варианты сводного учета затрат на производство в промышленности.

4. Перечислите методы учета затрат на производство продукции.

5. В чем особенности нормативного метода учета затрат на производство продукции.

Тестовые задания

1. Затраты по технико-экономическому назначению делятся на:

- а) основные и накладные;
- б) прямые и косвенные;
- в) условно-постоянные и условно-переменные.

2. Сданные на склад отходы производства отражают:

а) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 2010 «Основное производство»;

б) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 9010 «Счета учета доходов от основной деятельности»;

в) по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и по кредиту балансового счета 2810 «Счета учета готовой продукции».

3. Какой из указанных методов учета затрат предусматривает разработку норм расходов на каждое изделие?

- а) попередельный;
- б) нормативный;
- в) позаказный.

4. Потери от брака списываются с кредита счета 2610 «Брак в производстве»:

- а) на балансовый счет 2010 «Основное производство»;
- б) на балансовый счет 9220 «Выбытие прочих активов»;
- в) на балансовый счет 9910 «Конечный финансовый результат».

5. Начисление амортизации основных средств отражается записью по дебету:

- а) счетов затрат;
- б) счетов финансовых результатов.
- в) на балансовый счет 9910 «Конечный финансовый результат».

Глава 8. УЧЕТ ФОНДОВ И УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

8.1. Учет собственного капитала

Собственный капитал может быть увеличен за счет вложений и уменьшен в результате изъятия средств учредителями. На величину собственного капитала также влияет полученный финансовый результат (прибыль или убыток). Прибыль увеличивает собственный капитал, убыток уменьшает (рис. 10.1).



Рис. 8.1. Структура собственного капитала.

Основу собственного капитала составляет уставный капитал, являющийся определенной гарантией интересов инвесторов и кредиторов.

Уставный капитал — это величина инвестированных средств учредителей юридических и физических лиц в создаваемую организацию с намерением извлечения определенной доли прибыли. Минимальный размер уставного капитала устанавливается нормами законов, регулирующих порядок создания и деятельности организации. Наличие уставного капитала — необходимое условие образования и функционирования любой организации. Различают следующие виды уставного капитала (рис.10.2).



Рис. 8.2. Виды уставного капитала.

Порядок формирования уставного капитала строго определен. Доля участника, как правило, выражается в процентах от общей суммы вложенных средств. В том случае, если по окончании второго и каждого последующего года стоимость чистых активов организаций окажется ниже указанных размеров уставного капитала, оно подлежит закрытию.

Учет формирования и движения уставного капитала отражается на балансовом счете 8300 «Счета учета уставного капитала», по кредиту которого отражается величина сформированного в соответствии с учредительными документами уставного капитала. По дебету балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала» отражаются величина изъятого капитала при выходе из состава организации участника или уменьшение его величины по решению учредителей. В любом случае все изменения уставного капитала производятся только на основе внесения изменений в учредительные документы.

Кредитовое сальдо балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала» соответствует величине уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах.

Уставный капитал организации в сумме вкладов учредителей после государственной регистрации отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по

вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

Формирование уставного капитала производится посредством внесения средств учредителями. Фактическое поступление вкладов на счетах бухгалтерского учета отражается по дебету балансового счета 0100 «Счета учета основных средств», по дебету балансового счета 0400 «Счета учета нематериальных активов», по дебету балансового счета 5110 «Расчетный счет», по дебету балансового счета 1000 «Счета учета материалов» и др. и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

Виды имущества, которое не может быть вкладом в уставный капитал, устанавливаются уставом организации. Величина уставного капитала может меняться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. При этом необходимым условием является полная оплата уставного капитала рис. 10.3.

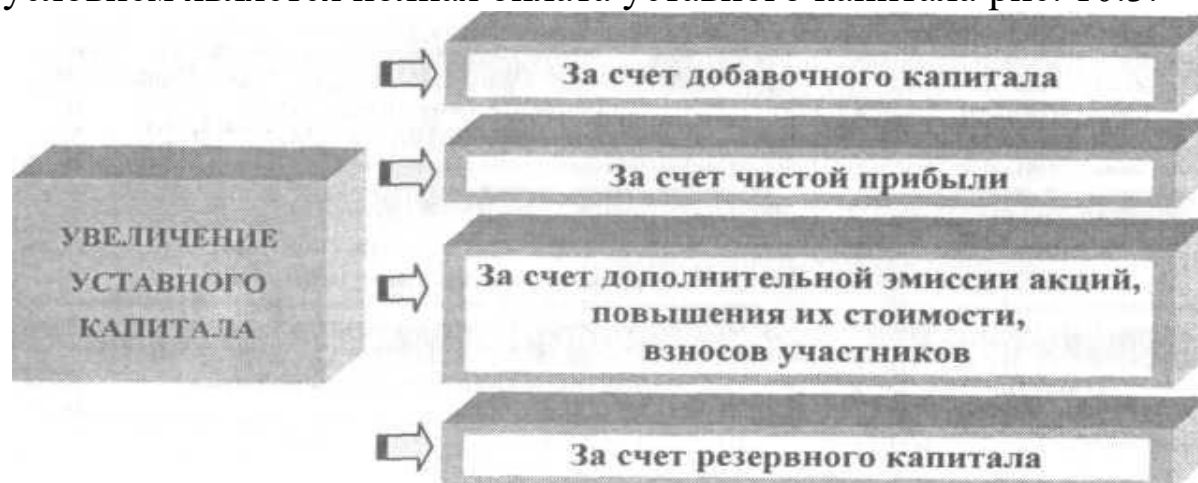


Рис. 8.3. Варианты увеличения уставного капитала.

На счетах бухгалтерского учета увеличение суммы уставного капитала за счет различных источников отражается следующим образом. Увеличение уставного капитала:

— за счет добавочного капитала отражается по дебету балансового счета 8400 «Счета учета добавленного капитала» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный

капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала»;

— за счет чистой прибыли отражается по дебету балансового счета 8710 «Нераспределенная прибыль» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала»;

— за счет дополнительной эмиссии акций, повышения их стоимости или привлечения дополнительных средств от участников отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала»;

— за счет резервного капитала отражается по дебету балансового счета 8500 «Счета учета резервного капитала» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала».

Уменьшение величины уставного капитала может осуществляться в случаях, указанных на рис. 8.4.

