

Г. ДЖАМБАКИЕВА

**ФИНАНСОВЫЙ И
УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ
УЧЕТ**

Учебное пособие

Ташкент -2019

Рецензенты: д.э.н.доц. К.Хотамов зав. кафедры «Бухгалтерский учет», БФА
РУз

д.э.н. проф.А.Каримов зав. кафедры «Бухгалтерский учет», ТФИ

Учебное пособие составлено в соответствии с программой курса «Финансовый и управленческий учет». Рекомендовано студентам, обучающимся по экономическим специальностям. Оно входит в блок специальных дисциплин и предназначено для углубленного изучения ранее полученных знаний, формирующих получаемую специальность.

Учебное пособие состоит из 18 тем, по каждой из которых приведены контрольные вопросы для проведения семинарских занятий или повторения материала. Материал предоставлен в систематизированном виде.

В книге приведено большое количество схем и рисунков, которые значительно упрощают восприятие материала. Данное учебное пособие выполнено при поддержке информационно-правового портала NORMA.

Введение

В современных условиях рыночных отношений в экономике нашей страны меняются требования к информации о деятельности хозяйствующих субъектов содержащейся в бухгалтерском учете и отчетности. Отчетная информация должна удовлетворять запросам пользователей разных уровней.

Проводимая в нашей стране реформа бухгалтерского учета направлена на создание национальной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Основными этапами проводимой реформы является гармонизация национальных и международных стандартов бухгалтерского учета.

Данное учебное пособие призвано оказать помощь учетным работникам, преподавателям и студентам экономических специальностей, всем заинтересованным в изучении бухгалтерского (финансового) учета. Учебное пособие составлено в соответствии с программой курса по дисциплине «Финансовый и управленческий учет», утвержденной Ученым Советом Ташкентского финансового института для студентов дневной и заочной форм обучения по экономическим специальностям и действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Учебное пособие состоит из 18 тем, по каждой из которых приведены контрольные вопросы для проведения семинарских занятий или повторения материала. Материал изложен в доступной форме, содержит множество примеров, образцы первичных документов, таблицы и схемы. После каждой темы приведены вопросы и тесты для самоконтроля..

Данное учебное пособие выполнено с использованием материала информационно-правового портала NORMA.

ГЛАВА 1. ВВЕДЕНИЕ В ДИСЦИПЛИНУ «ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»

1.1 История возникновения и развитие бухгалтерского учета

1.2. Школы бухгалтерского учета

1.3. Понятие о хозяйственном учете, его возникновение, виды, учетные измерители

1.4. Бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью и его основные принципы

1.5. Функции бухгалтерского учета

Вопросы для самоконтроля

Тест

1.1. История возникновения и развитие бухгалтерского учета

Первую часть курса «Бухгалтерский учет» называют теорией, основами и принципами бухгалтерского учета. Эти названия вполне правомерны. Именно здесь изучаются теоретические основы этой науки, излагается ее азбука, одинаковая для всех стран и народов, закладывается фундамент, на котором этаж за этажом воздвигается здание счетоводства и всех других видов учета.

На гербе бухгалтеров, признанном интернациональной эмблемой счетных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: "Наука, доверие, независимость".

Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансовой деятельности, весы - баланс, а кривая Бернулли - символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет и относится к IV веку до н.э. Появление учета связано с хозяйственной деятельностью человека.

476 г. - **начало Средневековья**. Традиции римской бухгалтерии продолжали сохраняться. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовала концепция римского права и возникновение торгового (хозяйственного) права.

Во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды. Они вырабатывали определенные требования к записям: хронологический порядок записей, отсутствие пропусков в бухгалтерских книгах между записями, каждая операция подтверждается документально и т.д.

В эпоху средневековья формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия.

Камеральная исходила из того, что основным объектом учета признавалась

касса, ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Регистрации подлежали все поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы устанавливались заранее.

Простая бухгалтерия предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет - кредит, но в информационную учетную систему еще не включались счета собственных средств.

В эпоху **Возрождения** простые отметки римлян уже не удовлетворяли новых потребностей торговли: в банках появляются и изучаются новые формы счетов, к записям стали применяться новые комбинации.

Новые формы впервые нашли применение у итальянских купцов, так как Италия в то время была не только интеллектуальным центром, но и центром всемирной торговли.

Развитию бухгалтерии способствовало и великое изобретение XV столетия - книгопечатание.

Переходом к новому этапу учета послужило возникновение двойной (дебетово-кредитовой) записи. Научная разработка закона двойной записи хозяйственных операций и разных способов его применения возникла в средние века.

Никому не известно, кто был изобретателем бухгалтерского учета. Можно лишь утверждать, что система двойной записи постепенно начала появляться в XIII—XIV вв. в некоторых торговых центрах Северной Италии. Впервые систематизация учета была проведена францисканским монахом Лукой Пачоли.¹

В 1494 г. систему двойной записи описал ученый-математик, францисканский монах, друг Леонардо да Винчи - Лука Пачоли в одиннадцатом трактате "О счетах и записях" девятого отдела сочинения "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях". Позже система получит название "староитальянской".

В трактате "О счетах и записях" Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг - мемориала, журнала, Главной книги и инвентарной книги описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

В настоящее время все историки сходятся во мнении, что двойная запись в бухгалтерском учете возникла не во времена Луки Пачоли, а гораздо раньше. Лука Пачоли только описал уже сложившуюся до него систему.

¹ Хендриксен. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета (Accounting Theory). – М.: Финансы и статистика, 2000. – 5с.

Сегодня достоверно известно, что первая книга, в которой описывалась система двойной записи - книга **Бенедетто Котрульи** "О торговле и современном купце", написанная от руки в 1458 г., но напечатанная только в 1573 г. Поэтому книга Луки Пачоли признается всеми историками науки как первая печатная работа, давшая толчок развитию новой системы бухгалтерского учета.

Двойная запись в более удобном и полном виде отражала хозяйственный процесс. Система счетов простой бухгалтерии дополнилась счетами собственных средств, а материальные счета получили денежную оценку, вследствие чего все факты хозяйственной жизни стали отражаться дважды.

Появление операционных счетов, которые в условной форме фиксировали изменения и движения средств, позволило установить систематическое наблюдение за такими величинами, как капитал и прибыль. Счета дали бухгалтерам возможность перейти от простого денежного учета к учету всех объектов и операций в денежном выражении.

Двойная запись, став неотъемлемой частью бухгалтерского учета, превратила весь учет в стройную систему, облегчающую контроль как за сохранностью ценностей, так и за управлением ими.

Термины «дебет», «дебиторы», «дебетование» происходят от латинской основы *debere*, т.е. должен. Термин «кредит» происходит от того же корня, что и *creed*, означающее «нечто, чему некто верит».

Еще задолго до того, как Европа выбралась из звериных шкур и лачуг, на Среднем и Дальнем Востоке уже существовала развитая экономика. В Багдаде возник величайший научный центр первого тысячелетия. Одним из представителей которой был великий арабский математик Аль-Хорезми. Леонард Фибоначчи, выросший в северной Африке, где, будучи ребенком, он изучал язык и арифметику арабов, возвратившись в Пизу, написал книгу «*Liber Abacci*», которая сыграла важную роль для популяризации в Европе арабской системы счисления (подробнее см. **Альфред Реньи. Числа Фибоначчи**).

Любопытно, что изобретатели бухгалтерского учета, оперируя такими понятиями, как «касса», «капитал», «расходы», не имели представления об отрицательных числах. Отрицательные числа были известны науке, но даже в 1544 г. их считали абсурдными и надуманными. До XVII в. их не использовали даже в математике. Баланс достигался путем применения техники «вычитания меньшей противоположности», или, по словам Пачоли, «путем осмотра, кто победил — дебет или кредит».

Необходимость финансирования крупных и дорогостоящих предприятий привела к образованию акционерных обществ, которые развились из итальянских товариществ и стали предшественниками современных

корпораций. Участники финансирования получали акции пропорционально их вкладам в предприятие, по окончании которого каждый акционер получал назад свой вклад вместе с причитающейся долей прибыли, если таковая имела место. Англо-Вестиндская компания, образованная в 1600 г., была одним из первых акционерных обществ.

Акционерным компаниям того времени было суждено прийти к довольно печальному концу. В начале XVIII в. существовало много чрезвычайно выгодных предприятий, поэтому повышенный спрос на акции приводил к многократному увеличению цен на них. Не удивительно, что в таких условиях появлялись мошеннические предприятия.²

1.2. Школы бухгалтерского учета

Итальянская классическая школа счетоводства

Объединила в себе три учетных школы: ломбардскую, тосканскую и венецианскую. Характеризуется преобладанием юридических аспектов в учете.

Итог пятивековым достижениям классической итальянской школы подвел Джино Дзаппа (1879 – 1960), который рассматривал баланс как следствие отчета о прибылях и убытках (именно этому отчету Д. Дзаппа придавал решающее значение). Примечательно, что именно итальянец Д. Дзаппа впервые сформулировал определение активов не как средств предприятия, а как ресурсов, предназначенных для получения прибыли (экономической выгоды).

Ломбардская школа счетоводства

Связывается с именем Франческо Виллы (1801 – 1884), объединившего юридические и экономические цели учета и рассматривавшего учет с точки зрения административного права. По мнению Ф. Виллы, бухгалтерский учет является комплексной экономико-правовой дисциплиной, при этом объектом учета являются не правовые отношения, а денежно-материальные ценности, в связи с которыми возникают эти отношения. Так осуществился переход от отождествления *учета с лицом к учету для лица*, т. е. от *персонификации* к *персонализации* счетов. В каком-то смысле ломбардская школа объединяла две других классических итальянских школы: тосканскую, представители которой рассматривали учет как средство управления людьми, и венецианскую, представители которой рассматривали учет как средство управления ресурсами.

Одним из предшественников ломбардской школы можно назвать Бастиано Вентури – представителя итальянской учетной мысли XVII в., в свое время

² Хендриксен. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета (Accounting Theory). – М.: Финансы и статистика, 2000. – 7с.

давшего трактовку учета как отрасли административного права.

Тосканская школа счетоводства

Ее основателем считается Франческо Марчи (1822 – 1871) – убежденный сторонник персонализации счетов, развивавший юридическое направление в учете. Впоследствии главой тосканской школы стал Джузеппе Чербони (1827 – 1917) – создатель логисмографии. Чербони был первым, кто применил к бухгалтерии такие понятия как анализ и синтез.³

Крупнейшими представителями тосканской школы стали: Джузеппе Росси (1845 – 1921), Д. Масса (1850 – 1918) Винченцо Джитти (1856 – 1945) Клитофонте Беллини (1852 – 1935).

Венецианская школа счетоводства

Главой венецианской школы был Фабио Беста (1845 – 1923), считавший, что учет, как средство хозяйственного контроля, изучает движение ценностей, которое в свою очередь связано с действиями людей по управлению и контролю. Последователями Ф. Бесты были В. Альфиери (1863 – 1930) и К. Гидилья (1870 – 1913), развивавшие идеи учета сметы как средства предвидения. Венецианской школе принадлежит также разработка теории фонда – концепции, согласно которой объектом учета выступают не сами ценности как таковые, а их стоимость.

Французская школа счетоводства

Подобно итальянской, считается классической школой. Влияние французской мысли на европейский учет стало сказываться уже во второй половине XVII века, когда Франция стала по настоящему могущественной державой. Крупнейшими представителями этого периода развития мирового счетоводства были: Жак Савари (1622 – 1690), Матье де ла Порт (1685),⁴ Бертран Франсуа Баррем (1721), Самуэль Рикар (1709) и ряд других предшественников французской школы, внесших, в частности, существенный вклад в становление теории учета, его дидактики, а также в разработку различных форм счетоводства, состава и структуры учетных регистров.

Представители французской школы: Жан Густав Курсель-Сенель (1813 – 1892), Р. П. Коффи (1833), Жан-Батист Дюмарше (1874 – 1946), а также Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо (1819 – 1895) – основатели экономического направления во французском и мировом счетоводстве.

Французская школа счетоводства положила начало экономическому направлению в бухгалтерской науке. Надо сказать, именно в экономическое

³ В этом смысле предшественником Чербони был представитель французской школы Жак Савари (1622 – 1690), впервые предложивший разделить учетные книги на основные (синтетические регистры) и вспомогательные (аналитические регистры). Савари вывел правило (постулат), согласно которому сумма сальдо/оборотов всех аналитических счетов должна равняться сумме сальдо/оборотов всех синтетических счетов. Но впоследствии постулаты Савари стали лишь частным случаем постулатов Чербони.

⁴ Не путать с Рене Деллапортом, представителем французской бухгалтерской науки первой половины XX века.

направление учета уходит своими корнями динамическая теория балансоведения, подобно тому, как в юридическом направлении, начало которому положили итальянцы, мы находим начала статической теории.⁵

Амстердамская школа счетоводства

Выдающимся представителем амстердамской школы, ее главой, был Теодор Лимперг (1879 – 1961), на формирование взглядов которого значительно повлияла немецкая школа счетоводства.

Предшественники амстердамской школы:

1. Ян Импин (1485 – 1540)
2. Симон ван Стевин (1548 – 1620)
3. С. Г. Кардинель (1578 – 1647)
4. Генрих Ванинген (XVII в.)
5. Якоб ван дер Шуер (XVII в.)
6. В. ван Гезель и К. ван Гезель (XVII – XVIII в.в.)

В частности, математик Симон ван Стевин первым открыто провозгласил учет наукой и занялся изучением ее истории. А В. ван Гезель и К. ван Гезель заложили основы теории двух рядов счетов, которая впоследствии была положена австрийцем И. Ф. Шером в основу его балансовой теории (см. ниже).

Для представителей амстердамской школы, как и для ее предшественников характерна инвентарная трактовка баланса и отход от традиционной для итальянцев идеи персонификации счетов. Знаменита теория Лимперга, согласно которой учет активов, по мнению этого представителя, должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам, а по восстановительной стоимости.

В целом амстердамская школа счетоводства, особенно ее предшественники, оказала существенное влияние на развитие немецкой школы. Можно сказать, голландцы сделали первый шаг к формализации учетной процедуры.

Немецкая школа счетоводства

Эту школу составили представители Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии. Принято различать «просто» немецкую (вторая половина XIX – начало XX в.в.) и новую немецкую (начало-середина XX в.в.) школы. Немецкая школа сформировалась на базе т. н. камеральной бухгалтерии.

У немецкой школы счетоводства также были свои предшественники. Многие из них научились искусству счетоводства у итальянцев. Среди них: Иоганн Готлиб (XVI в.), Вольфганг Швайкер (1549), Христоф Хагер (1654). В

⁵ Р.Е.Грачева «Методология бухгалтерского учета»

числе предшественников можно отметить также Фридриха Гельвига, описавшего в 1774 г. немецкую форму счетоводства.

Утверждается, что некоторый вклад в становление немецкого счетоводства внес выдающийся ученый-математик Г. В. Лейбниц (1646 – 1716), давший развернутое и четкое определение метода учета, и выведший правила экспертной оценки, ориентированной на рыночную стоимость.

Характерным для немецкой школы счетоводства было четкое разграничение учета на два обособленных цикла: торговое и производственное.⁶ При этом торговая бухгалтерия считалась ведущей, а производственная – подчиненной. Эйген Шмаленбах (1873 – 1955) целью торговой бухгалтерии считал контроль дебиторской и кредиторской задолженности, а производственной – внутрихозяйственные процессы. Причем последняя, по Шмаленбаху, должна подразделяться на четыре отдела: учет заработной платы, производственных запасов, себестоимости и результатов. Производственная бухгалтерия получила теоретическое обоснование в калькуляции, торговая – в балансоведении. Огромны заслуги Э. Шмаленбаха в создании динамической балансовой теории.

Зарождению балансоведения способствовала активная пропаганда баланса как основополагающей исходной концепции счетоводства, а также создание специальной отрасли права – балансового.

Другим видным представителем немецкой школы первой половины XX века был Альберт Кальмес, создатель промышленного учета, сформулировавший теорию калькуляции. Кальмес придавал огромное значение калькуляции, считая, что весь смысл бухгалтерии в исчислении себестоимости, что бухгалтерия и калькуляция относятся друг к другу как синтез и анализ, что бухгалтерский учет синтезирует экономическую информацию, а калькуляция позволяет анализировать ее.⁷ Учет затрат и калькуляция стали неразрывными процессами. Эти идеи Кальмеса не утратили своей актуальности и в наши дни.

В целом для немецкой школы была характерна механистическая трактовка баланса. Идея о статическом балансе и динамическом, по-видимому, возникла не случайно. В результате немецкая школа разделилась на приверженцев статической теории балансоведения и сторонников динамической теории.

Одним из немногих представителей немецкой школы, кто считал, что в основе бухгалтерского учета лежит счет, а не баланс, был Эрих Вальбах. Среди других разработчиков учения о балансе выделяется В. Томс – создатель кинетической теории, заменивший термином кинетика два других термина: статика и динамика. Томс трактовал бухгалтерский учет как экономическую

⁶ Не путать с разделением учета по отраслям деятельности

⁷ Я.В.Соколов. Бухгалтерский учет. От истоков до наших дней. М., «Аудит», «ЮНИТИ», 1996г., стр.175.

кинетику, изучал хозяйственные процессы (движение) в зависимости от причин, их вызывающих.

Немецкая школа формализовала учет, развивая его в процедурном направлении и пытаясь свести процедуру учета к заранее заданным схемам и формулам. Вместе с тем нельзя не отметить, что немецкая школа внесла значительный вклад в развитие науки о счетоводстве и балансе. Она положила начало экономическому и финансовому анализу, создала карточную форму счетоводства, распространила на счетоводство математические и статистические методы, упорядочила счета, что способствовало унификации учета и созданию плана счетов.

Русская школа счетоводства

Нет необходимости напоминать, какое влияние, в силу известных исторических причин, оказала на наш отечественный учет французская и немецкая бухгалтерские школы. Но из немецкой школы наши бухгалтеры заимствовали как раз не формальный подход, а зародившееся в Германии балансоведение – понимание баланса не как суммы счетов, а как интегрированную систему из счетов, образующуюся посредством проводок. Проводка же в этой системе, не только связывает счета, а, вопреки представлениям последователей Шера, воплощает в себе экономическое и юридическое содержание проводимой операции, а не просто констатирует изменение остатков на корреспондируемых друг к другу счетах. Экономическая направленность бухгалтерского учета заставляет бухгалтера сосредоточиться не только на учитываемых ценностях как таковых, а на их потоках – операциях с ценностями.

Итак, благодаря влиянию немецкой и французской школ, корни которых питались из староитальянского источника (а также благодаря отсутствию вплоть до 90-х г.г. прошедшего века американского влияния), в отечественной бухгалтерской школе сохранился процедурный, экономический и частично юридический аспекты учета.

Таким образом, в отечественной учетной традиции бухгалтерский учет принято рассматривать не только как систему сбора, обработки и передачи информации, но и как специальный язык для описания истории ведения дел. А история, как известно, регистрирует факты, а не только последствия, к которым привели те или иные события. В бухгалтерском учете регистрация фактов – это отражение операций, а остатки на счетах представляют собой следствие. Именно на операциях наши предшественники привыкли концентрировать свое внимание, справедливо полагая, что сальдо счетов само собой сформируется правильно, вследствие правильного отражения операций.

Русская школа счетоводства начала формироваться в первой половине XIX века, под влиянием трудов четырех выдающихся бухгалтеров: Карла Ивановича Арнольда (1775 – 1845), Ивана Ахматова (перв. пол. XIX в.), Эраста Алексеевича Мудрова (XIX в.) и И. С. Вавилова. Каждый из этих авторов внес значительный вклад в развитие бухгалтерской мысли.

Федор Венедиктович Езерский (1836 – 1916) – бухгалтер-самоучка, критиковавший метод двойной записи, как и англичанин Э. Т. Джонс, считавший эту систему «воровской». Езерский предложил свою оригинальную, как ему казалось, систему, которую он назвал «русской» или «тройной». На самом деле ничего кардинально нового в этой системе не было: та же двойная запись, но в другой форме и на малом количестве счетов.

Особое место в истории отечественного счетоводства занимает Эдуард Григорьевич Вальденберг (1836 – 1895), бухгалтер-педагог занимавшийся историей счетоводства, переводчик «Трактата о счетах и записях» Л. Пачоли.

Англо-американская школа счетоводства

Бухгалтерская школа XX века. Сложилась из английского и американского направлений. Базируется на английской учетной традиции, которая, в свою очередь, многое заимствовала из учетных традиций других европейских стран.

У английской школы были свои предшественники. Однако вклад их в развитие бухгалтерского учета времен «коммерческого капитализма»,⁸ мягко говоря, весьма скромнен. Считается, что первым английским автором руководства по учету был школьный учитель математики Хью Олдкастл. Его книга вышла в Лондоне 14 августа 1543г. Хотя до наших дней не сохранилось (или пока не найдено) ни одной копии этой книги, факт ее существования считается бесспорным, поскольку Джон Меллис во введении к своей книге по учету, опубликованной в 1588 году, ссылается на книгу Х. Олдкастла. До наших дней дошла книга другого английского автора – Джеймса Пила, вышедшая в 1553 г. Но, очевидно, особой практической ценности ни одна из этих книг не представляли, т. к. в них только повторялись идеи, изложенные итальянцем Л. Пачоли. Утверждается, что первые четырнадцать глав книги Х. Олдкастла в точности совпадают с текстом Трактата о счетах и записях Пачоли. А в 1726 году (что мало кому известно) известный английский писатель Даниэль Дефо (1660 – 1731) создал труд по счетоводству, содержание которого напоминает как трактат Пачоли, так и не менее известный трактат Бенедетто Котрульи.

Вместе с тем, принято отмечать такие заслуги предшественников английской школы счетоводства как:

⁸ Период «коммерческого капитализма» охватывает 1200 – 1760 г.г., а период «промышленного капитализма» продолжается с 1760 по 1830 г.г.

1. признание амортизации (Джон Меллис)
2. попытки разработать формы счетоводства (Джон Веддингтон, Ричард Даффорне, Эдуард Томас Джонс)
3. вклад в дидактику (Ричард Даффорне, Эдуард Томас Джонс)
4. организация учета в сельском хозяйстве (Роджер Норт) и промышленности (Джеймс Додсон, Роберт Гамильтон, Ф.В.Кронхейльм, Чарльз Беббидж).

В США первый бухгалтер мирового уровня появился только в конце XIX века. Это был Чарльз Эзра Шпруг (1842 – 1912) – один из создателей научной бухгалтерии. США стали первой страной, которая открыла двери своих университетов для бухгалтерского учета. Ч.Э.Шпруг был одним из первых, кто стал читать лекции по счетоводству в университетах. Приверженец абстрактного изложения бухгалтерских идей, он написал фундаментальную работу «Философия счетов» (1908). Именно Шпруг определил исходную точку современной теории учета, обозначив баланс уравнением:

$$A = O + K$$

объясняя его так:

A – то, что я имею, и то, кому я верю (имущество и дебиторы) равно тому, что я должен (O – обязательства) плюс то, чего я стою (K – капитал).

Самые известные представители англо-американской школы:

1. Вильям Эндрю Патон (1889 – 1991), глава персоналистской школы (амер.)
2. Джордж Оливер Мэй (1875 – 1961), глава институционалистской школы
3. Френсис Пикслей (совр.), институционалист (англ.)
4. Джон Хиггинс (серед. XX в.), амер.
5. Чарльз Хорнгрен (совр.), персоналист (амер.)
6. Генри Свиней (перв. пол. XX в.), персоналист (амер.)
7. Роберт Антони (совр.), институционалист (амер.)
8. Джон Каннинг (1884 – 1962), персоналист (амер.)

В целом представителей англо-американской школы счетоводства объединяет взгляд на учет как на орудие управления. Таким образом, бухгалтерский учет, стал социальной наукой, получив психологическую окраску. Об экономических и юридических его аспектах стали упоминать все реже. Дальнейшее развитие англо-американской учетной школы привело к возникновению управленческого учета. Бухгалтерский учет из *истории бизнеса* превратился в *информационный поток*, используемый в различных управленческих целях. Расцвет англо-американской школы пришелся на период между двумя мировыми войнами.

В настоящее время англо-американская школа стала наиболее влиятельной во всем мире, но, ее распространение связано не столько с ее методологическими преимуществами, сколько с экспансией англо-американского капитала и распространением английского языка.

1.3. Понятие о хозяйственном учете, виды, учетные измерители

Современное общественное производство – это сложный комплекс различных, многочисленных единиц, где трудится множество людей, связанных производственными отношениями.

Общественное производство осуществляется на основе: разделения труда; специализации; кооперирования, что требует координации и согласования действий, т.е. управления.

Для успешного управления необходимо: определить цели; спланировать пути их достижения; получить сведения о ходе и результатах хозяйственной деятельности. Управление многогранно, его исследуют многие науки, что объясняется наличием различных управленческих функций.

Хозяйственный учет рассматривает только те функции управления, которые связаны прежде всего с информационной деятельностью. В хозяйственном учете регистрируются, накапливаются, обрабатываются данные, которые затем используются для проведения: анализа, контроля, планирования, регулирования и других функций управления.

Таким образом, хозяйственный учет – это сложная система наблюдения, измерения, регистрации, обработки, передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством.

Для получения достоверных сведений о ходе хозяйственных процессов организуется хозяйственный учет. Возникновение хозяйственного учета обусловлено потребностями управления материальным производством: руководство хозяйственными процессами невозможно без знания конкретных фактов хозяйственной жизни. Сбор соответствующей информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними; следующий этап – установление их количественных характеристик, т. е. числовых показателей. Затем, будучи зарегистрированными, эти показатели используются для контроля и управления процессами материального производства.

Таким образом, наблюдение, измерение, регистрация, группировка и обобщение информации являются этапами учетного процесса любой профессиональной деятельности (рис. 1).



Рисунок.1 Этапы учетного процесса

Развитие общественного производства привело к разделению хозяйственного учета на следующие виды: оперативный, статистический, бухгалтерский.

1 Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (участок, отдел), и поэтому его сведения ограничиваются рамками организации. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления организацией (учет выработки, явки на работу, выпуска продукции, ее отгрузка, реализация, наличие материальных запасов). Источниками информации могут быть как документы, так и сведения, полученные по телефону, факсу, устной форме. Оперативный учет прерывен во времени, т.е. надобность в нем возникает по мере необходимости. При оперативном учете пользуются всеми тремя видами измерителей, чаще натуральными и трудовыми.

2 Статистический учет изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования. Статистика собирает и готовит информацию о состоянии

экономики, движении рабочей силы, товарной массе, региональных ценах, численности и состава населения с целью прогнозирования и анализа социально-экономического развития общества. В статистическом учете широко применяется выборочный метод наблюдения, группировка, индексный метод, используются данные оперативного и бухгалтерского учета.

3 Бухгалтерский учет – это сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации на основании документов как в денежном выражении, так и в натуральных и трудовых измерителях. Каждый свершившийся факт, оформленный документом, называется хозяйственной операцией.



Рисунок 2. Виды хозяйственного учета

Учет ведется ежедневно не только в масштабах государства, но и на каждом предприятии, в каждом его подразделении, даже в каждой семье. И если учет — это, прежде всего, регистрация фактов и событий, то оценка этих фактов подразумевает их количественное и качественное измерение. Для этого

в хозяйственном учете используют несколько видов измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители характеризуют объекты учета по массе, длине, площади, количеству. В качестве натуральных измерителей используются тонны, килограммы, метры, штуки и т.п. С их помощью ведется количественный учет выпускаемой продукции, поступивших товарно-материальных ценностей и т.д.

Натуральные измерители применяют, как правило, к однородным объектам.

Трудовые измерители позволяют вести учет затраченного труда и выражаются в единицах времени, например, рабочие дни, часы, минуты. Трудовые измерители используют для учета производительности труда, норм выработки, расчета заработной платы.

Денежные измерители являются универсальными и обобщающими. Посредством денежных измерителей представляются все хозяйственные процессы и объекты, которые были выражены в натуральных и трудовых измерителях. В Республике Узбекистан в качестве денежных измерителей используются национальные денежные единицы — сумы и тийин.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции Республики Узбекистан в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет необходим для обобщения результатов работы хозяйствующего субъекта для внешних пользователей, поэтому порядок составления и обработки информации регламентируется и подчиняется стандартным принципам.

Управленческий учет необходим для представления информации о затратах и результатах деятельности экономического субъекта, его отдельных структурных подразделений и предназначен для принятия оперативных и прогнозных управленческих решений.

1.4. Бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью и его основные принципы

В бухгалтерском учете хозяйственная деятельность отражается как система разнородных, но взаимосвязанных объектов хозяйственных средств и их источников. Бухгалтерский учет имеет ряд характерных черт, которые отличают его от других видов учета:

– в системе бухгалтерского учета отражаются все хозяйственные операции документально оформленные;

- в бухгалтерском учете отражается только то, что может иметь денежное измерение;
- бухгалтерский учет непрерывен во времени;
- в бухгалтерском учете используют свои специфические методы (приемы), которые не применяются в других видах учета (счета, двойная запись, баланс и др.).

Основные принципы (правила) бухгалтерского учета следующие:

Принцип – основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения.

1 Принцип автономности предполагает, что организация существует как единое самостоятельное юридическое лицо, ее имущество обособленно от имущества его собственников (учредителей).

2 Принцип двойственности означает непрерывное отражение хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином Республики Узбекистан.

3 Принцип стоимости означает оценку объектов учета 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. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан, а также нормативными правовыми актами Минфина РУз и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

4 Принцип непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

5 Принцип разграничения текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями во внеоборотные активы.

6 Последовательность применения выбранных приоритетов означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Республики Узбекистан или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов

ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

7 Временная определенность отражения в учете хозяйственных операций означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

8 Соответствие доходов и расходов – это соответствие двух потоков затрат и доходов. Доходы отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы получены. В отчетном периоде учитываются только те расходы, которые обеспечили доход данного периода.

9 Осмотрительность (осторожность, в западной практике – консерватизм) экономического субъекта – это определенная степень осторожности в формировании суждений, необходимых в производстве расчетов, требуемых в условиях неопределенности, чтобы активы или доходы не были завышены, а обязательства или расходы – занижены.

10 Наличие денежного измерения – это количественное измерение и исчисление фактов хозяйственных явлений и процессов. В качестве единицы измерения выступает валюта страны.

11 Периодичность обобщения экономических событий. Регулярное балансовое обобщение, которое предопределено такими элементами метода бухгалтерского учета, как составление баланса и отчетности за месяц, квартал, полугодие, год.

12 Приоритет содержания над формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителем организации своим сотрудникам крупных ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Бухгалтерский учет играет большую роль в управлении предприятием, так как представляет более полную информацию о его деятельности, финансовом состоянии. Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование.

Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета, так как в ней отражается фактическая информация по каждому виду

основных средств, о материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсах, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственнохозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов. Следовательно, чтобы добиться наибольшего эффекта использования информации для управления предприятием, необходимо применять передовые методы учета, положительного зарубежного опыта, международные стандарты бухгалтерского учета, широко применять вычислительную технику.

1.5. Функции бухгалтерского учета

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций (рис.3):

- информационную;
- обеспечение сохранности собственности;
- обратную связь;
- аналитическую;
- контрольную.

Бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственнохозяйственной деятельности предприятия. На всех этапах развития к бухгалтерской информации предъявляются требования: объективность, достоверность, своевременность, оперативность.

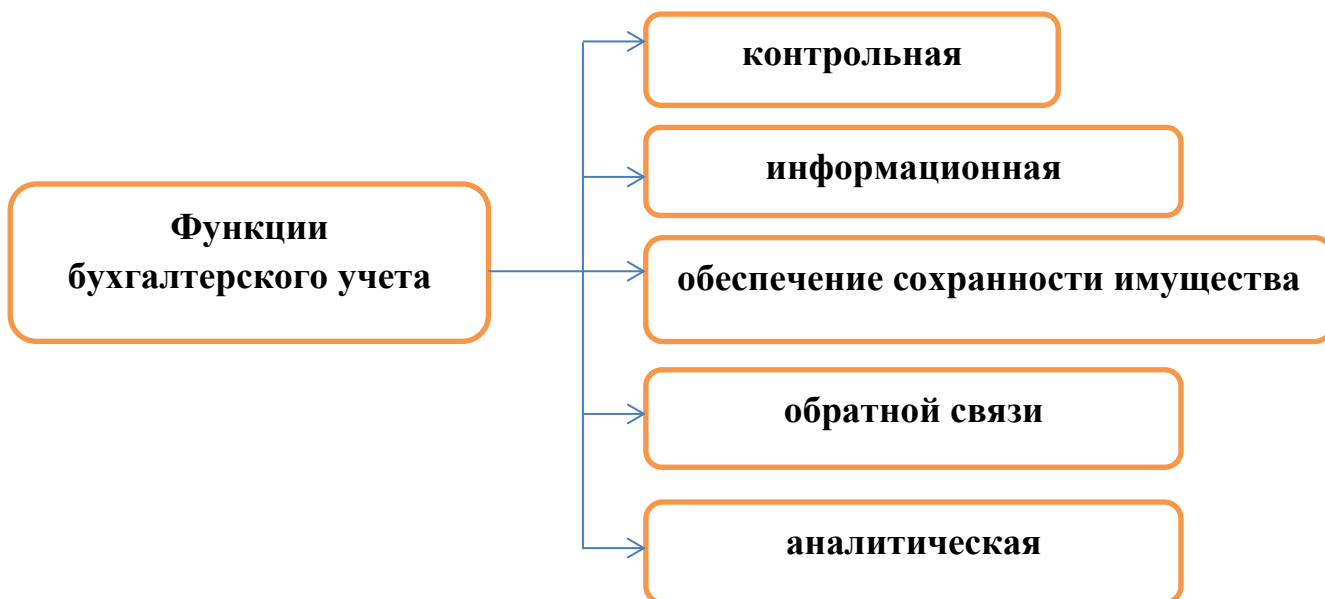


Рисунок 3. Функции бухгалтерского учета в системе управления организацией

Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль: за сохранностью, наличием и движением имущества организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля – предварительный, текущий и последующий.

Информационная функция – одна из главных функций бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является основным источником информации, поставляемой разным уровням управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной. Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

Обеспечение сохранности имущества – функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок: наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники; совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений; использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т. е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи применительно к бухгалтерскому учету являются в качестве **ввода** – неупорядоченная информация, **процесса** – **обработка данных**, **вывода** – упорядоченная информация.

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

Аналитическая функция в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа,

вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте понятие хозяйственного учета.
- 2 Расскажите кратко об истории зарождения учета.
- 3 Дайте характеристику оперативного учета.
- 4 Что представляет собой статистический учет?
- 5 Назовите виды учетных измерителей.
- 6 Назовите основные отличия статистического, оперативного и бухгалтерского учета.
- 7 Назовите основные принципы бухгалтерского учета.
- 8 Назовите основных пользователей бухгалтерской информации.
- 9 Назовите функции бухгалтерского учета.
- 10 Дайте определение бухгалтерского учета.
- 11 Перечислите цели и основные задачи бухгалтерского учета.
- 12 Какова связь бухгалтерского учета с другими науками?

Тест

1. Что понимается под хозяйственным учетом?
 - а) система наблюдения, сбора, измерения, регистрации, обработки, передачи информации о хозяйственной деятельности, необходимой для управления общественным производством;
 - б) управление отдельными хозяйственными процессами на базе полученной первичной учетной документации;
 - в) хозяйственный учет – это бухгалтерский учет.
2. Функции управления в организации реализуются при помощи информации, полученной в системе:
 - а) бухгалтерского учета;
 - б) статистического учета;
 - в) оперативного учета.
3. Какие отличительные признаки определяют приоритет бухгалтерского учета перед другими видами учета?
 - а) сплошная регистрация фактов хозяйственной жизни;
 - б) документальное оформление экономических событий;
 - в) непрерывное наблюдение за хозяйственными процессами, их документальное оформление и периодическое подтверждение достоверности полученной информации специфическими приемами (например, инвентаризацией).

4. На какие виды подразделяется вся учетная информация?
- а) оперативная и бухгалтерская;
 - б) бухгалтерская и статистическая;
 - в) оперативная, бухгалтерская и статистическая.
5. На каком виде хозяйственного учета сформировался управленческий учет?
- а) бухгалтерском и статистическом;
 - б) бухгалтерском и оперативном;
 - в) бухгалтерском.
6. Назовите состав внешних пользователей, имеющих прямой финансовый интерес к учетной информации конкретной организации.
- а) депозитарии;
 - б) аудиторские фирмы;
 - в) настоящие или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы.
7. Укажите состав пользователей учетной информацией с косвенным финансовым интересом.
- а) налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление Минфина РУз, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи;
 - б) аудиторские фирмы, арбитраж, общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, органы статистики, брокеры, дилеры, фондовые биржи;
 - в) налоговая служба, органы статистики.
8. Укажите этапы бухгалтерского учета в последовательном формировании учетной информации.
- а) наблюдение за экономическими событиями, их измерение и регистрация с целью последующего обобщения и группировки;
 - б) измерение фактов хозяйственной жизни на стадии их наблюдения с целью принятия управленческих решений;
 - в) регистрация экономических событий в процессе их свершения в соответствующих единицах измерения.
9. Каковы измерители, применяемые в бухгалтерском учете?
- а) трудовые и денежные;
 - б) натуральные, натурально-условные, трудовые и денежные;
 - в) натуральные и денежные.
10. Назовите основные задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом.
- а) формирование системы показателей финансово-хозяйственной деятельности организации, отвечающих целям заинтересованных

пользователей;

б) контроль за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, исходя из установленных экономически обоснованных норм и нормативов;

в) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям об использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов и контроль по предупреждению отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

11. Функциями бухгалтерского учета являются:

а) контрольная и информационная;

б) аналитическая и информационная;

в) информационная, обеспечение сохранности собственности, контрольная, аналитическая и обратной связи.

12. Каковы основные принципы бухгалтерского учета?

а) имущественная обособленность экономического субъекта, момент стоимости, непрерывность функционирующего предприятия, двойственность;

б) имущественная обособленность экономического субъекта, момент стоимости, наличие денежного измерителя, разграничение текущих издержек на производство и вложения во внеоборотные активы, последовательность выбранных приоритетов, соответствие доходов и расходов;

в) имущественная обособленность экономического субъекта, двойственность, момент стоимости, непрерывность деятельности, разграничение текущих затрат на производство продукции, последовательность применения выбранных приоритетов, временная определенность отражения в учете экономических событий, соответствие доходов и расходов, наличие денежного измерения, осмотрительность экономического субъекта, конфиденциальность, периодичность обобщения экономических событий, приоритет содержания над формой.

Ответы на тест

Вопрос	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ответ	а	а	в	в	в	в	а	а	б	в	в	в

ГЛАВА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- 2.1. Предмет и метод бухгалтерского учета
- 2.2. Задачи и функции бухгалтерского учета
- 2.3. Объекты и субъекты бухгалтерского учета
- 2.4. Классификация хозяйственных средств по составу и размещению
- 2.5. Классификация хозяйственных средств по источникам их образования
- 2.6. Концептуальные основы бухгалтерского учета

2.1. Предмет и метод бухгалтерского учета

На современном языке бухгалтерский учет можно назвать информационной системой. В соответствии со ст.4 Закона РУз «О бухгалтерском учете» - Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения бухгалтерской информации путем сплошного, непрерывного, документального учета всех хозяйственных операций, а также составление на ее основе финансовой и иной отчетности. Это сложная, но вместе с тем упорядоченная система, внутри которой действуют строгие правила. Для того чтобы система бухгалтерского учета эффективно выполняла возложенные на нее задачи, используется специальная методика или метод бухгалтерского учета, который включает в себя определенные способы и приемы, их принято называть элементами *метода ведения бухгалтерского учета*.

К ним относятся (рис. 4):



Рисунок 4. Классификация элементов бухгалтерского учета

- документация и инвентаризация;
- оценка и калькуляция;
- система счетов и двойная запись;
- баланс и отчетность.

Таким образом, метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов регистрации (документация и инвентаризация), стоимостного измерения (оценка и калькуляция), текущей группировки (стоимость счетов и двойная запись) и итогового обобщения (баланс и отчетность) фактов хозяйственной деятельности.

Все приемы и способы, используемые как метод ведения бухгалтерского учета, взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Документация и инвентаризация

В бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция в обязательном порядке должна быть оформлена документально. Документ является письменным распоряжением на выполнение каких-либо хозяйственных операций либо письменным подтверждением совершения операции.

Бухгалтерские документы имеют юридическую силу, поэтому должны быть правильно оформлены и содержать соответствующие реквизиты: наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и стоимостном выражении, а также наименование и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность оформления документа.

Документирование всех хозяйственных операций позволяет осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за всеми хозяйственными процессами, а для обеспечения достоверности отражения хозяйственных операций периодически проводится инвентаризация, т. е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию имущества и обязательств.

В ходе инвентаризации проверяется фактическое наличие хозяйственных средств и состояние расчетов предприятия за определенный период времени. Полученные в результате проверки сведения сверяются с данными бухгалтерских записей, затем производится уточнение и корректировка показателей учета.

Инвентаризация — это не только средство контроля, но и способ регистрации фактов, которые в силу некоторых причин не были учтены, например естественная убыль, пересортица, хищения и т. п.

Документальное оформление всех фактов хозяйственной деятельности и инвентаризация являются средствами контроля за сохранностью материальных ресурсов, денежных средств и состоянием расчетов, они обеспечивают полноту и достоверность ведения бухгалтерского учета.

Оценка и калькуляция

Одной из особенностей бухгалтерского учета является то, что все хозяйственные операции и хозяйственные средства предприятия должны быть представлены в единой денежной оценке. Оценка — это способ измерения в денежном выражения имущества предприятия и источников его образования. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные с помощью цен, тарифов, должностных окладов и т.д.

Правильность оценки имущества имеет важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета, поэтому оценка должна быть реальной и устанавливаться по единым правилам. Реальность оценки выражается, прежде всего, в том, что все хозяйственные средства отражаются в учете по фактической стоимости. Например, первоначальная стоимость приобретенных основных средств формируется с учетом затрат, которые связаны с их приобретением, а основные средства, полученные безвозмездно, оцениваются по реальной рыночной стоимости.

Нормативными документами установлены единые правила оценки хозяйственных средств предприятия, т.е. единообразие отражения стоимости средств, которое выражается в том, что одни и те же объекты в учете одинаково оцениваются на всех предприятиях в течение всего срока службы.

С оценкой хозяйственных средств тесно связана калькуляция, которая в переводе с латинского *calculatio* означает — счет, расчет. Калькуляция лежит в основе оценки объектов бухгалтерского учета. Однако назначение калькуляции состоит не только в оценке хозяйственных средств, но и в том, чтобы дать оценку хозяйственным процессам, т. е. произвести их расчет.

Так как процессы снабжения, производства и реализации представлены большим числом отдельных операций, то калькуляция позволяет рассчитать все виды затрат, связанных с приобретением, производством и реализацией, а на основе расчета общей суммы затрат определить себестоимость объектов учета, например, фактическую стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, себестоимость готовой продукции по видам и себестоимость единицы продукции.

Таким образом, *калькуляция* — это способ группировки и обобщения затрат, на основе которого определяется себестоимость материальных ценностей, готовой продукции, выполненных работ и т.п. Кроме того, калькуляция используется не только для расчета себестоимости объектов учета, но и для контроля за величиной затрат, формирующих эту себестоимость.

Система счетов и двойная запись

Управление хозяйственной деятельностью требует постоянной информации о ходе производственных процессов и протекающих

хозяйственных операциях. Для этого сведения, содержащиеся в первичных документах, группируются и систематизируются на счетах бухгалтерского учета. Бухгалтерский счет открывается на каждый объект учета и является источником информации о наличии, поступлении и выбытии хозяйственных средств. Число счетов, их названия определяются Планом счетов, а структура счетов зависит от объектов учета.

На бухгалтерских счетах отражается повседневный, текущий учет хозяйственных операций, а любая хозяйственная операция — это элементарное действие, вызывающее изменение состояния хозяйственных средств (их увеличение или уменьшение). При этом любое изменение касается не одного, а всегда двух объектов учета. Если в кассу поступили денежные средства, то должен быть источник их поступления, например деньги поступили с расчетного счета в банке. В результате этой операции увеличилась сумма наличных денег в кассе и уменьшилась денежная сумма на расчетном счете.

Таким образом, каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает два бухгалтерских счета, которые используются в этой операции, и она должна быть отражена одновременно на дебете одного счета и кредите другого. Такое отражение хозяйственных операций на бухгалтерских счетах называется правилом двойной записи.

Двойная запись обеспечивает взаимосвязанное отражение наличия и движения средств предприятия, а также позволяет контролировать правильность записей на бухгалтерских счетах, так как каждая операция находит отражение по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Баланс и отчетность

Хозяйственная деятельность предприятия протекает непрерывно. Ежедневно на предприятии совершаются сотни хозяйственных операций. При этом хозяйственные средства и их источники постоянно находятся в движении, изменяются, что находит свое отражение на счетах бухгалтерского учета. На практике иногда требуется сделать «моментальный снимок» этого движения, который бы показал, как обстоят дела предприятия на определенную дату, каковы результаты его деятельности и его финансовое положение. Роль такого снимка играет бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс дает сведения статического характера, он отражает состояние средств и источников в виде конечных итогов. Итоговая стоимостная оценка хозяйственных средств, которыми располагает предприятие, отражается в активе баланса, а итоговая стоимостная оценка источников, за счет которых формируются хозяйственные средства, отражается в пассиве баланса. Поскольку каждому средству соответствует определенный источник его образования, суммы актива и пассива должны совпадать. Так как

бухгалтерский учет ведется в стоимостном выражении, то хозяйственные средства и источники их образования в балансе отражаются в денежном выражении.

Цикл учетной работы завершается составлением отчетности. Отчетность — это совокупность сведений об имущественном, финансовом положении и результатах работы предприятия. Отчетность должна давать достоверное и полное представление о хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Финансовая отчетность составляется на основе документально подтвержденных, выверенных записей на счетах бухгалтерского учета, поэтому до составления отчетности необходимо уточнить оценку активов и пассивов, для чего проводится инвентаризация. Для сравнения в финансовой отчетности приводятся показатели предыдущего отчетного периода.

Отчетность необходима для администрации, так как она позволяет дать оценку деятельности предприятия, сделать анализ ранее принятых решений и является информационным обеспечением для принятия управленческих решений. Финансовая отчетность является открытой для всех заинтересованных пользователей, как имеющих, так и не имеющих прямой финансовый интерес (акционеров, инвесторов, кредиторов, налоговых и контролирующих органов, фондов и статистических учреждений и др.). Для этих пользователей отчетность дает возможность сделать выводы о перспективах сотрудничества, платежеспособности предприятия, правильности расчета по налогам и т.д.

2.2. Задачи и функции бухгалтерского учета

Бухгалтерскому учету отводится основная роль в системе управления предприятием. Рыночные отношения ставят предприятия перед необходимостью обоснования каждого своего шага. Для этого руководство предприятия должно располагать объективной и полной информацией о фактических затратах, себестоимости выпускаемой продукции, полученной прибыли и других факторах, которые влияют на хозяйственные процессы и результаты деятельности предприятия. Для сбора и обработки такой информации на предприятии используют именно бухгалтерский учет.

В Законе РУз «О бухгалтерском учете» от 13 апреля 2016 г. № ЗРУ-404. Дата вступления в силу: 14.04.2016. сформулированы основные задачи, которые стоят перед бухгалтерским учетом на современном этапе развития экономических отношений.

К таким задачам относятся:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним

пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и др.;

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

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

2.3. Объекты и субъекты бухгалтерского учета

Сферой применения бухгалтерского учета является отдельный хозяйствующий субъект — предприятие, организация, учреждение.

В соответствии со ст.6 Закона РУз «О бухгалтерском учете» - субъектами бухгалтерского учета являются органы государственной власти и управления, юридические лица, зарегистрированные в Республике Узбекистан, их дочерние предприятия, представительства, филиалы и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Узбекистан, так и за ее пределами. Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, органы самоуправления граждан, а также представительства, филиалы и иные структурные подразделения иностранных юридических лиц, находящиеся на территории Республики Узбекистан, ведут учет и представляют отчетность в порядке, установленном законодательством.

В распоряжении каждого предприятия имеются различные средства для совершения хозяйственных операций, которые складываются в определенные хозяйственные процессы, а они в свою очередь составляют сущность хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии со ст. 7 Закона РУз «О бухгалтерском учете» - объектами бухгалтерского учета являются активы, обязательства, собственный капитал, резервы, доходы, расходы, прибыль, убытки и хозяйственные операции, связанные с их движением.

Объекты бухгалтерского учета подлежат синтетическому и аналитическому учету.

Именно хозяйственная деятельность предприятия является предметом бухгалтерского учета, а средства предприятия, хозяйственные процессы и

результаты деятельности предприятия рассматриваются в качестве объектов бухгалтерского учета.

Таким образом, объектами бухгалтерского учета являются (рис. 5):



Рисунок 5. Объекты бухгалтерского учета

- хозяйственные средства — как материальная основа деятельности предприятия;
- хозяйственные процессы — как содержание самой деятельности предприятия;
- результаты хозяйственной деятельности — прибыль или убытки.

Хозяйственные средства — это средства предприятия, которые находятся в его распоряжении и используются им для осуществления своей деятельности. Они постоянно находятся в движении, так как включены в кругооборот хозяйственных операций.

В этом кругообороте можно выделить три основных процесса: снабжение, производство и реализацию (рис.6).

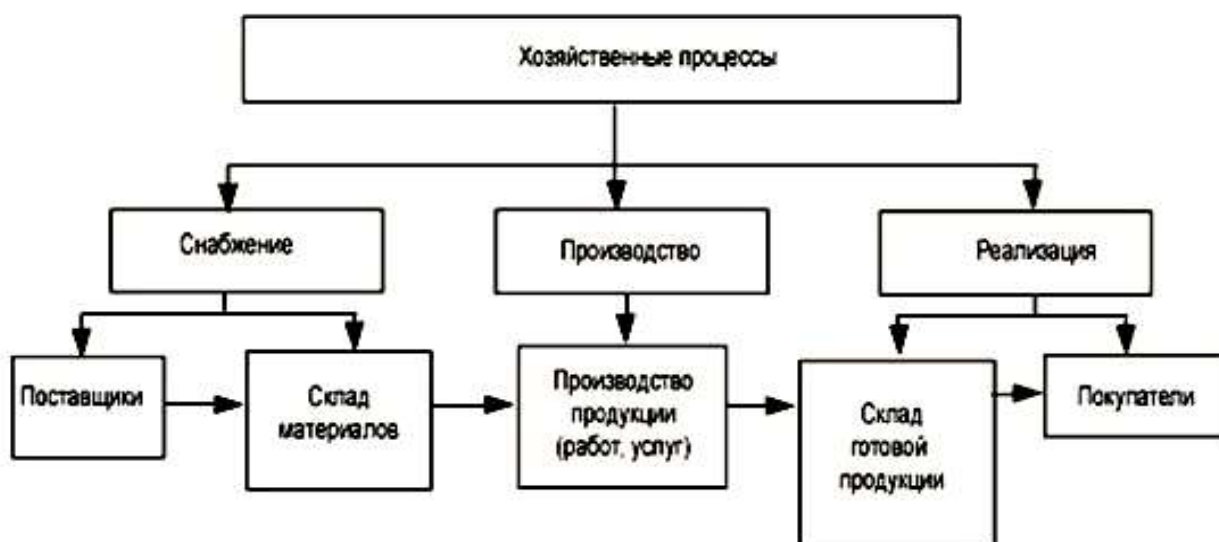


Рисунок 6. Схема основных хозяйственных процессов

Причем процессы снабжения и реализации в свою очередь составляют процесс обращения. Предприятия постоянно осуществляют процесс производства и принимают участие в процессе обращения.

В процессе снабжения у поставщиков приобретаются оборудование, сырье, материалы, которые необходимы для изготовления продукции, выполнения работ. Материальные запасы, как правило, приобретаются в больших объемах и поэтому поступают сначала на склады предприятий, а затем уже используются в производстве.

Процесс производства является основной деятельностью предприятия. При его осуществлении используют:

- трудовые ресурсы;
- материальные ресурсы — сырье, материалы, топливо, запасные части и т.п., которые являются предметами труда и составляют материальную основу выпускаемой продукции;
- средства труда — оборудование, машины и прочие основные средства, которые создают условия производственного процесса.

Результатом процесса производства является готовая продукция, поэтому можно сказать, что уже на стадии производства закладывается будущая прибыль предприятия.

Процесс реализации представляет собой третью стадию кругооборота хозяйственных средств предприятия. Его задачей является продажа продукции покупателям в целях получения денежных средств для возмещения затрат на производство и реализацию продукции, а также прибыли в составе выручки от реализации. За счет полученной выручки предприятие приобретает новые партии материалов, выплачивает заработную плату своим работникам, вновь производит продукцию и продает ее покупателям. Таким образом, повторяется цикл производственной деятельности предприятия.

2.4.Классификация хозяйственных средств по составу и размещению

Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. Но каждому предприятию для осуществления эффективной хозяйственной деятельности необходимы трудовые ресурсы, недвижимое имущество, оборудование, материалы, денежные средства и т. п. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, которыми располагает предприятие, называют *активами*. Активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы (рис. 7).

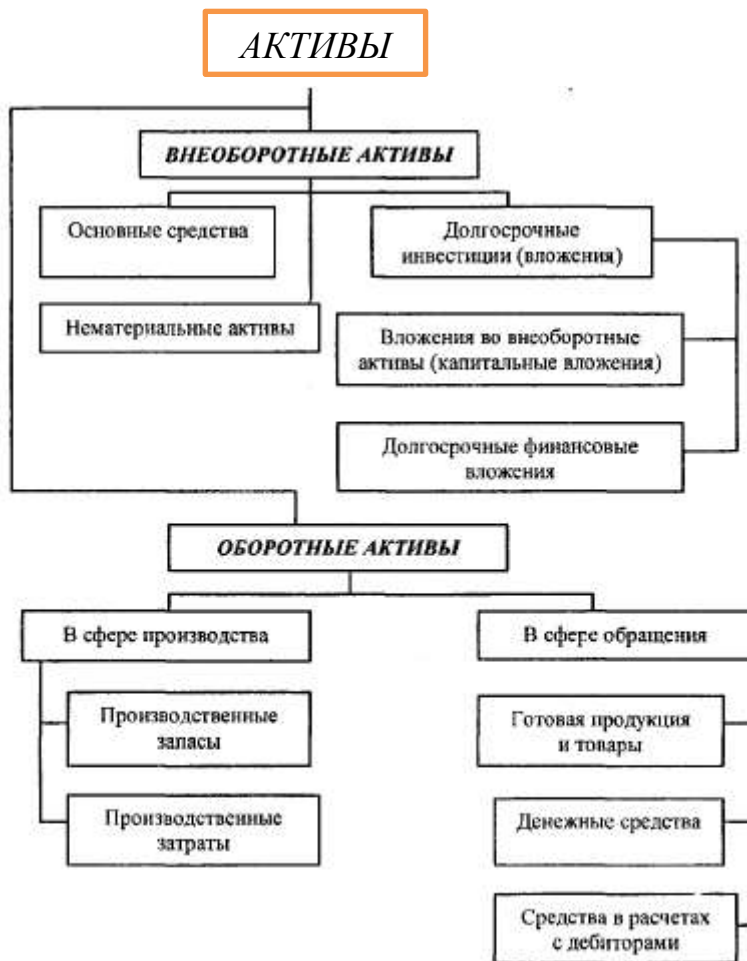


Рисунок 7. Классификация активов предприятия

Внеоборотные активы — это дорогостоящие средства труда, которые используются не в одном, а в нескольких производственных циклах, а также имеют длительный срок использования (более одного года). К внеоборотным средствам относятся основные средства и нематериальные активы.

Оборотные активы — это средства, которые постоянно находятся в текущем процессе кругооборота средств и переходят из сферы производства в сферу обращения.

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

- в сфере производства — это предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо, инвентарь, инструменты и т. п. Эти средства, как правило, используются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;
- сфере обращения — товары, готовая продукция на складах и отгруженная покупателю, денежные средства, ценные бумаги, средства в расчетах и т. п.

В зависимости от того, какими хозяйственными активами располагает предприятие, и как они участвуют в производственном цикле предприятия, их классифицируют по составу и размещению.(рис. 8)

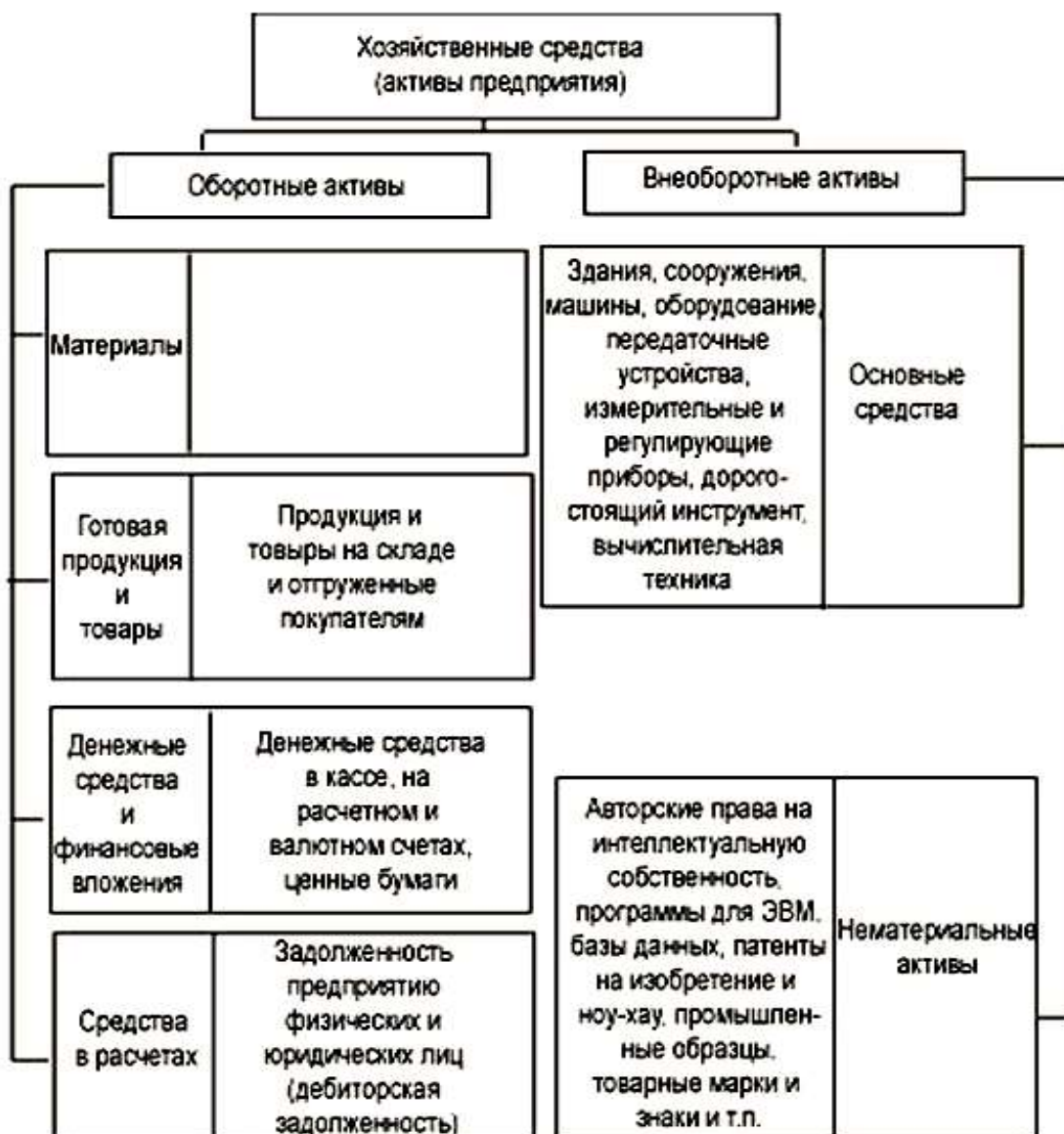


Рисунок 8. Состав хозяйственных средств предприятия по составу и размещению

Основные средства — это средства труда, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг, которые служат в течение длительного времени и имеют стоимость более 50 кратного размера минимальной заработной платы за единицу. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, инструменты, автотранспорт, вычислительная техника и т. п. Основные средства постепенно по мере износа переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции в процессе

начисления амортизации, они, как правило, не изменяют свою материальную форму в процессе эксплуатации.