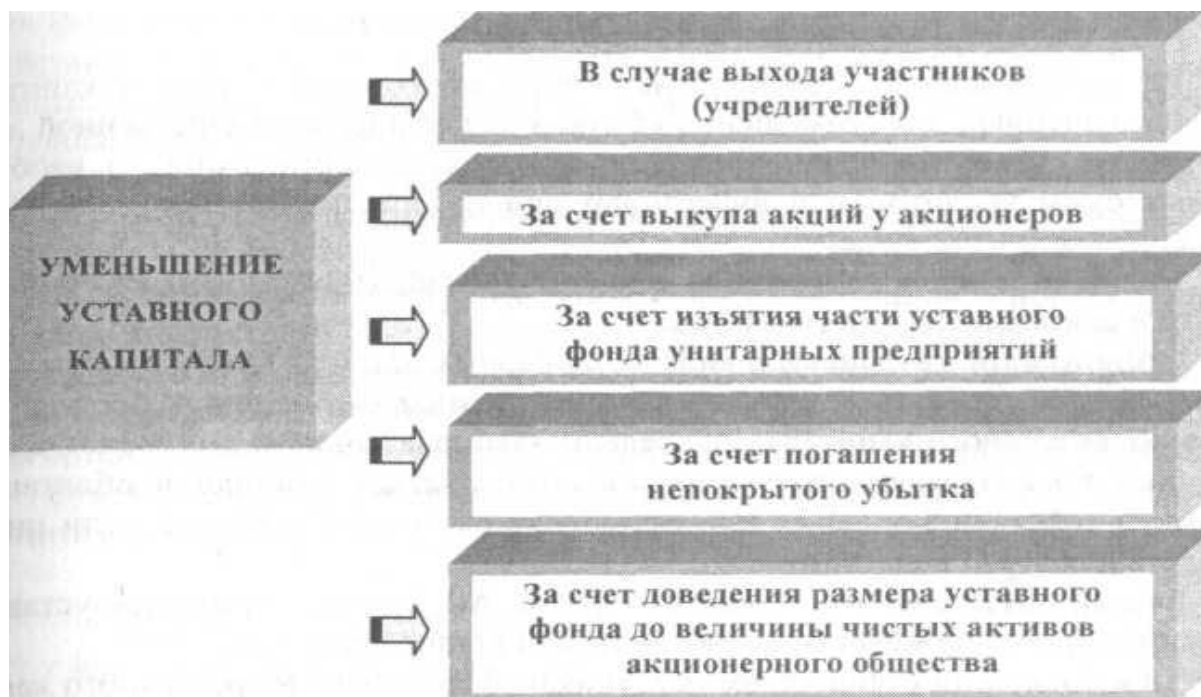


Рис. 8.4. Варианты уменьшения уставного капитала

На счетах бухгалтерского учета уменьшение размера уставного капитала отражается следующим образом.

Уменьшение размера уставного капитала:

- за счет выхода участников (учредителей) из состава организации отражается по дебету балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 5000 «Счета учета денежных средств в кассе»;

- за счет выкупа акций акционерным обществом и их последующим аннулированием отражается по дебету балансового счета 8600 «Счета учета выкупленных собственных акций» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет», по дебету балансового счета а 8300 «Счета учета уставного капитала» и по кредиту балансового счета 8600 «Счета учета выкупленных собственных акций»;

- уменьшение уставного фонда унитарного предприятия за счет изъятия части средств отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный

капитал» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет», по дебету балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;

– за счет доведения его размера до величины стоимости чистых активов, погашение за счет него непокрытого убытка, а также покрытие убытка за счет снижения размеров вкладов участников или номинальной стоимости акций отражается по дебету балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал», по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8700 «Счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)».

– Использование средств резервного капитала на покрытие убытков от хозяйственной деятельности за отчетный период отражается по дебету балансового счета 8500 «Счета учета резервного капитала» и по кредиту балансового счета 8700 «Счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)».

Если решение о покрытии убытка принято в текущем году, вышеуказанную бухгалтерскую запись необходимо сделать не в текущем, а в предыдущем году, т.е. в периоде, в котором получен убыток и за который составляется бухгалтерская отчетность. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации содержат информацию о том, что по строке «Резервный капитал» в годовом бухгалтерском балансе показывается сумма с учетом рассмотрения итогов деятельности организации за отчетный год, принятых решений о покрытии убытков.

Суммы, которые организация направляет на формирование резервного капитала, не уменьшают налогооблагаемую прибыль организации.

Направление средств резервного капитала на погашение непокрытого убытка отражается по дебету балансового счета 8500 «Счета учета резервного капитала» и по кредиту балансового счета 8710 «Нераспределенная прибыль».

Выкуп акций, как правило, производится с целью их дальнейшего погашения и, тем самым, уменьшения уставного капитала. Расходовать средства резервного капитала на выкуп акций можно только в том случае, если других средств для этого недостаточно.

Погашение выпущенных облигаций по полученным краткосрочным и долгосрочным займам отражается по дебету балансового счета 6800 «Счета учета краткосрочных кредитов и займов», по дебету балансового счета 7800 «Счета учета долгосрочных кредитов и займов» и по кредиту балансового счета 5110 «Расчетный счет».

Одновременно отражается по дебету балансового счета 8500 «Счета учета резервного капитала» и по кредиту балансового счета 8710 «Нераспределенная прибыль».

Добавочный капитал является общей собственностью всех участников. Бухгалтерский учет добавочного капитала ведется на балансовом счете 8400 «Счета учета добавленного капитала», к которому открываются соответствующие субсчета: 8410 «Эмиссионный доход», 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала».

Добавочный капитал создается в организации и складывается за счет (рис. 8.5).

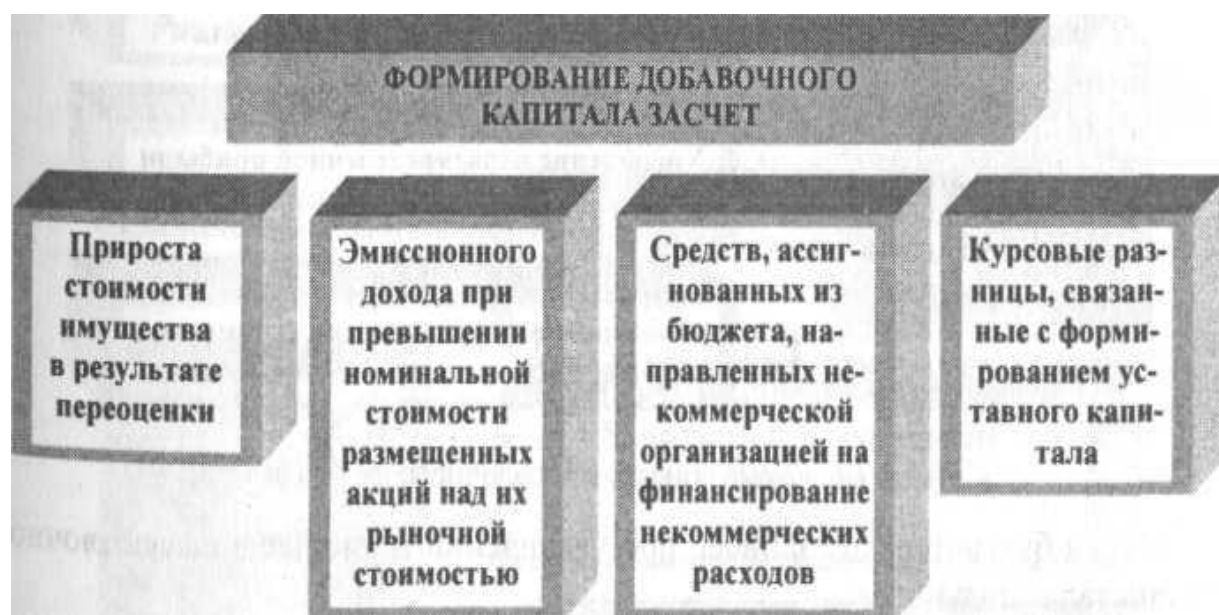


Рис. 8.5. Схема формирования добавочного капитала.

Бухгалтерские записи при отражении операций по формированию добавочного капитала следующие.

Увеличение добавочного капитала на сумму полученного организацией эмиссионного дохода, представляющего сумму превышения продажной цены акций над номинальной, отражается по дебету балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и по кредиту балансового счета 8400 «Счета учета добавленного капитала».

Средства, получаемые из бюджета на финансирование мероприятий, связанных с осуществлением долгосрочных инвестиций при условии целевого их использования, отражается по дебету балансового счета 8800 «Счета учета целевых поступлений» и по кредиту балансового счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Возможны следующие случаи использования добавочного капитала:

- использование добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;
- увеличение нераспределенной прибыли при списании объектов основных средств, подвергшихся переоценке;
- погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки (рис. 8.6).

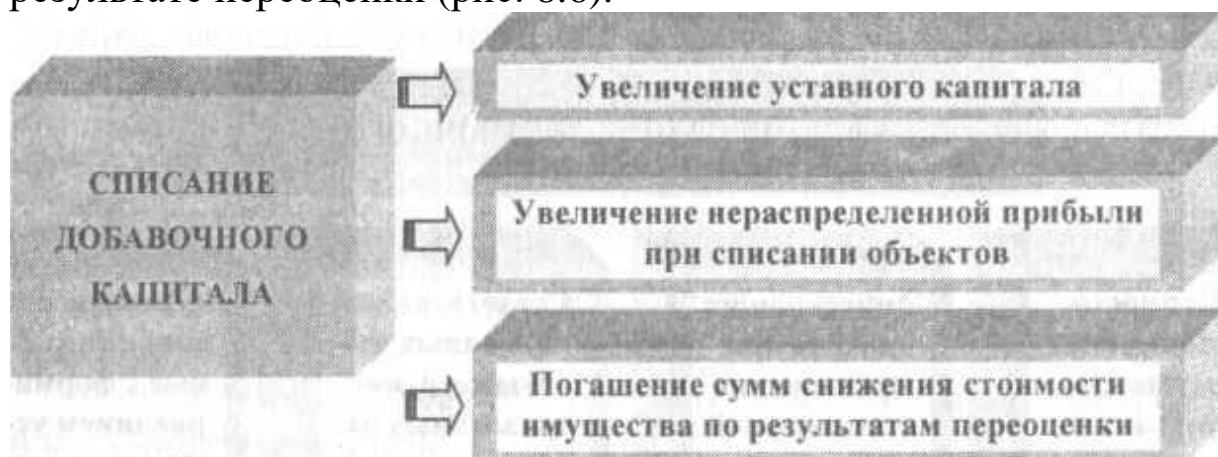


Рис. 8.6. Схема списания добавочного капитала.

Схема бухгалтерских записей при увеличении и уменьшении добавочного капитала следующая:

увеличение уставного капитала отражается по дебету балансового счета 8400 «Счета учета добавленного капитала» и по кредиту балансового счета 8300 «Счета учета уставного капитала»;

при погашении убытков отчетного года за счет средств добавочного капитала в бухгалтерском учете производится запись по дебету балансового счета 8400 «Счета учета добавленного капитала» и по кредиту балансового счета 8710 «Нераспределенная прибыль».

В аналитическом учете по добавочному капиталу выделяются конкретные источники формирования и направления его использования.

Прибыль — конечный финансовый результат хозяйственной деятельности в форме приращения капитала, вложенного в организацию. Нераспределенная прибыль — это чистая прибыль, сумма которой в конце отчетного года списывается с балансового счета 9910 «Конечный финансовый результат» на специальный балансовый счет 8710 «Нераспределенная прибыль».

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены направления использования нераспределенной прибыли, представленные на рис. 8.7.

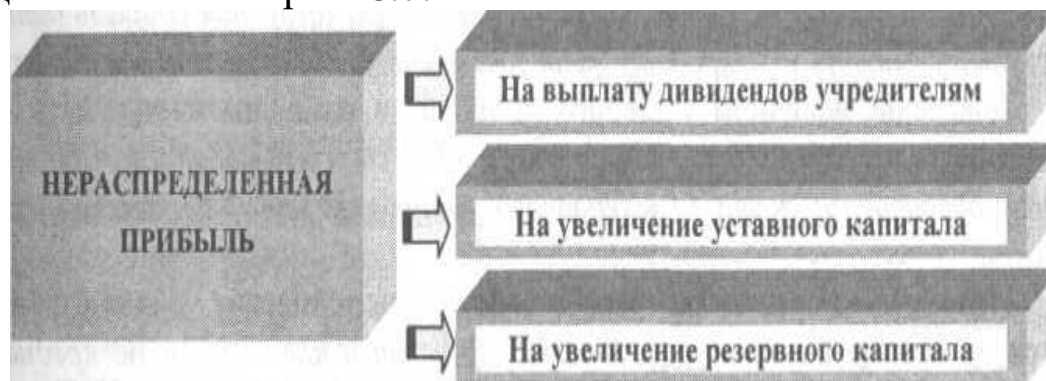


Рис. 8.7. Направления использования нераспределенной прибыли.

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, как за весь период деятельности предприятия, так и отчетного года, ведется на следующих счетах:

8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода";

8720 "Накопленная прибыль (непокрытый убыток)".

На счете 8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода" учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за отчетный период деятельности предприятия. Убыток отчетного года списывается в случаях, приведенных на рис. 8.8.



Рис. 8.8. Случаи списания непокрытого убытка отчетного года.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в конце отчетного периода в кредит, а сумма убытка - в дебет счета 8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода" в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Направление нераспределенной прибыли на выплату дивидендов отражается по дебету счета 8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода" и кредиту счета 6610 "Дивиденды к оплате".

Нераспределенная прибыль может быть использована на формирование резервного капитала в установленном законодательством порядке, при этом дебетуется счет 8710

"Нераспределенная прибыль отчетного периода" и кредитуется счет 8520 "Резервный капитал".