Нематериальные активы — это средства, которые не имеют материальной формы и физических свойств, но могут использоваться в течение длительного времени и приносить доход предприятию. К нематериальным активам относятся авторские права на интеллектуальную собственность, права на использование программ для ЭВМ, баз данных, патенты на изобретение и ноу-хау, промышленные образцы, товарные марки и знаки, деловая репутация фирмы и т.п. Нематериальные активы, подобно основным средствам, постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в виде амортизационных отчислений.

Основные средства и нематериальные активы так же, как и оборотные активы, могут быть использованы:

- в сфере производства — здания цехов, станки, вычислительная техника, промышленные образцы и т.п.;
- сфере обращения — здания складов, автотранспорт, программы складского учета и т. п.

Основные средства и нематериальные активы составляют производственную базу предприятия.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из:

- материальных оборотных средств,
- денежных средств,
- краткосрочных финансовых вложений,
- средств в расчетах.

Материальные оборотные средства — это сырье и материалы, специальная одежда, топливо, тара, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, готовая продукция и товары для перепродажи, товары отгруженные покупателям.

Денежные средства образуются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации.

Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

2.5. Классификация хозяйственных средств по источникам их образования

Все хозяйственные средства, которые предприятие уже имеет или собирается приобрести, были или могут быть получены за счет каких-либо источников, собственных или заемных средств, например кредитов банка. Поэтому, в зависимости от того, каковы источники поступления хозяйственных средств, их подразделяют на собственные и привлеченные, т.е. заемные (рис. 9). По аналогии с хозяйственными средствами, которые называют активами, источники образования этих средств называют пассивами.



Рисунок 9. Состав источников образования хозяйственных средств

К *собственным источникам* образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыль и резервы.

На предприятии могут быть образованы три вида капитала: уставный, резервный и Добавленный.

Уставный капитал является обязательным для всех предприятий. Он образуется за счет взносов учредителей, которые создают это предприятие, а для бюджетных организаций — за счет средств, выделенных из бюджета.

Взносы учредителей могут быть внесены не только в виде денежных средств, но и в виде какого-либо имущества. Уставный капитал является первоначальным стартовым капиталом предприятия.

Резервный капитал обычно образуется за счет собственной прибыли предприятия. Он представляет собой своеобразный резерв предприятия и необходим для разного рода непредвиденных обстоятельств, например для покрытия убытков в результате аварий, стихийных бедствий и т.д.

Добавленный капитал образуется за счет прироста стоимости имущества предприятия при проведении операций, не связанных с производственной деятельностью. Средства добавочного капитала используются на увеличение уставного капитала или могут быть направлены на расчеты с учредителями.

Прибыль — основной источник формирования собственных хозяйственных средств предприятия. Прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налогов, направляется на пополнение хозяйственных средств, развитие производства, расчеты с учредителями и другие цели.

Резервы создаются на предприятии за счет прибыли или включения затрат в себестоимость готовой продукции. Резервы предназначаются для покрытия убытков, например при обесценении ценных бумаг, а также на проведение ремонта основных средств и т. п.

Заемные или, как их еще называют, *привлеченные источники* хозяйственных средств — это, прежде всего, краткосрочные и долгосрочные кредиты, предоставленные предприятию банками, или займы, полученные от юридических лиц, а также обязательства предприятия перед другими организациями или физическими лицами, например перед поставщиками, бюджетом, работниками предприятия и т.д.

2.6. Концептуальные основы бухгалтерского учета

В Республике Узбекистан Концептуальные основы разработаны на основе Закона РУз «О бухгалтерском учете» и определяют понятия, которые составляют основу подготовки и представления финансовой отчетности для пользователей. Концептуальная основа пересматривается Министерством финансов Республики Узбекистан с учетом практической деятельности стандартов бухгалтерского учета.

Концептуальной основой руководствуются все хозяйствующие субъекты при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Бухгалтерские термины (например, чистая прибыль и доход) и показатели (например, себестоимость) имеют незначительный или не имеют вообще интерпретационного смысла в явлениях современного мира. Эти термины —

артефакты (искусственные образования) бухгалтеров, и, хотя они, возможно, полезны в прогнозировании явлений современного мира, но не обеспечивают обоснованность определения структуры бухгалтерского учета его основной целью.⁹



Рисунок 10. Иерархия элементов положений бухгалтерского учета.

Существуют некоторые положения, лежащие в основе оценки фактов хозяйственной жизни, отображенные в иерархии элементов (см. рис. 10), но не показанные в Концептуальной основе, которые FASB обозначает термином «основные принципы».

Принцип хозяйствующей единицы. Объектом бухгалтерского учета может выступать предприятие, часть предприятия или объединение нескольких взаимосвязанных фирм. Выбор соответствующей хозяйствующей единицы и определение ее границ зависят от целей отчетности и интересов пользователей представленной информации.

Принцип действующего предприятия. Предполагается, что большинство хозяйствующих единиц создается для деятельности, продолжительность

⁹ Хендриксен. Ван Бреда. Теория бухгалтерского учета (Accounting Theory). – М.: Финансы и статистика, 2000. – 57

которой будет большей, чем некоторый неопределенный период. Причина включения положения о непрерывности в состав основных принципов бухгалтерского учета состоит в поддержке теории оценки прибыли и использовании исторической стоимости (себестоимости) в противовес ликвидационной стоимости.

Принцип периодичности. Периодичность предполагает, что бухгалтеры исчисляют прибыль по окончании регулярных календарных периодов, таких, как год, квартал или месяц.

Неопределенность и консерватизм. Консерватизм сводится к тому, что бухгалтеры должны отражать самую низкую из возможных стоимостей активов и доходов и самую высокую из возможных стоимостей пассивов и расходов. Консерватизм в лучшем случае — весьма недостаточный метод отражения неопределенности оценки активов и прибыли, в худшем — он приводит к полному искажению учетных данных. В результате на практике главная опасность его применения кроется в непостоянных результатах, которые не могут быть правильно интерпретированы даже наиболее информированными читателями. Кроме того, консерватизм противоречит требованию отражения всей релевантной информации, связанной с временными ограничениями. Наконец, консерватизм лишает учетные данные сравнимости. Все это позволяет авторам этой книги сделать вывод о том, что консерватизму не должно быть места в теории учета.

Денежный измеритель. Бухгалтерский учет может применять различные измерители, но традиционно он использует преимущественно финансовую информацию. Денежный измеритель является предпочтительным, особенно там, где необходимо или желательно агрегирование.

К числу пользователей финансовой отчетности относятся настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, работники, а также правительственные учреждения, министерства, ведомства, общественность и другие заинтересованные пользователи. Потребность в информации финансовой отчетности возникает у:

Инвесторов в связи с риском, связанным с предоставленными инвестициями. Акционеры также заинтересованы в информации, которая позволит им оценить способность хозяйствующего субъекта выплачивать дивиденды и которая поможет определить, следует ли покупать, держать или продавать акции.

Кредиторов, заинтересованных в информации, которая позволит им определить, будут ли их кредиты и проценты, причитающиеся им, выплачены во время. Поставщиков и других торговых кредиторов, заинтересованных в

информации, которая даст им возможность определить, будет ли сумма, причитающаяся им, выплачена вовремя.

Покупателей, заинтересованных в информации о непрерывности деятельности хозяйствующего субъекта, особенно когда они имеют долгосрочное соглашение или зависят от данного хозяйствующего субъекта.

Работников, заинтересованных в информации о стабильности и рентабельности деятельности хозяйствующих субъектов. Они также заинтересованы в информации, которая дает им возможность оценить способность хозяйствующего субъекта обеспечивать их заработной платой, пенсией и возможностью дальнейшей работы по найму.

Органов государственного управления, заинтересованных в информации о распределении ресурсов и, следовательно, деятельности субъектов. Им также нужна информация, чтобы регулировать деятельность хозяйствующих субъектов, определять политику налогообложения и в качестве основы для определения национального дохода и прочих статистических данных.

Общественности, так как хозяйствующие субъекты могут внести существенный вклад в местную экономику многими способами, включая занятость населения и поддержку местных поставщиков. Финансовая отчетность поможет общественности, обеспечивая ее информацией о направлениях развития и последних достижениях в улучшении благосостояния хозяйствующих субъектов.

Руководитель хозяйствующего субъекта несет ответственность за составление и представление финансовой отчетности. Руководитель имеет право определить форму и содержание дополнительной информации в целях удовлетворения собственных потребностей. Однако обсуждение форм такой дополнительной информации выходит за рамки данной концептуальной основы.

Общепризнанные положения бухгалтерского учета предусматривают следующие принципы:

1. Начисление

Доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете и отражаются в финансовых отчетах по мере их поступления или возникновения (а не на основе получения денежных средств или оплаты).

2. Ведение учета методом двойной записи

Ведение учета методом двойной записи предполагает, что хозяйствующие субъекты должны вести регистрацию бухгалтерских операций на основе системы двойной записи, которая заключается в том, что одна и та же сумма по

одной и той же операции отражается на не менее двух счетах бухгалтерского учета¹⁰.

3. Непрерывность

Хозяйствующий субъект рассматривается как непрерывно действующий, то есть как продолжающий работать в обозримом будущем. Предполагается, что у него нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или значительном сокращении масштаба деятельности.

4. Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов

Все операции или события оцениваются в денежной оценке с целью обобщения информации в финансовых отчетах.

5. Достоверность

Информация является достоверной, когда в ней отсутствует существенная ошибка или предвзятость и на нее могут полагаться пользователи.

Достоверность операций или событий должна быть подтверждена первичными учетными документами.

6. Предусмотрительность (осторожность)

Соблюдение принципа предусмотрительности (осторожности) при принятии решений необходимо для вынесения оценок в условиях неопределенности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

7. Преобладание содержания над формой

Если информация в учетных документах и финансовой отчетности достоверно отражает содержание операций и событий, необходимо, чтобы эта информация была учтена и представлена в соответствии с ее сущностью и экономической реальностью, а не только с их правовой формой.

8. Сопоставимость показателей

Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, информация должна быть сопоставимой одного отчетного периода с другим. Пользователи должны быть информированы об учетной политике, используемой хозяйствующим субъектом при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах таких изменений.

9. Нейтральность финансовой отчетности

Информация, представляемая в финансовой отчетности, должна быть не зависимой от предвзятости для того, чтобы быть надежной.

10. Соответствие доходов и расходов отчетного периода

¹⁰ (пункт 20 в редакции [приказа](#) министра финансов Республики Узбекистан от 5 сентября 2016 года № 65 (рег. № 475-1 от 09.09.2016 г.) — СЗ РУ, 2016 г., № 36, ст. 421)

Соответствие доходов и расходов отчетного периода означает, что в данном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов данного отчетного периода. Если между отдельными видами доходов и расходов трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к амортизируемым расходам, которые распределяются на несколько лет.

11. Фактическая оценка активов и обязательств

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

В некоторых случаях, предусмотренных стандартами, фактическая оценка может отличаться от стоимости приобретения.

12. Понятность

Информация, представляемая в финансовых отчетах, должна быть понятна пользователям.

13. Значимость

Финансовая информация должна быть значимой для того, чтобы удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

14. Существенность

Информация является существенной, если ее невключение или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей информации, принятых на основе финансовой отчетности. На значимость информации может оказывать влияние как ее сущность, так и ее ценность (существенность).

15. Правдивое и беспристрастное представление

Финансовые отчеты должны создавать у пользователя правдивое и беспристрастное представление о финансовом положении, результатах операций, движении денежных средств хозяйствующего субъекта.

16. Завершенность

В целях обеспечения достоверности финансовых отчетов должна быть представлена информация в достаточно полном объеме.

17. Последовательность

Предполагается, что учетная политика последовательно проводится из одного периода в другой. Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды для того, чтобы определить тенденции изменений в его финансовом положении.

18. Своевременность

При необоснованной задержке отчетной информации она теряет свою экономическую значимость. Для представления своевременной информации может возникнуть необходимость отчета до того, как все аспекты сделки или другого события будут известны, что нарушает достоверность. С другой стороны, если отчет откладывается до тех пор, пока все аспекты будут известны, даже очень надежная информация может принести пользователям незначительную пользу, поскольку они были вынуждены принимать решения ранее. В целях достижения баланса между значимостью и надежностью надо решить, как лучше всего удовлетворить потребности пользователей при принятии экономических решений.

Вопросы для самоконтроля

1. Что представляет собой предмет бухгалтерского учета?
2. Какими объектами представлен предмет бухгалтерского учета?
3. Как классифицируется имущество по составу и размещению?
4. Как классифицируется имущество организации по источникам образования?
5. Что такое метод бухгалтерского учета?
6. Из каких элементов складывается метод бухгалтерского учета?
7. Что представляют собой измерители в бухгалтерском учете?
8. На какие группы делятся источники образования имущества организации?
9. Почему активы организации равны источникам их образования?
10. Что относится к внеоборотным активам?
11. Чем характеризуется заемный капитал?
12. Дайте обоснование необходимости применения в бухгалтерском учете каждого элемента метода бухгалтерского учета.
13. Что представляет собой объект бухгалтерского учета?
14. Назовите основные принципы.
15. Назовите натуральные измерители.

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

3.1. Понятие, структура, содержание и значение бухгалтерского баланса

3.2. Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций

3.3. Виды бухгалтерского баланса

Вопросы для самоконтроля

3.1. Понятие, структура, содержание и значение бухгалтерского баланса

Важнейшим элементом бухгалтерского учета является бухгалтерский баланс.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки имущества по его составу, размещению и источникам его формирования на конкретный момент времени. Это двусторонняя таблица. В левой части баланса показывается имущество по составу и размещению – это актив баланса, в правой части отражаются источники формирования этого имущества – это пассив баланса.

Баланс в переводе с французского означает *равенство, весы*. В нем всегда должно присутствовать соответствие итогов актива и пассива:

Активы = Пассивы

Поскольку пассивы представляют собой капитал и обязательства организации, а активы – имущество и права, данное равенство можно представить в следующем виде:

Имущество + Права = Капитал + Обязательства

В международной практике применяются две модели построения бухгалтерского баланса: вертикальная и горизонтальная.

Балансовое равенство при вертикальном построении баланса выражается следующей формулой:

Активы – Обязательства = Собственный капитал

При горизонтальном построении баланса статьи сгруппированы в активы и пассивы. В этом случае балансовое равенство выражается:

Актив = Пассив

Показатели в балансе называются статьями баланса. Особенностью баланса является то, что итог актива баланса равен итогу пассива баланса. Баланс составляется на 1 число отчетного периода в тыс. сум.

Основой построения бухгалтерского баланса является группировка объектов бухгалтерского учета по их функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и источникам формирования.

Бухгалтерский баланс состоит из 4 разделов:

- внеоборотные активы;

- оборотные активы;
- капитал и резервы;
- долгосрочные и краткосрочные обязательства.

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и имущества предприятия, а также источников образования этих средств на определенную отчетную дату и показывает в обобщенном виде финансовое состояние предприятия.

Баланс имеет две составные части — актив и пассив. В активе отражаются конечные дебетовые остатки на бухгалтерских счетах, т.е. информация о средствах предприятия с точки зрения их состава и размещения, а в пассиве — конечные кредитовые остатки на счетах, т. е. информация об источниках образования хозяйственных средств, состоянии капитала и обязательств.

Можно сказать, что в активе и пассиве баланса отражаются одни и те же средства, но рассматриваются они с различных точек зрения: в активе — что имеем, а в пассиве — за счет чего имеем. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны, эти итоги называют *валютой баланса*.

В свою очередь актив баланса состоит из:

1. Долгосрочные активы (основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, акции в дочерних предприятиях, займы, предоставленные дочерним предприятием, долгосрочные инвестиции, прочие займы и прочие активы).

2. Оборотные активы - (производственные запасы, незавершенное производство, готовая продукция, товары для перепродажи, расходы будущих периодов, денежные средства, валютные средства, краткосрочные вложения, собственные акции выпущенные).

Пассив баланса состоит из:

1. Источники собственных средств (уставный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль).

2. Обязательства (долгосрочные кредиты и займы, краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность).

Группировка средств в активе и пассиве баланса основывается, прежде всего, на экономической классификации состава и источников средств предприятий. Каждый показатель, приведенный в балансе, называется **статьей баланса**. Зная содержание каждой статьи баланса, можно дать обстоятельную оценку финансового положения предприятия. Большое значение для оценки финансового положения предприятия имеет сравнение некоторых статей актива и пассива баланса

Для повышения информационной емкости баланса в нем приводится два ряда данных: на начало года и на конец отчетного периода или конец года.

После каждой статьи баланса в скобках дается шифр соответствующего синтетического счета по Плану счетов.

Поскольку бухгалтерский баланс является основной формой типовой бухгалтерской отчетности, его структура определяется Министерством финансов РУз и является обязательной для всех предприятий.

3.2. Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций

Любая хозяйственная операция вызывает изменение определенных статей баланса. Все хозяйственные операции по их признаку влияния на баланс подразделяются на четыре типа.

Рассмотрим влияние хозяйственных операций на баланс на следующем примере.

Пример. Влияние хозяйственных операций на баланс.

1. Баланс предприятия на начало текущего месяца.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Основные средства — 0100	74000	Уставный капитал — 8300	101700
Материалы — 1000	3000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	30000
Основное производство — 2010	12000		
Касса — 5010	1000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками — 6010	3000
Расчетные счета — 5110	46000		
		Расчеты по налогам и сборам — 6410	1300
Баланс	136000	Баланс	136000

2. Первый тип хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса. В таких операциях в основном участвуют активные счета или же хозяйственные операции связаны с дебиторской задолженностью. Например, отпущены материалы в производство на сумму 6000 сум. (ДЕБЕТ 2010 «Основное производство» КРЕДИТ 1000 «Материалы»), в этом случае материалов останется на 4000 сум., а сумма затрат в основном производстве

увеличится до 14000 сум. Данная операция вызвала изменения в активе баланса, но не повлияла на итог актива баланса — он не изменился.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1000	4000	Резервный капитал — 8520	7000
Основное производство — 2010	14000	Прибыль — 8710	13000
Касса — 5010	6000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	25000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	5000
Баланс	50000	Баланс	50000

3. Второй тип хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса. В таких операциях участвуют в основном пассивные счета. Например, увеличен резервный капитал за счет прибыли на сумму 8000 сум. (ДЕБЕТ 8710 «Нераспределенная прибыль» КРЕДИТ 8520 «Резервный капитал»), в этом случае сумма прибыли уменьшится и составит 5000 сум., а резервный капитал увеличится до 15000 сум. Данная операция, вызвав изменения в пассиве, не повлияла на итог пассива баланса — он не изменился.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1010	10000	Резервный капитал — 8520	15000
Основное производство — 2010	8000	Прибыль — 8710	5000
Касса — 5010	6000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	25000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	5000
Баланс	50000	Баланс	50000

4. Третий тип хозяйственных операций вызывает одновременное увеличение актива и пассива баланса. В таких операциях участвуют активные и пассивные счета. Например, получен краткосрочный кредит на сумму 15000 сум. (ДЕБЕТ 5110 «Расчетные счета» КРЕДИТ 6810 «Краткосрочные кредиты»), в этом случае увеличится задолженность предприятия за кредит на 15000 сум., а на расчетном счете сумма увеличится до 41000 сум. Общий итог актива и пассива баланса увеличился, но итоговое равенство не изменилось.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1010	10000	Резервный капитал — 8520	7000
Основное производство — 2010	8000	Прибыль — 8710	13000
Касса — 5010	6000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	40000
Расчетные счета — 5110	41000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	5000
Баланс	65000	Баланс	65000

5. Четвертый тип хозяйственных операций вызывает одновременное уменьшение актива и пассива баланса. В таких операциях участвуют активные и пассивные счета.

АКТИВ		ПАССИВ	
Содержание статьи	Сумма, сум.	Содержание статьи	Сумма, сум.
Материалы — 1010	10000	Резервный капитал — 8520	7000
Основное производство — 2010	8000	Прибыль — 8710	13000
Касса — 5010	2000	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам — 6810	25000
Расчетные счета — 5110	26000	Расчеты с персоналом по оплате труда — 6710	1000
Баланс	46000	Баланс	46000

Например, выплачена из кассы заработная плата в размере 4000 сум. (ДЕБЕТ 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» КРЕДИТ 5010 «Касса»), в этом случае в кассе останется 2000 сум., а сумма задолженности перед работниками по заработной плате уменьшится до 1000 сум. Общий итог актива и пассива баланса уменьшился, но итоговое равенство сохранилось. На основании приведенных примеров можно сделать следующие выводы:

- любую хозяйственную операцию можно отнести к одному из четырех рассмотренных типов;
- каждая хозяйственная операция, вызывая определенные изменения в балансе, не изменяет равенства актива и пассива баланса.

Влияние четырех типов изменений на баланс могут быть представлены следующим образом:

Типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций

Тип изменения	АКТИВ		ПАССИВ	
	увеличение	уменьшение	увеличение	уменьшение
I	+	-		
II			+	-
III	+		+	
IV		-		-

3.3. Виды бухгалтерского баланса

Составление годового бухгалтерского отчета является завершающим этапом всего учетного процесса для организации в календарном году. Для обеспечения точности и полноты информации, включаемой в отчетные формы, необходима предварительная работа, заключающаяся в тщательной сверке данных синтетического и аналитического учета. Помимо того, необходимо по завершении годового цикла бухучета осуществить заключительные годовые записи, а также подсчет итогов и сальдо по счетам. Бухгалтерский баланс является одной из форм бухгалтерской отчетности, порядок составления и представления которой утвержден нормативными документами. Он представляет собой свод в табличной форме данных о стоимости имущества, а также обязательствах организации.

По бухгалтерскому балансу можно оценить финансовое состояние организации, узнать, каким имуществом она обладает, а также то, сколько имеет долгов.

Бухгалтерский баланс является финансовым лицом организации. Благодаря балансу те лица, которые уже имеют взаимоотношения с организацией либо

планируют сотрудничество с ней, могут оценить финансовое положение данной организации.

Бухгалтерский баланс изучается банками для оценки кредитоспособности заемщика. Баланс сдается в налоговые и статистические органы. Также баланс представляется акционерам в качестве финансового показателя работы, проделанной руководством.

Обычно бухгалтерский баланс анализируется вкупе с еще одной формой бухгалтерской отчетности – отчетом о финансовых результатах. Таким образом, выявляются все основные коэффициенты, которые характеризуют финансовое «здоровье» организации.

Существуют разные признаки, по которым подразделяются бухгалтерские балансы, к примеру по: времени (балансы вступительные, начальные, промежуточные, заключительные, ликвидационные); полноте сведений (балансы общие, частные).

Вступительный. Такой баланс составляют в случае возникновения организации, утверждения фирмы, АО и др.

Начальный. Данный баланс составляют каждый год для того, чтобы выяснить имущественное положение организации после ее годовой работы, а также определить качественный состав имущества. Составленный в конце отчетного года начальный баланс является конечным по отношению к истекшему году и начальным – к наступающему году.

Промежуточный. Этот вид баланса, называемый также проверочным, составляют ежеквартально, а в конце финансового года возможна его корректировка.

Заключительный. Такой баланс, называемый также ликвидационным, составляют в случае прекращения деятельности организации. Составляется он особой ликвидационной комиссией.

Общий. Такой баланс содержит сведения об имуществе, правах, а также обязательствах в целом всей организации.

Частный. В него включены сведения об имуществе, правах, обязательствах отдельной части организации.

Хозяйственные операции по данным первичных документов отражаются в журнале хозяйственных операций. В журнале указывают содержание операции, номер документа, на основании которого произведена запись, сумму операции и корреспонденцию бухгалтерских счетов.

Суммы из журнала хозяйственных операций заносятся в соответствующие бухгалтерские счета, а в конце каждого отчетного периода подводят итоги по всем бухгалтерским счетам, подсчитывают обороты и сальдо. Затем все остатки

и обороты по счетам заносят в оборотную ведомость. На основании оборотной ведомости составляют баланс на конец отчетного периода.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое бухгалтерский баланс?
2. Что представляет собой строение, содержание и структура баланса?
3. Какие виды изменений происходят в балансе под влиянием хозяйственных операций?
4. Каковы роль и значение баланса в хозяйственно-финансовой деятельности организаций?
5. Охарактеризуйте структуру актива баланса.
6. Охарактеризуйте структуру пассива баланса.
7. Что понимается под валютой баланса?
8. Чем обусловлено равенство актива и пассива баланса?
9. Балансы – нетто и балансы – брутто?
10. Что представляет собой техника составления бухгалтерского баланса?
11. Сколько разделов и каких находятся в активе баланса?
12. Сколько разделов и каких находятся в пассиве баланса?
13. Как группируются балансы по времени составления?
14. Как группируются балансы по источникам составления?
15. Как изменяется бухгалтерский баланс под влиянием третьего типа хозяйственных операций?

ГЛАВА 4. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

- 4.1. Счета бухгалтерского учета, их виды и классификация
- 4.2. Двойная запись и ее контрольные свойства
- 4.3. Синтетический и аналитический учет
- 4.4. Обобщение текущей информации бухгалтерского учета
- 4.5. План счетов бухгалтерского учета

4.1. Счета бухгалтерского учета, их виды и классификация

Многочисленные изменения, которые происходят в хозяйстве, отразить в балансе непосредственно не представляются возможным. Для этого используют другой метод бухгалтерского учета – счета бухгалтерского учета.

Бухгалтерские счета представляют способ текущей группировки и контроля средств, источников и хозяйственных операций. Такой контроль осуществляют путем систематизации операций по однородным признакам. *Счет* – это также накопитель информации, которая затем обобщается и используется для составления различных сводных показателей и отчетности.

Практически каждое предприятие ведет учет своих средств. Только записи поступления и выбытия средств предприятие ведет в специальных таблицах, которые называют *бухгалтерскими счетами*, и колонку приход называют *дебет* (Д), а колонку расход — *кредит* (К). По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. В начале таблицы дается название счета – наименование объекта учета. Счет определяется своим наименованием и номером: например, счет 1010 «Сырье и материалы».

Помимо текстовой, счет может быть представлен в графической форме — в виде так называемых *T-счетов*, или «*бухгалтерских самолетиков*».

Две стороны счета символизируют положительные или отрицательные моменты хозяйственной деятельности, которые на данном счете могут быть учтены: на левой стороне записываются положительные факты, а на правой — отрицательные.

В конце месяца рассчитывают сумму всех операций, которые прошли по дебету счета, ее называют *оборотом по дебету* (Од), итоговая сумма операций по кредиту счета даст *оборот по кредиту* (Ок). Остаток средств, который имеется на счете на начало месяца, называется *сальдо начальное* (Сн), остаток средств на конец месяца — *сальдо конечное* (Ск). При подсчете оборотов сальдо начальное не учитывается.

Схема бухгалтерского счета

<u>Сальдо начальное</u>	
Запись хозяйственных операций, увеличивающих значение счета	Запись хозяйственных операций, уменьшающих значение счета
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
Сальдо конечное	

В процессе деятельности предприятия происходит множество различных хозяйственных процессов: поступают сырье и материалы, производится и реализуется продукция, начисляется и выдается зарплата и т. п. Чтобы правильно отразить в учете многочисленные хозяйственные операции, их группируют по однородным хозяйственным признакам. Для такой группировки используются бухгалтерские счета. Перечень всех счетов, которые применяются в бухгалтерском учете, их номера с 0100 по 9900, а также их названия приведены в типовом плане счетов.

В зависимости от того, учет каких средств ведется на бухгалтерских счетах, они делятся на активные и пассивные счета. Учет на бухгалтерских счетах ведется только в денежном выражении.

Активные счета.

На активных бухгалтерских счетах ведется учет движения активов предприятия, т.е. наличия, поступления и выбытия хозяйственных средств.

Схема активного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — остаток (наличие) хозяйственных средств на начало отчетного периода	
Оборот по дебету — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение хозяйственных средств, в течение отчетного периода	Оборот по кредиту — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение хозяйственных средств, в течение отчетного периода
Сальдо конечное — остаток хозяйственных средств на конец отчетного периода	

Активные счета имеют следующие особенности:

- на них отражается наличие и движение хозяйственных средств и имущества предприятия;
- сальдо начальное всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода;
- обороты по дебету отражают получение средств;
- обороты по кредиту показывают выбытие средств;
- сальдо конечное всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k$$

Рассмотрим, как ведется учет на активных счетах, на следующем примере.

Пример. Ведение учета на активных счетах.

На начало месяца на складе предприятия находились различные материалы на сумму 22000 сум. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с движением материалов:

Содержание операции	Сумма, сум.
1. Получены материалы от учредителей	10000
2. Списаны материалы в производство	15000
3. Поступили материалы от поставщиков	42000
4. Получены материалы безвозмездно	7000
5. Возвращены бракованные материалы поставщику	3000
6. Продан излишек материалов	8000

Задание. Оформить активный счет 1010 «Материалы», подсчитать обороты по дебету, кредиту и сальдо на конец месяца.

В дебет счета 1010 «Материалы» заносим стоимость материалов на начало месяца (C_n). Далее разносим в дебет и кредит операции, связанные с движением материалов. Записываем номер операции и сумму в дебет счета 1010, если операция отражает поступление материалов, или в кредит счета, если в операции происходит выбытие материалов. Затем подсчитываем оборот по дебету как сумму всех операций по поступлению материалов и оборот по кредиту как сумму операций, связанных с выбытием материалов. Далее вычисляем сальдо конечное.

Счет 1010 «Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — наличие материалов на складе на начало месяца $C_n = 22000$	
Оборот по дебету — получение материалов на склад 1) 10000 3) 42000 4) 7000	Оборот по кредиту — выбытие материалов со склада 2) 15000 5) 3000 6) 8000
$O_d = 59\ 000$	$O_k = 26000$
Сальдо конечное — наличие материалов на складе на конец месяца $C_k = 22000 + 59000 - 26000 = 55000$	

Пассивные счета. На пассивных бухгалтерских счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств. По аналогии с активными счетами можно сказать, что на пассивных счетах ведется учет движения пассивов предприятия. К основным пассивам или источникам образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыли и обязательств предприятия.

Можно дать следующую характеристику пассивному счету:

- на пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия;
- сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода;
- обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия;
- обороты по кредиту показывают увеличение капитала или обязательств предприятия;
- сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_k - O_d$$

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — остаток источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода
Оборот по дебету — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода	Оборот по кредиту — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение источников образования хозяйственных средств, в течение отчетного периода
	Сальдо конечное — остаток источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода

Рассмотрим, как ведется учет на пассивных счетах, на следующем примере.