Сумма нераспределенной прибыли отчетного периода после распределения со счета 8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода" зачисляется на счет 8720 "Накопленная прибыль (непокрытый убыток)".

8.2. Учет резервов и средств целевого финансирования

Резервы, создаваемые в организации, можно разделить на два вида: резервы, создаваемые за счет прибыли организации, и резервы, формируемые за счет себестоимости (рис.8.9).

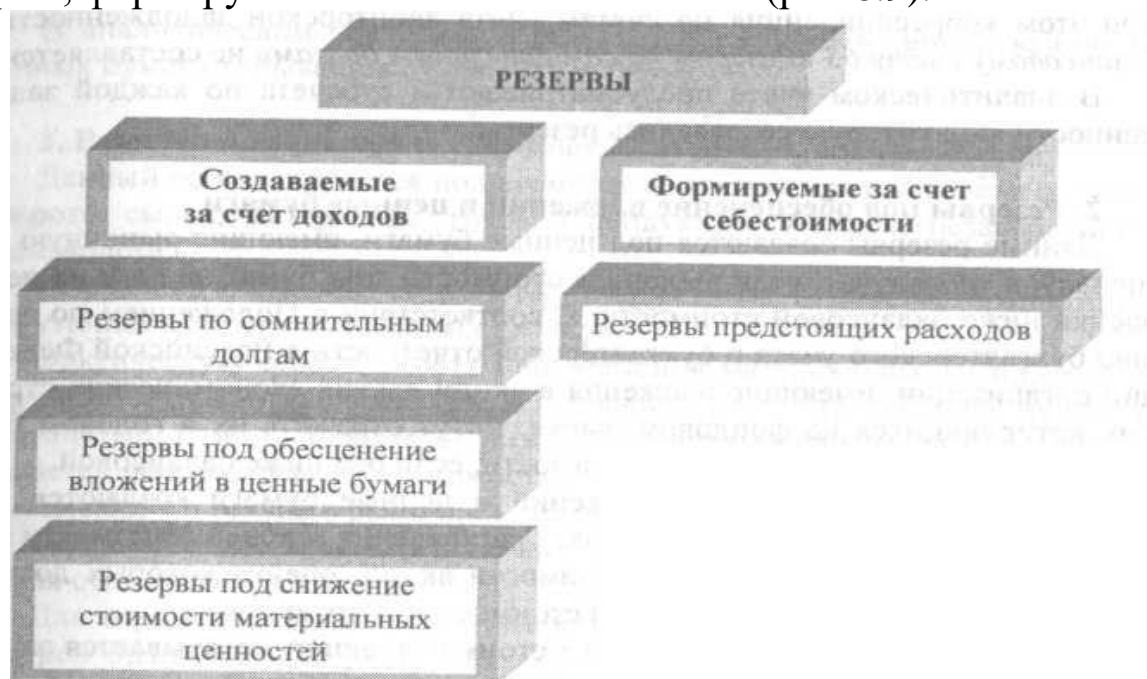


Рис. 8.9. Схема резервов, создаваемых в организации.

Порядок создания указанных резервов регулируется соответствующими законодательными актами.

Обобщение информации о резервном капитале, создающемся за счет прибыли согласно учредительным документам предприятия, инфляционных резервах, образующихся при переоценке имущества, безвозмездно полученном имуществе, кроме денежных средств, осуществляется на счетах:

8510 "Корректировки по переоценке имущества";

8520 "Резервный капитал";

8530 "Безвозмездно полученное имущество".

На счете 8510 "Корректировки по переоценке имущества" учитываются изменения стоимости имущества в результате его переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества" в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определен прирост стоимости в результате переоценок.

Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, оно отражается по дебету счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества". Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу, признается как расход и отражается на счете 9430 "Прочие операционные расходы".

Распределения накопленной суммы по переоценке имущества между учредителями при ликвидации предприятия отражается по дебету счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества" в корреспонденции со счетом 6620 "Задолженность выбывающим учредителям по их доле".

Счет 8520 "Резервный капитал" предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством Республики Узбекистан и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетом 8710 "Нераспределенная прибыль отчетного периода".

Счет 8530 "Безвозмездно полученное имущество" предназначен для учета безвозмездно полученного имущества.

Безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 8530 "Безвозмездно полученное имущество" в

корреспонденции со счетами учета имущества. Стоимость безвозмездно полученного имущества облагается налогом и в целях налогообложения включается в совокупный доход. Порядок налогообложения безвозмездно полученного имущества регулируется налоговым законодательством Республики Узбекистан.

Аналитический учет по счетам учета резервного капитала ведется по видам и источникам формирования резервного капитала.

Обобщение информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату, осуществляется на следующих счетах:

8810 "Гранты";

8820 "Субсидии";

8830 "Членские взносы";

8840 "Налоговые льготы с целевым использованием";

8890 "Прочие целевые поступления".

Условиями для отражения вышеуказанных поступлений в качестве собственного капитала являются:

а) использование по целевому назначению;

б) отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;

в) безвозвратность при выполнении определенных условий.

Под грантом понимают безвозмездную, гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается соответственно по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на день совершения хозяйственной операции.

Счет 8820 "Субсидии" предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий, т.е. денежной или натуральной помощи, оказываемой государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики. Государственная (правительственная) помощь может быть предоставлена в разных формах (дотации и т.д.) и на различных условиях.

На счете 8830 "Членские взносы" отражаются суммы членских взносов членов общества, определенных учредительными документами.

Поступление членских взносов отражается по кредиту счета 8830 "Членские взносы" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На счете 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием" отражаются суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств на выполнение целевых задач.

На сумму высвободившихся средств дебетуются счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам), кредитуется счет 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием".

Суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств, в случае указания льготного периода - по истечении льготного периода, а в остальных случаях ежегодно, списываются с дебета счета 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием" в кредит счета 8530 "Безвозмездно полученное имущество".

Прочие целевые поступления отражаются на счете 8890 "Прочие целевые поступления" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

8.3. Понятие и порядок формирования финансовых результатов

Исчисление финансового результата для целей ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности имеет ключевое значение. Финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами организации. Прибыль означает превышение доходов над расходами, а убыток — превышение расходов над доходами.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от продажи продукции (работ, услуг), иных материальных ценностей и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Финансовый результат деятельности организации складывается из результата по обычным видам деятельности, прочих доходов (операционных и внереализационных), чрезвычайных – доходов и расходов, уменьшенных на величину налога на прибыль и различных налоговых санкций.

Порядок формирования финансовых результатов устанавливается бухгалтерским и налоговым законодательством. Понятие доходов и расходов, критерии их признания определены в Положении «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов».