Пример. Ведение учета на пассивных счетах.

На начало месяца предприятие имеет задолженность банку за кредит 80000 сум. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с кредитованием предприятия:

Содержание операции	Сумма, сум.
1. Погашена часть кредита	50000
2. Полностью погашена задолженность за кредит	30000
3. В конце месяца получен очередной кредит банка	100000

Задание. Оформить пассивный счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты», рассчитать обороты и сальдо.

Счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — наличие задолженности за кредит на начало месяца $C_n = 80000$
Оборот по дебету — уменьшение задолженности	Оборот по кредиту — увеличение задолженности

1) 50000 2) 30000	3) 100000
$O_d = 80000$	$O_k = 100000$
	Сальдо конечное — наличие задолженности за кредит на конец месяца $C_k = 80000 + 100000 - 80000 = 100000$

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета

Для ведения бухгалтерского учета на счетах используется правило двойной записи, которое заключается в следующем: любая хозяйственная операция отражается одновременно на двух счетах — в дебете одного и кредите другого счета.

Например, списаны материалы в производство на сумму 6000 сум. В данной операции участвуют два активных счета: 1010 «Материалы» и 2010 «Основное производство». Так как материалы выбыли со склада, то сумма 6000 сум. отражается на кредите счета 1010. Эти материалы поступили в основное производство, поэтому та же сумма будет проходить по дебету счета 2010.

Счет 1010 «Материалы»

Счет 2010

«Основное

производство»

Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	6000	6000	

Бухгалтерская проводка для данной операции следующая:

ДЕБЕТ 2010 «Основное производство» КРЕДИТ 1010 «Материалы».

Взаимосвязь между счетами называется *корреспонденцией счетов*, а сами счета — *корреспондирующими*. Указание корреспонденции счетов называется *бухгалтерской проводкой*. Составить бухгалтерскую проводку — значит указать, какой счет дебетуется, а какой кредитуется и на какую сумму.

Бухгалтерские проводки бывают **простые и сложные**. В **простой** бухгалтерской проводке участвуют только два бухгалтерских счета. В **сложных** бухгалтерских проводках дебет одного счета может быть связан с кредитом нескольких счетов, или наоборот, кредит одного счета связан с дебетом нескольких счетов. Например, получены от учредителя основные средства и нематериальные активы. В этой операции кредит счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» связан с дебетом двух разных счетов 0120 «Основные средства» и 0430 «Нематериальные активы».

В процессе деятельности предприятия происходит множество операций, связанных с движением хозяйственных средств, которые отражаются на счетах

бухгалтерского учета. Для ведения учета необходимо определить, какие изменения произойдут в средствах предприятия в результате каждой хозяйственной операции, а также указать на каких счетах следует отразить сумму операции. Для правильного применения счетов необходимо знать назначение каждого счета, его структуру и экономическое содержание, а также характеристику оборотов и сальдо. Для этих целей применяется классификация бухгалтерских счетов!

Классификация счетов — это группировка счетов по наиболее существенным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и сводимость соответствующих показателей. Классификация счетов дает возможность определить экономическую нагрузку каждого бухгалтерского счета.

Бухгалтерские счета классифицируют:

- в зависимости от того, учет каких средств ведется на счетах— на активные, пассивные;
- по степени детализации ведения учета — на синтетические и аналитические;
- по отношению к балансу — на балансовые и забалансовые;
- по экономическому содержанию — на девять групп, которые отражены в Плане счетов;
- по назначению и структуре — на счета для учета хозяйственных средств и счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов предприятия.

Первая группа счетов предназначена для учета хозяйственных средств, счета этой группы подразделяются на основные, регулирующие и забалансовые счета. В свою очередь основные счета подразделяются на инвентарные, фондовые и расчетные счета.

Вторая группа счетов предназначена для учета хозяйственных процессов. В эту группу входят распределительные, калькуляционные и результатные счета.

Инвентарные счета. Эта группа счетов предназначена для учета хозяйственных средств предприятия — внеоборотных и оборотных активов, фактическое наличие которых выявляется в результате инвентаризации.

К основным инвентарным относятся следующие активные счета:

- 0100 «Основные средства»;
- 0400 «Нематериальные активы»;
- 1000 «Материалы»;
- 2810 «Готовая продукция»;
- 5010 «Касса»;
- 5110 «Расчетные счета»;

5210 «Валютные счета»;

5810 «Финансовые вложения».

По дебету этих счетов отражается увеличение средств, по кредиту — выбытие средств.

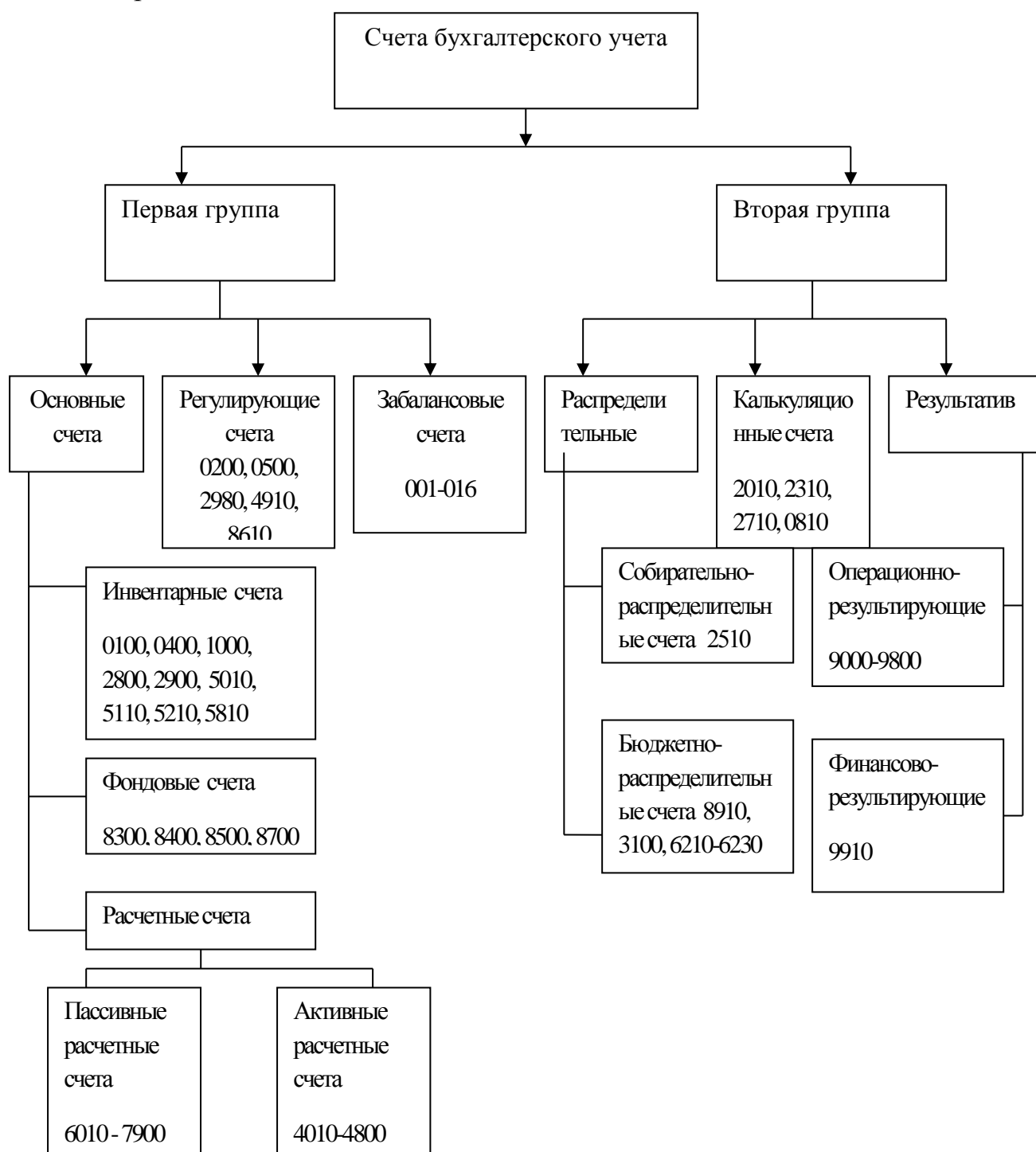


Рисунок 11. Классификация счетов бухгалтерского учета по назначению и структуре

Схема инвентарного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — наличие (остаток) активов на начало отчетного периода	
Оборот по дебету — поступление активов	Оборот по кредиту — выбытие активов
Сальдо конечное — наличие (остаток) активов на конец отчетного периода	

Фондовые счета

Фондовые счета предназначены для учета собственных источников образования хозяйственных средств — капитала предприятия и нераспределенной прибыли. Фондовыми эти счета называются потому, что уставный и резервный капитал называют также уставным и резервным фондами.

Схема фондового счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — наличие источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода
Оборот по дебету — уменьшение источников образования хозяйственных средств	Оборот по кредиту — увеличение источников образования хозяйственных средств
	Сальдо конечное — наличие источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода

К основным фондовым относятся следующие пассивные счета:

8300 «Уставный капитал»;

8400 «Добавленный капитал»;

8500 «Резервный капитал»;

8700 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Уменьшение капитала и нераспределенной прибыли отражается на дебете этих счетов, а на кредите — их увеличение.

Расчетные счета

Расчетные счета предназначены для отражения взаимных расчетов с другими контрагентами — юридическими и физическими лицами.

Учет на расчетных счетах ведется в аналитическом разрезе, т. е. отдельно по каждой организации или физическому лицу, с которыми проводятся взаимные расчеты. Расчетные счета объединены в разд. 6 «Текущие обязательства» Плана счетов и могут иметь структуру пассивных счетов.

Регулирующие счета предназначены для корректировки стоимости средств, учет которых ведется на активных счетах. На регулирующих счетах ведется учет амортизации внеоборотных активов.

К основным регулирующим относятся контрактивные и контрпассивные счета.

Забалансовые счета предназначены для учета товарно-материальных ценностей, которые временно находятся в пользовании или распоряжении предприятия, но ему не принадлежат. Кроме того, на этих же счетах ведется учет условных прав и обязательств. Эти счета используются и для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Перечень забалансовых счетов с 001 по 014 приведен в типовом Плане счетов в конце списка основных синтетических счетов и имеет трехзначное обозначение:

- 001 «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые на переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа»;
- 006 «Бланки строгой отчетности»;
- 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»;
- 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»;
- 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»;
- 010 «Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды»;
- 011 «Имущество, полученное по договору ссуды».
- 012 «Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов»
- 013 «Временные налоговые льготы (по видам)»
- 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»

Средства, учет которых ведется на забалансовых счетах, в итоги баланса не включаются и отражаются за балансом.

Особенностью забалансовых счетов является то, что для учета средств применяется простая система учета, т. е. для ведения учета на этих счетах не применяется двойная запись. При поступлении средств их стоимость

отражается только в дебете забалансового счета, а при выбытии средств их сумма списывается с кредита того же счета.

Бюджетно-распределительные счета. *Бюджетно-распределительные счета* предназначены для учета доходов и расходов, отраженных в текущем отчетном периоде, но относящихся к другим отчетным периодам.

К основным бюджетно-распределительным относятся следующие счета:
пассивный счет 8910 «Резервы предстоящих расходов»;
активный счет 3100 «Расходы будущих периодов»;
пассивный счет 6210, 6220, 6230 «Отсроченные доходы».

Счет 8910 «Резервы предстоящих расходов» предназначен для сбора резервных сумм, используемых на оплату предстоящих отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств, а также на гарантийный ремонт и обслуживание выпускаемых изделий, т.е. для заранее известных крупных платежей и выплат в целях равномерного включения этих расходов в затраты на производство продукции.

Расходы, на которые заранее создается резерв, постепенно в течение года собираются на кредите счета 8910, а использование этих средств показывают по дебету счета 8910.

Счет 3100 «Расходы будущих периодов» предназначен для учета затрат, которые нашли отражение в данном отчетном периоде, но будут распределены в следующих отчетных периодах.

К расходам будущих периодов можно отнести расходы на освоение новых видов продукции или технологий, подписку на периодическую печать (журналы и газеты) и т.д.

Особенностью бюджетно-распределительных счетов является то, что на них отражаются итоговые суммы, которые затем в течение нескольких месяцев равномерно списываются на соответствующие счета учета затрат или доходов для того, чтобы резко не увеличивать себестоимость продукции или налог на прибыль.

Собирательно-распределительные счета

Собирательно-распределительные счета предназначены для сбора и последующего распределения затрат на отдельных стадиях производства и реализации готовой продукции.

К собирательно-распределительным относится активный счет:
2510 «Общепроизводственные расходы»;

Схема счета 2510 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Кредит
Сальдо не имеет	
Оборот по дебету — отражаются затраты, связанные с обслуживанием и управлением основным производством	Оборот по кредиту — в конце отчетного периода сумма всех затрат списывается на себестоимость продукции в дебет счета 2010 «Основное производство»

Структура счета 2510 имеет некоторые особенности, которые отличают его от других активных счетов. Этот счет не имеет сальдо, так как в конце каждого месяца закрывается. В связи с этим счет 2510 не отражается в балансе.

На счете 2510 «Общепроизводственные расходы» ведется учет общепроизводственных затрат, которые связаны с обслуживанием основного производства, например, цеховые расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, зарплата наладчикам оборудования, амортизация и ремонт основных средств общепроизводственного назначения и т. д.

Указанные расходы собираются в течение месяца на дебете счета 2510, а в конце месяца итогом списываются на счет 2010, т. е. включаются в себестоимость продукции. Расходы на счете 2510 называются косвенными, так как они не связаны напрямую с производством конкретной продукции.

Калькуляционные счета

Калькуляционные счета предназначены для отражения производственных затрат, которые включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, а также затрат, связанных с приобретением внеоборотных активов — основных средств и нематериальных активов.

Схема калькуляционного счета 2010 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — незавершенное производство, стоимость незаконченных работ на начало месяца	
Оборот по дебету — фактическая производственная себестоимость продукции, работ, услуг	Оборот по кредиту — себестоимость продукции, списанной из производства на склад, себестоимость выполненных работ и услуг
Сальдо конечное — незавершенное производство,	

стоимость незаконченных работ на конец месяца	
--	--

К калькуляционным относятся следующие активные счета:

2010 «Основное производство»;

2310 «Вспомогательное производство»;

2710 «Обслуживающие хозяйства»;

0800 «Капитальные вложения».

Незавершенное производство — это стоимость продукции, которая не прошла все стадии изготовления.

Операционно-результатные счета

Операционно-результатные счета предназначены для учета доходов и расходов предприятия от различных видов деятельности и определения финансового результата от реализации активов предприятия.

К основным операционно-результатным относятся следующие транзитные счета:

9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности»;

9200 «Счета учета выбытия основных средств и других активов».

9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности»

9400 «Счета учета расходов периода»

9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»

9600 «Счета учета расходов по финансовой:»

9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»

9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов в сборов»

Все эти счета предназначены для учета доходов и расходов от основной, прочей и финансовой деятельности предприятия, а также чрезвычайных прибылей и убытков, и определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

Счета 9000 - 9800 ежемесячно закрываются для определения финансового результата, поэтому они не имеют сальдо и в балансе не отражаются.

Финансово-результатные счета

Финансово-результатные счета предназначены для отражения финансовых результатов деятельности предприятия в виде положительных результатов — доходов и прибыли, а также отрицательных результатов — расходов и убытков.

К финансово-результатным относится транзитный счет:

9910 «Конечный финансовый результат»

Для каждого предприятия можно выделить две сферы его деятельности, которые позволяют получать доходы и вести учет расходов:

- основная или обычная деятельность, которая явилась целью создания предприятия и приносит ему основной доход, например, производство продукции, выполнение работ, оказание услуг;
- прочие сопутствующие виды деятельности, связанные с другими источниками получения доходов и прибыли, например, операции с ценными бумагами, арендные отношения, продажа различных активов и т.д.

4.2. Двойная запись и ее контрольные свойства

Бухгалтерский учет ведется методом двойной записи путем одновременного и взаимосвязанного отражения хозяйственной операции в денежной оценке на не менее двух счетах бухгалтерского учета.¹¹

Сущность этого метода состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается по дебету одного и кредиту другого счета обязательно в одной и той же сумме.

Это вытекает из содержания хозяйственных операций, в результате которых обязательно что-то увеличивается, а что-то уменьшается на одну и ту же сумму, либо одновременно увеличивается или уменьшается.

Принцип двойной записи имеет важное контрольное значение. Например, при оплате счета поставщика сумма платежа должна соответствовать сумме поступивших и оприходованных ценностей, величина наличных денег, полученных в кассу с расчетного счета, должна точно соответствовать и данным кассира, и показателям выписки банка с этого счета.

Следует иметь в виду, что в каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически в последовательности их совершения, т.е. в хронологическом порядке.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета называется *корреспонденцией счетов*. Она выражается записью данных хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета. Корреспонденция заключается в установлении взаимной связи между счетами, которая должна быть обозначена. Существует несколько способов этого.

Текст.

Наиболее доступный способ обозначения корреспонденции — текстовый. В текстовом виде корреспондирующие счета выглядят обычно следующим образом:

*20.10.2019г. - 500-00 Сняты с расчетного счета наличные
Дт 5010 Касса Кт 5110 Расчетный счет.*

Возможен сокращенный вариант, при котором указываются одни корреспондирующие счета:

¹¹ Ст.4 п.2 Закона РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016г. № ЗРУ – 404

Дт 5010 Касса Кт 5110 Расчетные счета.

К достоинствам данного способа относится возможность произнесения корреспонденции вслух, к недостаткам — малая наглядность (при зрительном восприятии).

Т-счета («бухгалтерские самолетики»).

Корреспонденция может быть обозначена стрелками при помощи уже известных нам Т-счетов. Такой способ довольно нагляден и закономерно пользуется у бухгалтеров популярностью. Иногда стрелки отсутствуют и вместо них указывается номер корреспонденции, по которому и устанавливается связь между счетами.

Прежде чем, составить корреспонденцию счетов по каждой хозяйственной операции и отразить ее методом двойной записи на счетах бухгалтерского учета, необходимо выполнить следующие четыре этапа:

Первый этап.

Согласно содержанию первой хозяйственной операции определяем, какие объекты учета в ней участвуют и какие счета затрагиваются.

Второй этап. Устанавливается, как эти объекты учета связаны с балансом предприятия, т.е. что они характеризуют, имущество (актив баланса) или источники формирования этого имущества (пассив баланса).

Третий этап.

Необходимо определить, как данная хозяйственная операция повлияла на итог баланса, т.е. увеличила, уменьшила его или оставила без изменения.

Четвертый этап.

Исходя из схем записей на активном и пассивном счетах, необходимо установить, какой из двух счетов бухгалтерского учета по данной хозяйственной операции дебетуется, а какой кредитуется.

После отражения всех операций на счетах подсчитывают обороты и выводят конечные сальдо счетов.

Все хозяйственные операции должны отражаться в равной сумме по дебету одного и по кредиту другого счета. Итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен итогу кредитовых оборотов.

Двойная запись имеет большое познавательное значение, так как показывает, откуда (или за счет каких источников) поступили средства и куда они направляются.

4.3. Синтетический и аналитический учет

По степени детализации учета бухгалтерские счета делятся на синтетические и аналитические.

На *синтетических счетах* отражаются наличие и движение хозяйственных средств в итоговой денежной оценке.

На *аналитических счетах* учет ведется более детально, с разбивкой по конкретным видам средств, их открывают в развитие соответствующих синтетических счетов. Учет на аналитических счетах ведется в денежном и натуральном выражении (метрах, килограммах, тоннах, штуках и т.п.).

Синтетические счета являются счетами 1-го порядка, аналитические счета — счета 2-го, 3-го, 4-го и других порядков.

Рассмотрим пример ведения синтетического и аналитического учета на счете 1000 «Материалы» на фабрике трикотажных изделий.

Синтетический счет 1000 «Материалы» (счет 1-го порядка)

Аналитические счета 2-го порядка	счета 3-го, 4-го порядков и т.д.	
1010 Сырье и материалы	Ткани — льняные, шерстяные и т.д., Пряжа — синтетическая, мохеровая и т.д., Нитки — шелковые хлопчатобумажные и т.д.	
1020 Покупные изделия	Пуговицы Молнии Кнопки	По видам и ассортименту
1030 Топливо	Бензин Мазут Солярка	
1060 Тара	Пластмассовая Картонная Деревянная	По видам и ассортименту
1040 Запасные части	Для ремонта оборудования в цехах Для ремонта электрооборудования Для ремонта автотранспорта	
1050 Строительные материалы	Цемент Краска Линолеум	По видам и ассортименту

Синтетический учет осуществляется путем обобщения данных об объектах бухгалтерского учета по определенным экономическим признакам в порядке, определяемом законодательством.¹²

¹² Ст.8 п.1 Закона РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016г. № ЗРУ – 404

Аналитический учет ведется в целях формирования детальной бухгалтерской информации об объектах бухгалтерского учета в порядке, определяемом субъектом бухгалтерского учета самостоятельно.¹³

Ведение аналитического и синтетического учета имеет следующие особенности:

- Аналитический учет — это, как правило, количественно-суммовой учет, поэтому в основном он ведется на складах.
- Синтетический учет ведется в бухгалтерии предприятия. Но и в бухгалтерии на некоторых счетах может вестись аналитический учет, например, на счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется учет заработной платы по каждому работнику;
- синтетический учет ведется только в денежном выражении, а аналитический учет может вестись как в денежном выражении, так и в натуральных единицах;
- система ведения синтетического учета, как правило, не зависит от специфики работы предприятия, так как это обобщающий учет. Аналитический учет привязан к конкретному предприятию и зависит от сферы его деятельности;
- синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же хозяйственные операции, что и на синтетических. Но на аналитических счетах учет ведется более подробно для конкретных видов средств. Это означает, что итоговые данные по аналитическим счетам должны быть равны итогу на соответствующем синтетическом счете.

Рассмотрим на примере, как ведется аналитический учет на счете 1000 «Материалы».

Пример. Ведение аналитического учета.

На начало месяца на складе фабрики находилось 200 кг маргарина и 700 кг сахара. В течение месяца: поступило от поставщиков 130 кг маргарина и 400 кг сахара; списано в кондитерский цех 250 кг маргарина и 800 кг сахара; оприходовано 150 кг маргарина и 600 кг сахара.

Стоимость 1 кг маргарина составляет 1100 сум., 1 кг сахара — 1200 сум.

Задание. Оформить карточки учета материалов, аналитические счета по материалам и итоговый синтетический счет 1010, определить стоимость остатка материалов на складе на конец месяца.

1. Карточка учета материалов, маргарин (табл. 1).

Таблица .1

¹³ Ст.8 п.2 Закона РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016г. № ЗРУ – 404

Содержание операции	Ед. изм.	Цена, сум.	Приход		Расход	
			Количество	Сумма, сум.	Количество	Сумма, сум.
Остаток на начало месяца	кг	1100	200	220000		
1. Поступило	кг	1100	130	143000		
2. Списано	кг	1100			250	275000
3. Оприходовано	кг	1100	150	165000		
Итого (обороты):	кг	1100	280	308000	250	275000
Остаток на конец месяца	кг	1100	230	253000		

2. Карточка учета материалов, сахар (табл. 2).

Таблица.2

Содержание операции	Ед. изм.	Цена, сум.	Приход		Расход	
			Количество	Сумма, сум.	Количество	Сумма, сум.
Остаток на начало месяца	Кг	1200	700	840000		
1. Поступило	Кг	1200	400	480000		
2. Списано	кг	1200			800	960000
3. Оприходовано	кг	1200	600	720000		
Итого (обороты):	кг	1200	1000	1200000	800	960000
Остаток на конец месяца	кг	1200	900	1080000		

3. Аналитические счета по видам

материалов.

Счет 1010 «Материалы» (маргарин)		Счет 1010 «Материалы» (сахар)	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
С _н = 220000		С _н = 840000	
1)143000 3) 165000	2) 275000	1)480000 3) 720000	2) 960000
О _д = 308000	О _к = 275000	О _д = 1200000	О _к = 960000
С _к = 253000		С _к = 1080000	

4. Чтобы оформить итоговый синтетический счет, нужно сложить соответствующие сальдо и обороты на всех аналитических счетах.

Синтетический счет 1010 «Материалы»

Дебет	Кредит
С _н = 1060000	
1)623000 3) 885000	2) 1235000
О _д = 1508000	О _к = 1235000
С _к = 1333000	

4.4. Обобщение текущей информации бухгалтерского учета

Обобщение данных текущего бухгалтерского учета производится в специальных таблицах, которые называются оборотными ведомостями. Оборотные ведомости составляются по счетам синтетического и аналитического учета. Оборотные ведомости по синтетическим счетам имеют следующую форму:

Наименование счета	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т

Особенностью оборотной ведомости по синтетическим счетам является наличие трех пар имеющих равенство:

1 пара: равны между собой суммы дебетовых и кредитовых сальдо на начало месяца. Это равенство объясняется тем, что счета открываются на основании бухгалтерского баланса, где актив равен пассиву. В активных счетах сальдо дебетовое, а в пассивных - кредитовое. Следовательно, сумма этих сальдо на начало будет равна;

2 пара: равны суммы дебетового и кредитового оборотов за месяц. Это равенство вытекает из отражения хозяйственных операций на счетах способом двойной записей, т.е. операция записывается в дебет одного счета и в кредит другого в одинаковой сумме;

3 пара: равенство конечных сальдо по дебету и кредиту. Это равенство обусловлено равенством двух первых пар. Кроме того, эти сальдо используются для составления нового баланса.

Если при составлении оборотной ведомости не будет этого равенство, значит, допущены ошибки при записи операций на счета или при подсчете итогов.

Оборотные ведомости составляются и по счетам аналитического учета. Если на аналитических счетах ведется учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами, то оборотная ведомость составляется по такой же форме, как по синтетическим счетам. Но в этой ведомости не будет трех пар равных итогов.

Если аналитический учет ведется в натурально-стоимостном выражении, то по этим счетам также составляется оборотная ведомость. В ней будут указаны наименование ценностей, их цена, единицы измерения, количество и сумма. Оборотные ведомости по аналитическим и синтетическим счетам сверяются между собой.

Таким образом, при правильном ведении учета должно соблюдаться попарное равенство следующих итогов:

- дебетовых и кредитовых начальных сальдо;
- дебетовых и кредитовых оборотов по счетам;
- конечных дебетовых и кредитовых сальдо.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (оборотный баланс) представляет собой регистр, в котором сведены итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Поэтому она отражает как состояние, так и изменения в средствах и их источниках.

4.5. План счетов бухгалтерского учета

Данные о хозяйственной деятельности предприятий должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам и по всей стране в целом. Это требует

единообразия отражения объектов бухгалтерского учета на всех отечественных предприятиях, что достигается использованием типового плана счетов.

План счетов представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором используется классификация счетов по экономическому содержанию. Приказом Минфина РУз от 09.09.2002г. № 103 утвержден действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который ориентирован на ведение бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, а также Инструкция по его применению. В разработке Плана счетов принимали участие эксперты Организации Объединенных Наций по применению международных стандартов по бухгалтерскому учету. Поэтому используемый сегодня План счетов приближен к мировым бухгалтерским стандартам.

В Плате счетов приведены названия и номера синтетических счетов 1-го порядка и счетов 2-го порядка.

Счета, предусмотренные в Плате счетов, являются типовыми, но предприятия по своему усмотрению и исходя из специфики своей деятельности могут изменять, исключать, а также вводить новые счета.

В Инструкции по применению Плана счетов приводится краткая характеристика каждого синтетического счета, его назначение и примеры возможных корреспонденции данного счета с другими счетами бухгалтерского учета.

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки средств хозяйственных источников, хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Министерством финансов РУз вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

В Плате счетов приведены наименования и коды синтетических счетов, всего 249 балансовых счетов и 16 забалансовых счетов. Все счета сгруппированы в 6 частей, которые в свою очередь разбиты на 9 разделов:

- I. Основные средства, нематериальные активы и другие долгосрочные активы.
- II. Товарно-материальные запасы.
- III. Расходы будущих периодов и отсроченные расходы – текущая часть.
- IV. Счета к получению – текущая часть.
- V. Денежные средства, краткосрочные инвестиции и прочие текущие активы.
- VI. Текущие обязательства.
- VII. Долгосрочные обязательства.

VIII. Капитал, нераспределенная прибыль и резервы.

IX. Доходы и расходы.

Вопросы для самоконтроля

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета и их строение?
2. Какие счета являются активными, что означают дебет и кредит в активных счетах?
3. Какие счета являются пассивными, что означают дебет и кредит в пассивных счетах?
4. Какие счета являются активно-пассивными и каково значение дебета и кредита в них?
5. Что такое двойная запись и в чем ее сущность?
6. Что такое бухгалтерская проводка?
7. Что такое корреспонденция счетов?
8. Какие счета являются аналитическими?
9. Какие счета являются синтетическими?
10. Какое значение имеют оборотные ведомости?
11. Какие виды оборотных ведомостей существует?
12. Что такое классификация счетов бухгалтерского учета?
13. Что такое план счетов бухгалтерского учета?
14. В чем взаимосвязь счетов бухгалтерского учета и баланса?
15. Как рассчитываются обороты и сальдо активного счета?

ГЛАВА 5. БИЗНЕС ПРОЦЕССЫ И ИХ УЧЕТ

- 5.1. Значение бизнес процессов
- 5.2. Основные показатели хозяйственной деятельности
- 5.3. Сущность и значение стоимостной оценки
- 5.4. Учет процесса снабжения
- 5.5. Учет процесса производства
- 5.6. Учет процесса реализации

5.1. Значение бизнес процессов

Современные компании, осуществляя свою деятельность, опираются на разнообразные внутренние и внешние источники информации. Тенденция укрупнения бизнеса и усложнение взаимосвязей между входящими в него элементами объективно повышают требования к качеству информации, в том числе и учетной, при принятии экономических решений различными субъектами экономической деятельности. Бухгалтерский учет — это не только источник информации, но и элемент формирования экономической политики, инструмент бизнеса, механизм управления производством продукции, оказания услуг.

Государственное реформирование бухгалтерского учета в Республике Узбекистан в целом отвечает потребностям развития рыночной экономики, но недостаточно для эффективного функционирования системы управления и формирования качественной информации в предпринимательских структурах. Одним из направлений повышения качества учетной информации может стать формализация учетных процессов. Построение бухгалтерского учета в виде процессов, является условием создания единой системы управления предприятиями.

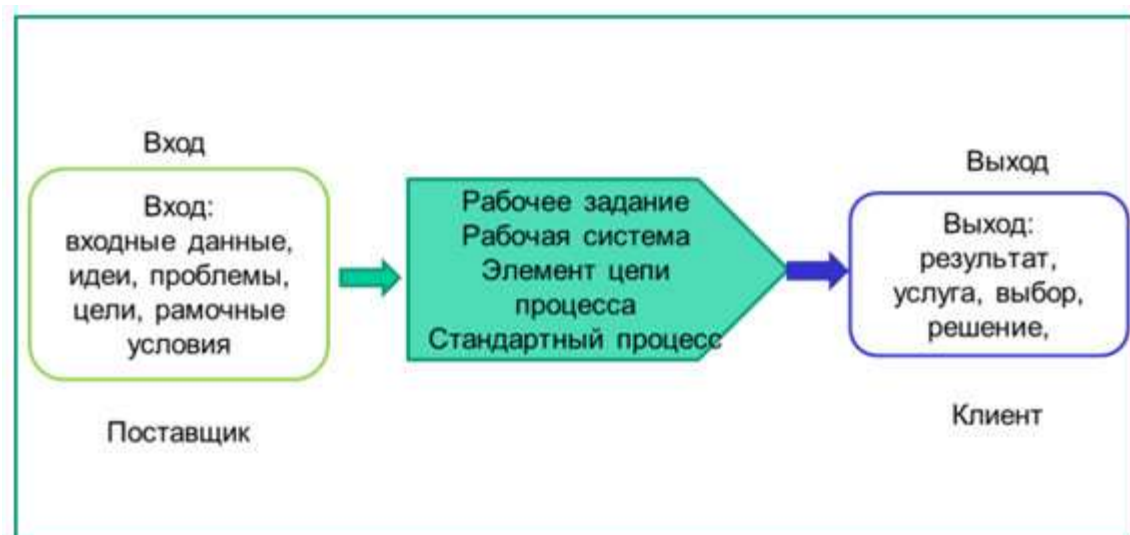
Совершенствование информационных технологий и внедрение их в учетный процесс поставило задачу разработки сквозных бизнес-процессов, включающих в себя также учетные процессы. По мнению Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда «в мире произошла информационная революция... на смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация».¹⁴

Бизнес-процесс (Business Process) – установленная последовательность действий, требующая определенного входа, достигающая определенного выхода и использующая определенные ресурсы, которая служит для

¹⁴ Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Accounting Theory: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. с. 37

реализации работы или услуги для клиента. В англоязычной литературе *бизнес-процесс* представляется как множество из одной или нескольких связанных операций или процедур, в совокупности реализующих некоторую цель производственной деятельности, осуществляемой обычно в рамках заранее определенной организационной структуры, которая отражает отношения между участниками.

Схема 1. Общее представление бизнес-процесса.



Понятие бизнес-процесса

Понятие получило распространение в связи с переходом к процессно-ориентированной организации и процессно-ориентированному менеджменту предприятия. Характерными для компаний бизнес-процессами являются выполнение заказа, разработка продукта, управление компанией, доставка продукции. На практике в каждой компании существуют типичные для их сферы и взаимосвязанные друг с другом бизнес-процессы, имеющие своей целью создание и реализацию стоимости продуктов и услуг.

В соответствии со стандартом ENISO 9001:2000 процесс – это набор взаимосвязанных средств и действий, преобразующих вход в результат. Процессы вызывают изменения соответствующего объекта.

В компаниях существуют процессы различных видов, которые могут зависеть друг от друга и в то же время различаться по многим параметрам. Такими параметрами являются:

- *Вид деятельности*: производственные процессы или оказания услуг. Результатом производственного процесса является материальный продукт (например, станки), оказания услуг – нематериальный (например, информация).

- *Вид выполнения*: оперативные, т.е. выполняемые процессы, такие как обработка, расчет, или диспозитивные процессы, как планирование, управление.

- *Создание стоимости*: прямые, изменяющие объект (монтировать), или косвенные процессы создания стоимости, подготовительные, или поддерживающие процессы (проверять, транспортировать).

- *Комплексность*: макропроцессы или микропроцессы. Макропроцессы описывают общие процессы на предприятиях (производство легковых автомобилей). Микропроцессы – их составные части (производство кузова).

- *Коммерческий успех*: ключевые, управленческие и поддерживающие процессы. Ключевые процессы являются специфическими для компании и имеют особое значение для достижения общей цели компании.

Бизнес-процессы часто представляют собой комбинацию *ключевых, управленческих и поддерживающих* процессов (см. схему 2).

На схеме дана основная типология бизнес-процессов на предприятии, а также представлена их взаимосвязь.

Схема 2. Взаимосвязь бизнес-процессов предприятия



Ключевые процессы (создания стоимости) объединяют задания и работу для выполнения определенных требований клиента с применением ключевых производственных компетенций. Они являются стратегически важными и в то же время специфическими (уникальными, так как, например, вследствие применения фирменных знаний их сложно скопировать). К ним относятся:

- обработка и выполнение заказа;
- разработка, проектирование и дизайн продукта;
- производство и монтаж и др.

Управленческие процессы содержат в себе задачи и деятельность, направленные на долгосрочное развитие компании и реализацию целей компании. К ним относятся:

- стратегическое развитие компании;
- долго- и среднесрочное планирование в компании;
- развитие персонала;
- инвестиционное планирование;
- мотивация персонала и др.

Поддерживающие процессы содержат необходимые задания и работы для поддержания ключевых процессов, но не приводящие к непосредственной ценности для клиента, например:

- обработка данных;
- техническое обслуживание;
- логистика;
- административные процессы и др.

Развитие бухгалтерского учета и отчетности в Республике Узбекистан должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Дальнейшее совершенствование учета должно ориентироваться не столько на традиционные методы фиксации произошедших фактов хозяйственной деятельности, сколько на формирование прогнозной отчетности, на инструменты взаимосвязи функций бухгалтерского учета с различными функциями финансового менеджмента. Успешное взаимодействие бухгалтерского учета и менеджмента возможно при решении определенной задачи — сочетания учетных стандартов со стандартами управления и глобальной системой управления качеством. Как показывает отечественный и мировой опыт, недопустимо неоправданное затягивание процессов преобразования бухгалтерского учета и отчетности. Однако форсирование изменений в бухгалтерском учете вне связи с изменениями в хозяйственном механизме и реальным функционированием рыночных институтов может привести к снижению качества финансовой информации.

Современная реальность характеризуется широким применением информационных технологий, что повышает аналитичность информации и положительно влияет на эффективность деятельности экономических субъектов, повышает их конкурентоспособность.

Начальным этапом формализации бизнес-процессов может стать формирование схемы учетных процессов в организации.

Сложность бизнес-процессов, значительно различается в зависимости от отрасли, масштабов деятельности организации и т.п.

Обобщенная схема учетного процесса представлена на рис. 12.

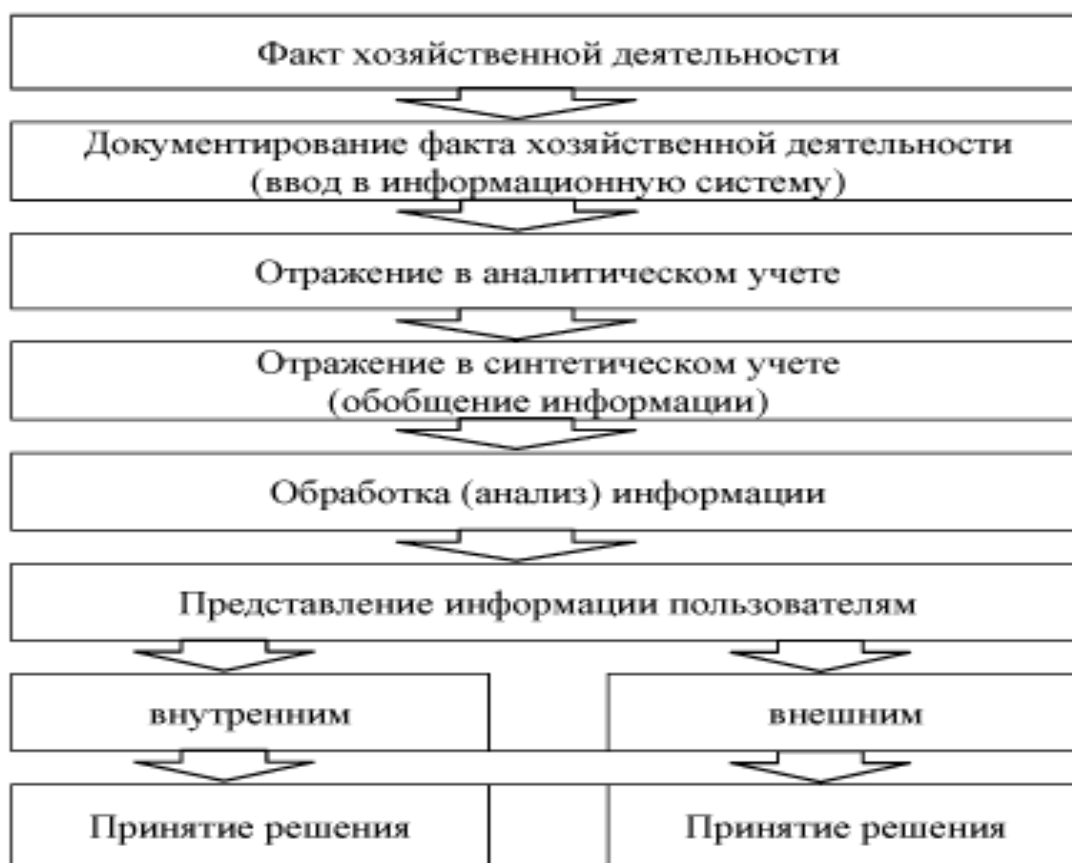


Рисунок 12. Обобщенная схема учетного процесса¹⁵

Бизнес-процесс в наиболее обобщенном виде — это последовательность повторяющихся действий, необходимых для достижения планируемого результата деятельности организации. Процессы должны выстраиваться в соответствии с целями организации и отвечать требованию эффективности, под которой следует понимать соотношение достигнутых результатов и использованных ресурсов.

Процессы существуют объективно и являются естественным отражением деятельности организации, но чтобы ими управлять, их необходимо правильно выделять, описывать и оптимизировать. Разработка бизнес-процессов, их детализация — трудоемкая, кропотливая работа.

Бухгалтерский учет, является важным средством систематического контроля, за использованием материальных, денежных, трудовых ресурсов, выполнением плановых заданий, выявлении производственных резервов с

¹⁵ Кузнецова Л.Н. статья Экономика, управление и учет на предприятии. Журнал Проблемы современной экономики, №2 (34) 2010г.

целью повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

Такие элементы метода бухгалтерского учета, как оценка и калькуляция, являются способами стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета, используемые для получения показателей хозяйственной деятельности в денежном выражении. Применение этих способов обусловлено развитием товарно-денежных отношений. Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета позволяет получать обобщающие показатели развития производства, соизмерять затраты предприятий по выпуску продукции с результатами от ее реализации, т.е. получать показатели себестоимости, прибыли, рентабельности и т.д.

Правильная, достоверная оценка хозяйственных средств имеет большое значение для объективной характеристики ресурсов предприятия; точного определения финансовых результатов. Правильность оценки хозяйственных средств, обеспечивается соблюдением ее основных принципов – *реальности и единства оценки*.

Реальность оценки требует отражения действительной величины затрат живого и овеществленного труда, в денежном измерении объекта учета. Неправильная оценка материалов, затраченных на производство, неточное начисление заработной платы, амортизации основных средств и других расходов, включаемых в себестоимость продукции, приводит к ошибкам при выявлении результатов хозяйственной деятельности.

Принцип единства оценки основывается на единообразном денежном измерении однородных средств на различных предприятиях в течении длительного времени. Соблюдение этого принципа требует, чтобы хозяйственные средства отражались в одной и той же оценке, как в балансе, так и в текущем учете.

В процессе калькуляции исчисляется себестоимость отдельных объектов, единиц продукции, работ и услуг – они являются объектами калькуляции. Калькулирование различает группировку затрат по элементам и по статьям затрат.

Элементы затрат, включают затраты предметов труда (сырье, материалы, топливо, энергия и др.), средств труда (амортизация основных средств и др.) и живого труда (начисление заработной платы, отчисления в Пенсионный фонд, на социальное страхование и др.).

Группировка по элементам затрат позволяет установить, что израсходовано на данный объект.

Группировка по статьям затрат является более детализированной, она указывает назначение затрат в данном процессе, способ отнесения их на объекты калькулирования.

Те расходы, которые могут быть непосредственно отнесены на определенный объект калькулирования, называются *прямыми*, а те, которые невозможно прямо учесть по объектам называются *косвенными*.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и материалы, потери от брака, заработная плата производственных рабочих, расходы на социальное страхование и др.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные расходы, цеховые расходы и др. Косвенные расходы распределяются между объектами калькуляции пропорционально какой либо базе распределения, чаще всего пропорционально заработной плате производственных рабочих.

5.2. Основные показатели хозяйственной деятельности

Показатели — это количественная и качественная оценки состояния и результатов, выраженные числом. Часть показателей, используемых в деятельности организации, регламентируются государственными законами и принятой государственной статистической отчетностью, другие — вводятся в ходе деятельности организации.

Показатели предприятия классифицируются на *группы*: нормы, показатели времени работы, показатели трудовых ресурсов, показатели производства, финансовые показатели.

Совокупность показателей, характеризующих деятельность предприятия, разделяют на масштабные, абсолютные, относительные, структурные, приростные. *Масштабные показатели* иллюстрируют достигнутый уровень предприятия (основные и оборотные фонды, уставной капитал и т. п.) *Абсолютные показатели* являются итоговой величиной за интервал времени (оборот, прибыль, затраты т. п.) *Относительные показатели* вычисляются как отношение двух показателей из первых двух групп. *Структурные показатели* характеризуют долю отдельных элементов в итоговой сумме. Приростные показатели вычисляются как изменение показателей за период по отношению к начальному значению.

Всю совокупность норм, используемых при организации деятельности предприятия, разделяют на группы (по видам ресурсов):

- нормы времени;
- нормы трудовых затрат;
- нормы расхода материалов;
- нормы расхода энергоресурсов;

- нормы расхода инструмента;
- нормы расхода запасных частей.

Основными нормируемыми характеристиками являются:

- *норма времени* (время изготовления единицы продукции);
- *норма выработки* (количество продукции в единицу времени);
- *норма численности* (количество рабочих на единицу обслуживаемого оборудования);
- *норма производительности* (выпуск продукции в единицу времени);
- *норма расхода* (расход сырья, материалов, топлива или полуфабрикатов на единицу продукции).

При характеристике времени работы основным показателем является **время**: календарное, фактическое, явочное. Календарное время работы — это наиболее общий показатель, его делят на *номинальное время и регламентированный отдых* (праздничные и выходные дни). Фактическое время работы меньше номинального на время разрешенных невыходов на работу (продолжительность отпуска, больничных дней, дней, пропущенных по разрешению администрации). Явочное время равняется фактическому за вычетом прогулов.

Численность работающих характеризуют показателями списочного и расстановочного штата. Расстановочный штат работающих (численность работающих, одновременно занятых на предприятии) определяют по рабочим местам, нормам обслуживания оборудования, производительности труда. Списочный штат работающих включает расстановочный штат, резерв работающих на время отпуска, болезни, регламентированного отдыха. Определяют списочный штат через суточный расстановочный штат работающих и коэффициент списочности, который характеризует превышение номинального времени над фактическим временем.

Основными показателями **финансового состояния** предприятия являются актив и пассив. Они дают характеристику состояния предприятия на конкретный момент (обычно на конец планового периода).

5.3. Сущность и значение стоимостной оценки

Как известно, ведение хозяйственного учета предполагает, прежде всего количественное измерение учитываемых объектов. Для этого используются учетные измерители: натуральные, трудовые, денежные.

Но именно денежные или стоимостные измерители занимают центральное место в учете и применяются для отражения различных хозяйственных явлений, а также для обобщения их в единой стоимостной оценке. Только с помощью стоимостного измерителя можно посчитать общую стоимость

разнородного имущества предприятия. Посредством стоимостных измерителей суммируются произведенные затраты (расходы) предприятия, ранее выраженные в трудовых и натуральных измерителях. Стоимостные измерители необходимы, в частности, для калькулирования себестоимости продукции, определения прибыли или убытков организации, отражения итогов финансово-хозяйственной деятельности.

Для учета движения средств необходима правильная оценка всех объектов бухгалтерского учета. Оценка является одним из элементов метода бухгалтерского учета, это способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение. Оценка объектов бухгалтерского учета должна быть реальной и единой.

Реальность оценки - это объективное соответствие денежного выражения того или иного объекта учета его фактической величине.

Под единством оценки понимают ее единообразие и неизменность. Одни и те же объекты учета оцениваются одинаково во всех организациях.

Реальность и единство оценки имеют важное значение для правильности отражения имущественного состояния организации, определения финансовых результатов ее деятельности. Всякая неточность оценки средств может сказаться на показателях итогов работы организации.

В зависимости от видов имущества, характера его приобретения и экономической конъюнктуры в бухгалтерском учете используются следующие виды оценок.

Согласно ст.17 Закона РУз «О бухгалтерском учете» основные средства и нематериальные активы, как правило, оцениваются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость основных активов включает фактические затраты организации на их приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставной (складочный) капитал организации, признается их оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией по договору дарения и в иных случаях безвозмездного дарения, признается их рыночная стоимость на дату оприходования.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, признается стоимость

обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

При приобретении нематериальных активов могут возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления в социальные органы, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставной (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в сумах путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РУз, действующему на дату приобретения организацией объектов.

В бухгалтерском балансе основные средства и нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, представляющей собой первоначальную стоимость за минусом амортизации.

Восстановление объектов основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации, реконструкции. Оценка одинаковых объектов основных средств, введенных в эксплуатацию в разное время, может быть различной и зависит от времени, места и способа сооружения и приобретения основных средств, поэтому возникает необходимость в определении восстановительной стоимости основных средств.

Под восстановительной стоимостью основных средств понимается стоимость воспроизводства основных средств, т.е. приобретения или

строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

При приобретении за плату фактической себестоимостью признается сумма затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Фактическая себестоимость материальных запасов при изготовлении их силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материальных запасов, внесенных в счет вклада в уставной (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Фактическая себестоимость материальных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования.

Оценка материальных запасов при отпуске в производство и ином выбытии производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретения материальных запасов (метод ФИФО);

по себестоимости последних по времени приобретения материальных запасов (метод ЛИФО).

Применение одного из методов по виду (группе) запасов производится в течение отчетного года.

По себестоимости каждой единицы оцениваются драгоценные металлы и камни и т.д., которые не могут обычным образом заменять друг друга.

Материальные запасы могут оцениваться организацией по средней себестоимости, которая определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце.

Калькуляция. Виды калькуляций. Калькулирование себестоимости продукции

Калькулирование как действие представляет собой процесс исчисления себестоимости произведенного продукта, т.е. подсчет всех затрат предприятия

или организации на производство и реализацию своей продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Во многих отраслях народного хозяйства калькулирование выполняется по инструкциям или методическим рекомендациям, учитывающим отраслевую специфику.

Научно обоснованное калькулирование себестоимости необходимо для правильного установления цен на продукцию, исчисления рентабельности и эффективности производства. Процесс исчисления себестоимости продукции заключается в составлении таблиц специальной формы, которые принято называть калькуляциями.

Следовательно, под **калькуляцией** (или калькулированием) понимают, с одной стороны, действие, направленное на исчисление величины себестоимости произведенной продукции, с другой - саму таблицу, с помощью которой происходит это исчисление.

В зависимости от особенности технологии и характера изготавливаемой продукции объектом калькулирования могут быть отдельные изделия, группы однородных изделий, части изделия, отдельные заказы и т.п. Как правило, объекты калькулирования соответствуют организационной структуре предприятия.

Исчисление себестоимости единицы продукции представляет собой завершающую стадию процесса калькулирования. Себестоимость продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию.

С учетом этого калькуляцию можно определить как исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции. Существует следующая классификация калькуляций.

По времени составления различают калькуляции:

предварительные;

провизорные;

отчетные.

Предварительные калькуляции составляют до начала изготовления продукции. Они могут быть сметными, плановыми и нормативными.

Сметная калькуляция - это расчет предполагаемой себестоимости единицы нового вида продукции. Она составляется на основе нормативов затрат длительного действия либо по нормативам, разрабатываемым лабораторным путем.

Плановая калькуляция определяет среднюю себестоимость продукции на плановый период (квартал, год). Составляют ее исходя из прогрессивных норм расходов сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования

оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже.

Провизорская калькуляция представляет собой расчет ожидаемой себестоимости единицы продукции. При ее составлении частично используются отчетные данные, частично - плановые.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводительные расходы.

В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляцию цеховой, производственной и полной себестоимости.

Калькуляция цеховой себестоимости включает только затраты цеха на основные материалы, заработную плату производственных рабочих, начисления на заработную плату, общепроизводственные расходы, потери от брака.

Калькуляция производственной себестоимости включает все затраты предприятия на производство продукции. Она составляется по всем статьям затрат (см. ниже). На ее основе выявляется общий производственный результат работы предприятия по сравнению с принятыми нормами расходов.

Калькуляция полной себестоимости охватывает все затраты на производство и реализацию продукции: кроме затрат на производство в нее включаются внепроизводственные (коммерческие) расходы. Она используется для выявления финансового результата от реализации продукции.

По охватываемому периоду калькуляции делятся на месячные, квартальные и годовые. И, наконец, по степени детализации данных различают калькуляции по укрупненным показателям и по установленной номенклатуре статей в денежном измерении данные калькуляций могут быть и детализированными, когда наряду с денежными измерителями применяются и натуральные. Чаще всего детализируются данные о затратах материальных ресурсов, топлива, различных видов энергии. Степень детализации калькуляций устанавливается в рекомендациях по калькулированию с учетом отраслевых особенностей производства.

5.4. Учет процесса снабжения

В процессе снабжения предприятие обеспечивает себя хозяйственными средствами, необходимыми для осуществления своей деятельности. Предприятия приобретают нематериальные активы, основные средства, материалы и прочие активы.

В бухгалтерском учете поступление хозяйственных средств отражается по фактической стоимости, которая складывается из покупной стоимости поступивших средств и расходов, связанных с их приобретением, а также прочих затрат по доведению приобретенных активов до состояния, пригодного к использованию.

Значительный удельный вес в процессе снабжения имеют операции по приобретению материалов, так как они постоянно требуются для осуществления производственного процесса и составляют материальную основу готовой продукции. Материалы входят в состав так называемых материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы представляют собой оборотные средства предприятия, которые можно разделить на две основные группы.

В первую группу входят материалы, предназначенные для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также материалы, необходимые для хозяйственных нужд предприятия.

Ко второй группе относятся материалы, предназначенные для продажи, а именно: готовая продукция, выпускаемая предприятиями, и товары, используемые в организациях торговли.

Учет материалов ведется на синтетическом счете 1000 «Материалы», в развитие которого открываются следующие счета:

- 1010 — сырье и материалы;
- 1020 — покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия;
- 1030 — топливо;
- 1040 — запасные части;
- 1050 — строительные материалы;
- 1060 — тара и тарные материалы;
- 1070 — материалы, переданные в переработку на сторону;
- 1080 — инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- 1090 — прочие материалы.

По способу использования и назначению материалы представляют собой предметы и средства труда.

К предметам труда относятся сырье, топливо, запасные части и прочие виды материалов, учет которых ведется на соответствующих счетах.

Материалы, которые относятся к средствам труда, — это различные виды инструментов, инвентаря и прочие средства, которые нельзя отнести к основным из-за их непродолжительного срока службы (менее одного года) и сравнительно небольшой стоимости (менее 10000 сум. за единицу). Поэтому в настоящее время по методам учета эти средства приравнены к материалам. Учет таких средств ведется отдельно на счете 1080.

Понятие и виды транспортно-заготовительных расходов

Фактическая стоимость поступающих на предприятие материалов включает в себя покупную стоимость материалов и транспортно-заготовительные расходы (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы — это расходы, связанные с приобретением материалов, которые включают в себя:

- затраты по подготовке продукции к отгрузке;
- транспортные расходы;
- железнодорожные тарифы;
- таможенные пошлины;
- расходы по страхованию грузов в пути;
- оплату информационных, консультационных и прочих услуг, связанных с приобретением материалов;
- затраты по хранению материалов;
- затраты на погрузочно-разгрузочные работы;
- прочие затраты по доведению материальных запасов до состояния, пригодного к использованию, и т.п.

Транспортно-заготовительные расходы в некоторых отраслях могут составлять до 50 % стоимости приобретенных материалов. Поэтому в договорах на поставку указываются условия оплаты и доставки материалов, в частности формы оплаты транспортных расходов.

Возможны несколько вариантов оплаты транспортных расходов, например: полная оплата расходов поставщиком или покупателем, частичная оплата поставщиком, частично — покупателем.

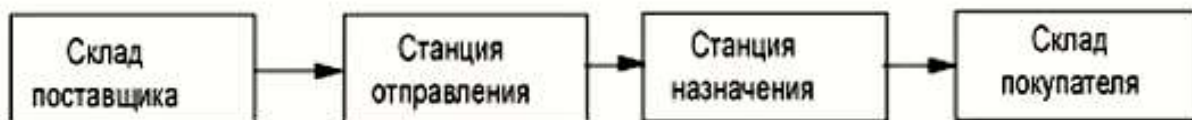


Рисунок 13. Схема транспортировки грузов

Учет транспортных расходов ведется в так называемых франко-ценах, которые определяют, какую часть транспортных расходов оплачивает поставщик, а какую покупатель (рис. 13).

Существует четыре основных варианта франко-цены:

- «франко-склад поставщика» — все расходы на доставку берет на себя покупатель;
- «франко-вагон, станция отправления» — расходы по доставке до станции отправления берет на себя поставщик, остальную доставку оплачивает покупатель;
- «франко-вагон, станция назначения» — расходы по доставке до станции назначения берет на себя поставщик, остальную доставку оплачивает покупатель;
- «франко-склад покупателя» — все расходы по доставке берет на себя поставщик.

В реальной жизни существует больше вариантов оплаты транспортных расходов. Конкретные варианты доставки и ее оплаты оговариваются в договоре между покупателями и поставщиками.

Материалы могут поступать на предприятие от поставщиков, других юридических и физических лиц, за наличный и безналичный расчет, могут быть изготовлены непосредственно на предприятии и т.д. Основные проводки по учету поступления материалов приведены в табл. 3.

Таблица 3

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступили материалы на склад:		
от поставщиков	1010	6010
от подотчетного лица	1010	4220
от учредителей	1010	4610
выявленные, в результате инвентаризации как излишки		
от ликвидации основных средств	1010	9390
экономленные в основном производстве	1010	9210
изготовленные во вспомогательном производстве	1010	2010
безвозмездно от юридических лиц	1010	2310
	1010	8530

Материалы принимаются к учету по фактической стоимости, которая, кроме покупной стоимости поступивших материалов, включает в себя транспортно-заготовительные расходы.

Учет ТЗР ведется обособленно на синтетическом счете 1000 «Материалы» на отдельном аналитическом счете так же, как и учет материалов. При списании материалов в производство, транспортно-заготовительные расходы также списывают на затраты производства в процентном отношении к стоимости отпущенных материалов.

Рассмотрим пример процесса снабжения.

Предположим, что у производственного предприятия по состоянию на 1 октября 2019 г были следующие остатки по синтетическим счетам (цифры условные):

1000 «Материалы» -100000 сум.

По оптовым ценам - 98000 сум.

Транспортно-заготовительные расходы – 2000 сум.

Из общей суммы материалов:

Материал А (30 кг) по цене 2000 сум за 1 кг – 60000 сум.

Материал В (10 кг) по цене 4000 сум за 1 кг – 40000 сум.

5110 «Расчетный счет» - 90000 сум.

6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 12000 сум.

За октябрь месяц произошли следующие операции по снабжению:

1) Поступили от поставщика материалы расчеты за которые еще не произведены: материал А – 20000 сум (10 кг), материал В – 40000 сум (10 кг), на общую сумму – 60000 сум.

2) стоимость провоза материалов по железной дороге составила 1200 сум, оплаченная поставщиками за счет предприятия.

3) Включены в себестоимость материалов транспортно-заготовительные расходы.

4) перечислено с расчетного счета погашение задолженности – 61200 сум.

Д	1000	К
Сн.	100000	
1)	60000	
3)	1200	
Ск.	161200	

Д	6010	К
		Сн.12000
4)	61200	1)60000
		2)1200
	Ск.12000	

Д	5110	К
Сн.	90000	
		4) 61200
Ск.	28800	

Д	1510	К
2)	1200	3) 1200

$$1200 : 60000 * 100\% = 2\%$$

Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к разным материалам составят:

$$\text{Материал А} = \frac{20000 * 2}{100} = 400$$

$$\text{Материал В} = \frac{40000 * 2}{100} = 800$$

5.5. Учет процесса производства

Производство является основным хозяйственным процессом в деятельности большинства предприятий и представляет собой процесс по изготовлению продукции, выполнению работ и услуг. От правильной организации процесса производства зависит объем выпуска продукции, ее качество и конкурентоспособность.

Организация процесса производства зависит от специфики деятельности предприятия и структуры его управления, поэтому процесс производства имеет свои особенности для каждого вида деятельности. Но для производства любого типа характерно, что в производственном процессе по изготовлению продукции, выполнению работ и услуг используются материальные и трудовые ресурсы, а также средства труда, которые обеспечивают процесс производства.

В процессе производства на предприятиях вырабатывается продукция, изготовление которой требует определенных затрат. Такими затратами являются : стоимость израсходованных материалов, топливо, материальные ценности, заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальное страхование, амортизация машин и оборудования и др.