Приведенная в Положении классификация затрат прежде всего ориентирована на правильное и полное отражение затрат в бухгалтерском учете, а также определение финансовых результатов (прибыли или убытка) деятельности хозяйствующего субъекта для составления его финансового отчета.

Финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

Валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$\text{ПВ}=\text{ЧВР}-\text{СР}.$$

Где, ПВ - валовая прибыль;

ЧВР - чистая выручка от реализации;

СР - производственная себестоимость реализованной продукции.

Прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$\text{ПОД}=\text{ПВ}-\text{РП}+\text{ПД}-\text{ПУ}.$$

Где, ПОД - прибыль от основной деятельности;

РП - расходы периода;

ПД - прочие доходы от основной деятельности;

ПУ - прочие убытки от основной деятельности.

Прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$\text{ПО}=\text{ПОД}+\text{ДФ}-\text{РФ}.$$

Где, ПО - прибыль от общехозяйственной деятельности;

ДФ - доходы от финансовой деятельности;

РФ - расходы по финансовой деятельности.

Прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН}=\text{ПО}+\text{ПЧ}-\text{УЧ}.$$

Где, ПДН - прибыль до уплаты налога;

ПЧ - чрезвычайная прибыль;

УЧ - чрезвычайные убытки.

Чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на доходы

(прибыль) и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

$$ПЧ = ПДН - ННД - НД.$$

Где, ПЧ - чистая прибыль;

ННД - налог на доходы (прибыль);

НД - другие налоги и платежи.

Доходы и расходы организации принято подразделять на две категории (рис. 8.10).

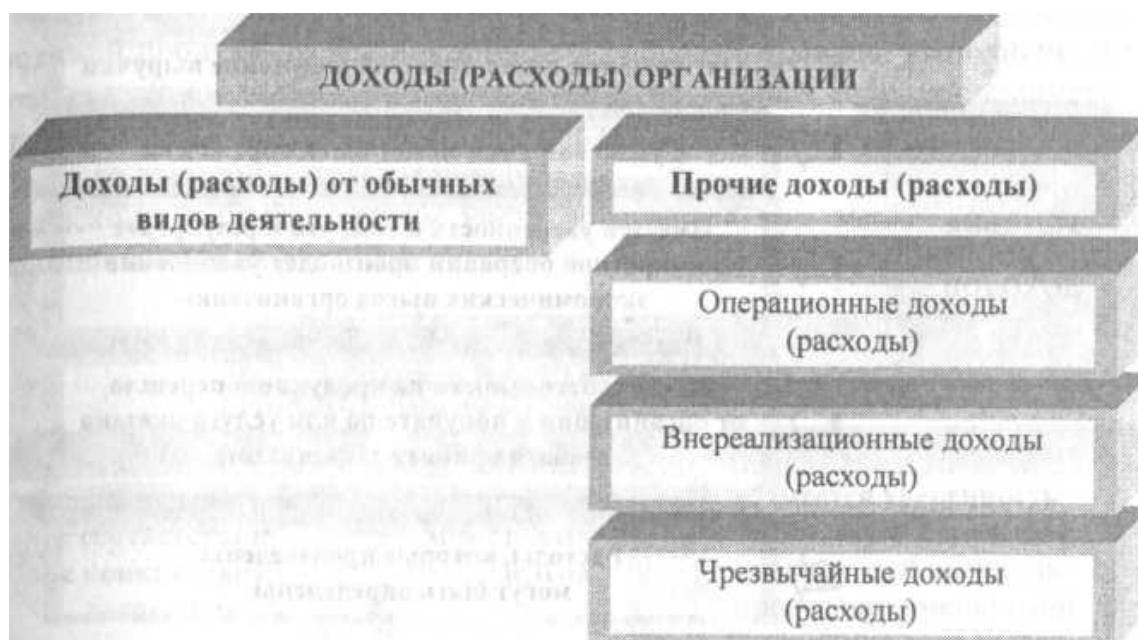


Рис. 8.10. Классификация расходов (доходов).

Право признания поступлений доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями принадлежит самой организации. Существенность, регулярность и систематичность являются основными условиями получения доходов. Кроме этих условий важную роль играет намерение организации. В учетной политике следует в обязательном порядке предусматривать классификацию видов деятельности на обычные и прочие виды, так как в уставе организации перечень видов деятельности бывает незакрытым.

К доходам от обычных видов деятельности относятся доходы, связанные с обычной производственной, инвестиционной, финансовой или коммерческой деятельностью.

Указанная деятельность в соответствии с уставом является предметом деятельности организации, осуществляется на регулярной основе.

Наибольшую часть в составе доходов от обычных видов деятельности занимает выручка от продажи продукции, товаров, и поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Кроме перечисленных доходов, финансовый результат от обычных видов деятельности (если это связано с предметом деятельности), формируется с учетом: арендной платы, уплачиваемой за предоставление во временное пользование или владение активов организации, поступлений, связанных с участием в уставных капиталах других организаций, предоставление за плату прав, возникающих из разных видов интеллектуальной собственности. В бухгалтерском учете доходы признаются при наличии следующих условий (рис. 8.11).