Кроме названных затрат предприятие несет расходы по обслуживанию производства, расходы на отопление, освещение и т.д. Общая сумма всех затрат в денежном выражении на производство продукции называется ее *себестоимостью*. Результатом процесса производства является выпуск готовой продукции. В бухгалтерском учете фактический выпуск готовой продукции отражается в натуральном и денежном выражении, а также выявляются затраты на производство и исчисляется фактическая себестоимость выпущенных изделий.

Основными задачами бухгалтерского учета процесса производства являются:

- 1) определение фактического объема производства в натуральном и денежном выражении. При этом выявляется как количество всей, произведенной продукции, так и отдельных ее видов.
- 2) Выявление затрат на производство продукции и исчисление ее фактической себестоимости. Для этого определяется величина затрат предприятия на весь выпущенный объем продукции, а также себестоимость отдельных ее видов.

Для учета процесса производства используются специальные счета. Основным из них является синтетический счет 2010 «Основное производство». Он применяется для отражения затрат на производство продукции и

определения ее фактической себестоимости. На дебете счета 2010 «Основное производство» собираются все затраты на производство продукции. С кредита этого счета списывается выпущенная продукция, в отчетный месяц по фактической себестоимости на основании калькуляции. По данным этого счета устанавливается общий объем производства. Счет 2010 «Основное производство» - активный и может иметь только дебетовое сальдо, показывающее сумму незавершенного производства.

Себестоимость отдельных видов продукции определяется по данным аналитических счетов, которые ведутся в развитии синтетического счета 2010 «Основное производство». В течение месяца в дебет этого синтетического счета записывают лишь те затраты, которые можно прямо записать в дебет соответствующего аналитического счета основного производства и включать в себестоимость отдельных видов изделий.

На крупных промышленных предприятиях со сложной структурой организации процесса производства для ведения учета производственных затрат используются следующие счета:

- 2010 «Основное производство»;
- 2110 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 2310 «Вспомогательное производство»;
- 2510 «Общепроизводственные расходы»;
- 2710 «Обслуживающие хозяйства».

На счете 2010 «Основное производство» ведется учет затрат, непосредственно связанных с основным производственным процессом выпуска готовой продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

На счете 2110 «Полуфабрикаты собственного производства» отражаются затраты на изготовление полуфабрикатов собственного производства на предприятиях, где их учет ведется обособленно. Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы для последующей переработки в основном производстве или для реализации на сторону.

На счете 2310 «Вспомогательное производство» ведется учет затрат производств, выделенных в самостоятельные подразделения, которые обеспечивают основной производственный процесс электроэнергией, паром, газом, а также осуществляют ремонт основных средств, транспортное обслуживание предприятия и т.д. Кроме того, в цехах вспомогательного производства могут изготавливаться инструменты, запасные части и т.п.

На счете 2710 «Обслуживающие хозяйства» ведется учет затрат на предприятиях, на балансе которых находятся объекты непромышленной сферы. К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся мастерские,

столовые, прачечные, детские сады, дома отдыха, жилые дома, общежития и т.п.

На малых предприятиях и предприятиях с простой структурой производства учет, как правило, ведется с использованием одного счета 2010 «Основное производство».

Схема счета 2010 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
	Сальдо начальное — стоимость незавершенного производства на начало месяца		
Д2010 К1010 Д2010 К6710 Д2010 К6520 Д2010 К2610	Сырье, материалы, ТЗР Зарплата за производство продукции и выполнение работ Социальный налог на заработную плату (взносы по социальному страхованию и обеспечению) Потери от брака	Производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад	Д2810 К2010
Д2010 К3100 Д2010 К8910 Д2010 К0230 Д2010 К0500 Д2010 К2510	Расходы будущих периодов Резерв на отпуск и ремонт основных средств Амортизация основных средств производственного назначения Амортизация нематериальных активов производственного назначения Общепроизводственные расходы	Стоимость возвратных отходов и экономленных в производстве материалов	Д1010 К2010
Обороты по дебету		Обороты по кредиту	
	Сальдо конечное — стоимость незавершенного производства на конец месяца		

Результатом процесса производства является выпуск готовой продукции, себестоимость которой формируется с учетом производственных затрат, необходимых для ее изготовления. Производственные затраты, связанные с выпуском продукции, называют издержками производства.

Важное значение при организации - процесса производства имеют вопросы, касающиеся состава затрат, включаемых в себестоимость выпускаемой продукции. Традиционный вариант учета производственных затрат предусматривает деление их на прямые и косвенные.

Незавершенное производство (НЗП) — это стоимость продукции, которая не прошла все стадии изготовления.

Себестоимость готовой продукции, сданной на склад, т.е. кредитовый оборот по счету 2010 «Основное производство», определяется с учетом незавершенного производства на начало и конец отчетного периода следующим образом

НЗП на начало месяца	+	Затраты на производство готовой продукции	-	НЗП на конец месяца	=	Себестоимость продукции, сданной на склад
Сальдо начальное на счете 2010		Оборот по дебету счета 2010		Сальдо конечное на счете 2010		Оборот по кредиту счета 2010

Рассмотрим учет процесса производства на примере. За октябрь месяц были произведены следующие хозяйственные операции:

- 1) Отпущены в производство и израсходованы на изготовление продукции основные материалы по фактической себестоимости (тыс. сум):

На основное производство – 10000

На общепроизводственные нужды – 1200

На вспомогательное производство – 700

Итого: 11900

- 2) Начислена заработная плата рабочим и служащим предприятия:

Рабочим за изготовление продукции – 7000

Работникам, занятым обслуживанием производства – 600

Работникам вспомогательного производства – 800

Итого: - 8400.

- 3) Удержаны налоги с заработной платы – 640.

- 4) Начислены взносы на соцстрах, в Пенсионный фонд и Фонд занятости 37,2%
- | | |
|--|----------------|
| Рабочим основного производства | – 2604 |
| Общепроизводственным работникам | – 223,2 |
| Работникам вспомогательного производства | <u>– 297,6</u> |
| Итого: | 3124,8 |
- 5) Начислен износ основных средств:
- | | |
|----------------------------------|-------|
| Производственного оборудования | - 220 |
| Общепроизводственного назначения | - 270 |
- 6) Оплачены расходы на электроэнергию, использованную:
- | | |
|--|-------------|
| На производственные нужды | – 300 |
| На обслуживание цехов | – 30 |
| На нужды вспомогательного производства | <u>– 20</u> |
| Итого: | 350 |
- 7) Списаны и распределены для включения в себестоимость
- | | |
|---------------------------------------|----------|
| Общепроизводственные расходы | – 2323,2 |
| Расходы вспомогательного производства | – 1097,6 |
| Итого: | 3420,8 |

Общая сумма представляет собой все затраты отраженные по дебету счетов 2310 «Вспомогательное производство» и 2510 «Общепроизводственные расходы». В конце месяца эти расходы списываются полностью, т.е. они кредитуются и тем самым закрываются, а расходы полностью включаются в себестоимость продукции. Следовательно, они должны быть записаны в дебет счета 2010 «Основное производство».

- 8) Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости на общую сумму 23544,8.

Отразим операции по учету затрат на производство на счетах бухгалтерского учета:

Д	2010	К	Д	2310	К	Д	2510	К
1)10000		8)23544,8	1)700		7)1097,6	1)1200		7)2323,2
2)7000			2)800			2)600		
4)2604			4)297,6			4)223,2		
5)220			6)20			5)270		
6)300						6)30		
7)3420,8								

Д	1000	К	Д	6710	К	Д	6510	К
Сн. 161200		1)11900	3)640		2)8400			4)3124,8
Ск.149300				Ск.7760				Ск.3124,8

Д	0200	К	Д	6410	К	Д	5110	К
		5)490			3)640	Сн.28800		6)350
		Ск.490		Ск.640		Ск.28450		

Д	2810	К
8)23544,8		
Ск.23544,8		

5.6 Учет процесса реализации

Кругооборот хозяйственных средств завершается процессом реализации. Выручка, полученная от продажи продукции, используется предприятием для возобновления процессов снабжения и производства, а также на материальное поощрение работников и др.

Готовая продукция является конечным продуктом производственного процесса предприятия, это изделия и продукция, полностью законченные обработкой и сданные на склад. Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Учет готовой продукции, а также товаров ведется на счетах раздела IV Плана счетов «Готовая продукция и товары».

На активном счете 2810 «Готовая продукция на складе» ведется учет наличия и движения готовой продукции на предприятиях, осуществляющих изготовление и реализацию продукции. Аналитический учет готовой продукции ведется по местам хранения и видам продукции.

На транзитном счете 9110 «Себестоимость реализованной продукции» ведется учет себестоимости готовой продукции, которая отгружена покупателю. Поэтому стоимость отгруженной покупателю продукции отражается на дебете счета 9110. Сумма себестоимости отгруженной продукции, работ и услуг на производственных предприятиях списывается с кредита счетов учета готовой продукции (2800) в дебет счета 9110. Например, отражена реализация готовой продукции:

ДЕБЕТ 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

КРЕДИТ 2810 «Готовая продукция на складе».

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

На транзитном счете 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» ведется учет реализации готовой продукции.

Например, отгружена со склада готовая продукция покупателю :
ДЕБЕТ 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

КРЕДИТ 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

В процессе реализации предприятие получает денежные средства, возмещающие затраты предприятия на ее производство, и часть прибыли в составе выручки от реализации.

Реализованной считается продукция, отгруженная и оплаченная покупателями, а также выполненные работы и услуги, принятые заказчиком. Реализация продукции производится по цене, которая устанавливается предприятием самостоятельно с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию.

Цена реализации должна включать в себя, кроме производственной себестоимости, определенную норму прибыли и НДС (для плательщиков данного налога).

Для учета реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг используется транзитный счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

В конце каждого месяца счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» закрывается для определения финансового результата, поэтому счет 9010 сальдо не имеет и в балансе не отражается.

Финансовым результатом от реализации готовой продукции может быть прибыль или убыток, которые списываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат».

В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910:

ДЕБЕТ 9910 «Конечный финансовый результат» КРЕДИТ 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» и ДЕБЕТ 9010 «Доходы от

реализации готовой продукции» КРЕДИТ 9910 «Конечный финансовый результат».

Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток).

Рассмотрим на примере, как определяется финансовый результат от реализации на счете 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

Отразим операции по учету процесса реализации на счетах бухгалтерского учета:

- 1) Отгружена готовая продукция иногородним покупателям по фактической себестоимости – 23544,8 тыс.сум.
- 2) Предъявлены расчетные документы покупателям на отгруженную продукцию на сумму – 28253,8 тыс.сум.
- 3) Поступил на расчетный счет, платеж от покупателей за реализованную продукцию по оптовым ценам на сумму – 28253,8 тыс.сум.
- 4) Определен и списан финансовый результат от реализации продукции.

Д 2810 К	Д 9110 К	Д 9010 К
Сн.23544,8 | 1)23544,8	1)23544,8 | 4)23544,8	4)33000 | 2)33000
Ск. - |	|	|

Д 4010 К	Д 5110 К	Д 9910 К
2) 33000 | 3)33000	Сн. 28450 |	4)23544,8 | 4)33000
|	3) 33000 |	|
|	Ск.61450 |	|

Для определения финансового результата необходимо собрать и закрыть счет 9910.

Финансовый результат от реализации продукции — прибыль в сумме 9455,2 тыс.сум.

Метод определения выручки от реализации по отгрузке продукции и предъявлению счета на оплату покупателям является традиционным в международной практике и используется в отечественном учете.

В настоящее время предприятия для учета реализации должны в целях налогообложения использовать метод начисления.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте понятие бизнес-процесса.
2. Объясните взаимосвязь бизнес-процессов.
3. Какие вы знаете бизнес-процессы.
4. Объясните что такое калькуляция.
5. Что такое транспортно-заготовительные расходы?
6. Объясните процесс снабжения.
7. Объясните процесс производства.
8. Что такое незавершенное производство
9. Объясните процесс реализации.
10. Как определяется финансовый результат.
11. Что представляет собой оценка хозяйственных средств?
12. Какие виды оценок вы знаете?

ГЛАВА 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

- 6.1. Документы и понятие о них
- 6.2. Виды документации
- 6.3. Реквизиты документов и их оформление
- 6.4. Документооборот
- 6.5. Понятие об инвентаризации, её значение и виды
- 6.6. Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации

6.1. Документы и понятие о них

Документ в переводе с латинского означает свидетельство, доказательство, поэтому любая хозяйственная операция оформляется документом, который подтверждает факт ее свершения и делает бухгалтерскую запись юридически законной. Благодаря документу точно известно место, время, объект учета и ответственные лица. Документом в учете подтверждается законность и обоснованность всех текущих учетных записей.

Документ, зафиксировав (отобразив) информацию, тем самым обеспечивает ее сохранение и накопление, возможность передачи другому лицу, многократное использование, возвращение к информации во времени.

Носитель документированной информации — материальный объект, используемый для закрепления и хранения на нем речевой, звуковой или изобразительной информации, в том числе в преобразованном виде.

Как носитель информации, документ выступает в качестве непереносимого элемента внутренней организации любого учреждения, предприятия, фирмы, обеспечивая взаимодействие их частей. Информация является основанием для принятия управленческих решений, служит доказательством их исполнения и источником для обобщений, а также материалом для справочно-поисковой работы. В управленческой деятельности документ выступает и как предмет труда, и как результат труда, так как принятое решение записывается, закрепляется в документе.

Внешние признаки документа — признаки, отражающие форму и размер документа, носитель информации, способ записи, элементы оформления.

Автор документа: Физическое или юридическое лицо, сделавшее документ.

Юридическая сила документа — свойство официального документа, сообщаемое ему действующим законодательством, компетенцией издавшего его органа и установленным порядком оформления.

В составе документов бухгалтерского учета различают (рис. 14):

- первичные документы;

- учетные регистры;
- отчетные документы.



Рис. 14. Состав документов бухгалтерского учета

Первичные бухгалтерские документы

Под *первичным* учетом понимают первоначальную стадию учетного процесса, на которой производится измерение данных хозяйственной операции и регистрация их в документах. Документы должны быть составлены в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания, они являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы принимаются к учету, если они правильно оформлены и содержат обязательные реквизиты. Реквизитами называется совокупность признаков и показателей, содержащихся в документе, таковыми являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;
- личные подписи указанных лиц с расшифровкой.

Все первичные документы имеют унифицированные, т. е. типовые формы. К основным первичным документам относятся: документы, оформляющие прием и выдачу денежных средств (приходные и расходные кассовые ордера), перечисление денежных средств с расчетного счета (платежные поручения), поступление и отпуск материалов (доверенности, требования, акты о приемке) и т.д. Документы подразделяются также на внутренние, которые используются непосредственно на предприятии, и внешние, поступающие от других физических и юридических лиц.

На основе первичных документов составляются бухгалтерские проводки и формируется исходная информация, которая используется для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность предприятия.

Первичный учет представляет собой единый, повторяющийся во времени, организованный процесс сбора измерения, регистрации, накапливания хранения информации, а в условиях автоматизированных систем управления – ее передачи и первоначальной обработки.

Документы являются письменным доказательством при рассмотрении исков и претензий суда и арбитражей. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции или после ее окончания. Учетные документы, используемые на предприятиях, составляются, как правило, на типовых бланках соответствующих утвержденных форм, которые содержат необходимые реквизиты. Ответственность за обеспечение контроля проводимых операций и регистрации первичных документов несет руководитель организации. Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства должны быть завизированы 2-мя лицами, имеющими право подписи на них.

Первичные документы всегда выписываются в 2-х экземплярах. Первичные документы признаются доказательными, если они содержат следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату и место его составления, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание и количественное измерение хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименование должностей лиц, ответственных за совершение и оформление хозяйственной операции, личные подписи лиц, совершивших операцию.

В зависимости от характера хозяйственной операции и системы обработки данных, в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты. Внесение поправок в первичные документы не допускается.

Отчетные документы

На вопрос, что является результатом работы бухгалтера, можно ответить одним словом — отчетность. Отчетные документы составляются в конце каждого квартала по данным учетных регистров.

Отчетность — это набор форм и показателей, а также пояснительных материалов к ним, отражающих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии с Законом РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 предприятие предоставляет ежеквартальную и годовую бухгалтерскую

отчетность в определенном объеме типовых форм. Указанные формы бухгалтерской отчетности предоставляются в налоговую инспекцию в течение месяца по окончании квартала и трех месяцев по окончании года. Дополнительные сведения сдаются в статистическое управление.

Промежуточная квартальная бухгалтерская отчетность содержит бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о финансовых результатах (форма № 2). Годовая отчетность, кроме того, должна включать в себя:

- отчет о движении основных средств (форма № 3);
- отчет о денежных потоках (форма № 4);
- отчет о собственном капитале (форма № 5);
- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 2а)
- пояснительную записку к отчету.

Основными требованиями, которые предъявляют к отчетности, являются:

- достоверность — отчетность должна отражать реальные хозяйственные операции, которые можно легко проверить;
- полнота — отчетность должна содержать все необходимые данные для заинтересованных лиц и включать в себя соответствующие комментарии;
- нейтральность — отчетность не должна отражать интересы каких-либо лиц;
- преемственность — последовательность применения форм отчетности и их содержания от одного отчетного периода к другому.

6.2. Виды документов

Все многообразие документов, обслуживающих сферу управления, можно классифицировать по различным основаниям.

Виды документов по происхождению:

- личного происхождения;
- официальные.

Документ личного происхождения — документ, созданный лицом вне сферы его служебной деятельности или выполнения общественных обязанностей.

Документы личного происхождения включают личную переписку, воспоминания личного характера, дневники. Они создаются в частной жизни человека, вне сферы служебной деятельности или выполнения общественных обязанностей.

Официальный документ — документ, созданный **юридическим** или физическим лицом, оформленный и удостоверенный в установленном порядке.

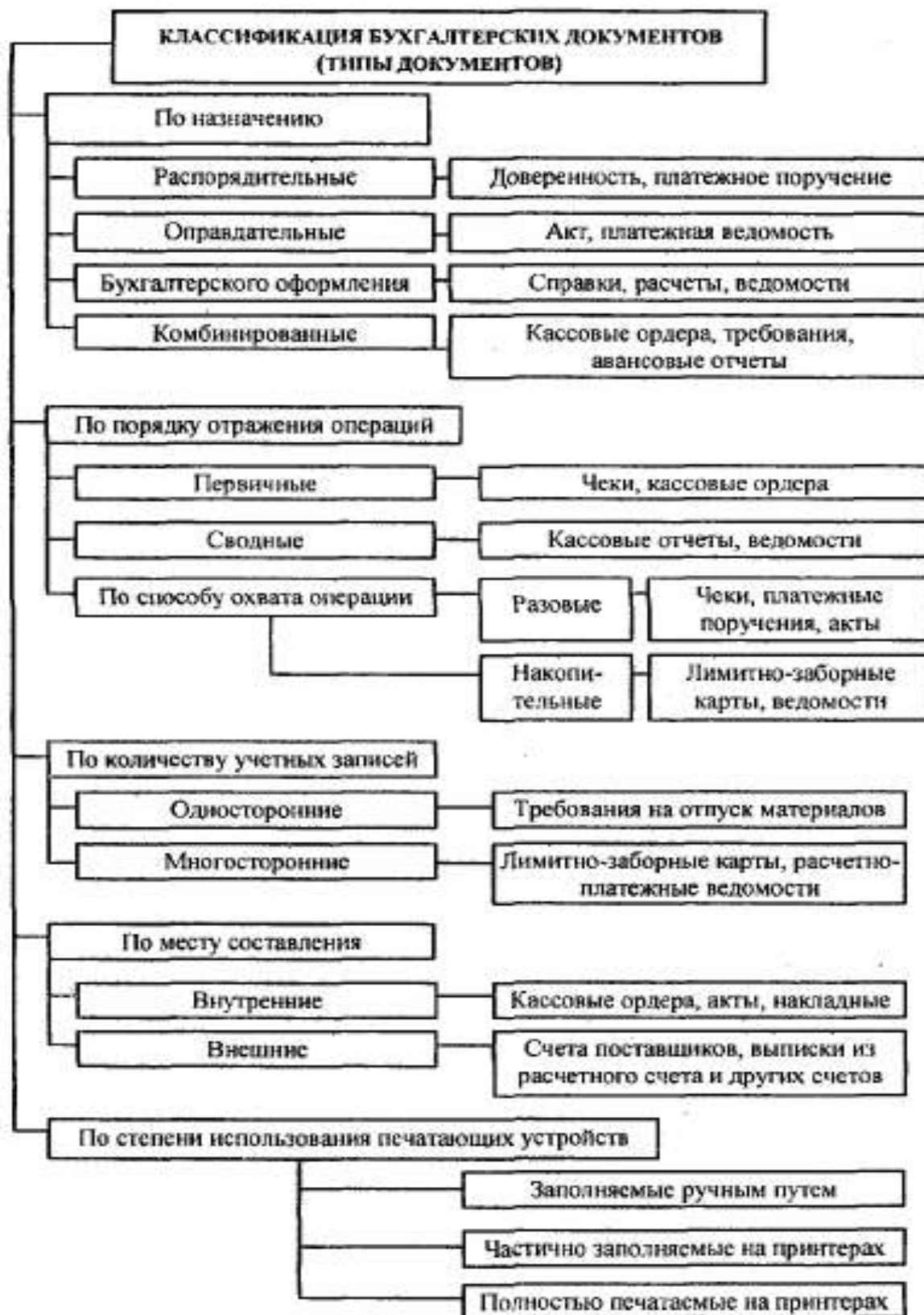


Рисунок 15. Классификация документов

Среди официальных документов выделяют группу личных — это документы, удостоверяющие личность (паспорт, вид на жительство),

специальность, образование (диплом, аттестат), трудовой стаж (трудовая книжка) и др.

Делопроизводственные службы, как правило, работают с официальными документами, подавляющее большинство которых составляют управленческие документы. Управленческие документы создаются для реализации управленческих функций, таких как планирование, прогнозирование, финансирование, учет, контроль, снабжение и др.

Служебный документ — официальный документ, используемый в текущей деятельности организации.

Виды документов по способу документирования (способу записи информации или создания документа):

- **Письменный документ** — текстовый документ, информация которого зафиксирована любым типом письма.
- **Текстовый документ** — документ, содержащий речевую информацию, зафиксированную любым типом письма или любой системой звукозаписи.
- **Рукописный документ** — письменный документ, при создании которого знаки письма наносят от руки.
- **Машинописный документ** — письменный документ, при создании которого знаки письма наносят техническими средствами.
- **Электронный документ** — созданный и читаемый с помощью компьютерной техники.
- **Изобразительный документ** — документ, содержащий информацию, выраженную посредством изображения какого-либо объекта.
- **Фотодокумент** — изобразительный документ, созданный фотографическим способом.
- **Фонодокумент** — документ, содержащий звуковую информацию, зафиксированную любой системой звукозаписи.
- **Кинодокумент** - изобразительный или аудиовизуальный документ, созданный кинематографическим способом.
- **Документ на машинном носителе** — документ, созданный с использованием носителей и способов записи, обеспечивающих обработку его информации электронно-вычислительной машиной.
- **Видеограмма документа** — изображение документа на экране электронно-лучевой трубки.

В управленческой деятельности любой организации присутствуют письменные (текстовые) документы, созданные рукописным, машинописным способом, а также электронные документы. Делопроизводственные службы заняты обработкой и **хранением** именно таких документов. Если в деятельности

организации используются иные документы (например, фотодокументы или графические документы), их созданием и обработкой занимаются специализированные подразделения.

Беловой документ — рукописный или машинописный документ, текст которого переписан с чернового документа или написан без поправок и исправлений.

Черновой документ — рукописный или машинописный документ, отражающий работу автора или редактора над его текстом.

Виды документов в зависимости от отношения к аппарату управления:

- входящие (поступившие в организацию);
- исходящие (отправляемые из организации);
- внутренние (создаваемые в данной организации и используемые во внутренних связях).
- Совокупность этих документов образует документооборот организации.

Виды документов по числу затронутых вопросов:

- простые;
- сложные.

Простые документы (например, письма, заявления) содержат изложение одного вопроса. Сложные документы включают несколько вопросов, они могут касаться нескольких должностных лиц, структурных подразделений, учреждений (например, приказы, протоколы, постановления, решения, регламенты, инструкции).

По ограничению доступа документы разделяются на:

- секретные;
- для служебного пользования;
- несекретные (простые).

Секретные документы снабжаются особой пометкой и грифом секретности. Использование таких документов и работа с ними осуществляются по особой технологии и требуют специального разрешения. Документы для служебного пользования, содержащие несекретные сведения, могут использоваться работниками данного учреждения. Такие документы помечаются грифом «Для служебного пользования».

Виды документов по способу изложения текста:

- индивидуальные;
- трафаретные;
- типовые.

В индивидуальных документах содержание излагается в виде связанного текста. Составитель (исполнитель) индивидуального документа готовит оригинальный текст, посвященный одному (или нескольким) вопросу, для выполнения конкретной управленческой задачи. Эти документы представляют собой традиционный литературный текст.

В трафаретных документах структура изложения текста формализована, в них используются заранее подготовленные стандартные фразы или отдельные части постоянно повторяющегося текста и пропуски для заполнения переменной информации. Наиболее известным видом таких документов является анкета или справка. Такие документы, как правило, напечатаны на бланке, содержащем постоянную информацию, а переменная вписывается от руки. Вариант использования трафаретных текстов — введение их в память компьютера (шаблон текстовых редакторов).

Типовые документы используются для документирования однотипных (повторяющихся) ситуаций, они составляются на основе образца (например, типовые письма, инструкции, договоры и др.). В документоведении метод типизации используется для создания типовых форм документов и текстов, т.е. образцов или эталонов, на основе которых создаются конкретные документы. Типовой текст — текст-образец, на основе которого создаются в последующем тексты аналогичного содержания.

По степени подлинности документы делятся на:

- подлинники (оригиналы);
- копии;
- дубликаты.

Подлинник официального документа (оригинал) — первый (или единственный) экземпляр документа, обладающий юридической силой. Подлинник удостоверяется собственноручной подписью должностного лица, гриф утверждения, оттиск печати, регистрационный индекс. Подлинник обязательно содержит сведения, подтверждающие его достоверность (об авторе, времени и месте создания).

Подлинный документ — документ, сведения об авторе, времени и месте создания которого, содержащиеся в самом документе или выявленные иным путем, подтверждают достоверность его происхождения.

Подлинник (официального) документа — первый или единичный экземпляр официального документа

Дубликат документа — повторный экземпляр подлинника документа, имеющий юридическую силу

Копия документа — документ, полностью воспроизводящий информацию подлинного документа и все его внешние признаки или часть их, не имеющий юридической силы

Заверенная копия документа — копия документа, на которой в соответствии с установленным порядком проставляют необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу

Дублетный документ — один из экземпляров копии документа. Дубликат — копия официального документа, имеющая юридическую силу подлинника и сопровождаемая отметкой «Дубликат».

Оформление дубликатов практикуется в случаях потери подлинника; например, при утрате работником трудовой книжки работодатель отдела кадров обязан оформить ему дубликат трудовой книжки.

По срокам хранения документы делятся на:

- документы постоянного;
- долговременного (свыше 10 лет);
- временного (до 10 лет) хранения.

Сроки хранения документов определяются Федеральной архивной службой и закрепляются в перечнях документов с указанием сроков хранения.

По способу передачи документов различают:

- письма;
- телеграммы;
- телефонограммы;
- телексы;
- факсограммы;
- электронные сообщения.

6.3.Реквизиты документов и их оформление

Для того чтобы повысить эффективность использования технических средств, устанавливаются единые правила оформления документов и их реквизитов, проводится унификация состава, форм документов, а также процессов работы с документами. Если в каждой организации приказы, договоры, справки будут составляться по-разному, то работа с документами существенно осложнится. Поэтому, чтобы сократить количество применяемых форм, разработаны **унифицированные формы документов (УФД)** Они представляют собой *набор расположенных в определенном порядке реквизитов.*

Порядок расположения реквизитов в документе, определяется задачами, для решения которых этот документ создается.

Существуют **единые требования и правила оформления документов управления независимо** от того:

- государственное предприятие или коммерческое;
- каким видом деятельности занимается предприятие;
- ведется делопроизводство с помощью компьютерных технологий или традиционным способом.

Выполнение единых правил оформления документов обеспечивает:

- юридическую силу документов;
- качественное и своевременное составление и исполнение документов;
- организацию оперативного поиска документов

Любой документ состоит из ряда элементов, например, даты, текста, подписи. В делопроизводстве эти элементы называются реквизитами. Каждый вид документа (приказ, письмо) имеет определенный набор реквизитов. Стандарт устанавливает максимальный набор реквизитов, используемых в документах управления. При составлении конкретного документа не обязательно использовать все реквизиты. Как уже говорилось, количество и порядок расположения реквизитов зависит от задач, для решения которых данный документ предназначен.

Сам документ состоит из ряда составляющих его элементов, которые называются реквизитами. Поскольку появляется профессиональный термин **реквизит**, раскроем его содержание.

Наименование документа (вид), автор, адресат, текст, дата, подпись, резолюция, гриф согласования, утверждения и т.д. — это реквизиты документов.

Различные документы состоят из разного набора реквизитов. Число реквизитов, характеризующих документы, определяется целями создания документа, его назначением, требованиями к содержанию и форме данного документа, способом документирования.

Многие документы имеют строго ограниченное число реквизитов. Отсутствие или неправильное указание какого-либо реквизита в служебном документе делает документ недействительным.

Формуляр документа

Совокупность реквизитов, из которых состоит документ, называется **формуляром** документа. Формуляр, характерный для конкретного вида документа, например приказа, акта, называется типовым формуляром. **Типовой формуляр** характеризуется определенным количеством реквизитов, расположенных в строгой последовательности. Например, в формуляр заявления входят следующие реквизиты: адресат, автор, указание вида документа, текст, подпись, дата.

Один документ — это единичный акт документирования. Но деятельность учреждения оформляется и отражается совокупностью целого ряда определенным образом взаимодействующих документов, обычно соответствующих функциям управления. «Совокупность документов, взаимосвязанных по признакам происхождения, назначения, вида, сферы деятельности, единых требований к оформлению» составляет систему документации.

6.4. Документооборот

На основании Закона РУз «О бухгалтерском учете» разработано Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (зарегистрированным МЮ 14.01.2004 г. № 1297).

Действие данного Положения распространяется на все предприятия, организации и учреждения Республики Узбекистан (за исключением банков), независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности.