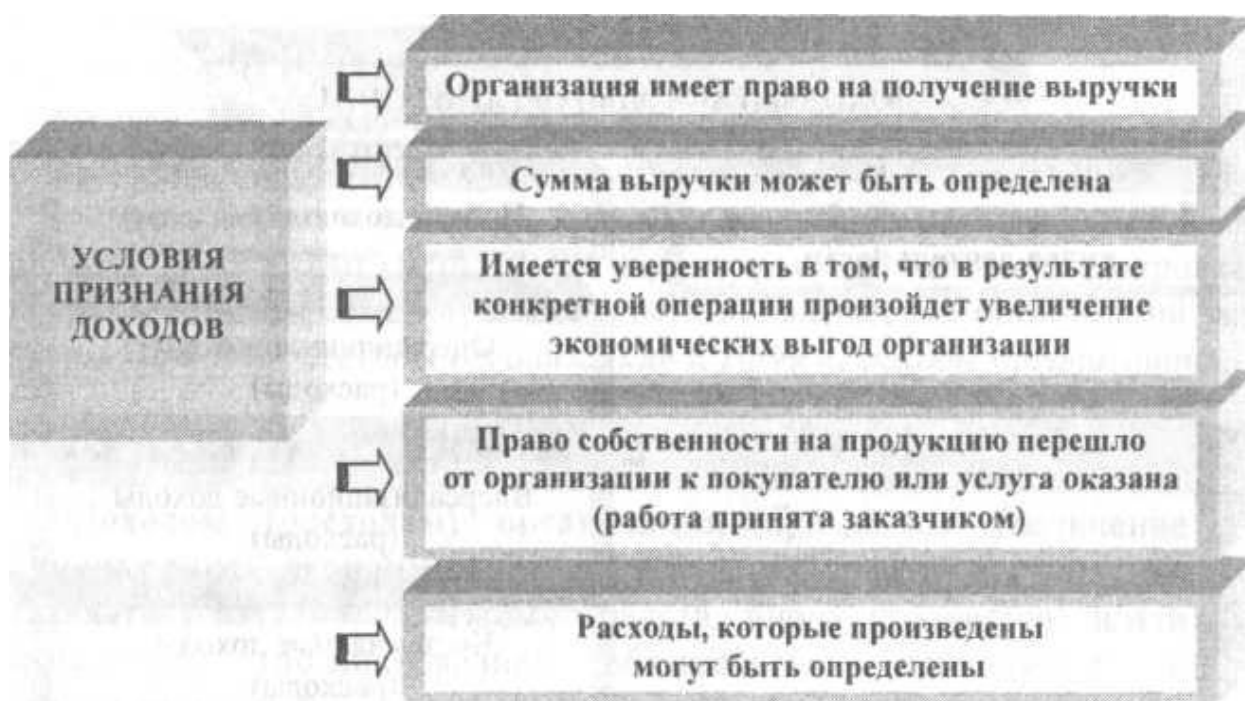


Рис. 8.11. Условия признания доходов в бухгалтерском учете.

При признании доходов необходимо соблюдение всех указанных условий. В том случае, если хотя бы одно из условий не выполнено, в бухгалтерском учете выручка (доход от обычных

видов деятельности) не показывается, а признается кредиторская задолженность. Организация может признавать выручку от выполнения работ, оказания Услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления одним из двух методов (рис. 10.12).

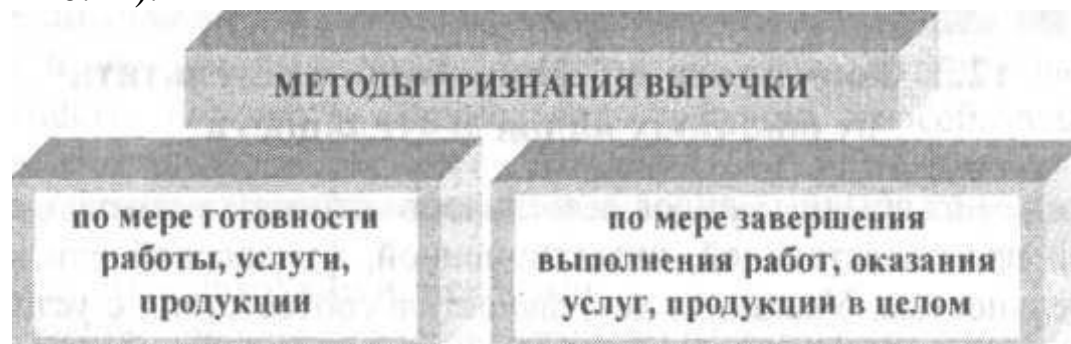


Рис.8.12. Методы признания выручки организацией

В отдельных случаях оплата отгруженной продукции, выполненных работ, оказанных услуг осуществляется неденежными средствами. Выручка от таких операций определяется исходя из стоимости имущества, подлежащего получению. Получаемое в результате обмена имущество подлежит оприходованию по цене затрат на его получение. Стоимость имущества, подлежащего получению, устанавливается организацией самостоятельно исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах определяется стоимость аналогичных ценностей.

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг (а также другой деятельностью, если она предмет деятельности по уставу, например, арендные платежи при предоставлении имущества во временное пользование и др.).

Расходы в бухгалтерском учете признаются при выполнении условий, представленных на рис. 8.13.

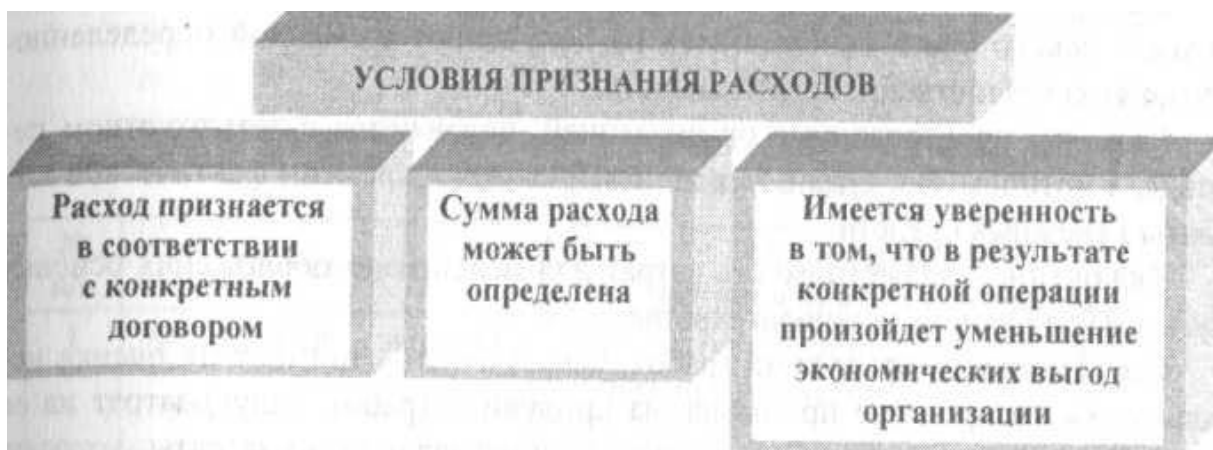


Рис. 8.13. Условия признания расходов в бухгалтерском учете.

Если в отношении каких-либо расходов организации не исполнено хоть одно из приведенных условий, то в бухгалтерском учете признаются не расходы, а дебиторская задолженность, которая будет числиться в учете до тех пор, пока все условия не будут выполнены. Расходы, произведенные организацией, могут быть сгруппированы по элементам, представленным на рис. 8.14.