Все хозяйственные операции, проводимые предприятиями, должны оформляться подтверждающими документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Движение документов в бухгалтерском учете предприятия (создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка, передача в архив - документооборот) регламентируется графиком.

Работа по составлению графика документооборота организуется руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке. График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия.

График должен устанавливаться на предприятии рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, усилению контрольных функций бухгалтерского учета.

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

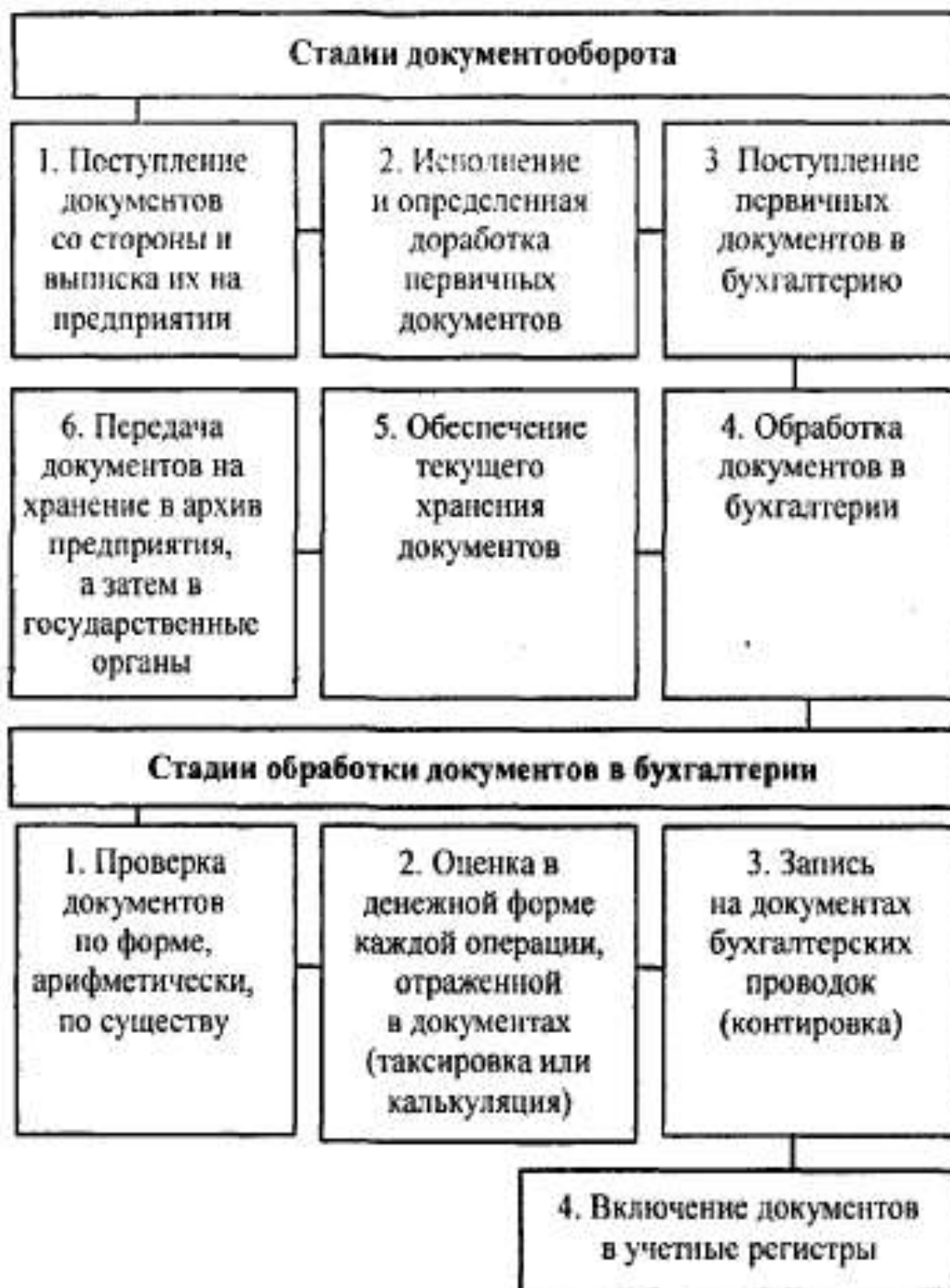


Рисунок 16. Стадии документооборота и обработки документов в бухгалтерии

Примерный график документооборота в виде перечня работ приведен в таблице 4.

Таблица 4

Примерный график документооборота по предприятию

Наименование документа	Создание документа					Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	кол-во экз.	ответственный за выписку	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	срок исполнения	ответственный за проверку	кто представляет	порядок представления	срок представления	кто исполняет	срок исполнения	кто исполняет	срок передачи
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
требование ...	2	цех	омтс бухгалтерия	склад	ежедневно (до: часов)	бухгалтерия	1 экз. - цех 2 экз. склад	при отчете, при реестре	ежедневно (до: часов)	бухгалтерия	ежедневно	бухгалтерия	по истечении квартала

6.5. Понятие об инвентаризации, её значение и виды

Инвентаризация — это способ выявления фактического наличия хозяйственных средств предприятия на определенную дату путем их подсчета, измерения, оценки, а также состояния расчетов предприятия и сверка полученных данных с данными бухгалтерского учета.

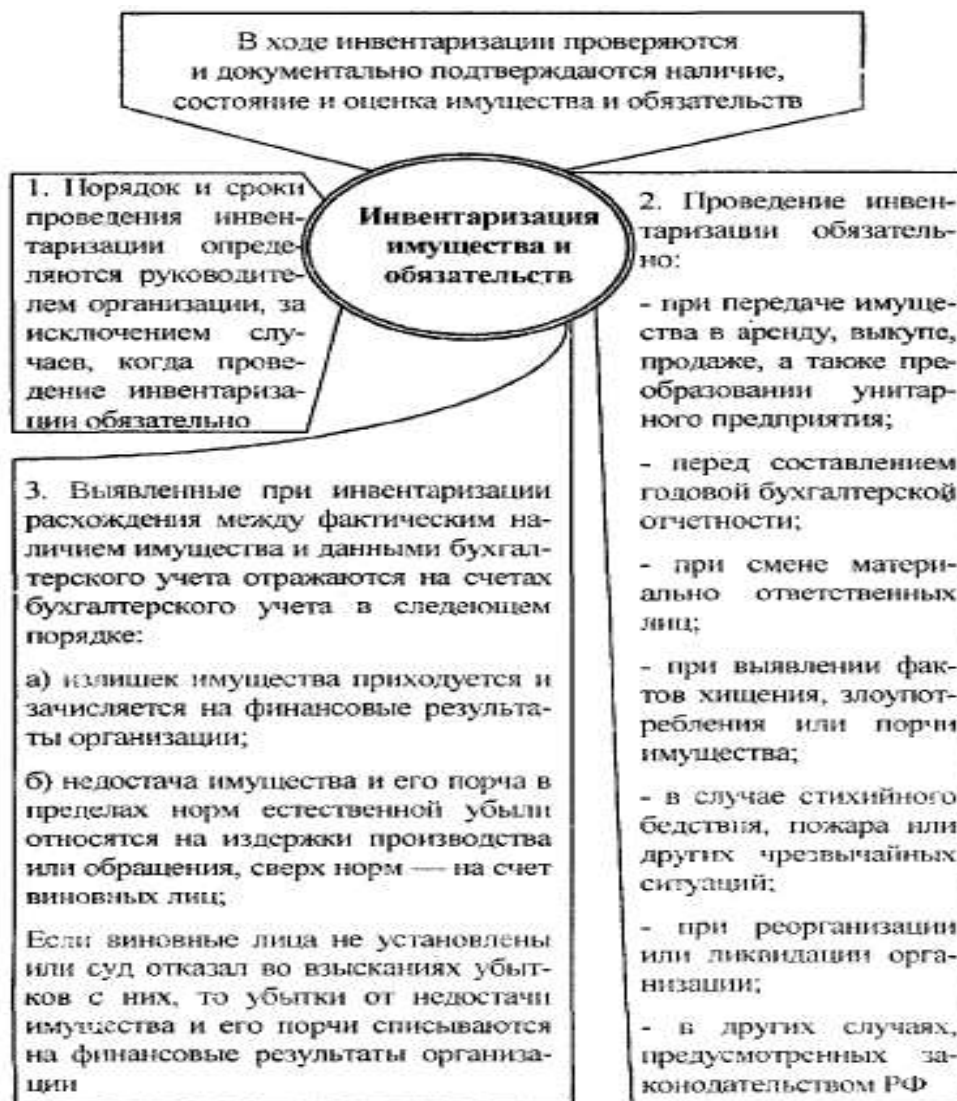


Рисунок 17. Инвентаризация имущества и обязательств

Кроме того, в процессе деятельности предприятия происходят явления, которые невозможно сразу оформить документально, например, естественная убыль, хищение, ошибки в учете и т.д. Для того чтобы выявить фактическое состояние средств предприятия проводится инвентаризация, при которой сверяют документацию с фактическим наличием средств. Данные инвентаризации используются для уточнения и корректировки бухгалтерских записей.

Основными целями инвентаризации являются:

- установление фактического наличия основных и оборотных средств в целом и в разрезе ответственных за их сохранность лиц;
- наличие неполноценного и ненужного имущества;
- сохранность материальных ценностей и денежных средств;
- устранение недостатков в организации первичного и бухгалтерского учета;
- выявление причин, вызывающих расхождения фактического наличия средств с данными бухгалтерского учета.

Число инвентаризаций в отчетном году и сроки их проведения устанавливаются каждым предприятием самостоятельно, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Такими случаями являются:

- смена материально-ответственного лица;
- установление фактов хищения и порчи имущества;
- стихийные бедствия и пожары;
- требования правоохранительных и контролирующих органов;
- переоценка хозяйственных средств;
- передача имущества в аренду.

Кроме того, инвентаризацию отдельных видов имущества имеет право проводить налоговая инспекция при выездных проверках.

Инвентаризация имеет большое значение для правильного определения затрат на производство продукции, выполненных работ и оказанных услуг, для сокращения потерь товарно-материальных ценностей, предупреждения хищений имущества и т.п.

Инвентаризация должна проводиться в конкретные сроки, установленные в зависимости от вида и характера имущества:

основных средств – не реже одного раза в два года, библиотечных фондов – не реже одного раза в 5 лет, денежных средств и денежных документов, бланков строгой отчетности – один раз в месяц, горюче-смазочных материалов, продуктов питания – ежеквартально.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств предприятия. Проводится она обязательно в конце года перед составлением годового отчета.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например, только денежные средства, материалы и т.п.

В зависимости от основания проведения инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными,

которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению руководителя предприятия, вышестоящих органов, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

6.6. Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации

В соответствии с действующим НСБУ № 19 «Порядок проведения инвентаризации» установлен следующий порядок проведения и оформления инвентаризации.

Порядок проведения инвентаризаций на предприятии предполагает создание постоянно действующих инвентаризационных комиссий.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя предприятия создается инвентаризационная комиссия, в состав которой входит главный бухгалтер. Возглавляет комиссию руководитель предприятия или его заместитель. Приказом руководителя устанавливаются сроки, объекты и порядок проведения инвентаризации.

Проведению инвентаризации предшествует подготовительная работа. К началу инвентаризации завершается обработка всех первичных документов. Все товарно-материальные ценности должны быть размещены по наименованиям, сорту и размерам. Перед началом инвентаризации комиссия получает расписку от материально ответственных лиц о том, что все документы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии, и все ценности, поступившие в их ответственность, оприходованы, а бывшие списаны в расход.

Инвентаризация проводится по месту нахождения ценностей с обязательным присутствием материально ответственных лиц. На время инвентаризации операции приостанавливаются.

Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера. При большом количестве материальных ценностей разрешается выборочная проверка.

Выявленные и подсчитанные ценности подробно записываются в специальные инвентаризационные описи. Описи подсчитываются всеми членами комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценностей в их присутствии и об отсутствии, к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение. Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках ценностей с целью сокрытия недостатков и растрат или излишков товаров, материалов и др.

ценностей подлежат привлечению к ответственности в установленном законом порядке.

По результатам инвентаризации составляется сличительная опись, где отражаются данные результатов инвентаризации. Выявленные недостатки или излишки относятся на виновных лиц, а в тех случаях, когда виновные не установлены, суммы недостатков и материального ущерба списывают на затраты производства или расходы.

В бухгалтерии данные инвентаризационных описей сверяют с остатками, показанными в учете, и составляют сличительные ведомости по ценностям, по которым выявлены отклонения (излишки, недостатки). Сличительные ведомости подписываются комиссией и материально ответственными лицами.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения. Результаты этих проверок оформляются в специальной книге.

Выявленные при инвентаризации и других проверках, расхождения фактического наличия ценностей регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты предприятия с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;
- убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжению руководителя на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц;
- недостатки ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей, когда конкретные виновники не установлены, могут быть списаны на издержки производства, с указанием мер, принятых по предотвращению таких недостатков и потерь.

Для отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризации используются следующие счета:

активный счет 5910 «Недостатки и потери от порчи ценностей»;
активный счет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой финансовой отчетности.

Основные проводки по учету результатов инвентаризации приведены в табл. 5.

Таблица 5

Содержание операции	Дебе т	Кред ит
1. Выявлены при инвентаризации: недостача готовой продукции; излишки материалов	5910 1010	2810 9390
2. Списана сумма недостачи на виновное лицо	4730	5910
3. Внесена виновным лицом сумма по возмещению ущерба в кассу	5010	4730
4. Удержана сумма по возмещению ущерба из заработной платы виновного лица	6710	4730
5. Списана сумма недостачи при отсутствии виновных: на затраты производства; как прочие расходы	2010 9430	5910 5910

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое процесс первичного наблюдения?
2. Что такое документ?
3. Что такое реквизиты документа?
4. Как классифицируются документы?
5. Что понимается под документооборотом?
6. Что такое инвентаризация и каковы ее задачи?
7. Какими документами оформляется проведение инвентаризации?
8. Как отражаются в бухгалтерском учете результаты инвентаризации?
12. Как подразделяются документы по назначению?
13. Как группируются бухгалтерские документы по способу обработки?
14. Назовите виды инвентаризации.

ГЛАВА 7. РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

7.1. Понятие и значение о регистров бухгалтерского учета, виды регистров, порядок их ведения

7.2. Порядок исправления ошибочных записей в регистрах бухгалтерского учета

7.3. Формы бухгалтерского учета

7.1. Понятие и значение регистров бухгалтерского учета, виды регистров, порядок их ведения

Группировка информации, содержащейся в первичных документах, осуществляется с использованием регистров бухгалтерского учета. Учетные регистры – это бухгалтерские документы, в которых осуществляется регистрация первичных или сводных документов с соблюдением определенных правил и порядков. Сущность регистрации состоит в том, что в учетный регистр в краткой форме переносится содержание документа, сумма, корреспонденция счетов.

Учетные регистры представляют собой таблицы специальной формы в виде карточек, книг (журналов), отдельных листов, машинограмм, полученных при помощи вычислительной техники.

Карточки для ведения бухгалтерского учета изготавливают из плотной бумаги или картона определенного размера, что дает возможность организовывать картотеки. При этом разделителями карточки разбиваются на разделы с соответствующими указателями (индикаторами) для обеспечения быстроты нахождения в картотеке требующейся карточки. В карточках обычно ведут аналитический учет. В зависимости от формы и назначения карточки бывают контокоррентные (предназначены для учета таких объектов, показатели которых дают в общей сумме, например, о состоянии дебиторской задолженности, расчетов с подотчетными лицами и др.), многографные (применяются для учета объектов, где требуется детализация показателей по дебету или кредиту счета, например, производственных расходов по статьям и т.д.), инвентарные (для учета объектов основных средств), количественно-суммового учета (для учета товарно-материальных ценностей по их количеству и сумме), складского учета (для количественного учета товарно-материальных ценностей на складах). Каждой карточке присваивается порядковый номер, указывается дата ее открытия.

Книги (журналы) представляют собой сброшюрованные листы определенного формата и графления. Их используют на тех участках, где необходим усиленный контроль. Применение их, как правило, ограничено, так

как при необходимости работу по их ведению нельзя разделить между работниками бухгалтерии. Однако на определенных участках они незаменимы (например, на каждом предприятии должна вестись кассовая книга). Преимущество книг (журналов) состоит в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми, т.е. уменьшается вероятность злоупотреблений со стороны ответственных лиц. С этой целью большинство книг (журналов) прошнуровывают, концы шнура выводят на последнюю страницу и заклеивают полоской бумаги, а также скрепляют печатью предприятия и подписью главного бухгалтера. Все листы нумеруются и в конце прописью проставляется общее количество листов. Свободные листы применяются в качестве учетных регистров для всех видов учетных записей и составляют основу современного учета. Каждый лист имеет соответствующее название (журнал-ордер, ведомость). Свободные листы очень удобны для использования, так как позволяют более рационально распределять обязанности между работниками бухгалтерии.

За правильность отражения данных в регистрах бухгалтерского учета несут ответственность лица, составившие и подписавшие данный регистр. Содержание регистров бухгалтерского учета, внутренней бухгалтерской отчетности и иной документации является коммерческой тайной. Никто не может знакомиться с содержанием этих документов иначе как с разрешения руководителя организации и по решению суда и прокурора.

Сроки обработки, информации и качество учета зависят от документооборота, то есть движения документа от момента его составления до хранения в архиве. Порядок, сроки и пути прохождения документов фиксируются в графике. Документооборот должен быть построен по рациональной схеме, охватывающей наименьшее число промежуточных инстанций и минимальное количество времени их прохождения, о чем мы уже говорили выше.

Бухгалтерские проводки, составленные в соответствии с первичными документами, затем переносятся и группируются в учетных регистрах. Таким образом, регистры несут вторичную информацию, источником которой были документы. Под учетными регистрами подразумеваются носители упорядоченной информации, в которых систематизируются признаки и показатели хозяйственных операций.

7.2. Порядок исправления ошибочных записей в регистрах бухгалтерского учета

Запись хозяйственных операций в регистры называется разноской операций. Разноска осуществляется на основании проставленной

корреспонденции счетов на первичных документах. Когда первичный документ отражен в каком-либо регистре учета, на нем делается отметка (обычно в виде знака « V »). Это необходимо для того, чтобы исключить повторную регистрацию первичного документа.

Способы записей в учетные регистры можно классифицировать по нескольким признакам.

По характеру записи делятся на униграфические и диграфические. Униграфическая запись используется для ведения учета на забалансовых счетах, когда хозяйственная операция отражается только по дебету или только по кредиту счета. Диграфической называется запись, когда хозяйственная операция отражается по дебету одних и кредиту других счетов (двойная запись). Диграфические записи могут быть:

- простыми, когда хозяйственная операция отражается по дебету одного счета и по кредиту другого счета в одинаковой сумме;
- сложными, когда дебет одного счета может корреспондировать с кредитами нескольких счетов и наоборот, кредит одного счета — с дебетами нескольких счетов; при этом сумма записей по дебету должна быть равна сумме записей по кредиту счетов;
- сторнировочными, т.е. исправительными записями методом «красное сторно». Такая запись на счете либо очерчивается рамкой, либо делается красными чернилами. В бухгалтерском учете принято, что запись, сделанная таким методом, является отрицательным числом и должна вычитаться из ранее записанных сумм.

По признаку систематизации записи в учетные регистры подразделяются на:

- хронологические — это отражение хозяйственных операций в последовательности их совершения во времени, независимо от содержания;
- систематические — это регистрация хозяйственных операций согласно их содержанию на соответствующих счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи. Систематические записи применяются, например, в Главной книге;
- комбинированные, когда записи объединяют в себе признаки хронологических и систематических (например, с помощью таких записей, на основании ежедневно составляемых отчетов кассира, составляются журнал-ордер №1 по счету «Касса» и ведомость к нему).

В зависимости от техники ведения записи бывают: ручными. Они производятся от руки, разборчиво, четко, без помарок и подчисток, синими или черными чернилами. При этом нельзя делать приписки

между строками и в пробелах между записями, а также не следует пропускать строки.

Исправления записей осуществляются только установленными способами; машинными, которые производят при помощи пишущих устройств, компьютеров. Это дает значительную экономию труда, улучшает качество учетной регистрации.

По числу экземпляров различают:

- простые (однократные) записи, которые дают один оттиск и получают только в одном учетном регистре;
- копировальные (многократные) записи, выполняемые при помощи копировальной бумаги или на самокопирующейся бумаге (например, под копировальную бумагу ведется кассовая книга).

В зависимости от формы регистра записи могут вестись линейно-позиционным или шахматным способом.

Линейно-позиционная запись характеризуется тем, что дебетовые и кредитовые обороты отражаются в одну линию. Это обеспечивает наблюдение за своевременным погашением дебиторской и кредиторской задолженности. В регистрах такой формы удобно формировать информацию о расчетах с поставщиками, подотчетными лицами и т.д.

Шахматная запись — это запись хозяйственных операций в учетные регистры, при которой сумма, записанная один раз, будет отражена одновременно по дебету и кредиту соответствующих счетов. Эта запись дает возможность видеть корреспонденцию счетов, что очень важно для контроля и сокращения объема работ.

При ведении записей в учетных регистрах могут быть допущены различные ошибки. Это может быть неправильная запись суммы операции, ошибочная корреспонденция счетов, неверный подсчет итогов и др. В связи с этим в бухгалтерском учете существует ряд обязательных процедур, позволяющих выявлять и исправлять ошибки. (рис. 18)

Основным приемом выявления ошибок является проверка правильности перенесения в учетные регистры информации из первичных документов, т.е. сплошная последовательная сверка записей с первоисточниками (пунктировка записей).

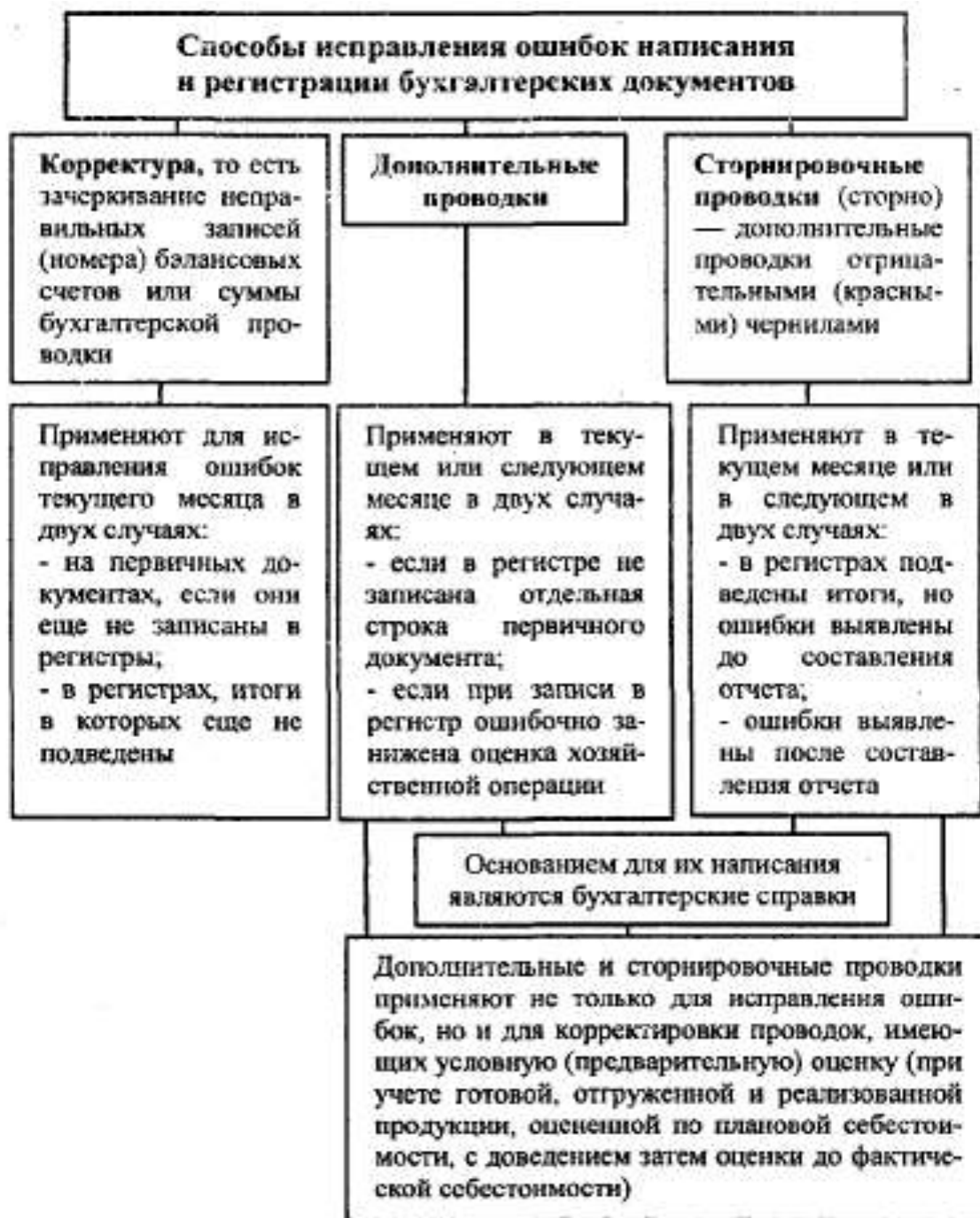


Рисунок 18. Способы исправления ошибок

Необходимо также проверять наличие взаимосвязи между аналитическими и синтетическими счетами; при этом должно соблюдаться равенство итогов начальных сальдо, дебетовых и кредитовых оборотов и конечных сальдо синтетического счета и соответствующих ему аналитических счетов. Обнаруженные расхождения свидетельствуют о допущенных ошибках. Такой прием нахождения ошибок называется логической сверкой. Ошибки в двойной записи можно выявить, используя оборотные ведомости по всем синтетическим счетам, где должно быть, обеспечено равенство дебетовых и кредитовых оборотов.

При проверке правильности заполнения регистров шахматной формы следует использовать прием «на уголок»². Для этого суммируют итоги строк и итоги граф. Полученные суммы должны быть равны. Особенно эффективен этот прием в регистрах, имеющих более сложную математическую связь между показателями. Например, в расчетно-платежной ведомости показатель «начислено» минус «удержано» равно сумме «к выдаче», и др.

Ошибки могут быть локальные, когда искажение информации происходит в одном документе, например неверно написана дата, или транзитные — если ошибка автоматически проходит через несколько учетных регистров, например, если не верно указана сумма какой-либо операции. В документах, оформляющих денежные операции, исправления вообще не допускаются, такие документы переписывают заново.

Наиболее распространенными методами исправления ошибок являются:

- корректурный;
- «красное сторно»;
- дополнительной записи.

При *корректурном* методе неправильный текст или сумма зачеркиваются тонкой чертой так, чтобы исправленная запись была видна, а сверху записывают правильный текст. Такой вид исправления оговаривается на полях с указанием подписи лица, сделавшего исправление.

Метод «*красное сторно*» применяется, когда в расчетах указана сумма больше, чем следует. При этом дополнительная запись для уточнения исправляемой суммы оформляется красной пастой (ручкой) или ее обводят в рамку. Красная сторнировочная запись считается отрицательной величиной, поэтому при подсчете итогов эта сумма вычитается.

Например, по дебету счета 2010 и кредиту счета 6710 вместо суммы 528 сум. указана сумма 582 сум. При исправлении ошибки методом «красное сторно» сумму превышения (54 сум.) вписывают в счета красной пастой или обводят в рамку. При итоговых подсчетах эта сумма будет вычитаться.

Счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Счет 2010 «Основное производство»

Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	582	582	
	[54]	[54]	

Метод *дополнительной записи* используется в том случае, если запись сделана в сумме меньшей, чем следует. При этом на разницу в сумме делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов.

Например, совершена хозяйственная операция, списаны материалы в производство на сумму 18 615 сум. На бухгалтерских счетах указана сумма 16815 сум. При исправлении ошибки методом дополнительной записи недостающую сумму (1800 сум.) вписывают на счета такой же проводкой.

Счет 1010 «Материалы»		Счет 2010 «Основное производство»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	16815	16815	
	1800	1800	

7.3. Формы бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в обязательном порядке ведется на любом предприятии независимо от его организационно-правовой формы и сферы деятельности. Основные правила организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий едины.

Ведение бухгалтерского учета регламентируется законами, нормативными актами и положениями по бухгалтерскому учету. Но устанавливаемые законодательными документами правила предполагают многовариантность бухгалтерских решений. Поэтому каждое предприятие в соответствии со спецификой своей деятельности вправе выбрать те варианты, которые обеспечат ему наиболее эффективную работу.

Такие вопросы, как организация, форма и техника ведения бухгалтерского учета, предприятие решает самостоятельно. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

В Законе РУз «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016 № ЗРУ-404 предусмотрено, что в зависимости от объема учетной работы бухгалтерский учет на предприятии может осуществляться:

- бухгалтерией как самостоятельным подразделением;
- бухгалтером, состоящим в штате предприятия;
- специальной централизованной бухгалтерией, обслуживающей несколько предприятий;
- бухгалтером, работающим по договору;
- руководителем предприятия лично.

На крупных предприятиях бухгалтерия разделена на несколько отделов, например, расчетный, материальный, производственный, отдел готовой продукции, учета капитальных вложений и т.д.

Расчетная группа выполняет все расчеты по заработной плате и удержаний из нее, а также осуществляет контроль за использованием фонда оплаты труда, ведет учет расчетов по единому социальному налогу.

Материальная группа ведет учет приобретения материальных ценностей, расчетов с поставщиками, хранение материалов и списание их в производство. На небольших предприятиях материальная группа ведет учет поступления основных средств, нематериальных активов и учет готовой продукции, на крупных предприятиях для этих целей создаются специальные группы.

Производственная группа ведет учет затрат на все виды производств, калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, а также учет затрат незавершенного производства.

На крупных предприятиях выделяется финансовая группа, работники которой ведут учет денежных средств и расчеты предприятия с другими юридическими и физическими лицами.

Бухгалтерия предприятия обеспечивает обработку документов, рациональное ведение бухгалтерских записей в учетных регистрах и на их основе составление отчетности. Аппарат бухгалтерии взаимодействует со всеми подразделениями предприятия, получает все необходимые сведения для осуществления учета и составления отчетности.