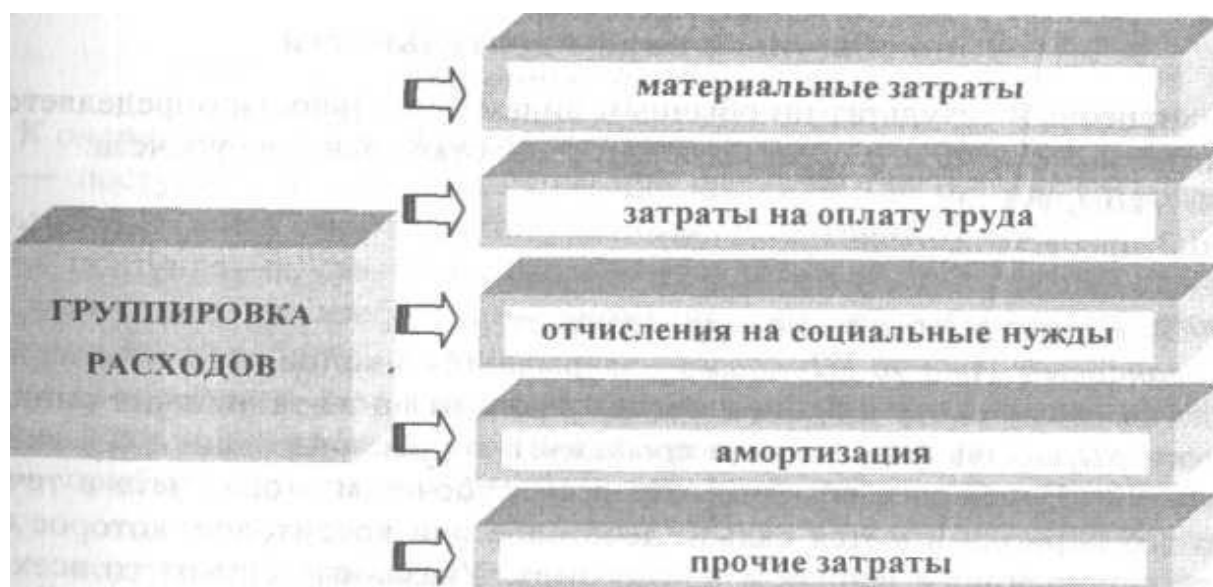


Рис.8.14. Группировка расходов.

Расходы — это затраты, возникающие в процессе переработки материально-производственных запасов для целей производства продукции, ее продажи, выполнения работ и

оказания услуг, а также расходы по эксплуатации внеоборотных активов, коммерческие расходы, управленческие расходы.

Расходы (в целом) — понятие значительно шире, так как включает в себя расходы, включаемые в стоимость приобретаемых сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов.

Учет расходов организация может вести и по статьям затрат, которые разрабатываются непосредственно в самой организации самостоятельно.

Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат для целей бухгалтерского учета основывается на допущении временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Расходы, произведенные организацией, признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) затрат на ее производство и продажу. Себестоимость определяет не те затраты, которые были оплачены, а те, которые фактически произведены и которые стали ресурсами для производства продукции (работ, услуг).

Порядок определения стоимости, по которой в учете принимаются расходы, корректировка расходов, отражение в учете операций с использованием неденежных форм расчетов аналогичен порядку учета доходов от обычных видов деятельности.

8.4. Учет финансового результата по основной (операционной) деятельности

Финансовый результат по основной (операционной) деятельности определяется на счете 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности».

Обобщение информации о доходах, полученных от реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также о возврате проданных товаров, скидок с продаж и цены, осуществляется на следующих счетах:

9010 "Доходы от реализации готовой продукции";
9020 "Доходы от реализации товаров";
9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг";
9040 "Возврат проданных товаров";
9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам".

По кредиту счетов 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств, а суммы доходов, полученных в прошлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду, отражаются в корреспонденции со счетом 6230 "Прочие отсроченные доходы".

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010 "Доход от реализации готовой продукции", 9020 "Доход от реализации товаров", 9030 "Доход от реализации выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Счет 9040 "Возврат проданных товаров" предназначен для учета возврата реализованной продукции и товаров. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000), и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции и товаров. По дебету счета 9040 "Возврат проданных товаров" отражается стоимость возвращенных продукции и товаров в корреспонденции с соответствующими счетами учета: денежных средств - при возврате стоимости данных товаров покупателям и заказчикам; счетов к получению - на сумму аннулирования дебиторской задолженности по возвращенным товарам; счетов к оплате - на сумму возникшей задолженности по полученной от

покупателей и заказчиков оплате и авансов по данным товарам. При этом по ранее начисленному налогу на добавленную стоимость, акцизному налогу производится запись по дебету соответствующих счетов учета задолженности по платежам в бюджет и кредиту соответствующих счетов учета денежных средств, счетов к получению. Себестоимость возвращенной продукции и товаров отражается по дебету соответствующих счетов учета ТМЗ и кредиту соответствующих счетов учета себестоимости реализованной продукции и товаров.

Счет 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" предназначен для учета скидок с продаж, предоставленных в соответствии с условиями договора, а также скидок с цены, предоставленных в связи с выявлением брака реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и т.п. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000, и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. По дебету счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" отражаются суммы предоставленных скидок с продаж и цены в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

Аналитический учет по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) ведется по каждому виду реализуемой продукции (товаров), выполняемых работ и оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет можно вести по географическим сегментам (регионам) реализации и другим сегментам, необходимым для управления предприятием.

К прочим доходам от основной производственной деятельности относятся:

Взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков.

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

Другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), как

рентный доход, поступления от столовых при хозяйствующих субъектах, доходы от вспомогательных служб.

Доходы от реализации основных фондов и иного имущества хозяйствующего субъекта.

Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

Дооценка товарно-материальных ценностей. Сумма дооценки товарно-материальных ценностей включается в налогооблагаемый доход по мере реализации продукции (работ, услуг).

Доходы от государственных субсидий (не включается в совокупный доход при налогообложении).

Безвозмездная финансовая помощь.

Прочие операционные доходы.

Чрезвычайные доходы и расходы

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как следствие чрезвычайных событий хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, аварий и пр.)

Чрезвычайные доходы — поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности: страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и др.

Статьи чрезвычайных прибылей - это прибыли, имеющие характер непредполагаемых, экстраординарных, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующего субъекта и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи доходов или прибыли предыдущих периодов, которые подлежат отражению в разделе прочих доходов от основной деятельности.

В составе чрезвычайных расходов:

—некомпенсируемые потери от стихийных бедствий (уничтожение, порча производственных запасов, потери от остановки производства, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных

бедствий);

—некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

Учет финансового результата по прочим видам деятельности ведется на счетах учета прочих доходов от основной деятельности (9300).

Обобщение информации о прочих доходах от основной деятельности осуществляется на следующих счетах:

9310 "Прибыль от выбытия основных средств";

9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";

9330 "Взысканные штрафы, пени и неустойки";

9340 "Прибыли прошлых лет";

9350 "Доходы от краткосрочной аренды";

9360 "Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности";

9370 "Доходы обслуживающих хозяйств";

9380 "Безвозмездная финансовая помощь";

9390 "Прочие операционные доходы".

В конце отчетного периода сумма прибыли от выбытия основных средств отражается по кредиту счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств" в корреспонденции со счетом 9210 "Выбытие основных средств".

В конце отчетного периода сумма прибыли от выбытия других активов отражается по кредиту счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов" в корреспонденции со счетом 9220 "Выбытие прочих активов".

Взысканные от должников штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков отражаются по кредиту счета 9330 "Взысканные штрафы, пени и неустойки" в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетами к получению.

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, отражается по кредиту счета 9340 "Прибыли прошлых лет" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или соответствующих счетов к получению.

Доходы от сдачи имущества по краткосрочной аренде отражаются по кредиту счета 9350 "Доходы от краткосрочной аренды" в корреспонденции со счетом 4820 "Платежи к получению по краткосрочной аренде".

Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются по кредиту счета 9360 "Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности" в корреспонденции со счетами учета кредиторской и депонентской задолженности.

На счете 9370 "Доходы от обслуживающих хозяйств" учитываются доходы, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг по основной деятельности данного предприятия. К ним относятся доходы от объектов здравоохранения, детских садов, объектов жилищно-коммунального хозяйства, культуры и спорта, находящихся на балансе предприятия.

Безвозмездно полученные доходы в виде денежных средств и денежных эквивалентов отражаются по кредиту счета 9380 "Безвозмездная финансовая помощь" в корреспонденции со счетами учета денежных средств и денежных эквивалентов.

Доходы, полученные от прочей операционной деятельности, отражаются по кредиту счета 9390 "Прочие операционные доходы" в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетами к получению.

Контрольные вопросы

1. Какие виды собственного капитала вам известны?
2. Раскройте порядок формирования уставного капитала.
3. За счет каких источников увеличивается сумма уставного капитала?
4. Что представляет собой резервный капитал организации, с какой целью он формируется?
5. Из чего складывается добавочный капитал? Порядок отражения добавочного капитала бухгалтерского учета?
6. Какие виды резервов предусмотрены нормативными документами

по

бухгалтерскому учету?

7. На какой балансовый счет относятся суммы излишне образованного резерва предстоящих расходов?

8. Какие направления использования нераспределенной прибыли предусмотрены Планом счетов бухгалтерского учета?

9. Что понимается под финансовым результатом?

10. Каков порядок формирования финансовых результатов организации?

11. Каким образом формируется финансовый результат от обычных видов деятельности?

12. Каким образом формируется финансовый результат от прочих видов деятельности?

13. Какие доходы относятся к чрезвычайным? Как они отражаются в бухгалтерском учете?

14. На каком счете отражается учет финансовых результатов по прочим доходам и расходам?

15. Какие расходы и доходы относятся ко внереализационным? Как они отражаются на счетах бухгалтерского учета?

Тестовые задания

1. Учет формирования уставного капитала отражается по:

а) дебету балансового счета 4610 и по кредиту балансового счета 8300;

б) дебету балансового счета 8300 и по кредиту балансового счета 4600;

в) по кредиту счета 9390 "Прочие операционные доходы".

2. Уменьшение добавочного капитала производится:

а) при получении средств целевого финансирования из бюджета;

б) при списании отрицательных курсовых разниц по текущим валютным операциям;

в) при уценке основных средств производственного назначения.

3. Что такое резервный капитал?

а) запасной финансовый источник для возмещения возможных убытков и списания понесенных расходов при недостатке прибыли;

б) величина капитала, зарегистрированная в уставе общества;

в) стоимость имущества, внесенного учредителями (акционерами) сверх зарегистрированного уставного капитала, а также начисления, образующиеся в результате дооценки имущества в результате переоценки, безвозмездно полученное имущество.

4. Какие из перечисленных источников хозяйственных средств принадлежат к собственным?

а) уставный капитал;

в) расчеты с персоналом по оплате труда;

г) задолженность поставщикам.

5. Уменьшение экономических выгод называется:

а) доходом организации;

б) расходом организации;

в) капиталом.

6. Признаются ли доходами (расходами) активы, получаемые (передаваемые) в погашение кредитов:

а) да;

б) нет;

в) в зависимости от учетной политики организации.

7. Что является конечным финансовым результатом:

а) прибыль (убыток) от продаж;

б) балансовая прибыль (убыток);

в) прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности.

Список использованной литературы

1. Постановление Президента Республики Узбекистан « О дополни-тельных мерах по переходу на международные стандарты финансовой отчетности» от 24 февраля 2020 года. № ПП-4611.

2. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 05. 02. 1999 г. N 54

3. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность». от 26 июля 1998 г. № 17-07 / 86.

4. Accounting Education an international journal ISSN: 0963-9284 (Print) 1468-4489 (Online) Journal homepage: <http://www.tandfonline.com/loi/raed> 20.

5. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия - М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 142 с.

6. Брызгалина А. Бухгалтерский учет: сложные вопросы из практики нало-гового консультирования. М. : Налоги и финансовое право, 2012.

7. Ержанов М.С., Ержанова С.М. Учетная политика на Казахстанском предприятии.- А.: «БИКО», 1997.- 198 с.

8. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.

9. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учёт: Учебник [Электронный ресурс]:учебное электронное издание (учебник) / М.И. Кутер - Электрон. дан. (23 Мб). – 2- изд. стер. - Майкоп: ЭлИТ, 2015.

10. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник. Изд. 4-е, перераб. и доп. М. : Проспект, 2018

11. Наумова Н.А. и др. Бухгалтерский учёт и анализ. Учебник. М.: «КНОРУС», 2018 -625 стр.

12.Холбеков Р.О., Эргашева Ш.Т. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА Издательский дом “ИЛИМ ЗИЁ”, 2012- 128стр.

12. Холбеков Р. О. Н.С.Нечеухина, Т. И.Буянова и др. Бухгалтерский учет: теория и практика России и Узбекистана. Учебник. Урал. гос. экон. ун-т. — Екатеринбург.: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2019 -281стр.

13. Холбеков Р. О. Республика Узбекистан: на пороге перехода к международным стандартам финансовой отчетности. // Материалы XI Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития». г. Екатеринбург, 20 апреля 2020 г.

14. [www.“Ziyonet.uz”](http://www.Ziyonet.uz)

15. [www. Lex.uz.](http://www.Lex.uz)

16. [www.norma.uz.](http://www.norma.uz)

ХОЛБЕКОВ РАСУЛ ОЛИМОВИЧ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Ташкент – «ИННОВАЦИОН РИВОЖЛАНИШ
НАШРИЁТ-МАТБАА УЙИ» – 2021

Редактор:	М.Алимов
Тех. редактор:	А.Мойдинов
Художник:	А.Шушунов
Корректор:	Л.Ибрагимов
Компьютерная вёрстка:	М.Зойирова

E-mail: nashr2019@inbox.ru

Изд.лиц. 3226-275f-3128-7d30-5c28-4094-7907, 08.10.2020.

Разрешено в печать 09.09.2021.

Формат 60x84 1/16. Гарнитура «Times New Roman».

Офсетная печать. Усл. печ.л. 17,0. Изд. печ.л. 16,25 .

Тираж 50. Заказ № 261.

Отпечатано в типографии
«Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи».
100174, г. Ташкент, ул. Университетская, 7.



ISBN 978-9943-7628-5-5