Главный бухгалтер подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также документы, связанные с расчетными, кредитными и денежными обязательствами. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

Бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах бухгалтер письменно извещает руководителя организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету бухгалтер исполняет его, но всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

Под *формой бухгалтерского учета* понимается определенная система использования учетных регистров, которая устанавливает формы, последовательность и способы учетных записей.

Назначение всех форм ведения бухгалтерского учета одинаково, они предназначены для регистрации хозяйственных операций, группировки однородных данных и отражения их на счетах синтетического и аналитического учета, подсчета оборотов и сальдо на счетах, обобщения расчетов в балансе и отчетности. Поэтому признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются: содержание и форма применяемых регистров, взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета, последовательность и способы записей в учетные регистры. Форму ведения бухгалтерского учета предприятие выбирает самостоятельно.

Основными формами ведения бухгалтерского учета являются:

- журнально-ордерная;
- мемориально-ордерная;
- упрощенная форма учета для малых предприятий;
- автоматизированная форма, с применением программ автоматизации бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма ведения учета

Журнально-ордерная форма ведения бухгалтерского учета в настоящее время является наиболее прогрессивной и распространенной. Именно она, как правило, используется в программах автоматизации бухгалтерского учета.

Журнально-ордерная форма сочетает хронологические и систематические, аналитические и синтетические учетные регистры. Журналы-ордера ведутся на основании первичных документов.



Рисунок 19. Журнально-ордерная форма ведения учета

Последовательность заполнения учетных регистров при журнально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета можно представить в виде схемы (рис. 19).

1. На основании первичных документов хозяйственные операции записываются в накопительных ведомостях, т. е. регистрируются в журнале хозяйственных операций. Пример журнала хозяйственных операций организации за январь приведен в табл. 6.

Таблица 6

Содержание операции	Сумма, сум.	Дебет	Кредит
1. Получен краткосрочный кредит	60000	5110	6810
2. Получены деньги в кассу с расчетного счета	30000	5010	5110
3. Погашена задолженность подотчетного лица	120	5010	4220
4. Оплачен счет за материалы	34000	6010	5110
5. Получена выручка от реализации продукции	42000	5110	9010
6. Выдана заработная плата	28000	6710	5010
7. Погашена дебиторская задолженность в кассу	1200	5010	4890
8. Выданы деньги на командировку	2000	4220	5010

2. Затем данные хозяйственные операции записываются в журналы-ордера и дополнительные ведомости.

В качестве примера приведены журналы-ордера и ведомости по счетам 5010 и 5110, составленные на основании данных журнала хозяйственных операций.

В журналы-ордера переносятся итоги хозяйственных операций по одному счету или группе счетов, поэтому журналы-ордера имеют определенные номера, например, журнал-ордер № 1 ведется по счету 5010 «Касса» (табл. 7), журнал-ордер № 2 — по счету 5110 «Расчетные счета» (табл. 8), журнал-ордер № 3 — по счетам 5500 «Специальные счета в банках», 5710 «Переводы в пути», журнал-ордер № 4 — по счетам 6800 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 7800 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и т.д.

Журналы-ордера составляются по кредитовому признаку счетов, т.е. в них отражаются операции, которые прошли по кредиту данного счета в корреспонденции с дебетом других счетов.

К денежным счетам 5010 и 5110 дополнительно ведутся ведомости: ведомость № 1 по счету 5010 (табл. 9) и ведомость № 2 по счету 5110 (табл. 10). Ведомости составляются по дебетовому признаку счетов, т.е., в них

отражаются операции, которые прошли по дебету данного счета в корреспонденции с кредитом других счетов.

3. Итоговые данные по каждому журналу-ордеру переносятся в Главную книгу, которая открывается на год и ведется по каждому счету, например по счету 5010 «Касса» ([табл. 11](#)).

Таблица 7

№ операции	В кредит счета 5010 с дебета счетов					Итого
	6710	4220	4890	...	...
6	28000					28000
8		2000				2000
Итого	28000	2000			...	30000

Таблица 8

№ операции	В кредит счета 5110 с дебета счетов					Итого
	5010	6010	...	...	...
2	30000					30000
4		34000				34000
Итого	30000	34000	...	...	...	64000

Таблица 9

Сальдо на начало месяца — 500 сум.						
№ операции	В дебет счета 5010 с кредита счетов					Итого
	5110	4220	4890	...	...
2	30000					30000
3		120				120
7			1200			1200
Итого	30000	120	1200	...	...	31320
Сальдо на конец месяца — 18200 сум.						

Таблица 10

Сальдо на начало месяца — 25000 сум.						
№ операции	В дебет счета 5110 с кредита счетов					Итого
	6800	9010	...	...	...
1	60000					60000
5		42000				42000
Итого	60000	42000	...	...	...	102000
Сальдо на конец месяца — 63 000 сум.						

Таблица 11

Месяц	Обороты по дебету				Обороты по кредиту	Сальдо	
	6710	4220	4890	...		Дебет	Кредит
На 01.01.20...						500	
Январь	28000	2000	...	...	30000	18200	
Февраль						...	
Март							
...							
...							
Итого	...	...	...	...	...	...

4. На основании Главной книги составляют оборотную ведомость и баланс.

Достоинствами журнально-ордерной формы ведения учета являются удачное сочетание аналитического и синтетического учета и более удобные формы для составления отчетности, а в качестве недостатка следует отметить сложность построения основных регистров.

Мемориально-ордерная форма ведения учета

Последовательность заполнения учетных регистров при мемориально-ордерной форме ведения бухгалтерского учета можно представить в виде схемы (рис. 20).



Рисунок 20. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

1. На основании первичных документов все хозяйственные операции записываются в накопительные ведомости, которые ведутся в форме журнала хозяйственных операций.

2. Однородные хозяйственные операции, т.е. операции по ведению учета на одном бухгалтерском счете или группе нескольких зависимых счетов, переносятся в мемориальные ордера, в которых записываются содержание операции, сумма и корреспонденция счетов.

Мемориальные ордера имеют определенные номера, например, мемориальный ордер № 1 ведется — по счету 5010 «Касса» (табл. 12), мемориальный ордер № 2 — по счету 5110 «Расчетные счета» (табл. 13), мемориальный ордер № 3 — по счетам 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 4220 «Расчеты с подотчетными лицами», 4890 «Расчеты с разными дебиторами», мемориальный ордер № 4 — по счету 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», мемориальный ордер № 5 — по счету 2010 «Основное производство» и т.д.

Таблица 12

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, сум.
1. Возвращены подотчетные деньги	5010	4220	280
2. Получены деньги из банка в кассу	5010	5110	15000
3. Выдана заработная плата	6710	5010	13500
4. Выдано подотчет	4220	5010	3000
Итого			31780

Таблица 13

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, сум.
1. Получены деньги от покупателей на расчетный счет	5110	4010	25000
2. Оплачен счет поставщика	6010	5110	18000
3. Частично погашен кредит банка	6810	5110	30000
4. Деньги из кассы сданы в банк	5110	5010	7000
Итого			80000

3. Итоговые данные мемориальных ордеров в конце месяца записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал (табл. 14).

Итоговая сумма по регистрационному журналу должна быть равна сумме дебетовых и кредитовых оборотов по всем синтетическим счетам.

Таблица 14

№ мемориального ордера	Дата заполнения ордера	Сумма, сум.
1	2.02	31780
2	2.02	80000
3	...	...
4	...	...
...
...
...
Итого за январь		...

4. Данные из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги, например по счету 5010 «Касса» (табл. 15). Обороты по Главной книге сравнивают с итоговой суммой всех мемориальных ордеров в регистрационном журнале. Если обороты совпали, значит проводки по синтетическим счетам разнесены правильно.

Таблица 15

Дата	№ м/о	Кредит счета 5010			Итого	Дата	№ м/о	Дебет счета 5010			Итого
		6710	4220	...				5110	4220	..	
02.02	1	13500	3000		16500	02.02	1	15000	280		15280
Итого		...	...	...	...	Итого		...	...	..	...

5. На основании Главной книги составляются шахматная и оборотная ведомости.

В табл. 16 приведена шахматная ведомость, содержащая данные мемориальных ордеров № 1 и 2.

Таблица 16

Кредит/ Дебет	0100	1010	2010	5010	5110	6010	6810	6710	4220	Итого
0100										
1010										
2010										
5010					7000			13500	3000	23500
5110				15000		18000	30000			63000
6010										
4010					25000					25000
4220				280						280
Итого	15280	32000	18000	30000	13500	3000	111780

6. По данным Главной книги и оборотной ведомости заполняют баланс предприятия за отчетный период.

К достоинствам мемориально-ордерной формы ведения учета можно отнести простоту заполнения учетных регистров, легкость проверки правильности отражения операций, возможность исправления ошибок при

сверке данных. Недостатками можно считать многократность записи одной и той же суммы в разных регистрах, что приводит к усложнению работы и увеличению вероятности ошибок, а также отставание аналитического учета от синтетического и сложность составления отчетности.

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета

Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета применяется на небольших предприятиях с незначительным числом хозяйственных операций.

При упрощенной форме ведения бухгалтерского учета на основе первичных документов ведется Книга учета хозяйственных операций (табл. 17), в которой отражаются остатки по счетам на начало года. В течение года в книге регистрируются все хозяйственные операции, которые одновременно отражаются на счетах бухгалтерского учета.

В книге учета содержатся все используемые малым предприятием бухгалтерские счета, что позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Таблица 17

Содержание операции	1010		2010		5010		5110		...
	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	
Сальдо начальное	10000		3000		600				
1. Списаны материалы в производство		8000	8000						
2. Получены деньги в кассу					4000			4000	
...		
Итого	...	...	...	...	...	...	..	...

Книга учета является комбинированным регистром и совмещает хронологическую и систематическую регистрацию операций. В конце отчетного периода подсчитывают дебетовые и кредитовые остатки по всем счетам, которые служат данными для составления баланса.

Автоматизированные формы ведения учета

В настоящее время разработаны десятки программ, позволяющих автоматизировать бухгалтерский учет на предприятиях с помощью персональных компьютеров.

Все программы предлагают стандартный набор инструментов, позволяющих облегчить и автоматизировать работу бухгалтера. Большинство программ универсальны и дают возможность автоматизировать бухгалтерский учет любого вида сложности.

К наиболее популярным программам ведения автоматизированного бухгалтерского учета относятся: 1С: Бухгалтерия, Инфо-Бухгалтер, БЭМ и т.д.

Основной источник информации в программах автоматизации бухгалтерского учета — журнал хозяйственных операций. Данные вводятся в журнал в виде первичных документов, проводок или типовых операций, перечень которых можно изменить и дополнить. Обработывая этот журнал, программы делают разноску операций по счетам, определяют обороты и сальдо, составляют оборотную ведомость, готовят итоговый баланс и другие отчеты. Программы позволяют вести различные виды учета: синтетический и аналитический, суммовой и количественный, валютный учет, проводить расчет заработной платы и действующих налогов.

В комплект поставки программ входит стандартный набор бланков первичных документов и отчетности, а также других документов, соответствующих текущему законодательству. В программах имеется возможность оперативно корректировать план счетов, ставки налогов, добавлять новые отчетные формы в соответствии с любыми изменениями в законодательстве.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое учетные регистры?
2. Как и по каким признакам классифицируются учетные регистры?
3. Какие существуют способы записей в учетные регистры?
4. Какие способы исправления ошибок в учетных регистрах применяются в бухгалтерском учете?
5. Что представляет собой форма бухгалтерского учета?
6. Сущность упрощенной формы учета.
7. Сущность мемориально-ордерной формы учета.
8. Сущность журнально-ордерной формы учета.
9. Сущность автоматизированной формы учета.
11. Как классифицируют учетные регистры по форме построения?
12. Как классифицируют учетные регистры по характеру записей?
13. Как классифицируют учетные регистры по способу обработки?
14. Что представляют собой сторнировочные проводки?
15. Объясните сущность корректурного способа исправления ошибок.

ГЛАВА 8. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

- 8.1. Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций
 - 8.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.
 - 8.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.
- Вопросы для самоконтроля

8.1. Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций

Денежные средства являются составной частью оборотных активов. Они необходимы предприятию для осуществления поставщиками и подрядчиками, для осуществления платежей в бюджет, расчетов с кредитными учреждениями, для выдачи работникам зарплаты, премий и для осуществления других видов выплат.

Денежные средства поступают на предприятие от покупателей и заказчиков за проданные товары и оказанные услуги, от банков в виде ссуд, от учреждений и организаций в порядке временной помощи и др.

Базой денежных средств предприятия, являются хозяйственные взаимоотношения предприятия с различными организациями и учреждениями и хозяйственные взаимоотношения, связанные с реализацией работ, услуг и осуществлением других хозяйственных операций.

Денежные средства предприятия находятся в кассе в виде наличных денег, денежных документов, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах, открытых особых счетах и др. При умножении денежных средств их правильное использование и контроль за сохранностью, является одной из важнейших задач бухгалтерии предприятия и бухгалтерского учета. От успешности решения этой задачи зависит платежеспособность предприятия, своевременность расчетов с поставщиками и подрядчиками, своевременность платежей в бюджет и др.

Бухгалтерский учет денежных средств имеет важное значение, для правильной организации денежного обращения, организации расчетов и кредитования в народном хозяйстве. Учет денежных средств имеет значение в укреплении платежной дисциплины и в эффективном использовании финансовых ресурсов предприятия. Поэтому очень важен контроль за соблюдением кассовой дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств, обеспечением сохранности денежных документов, находящихся в кассе предприятия.

Бухгалтерский учет денежных средств должен обеспечивать решение следующих задач:

- точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению;
- контроль за наличием денежных средств и денежных документов, их сохранностью и целевым использованием;
- контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины.

Любой оборот наличных денег предприятия оформляется кассовыми документами и отражается в учете на счетах 5000 «Счета учета денежных средств в кассе», даже если помещения кассы как такового нет.

Нормы оформления кассовых документов, приема и выдачи наличных денег и другие важные детали работы кассы определены в [Правилах](#) ведения кассовых операций юридическими лицами (рег. МЮ №2687 от 22.06.2015 г., далее – Правила).

Денежные средства в кассе предприятия – это активы. И как все активы они подлежат инвентаризации. Причем более строгой, чем прочие. Инвентаризация кассы должна проводиться ежемесячно ([п. 1.5 НСБУ №19](#), рег. МЮ №833 от 2.11.1999 г.).

Понятие кассы включает в себя наличные деньги, имеющиеся у предприятия, а также специально оборудованное помещение для приема, хранения и выдачи денег и других средств, хранящихся в кассе. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери во время совершения кассовых операций должны быть заперты с внутренней стороны.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

Перед открытием помещения кассы кассир обязан проверить сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей. Для учета расчетов наличными деньгами предприятие должно иметь кассу. При этом нужно отметить, что количество наличных денег в кассе предприятия ограничивается установленными лимитами банков (зависит от размеров предприятия и др.).

Предприятие обязано обеспечивать сохранность денег, как в помещении кассы, так и при транспортировке. Если по вине руководителя предприятия не были созданы необходимые условия безопасности, то ответственность лежит на руководителе.

Предприятие должно иметь одну кассу, но если предприятие имеет большое количество подразделений, находящихся на различных территориях, то в тех предприятиях должны быть оборудованы кассы-филиалы, и в их функции входит выдача зарплаты и других выплат работникам предприятия. Кассы-филиалы получают деньги из главной кассы предприятия.

Наличные денежные средства на предприятии должны храниться в негорюемых шкафах, сейфах.

Кассовые операции ведет кассир, с которым заключается договор о полной материальной ответственности. Если на предприятии нет кассира, его обязанности приказом руководителя могут быть возложены на какого-либо работника, с которым также заключается договор о полной материальной ответственности.

Правила ведения кассовых операций не запрещают выполнять обязанности кассира директору или главному бухгалтеру. Однако, чтобы внутренний контроль за кассовыми операциями был более полным, лучше все-таки назначить на эту должность другого сотрудника.

Кассир – должностное лицо, непосредственно выполняющее кассовые операции. При назначении кассира на работу руководитель предприятия знакомит кассира с правилами ведения кассовых операций и заключает с ним договор о полной индивидуальной материальной ответственности за сохранность денег в кассе. Кассир несет ответственность за всякий ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и из-за неосторожности. Кассиру запрещается передавать выполнение своих обязанностей другим лицам. В случае болезни и других случаев, когда кассир не может выполнять свои обязанности, исполнение обязанностей кассира по письменному распоряжению руководителя возлагается на другого работника.

Бухгалтера и другие работники, которые пользуются правом подписи финансовых документов, не могут исполнять обязанности кассира.

Если все взаиморасчеты с юридическими лицами ведутся в безналичной форме, как могут в кассе предприятия появиться наличные деньги? Ответ такой – они могут поступить:

1. Из кассы банка – по банковскому чеку;
2. В виде наличной денежной выручки от покупателей и заказчиков – физических лиц;
3. В виде прочих наличных поступлений в кассу предприятия.

Мы можем получить наличные денежные средства с нашего расчетного счета в банке. Эти деньги всегда будут целевыми: расходовать мы их сможем только на те цели, на которые взяли. Например, если мы получили наличку на заработную плату, то не сможем купить на них канцтовары или выплатить командировочные. Целевое назначение средств обязательно указывается в **чеке** (прил. №45, рег. МЮ №1831 от 27.06.2008 г.), который мы оформляем и относим в наш банк для получения наличности.

символ	ЦЕЛЬ РАСХОДА	СУММА	Остаток средств, выделенных по смете за квартал, не входит в сумму этого чека
40	Для оплаты за работу (зарплата)		
42	Для оплаты командировочных		
50	Для оплаты пособия, мат. помощи		
55	Для выплаты из счетов сбережений граждан		
Указанную в чеке сумму получил _____ (подпись)			Кассовый ордер N _____ оприспособлен кассой " " _____ 20 г. Главный (старший) бухгалтер Подпись _____
Документ, подтверждающий личность получателя:			
Предъявлен _____ N _____ (наименование документа)			
Выдан " " _____ г. _____ наименование учреждения			
Место выдачи: _____			
ПРОВЕРЕНО	ОПЛАТИТЬ	" " _____ 20 г.	
Контролер	Отв. исполнит. _____ бухгалтер	оплачено кассир	

Запрещается расходование наличных денежных средств одного предприятия на нужды другого предприятия. Наличные денежные средства, полученные с расчетного счета в банке, предприятием должны расходоваться строго по целевому назначению.

Чековую книжку, из которой мы отрываем такие чеки, выдает обслуживающий банк, в котором у нас открыт основной расчетный счет. Банк может не принять чек к исполнению, если он оформлен неправильно, в нем есть исправления или помарки либо у служащих банка возникли сомнения в подлинности подписи директора или бухгалтера. В этом случае следует заполнить новый чек и подать его в банк.

При поступлении наличных денег в кассу предприятия оформляется **приходный кассовый ордер**. Он подписывается руководителем службы бухгалтерского учета (чаще всего это главбух) и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира.

Для того чтобы банк знал, какую сумму мы планируем получать ежемесячно в течение квартала с расчетного счета, оформляется **кассовая заявка**. В ней мы указываем прогнозную потребность в наличности, исходя из своих расчетов или прежнего опыта. Заявку следует представить в обслуживающий банк за 30 дней до прогнозируемого квартала. А конкретные ежемесячные суммы потом запрашиваются чеками.

Лимит кассы – это то количество денег, которое может постоянно находиться в вашей кассе. Устанавливается он банком по согласованию с предприятием ежегодно в январе и может быть в любой момент пересмотрен в течение года исходя из наличного денежного оборота. Если среднедневная наличная выручка предприятия составляет менее 1 МРЗП, лимит определяется один раз в 2 года.

Если вы не осуществляете расчеты наличными деньгами, то и лимит кассы у вас будет нулевой, так как вам просто незачем оставлять деньги в своей кассе.

Сверх лимита можно хранить деньги только в дни выдачи зарплаты (3

рабочих дня).

Вся наличная денежная выручка, поступившая в кассу предприятия, должна ежедневно сдаваться в банк – либо через службу инкассации, либо предприятие самостоятельно отвозит ее в дневные и вечерние кассы банков.

Выдача наличных денег из кассы предприятия на зарплату и приравненные к ней платежи производится по **расходным кассовым ордерам**. Расходные документы на выдачу денег должны быть оформлены надлежащим образом: все реквизиты должны быть заполнены, а сами документы подписаны руководителем и главным бухгалтером.

Как мы уже говорили ранее, потратить наличные деньги, полученные в банке, мы можем только на те цели, которые указаны в чеке. Каждый раз, когда мы будем выдавать зарплату, премии, отпускные, пособия по временной нетрудоспособности или пенсии, необходимо оформлять одну **платежную ведомость**. В этом случае у нас не будет необходимости составлять расходный кассовый ордер на каждого сотрудника.

На титульном листе платежной ведомости должны стоять разрешительные подписи руководителя и главбуха, а также должны быть указаны сроки выдачи денег и сумма.

По расходным кассовым ордерам производится разовая выдача денег: на оплату работы по договорам гражданско-правового характера, командировочные расходы и на другие подобные цели.

До передачи в кассу бухгалтерия регистрирует кассовые ордера в **Книге регистрации приходных кассовых ордеров** ([прил. № 2](#) к Правилам) и в **Книге регистрации расходных кассовых ордеров** ([прил. № 3](#) к ним же). Расходные кассовые ордера, оформленные по платежным ведомостям на выплату зарплаты, регистрируются после ее выдачи.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру получатель должен предъявить документ, удостоверяющий личность (паспорт, вид на жительство, для военнослужащих – военный билет). Кассир в расходном ордере должен указать тип, серию и порядковый номер документа, а также – какой организацией и когда он выдан. При выдаче денег по платежной ведомости получатели денег тоже должны предъявлять документы, удостоверяющие их личность. Это правило распространяется и на сотрудников предприятия, получающих деньги по ведомости, - они могут предъявить удостоверение, выданное предприятием.

Выдать деньги можно только тому человеку, чьи данные указаны в расходном кассовом ордере или доверенности. Если деньги выдаются по доверенности, в расходном кассовом ордере пишется фамилия, имя и отчество лица, указанного в доверенности, а в платежной ведомости делается запись «По

доверенности». Сама доверенность остается у кассира и прилагается к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

Выдача зарплаты происходит по платежной ведомости. Допустим, некоторые сотрудники были в командировке и не успели получить положенную им сумму в день выдачи заработной платы. Что делать кассиру в этом случае? Оставить деньги в кассе и дожидаться их приезда? Увы, так поступить нельзя.

Правила ведения кассовых операций определяют срок, в течение которого мы можем «подождать» наших отсутствующих сотрудников. По истечении 3-х рабочих дней (включая день получения денег в банке) в платежной ведомости напротив их фамилии кассир поставит штамп или сделает запись «Депонировано» и составит реестр депонированной зарплаты.

На титульном листе платежной ведомости он должен указать две суммы - фактически выплаченную и депонированную - и заверить их своей подписью. На депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер. Затем кассир сдает их в банк по объявлению на взнос наличными (оно оформляется в кассе банка).

На общую выплаченную по платежной ведомости сумму также выписывается расходный кассовый ордер.

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть выписаны бухгалтерией четко и понятно чернильной или шариковой ручкой. Можно заполнить документ в электронном виде и потом распечатать. Любые подчистки, помарки, исправления и примечания в кассовых ордерах не допускаются.

После того, как по кассовому ордеру получены или выданы деньги, он подписывается кассиром. А на приложенных к нему документах делается надпись либо проставляется штамп «Оприходовано» (или «Оплачено») с указанием даты получения (или выдачи) денег.

Кассовые документы передаются непосредственно в кассу. Выдача их на руки лицам, получающим денежные средства, запрещена. Прием и выдача денег производится кассиром только в день составления документов.

На основании приходных и расходных документов кассир ведет **кассовую книгу**, в которой учитываются все поступления и выдачи наличных денег организации (прил. [№1 к Правилам](#)).

Листы в кассовой книге заранее нумеруются, сама книга прошнуровывается и опечатывается, если у предприятия есть печать. На последней странице указываются количество страниц и дата оформления, а также там должны расписаться руководитель хозяйствующего субъекта и главный бухгалтер.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную

бумагу. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге, а вторые (отрывные) служат в качестве отчета кассира. Оба листа нумеруются одинаково.

Кассир делает записи в кассовой книге сразу же после получения или выдачи наличных денег по каждому кассовому ордеру. Ежедневно в конце рабочего дня он:

- подсчитывает итоги операций за день;
- выводит остаток денег в кассе на следующее число;
- передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Если за день совершается небольшое количество операций (на общую сумму до 1 МРЗП), кассир может отчитываться перед бухгалтерией не ежедневно, а раз в 3-5 дней.

Законодательство республики Узбекистан (а конкретно п. 26 Правил) разрешает нам вести кассовую книгу в электронном виде. При этом отчет кассира также ведется в электронном виде. Данные документы составляются к началу следующего рабочего дня и должны иметь одинаковое содержание, а также включать в себя все реквизиты кассовой книги.

Листы электронной кассовой книги и отчета кассира нумеруются электронным (программным) способом с начала года в порядке возрастания. Но в конце года такую книгу все равно придется распечатать, заверить подписями руководителя организации и главного бухгалтера общее количество листов и скрепить печатью (при ее наличии).

Вносить по ходу работы исправления и подчистки в кассовую книгу запрещается. Но ошибки все же случаются, и их нужно как-то исправлять. Это можно сделать только одним способом: все исправления заверить подписями кассира и главного бухгалтера.

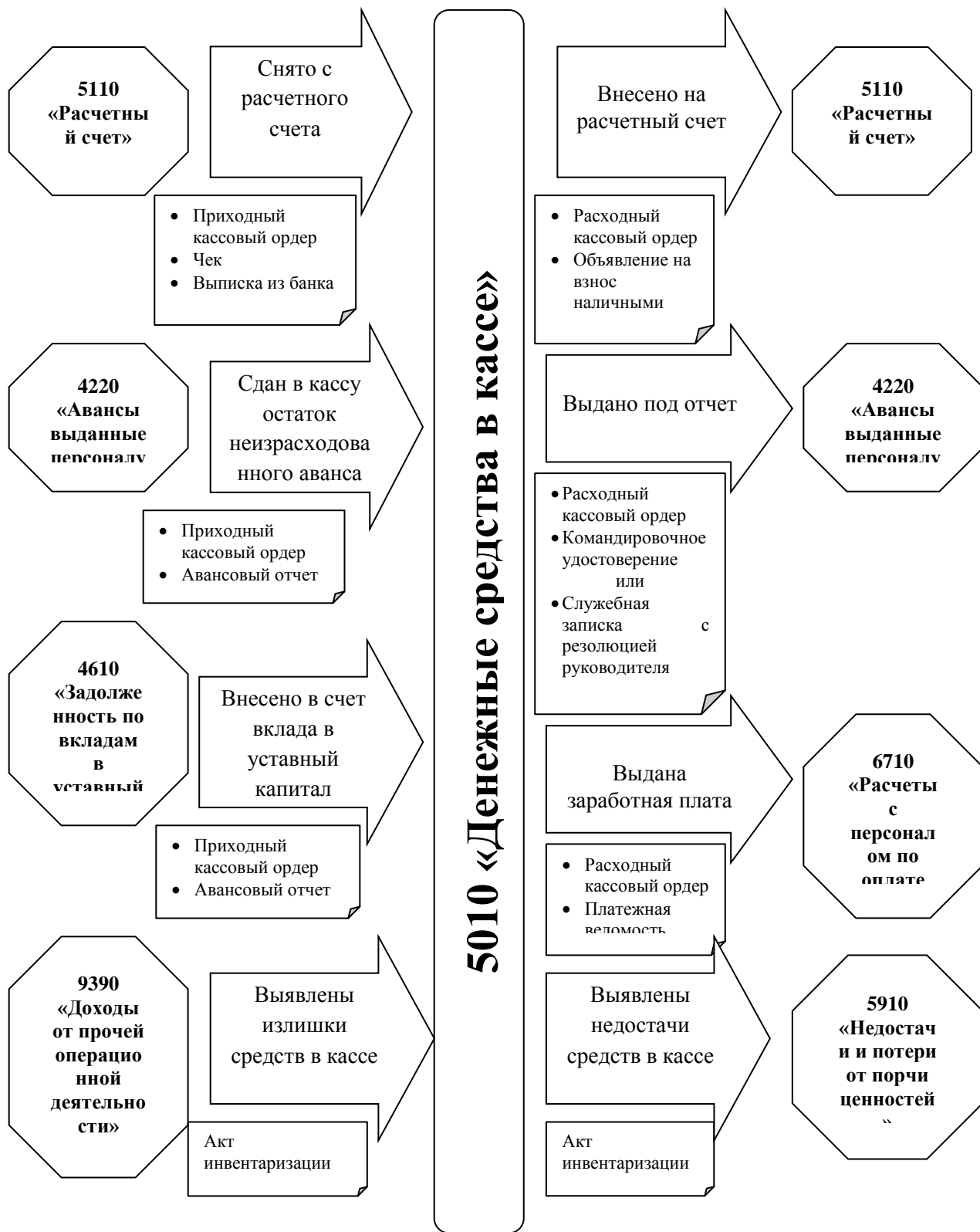
Для учета наличных денежных средств в кассе применяется активный синтетический счет 5000 "Денежные средства в кассе", который можно разделить на счет 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и счет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте». Порядок совершения и оформления кассовых операций регулируется Центральным банком РУз.

При необходимости на предприятиях (транспорта, связи) могут быть открыты такие счета как "Касса предприятия", "Операционная касса".

По дебету отражаются операции, связанные с поступлением денег, а по кредиту – с расходованием наличных денег.

Когда в разрешенных законом случаях предприятие производит операции в иностранной валюте, то эти средства и операции с ними учитываются в суммах и параллельно в валюте.

Схема типовых операций



Пересчет стоимости денежных знаков в кассе в суммы должен производиться на дату совершения операции и дату составления отчетности. Пересчет может также осуществляться по мере изменения курса валюты.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет валютных денежных средств в суммы производится по курсу последней по времени котировки в отчетном периоде.

Курсовые разницы подлежат записи в финансовые результаты деятельности предприятия. Они могут зачисляться по мере принятия к бухгалтерскому учету, либо единовременно в конце отчетного периода – в этом случае курсовая разница учитывается на счетах 9540 и 9620, а в конце списывается для включения в конечный финансовый результат.

Операции по поступлению наличных денег в кассу на счетах бухгалтерского учета отражаются так:

- дебетуется счет 5010 "Касса"
- кредитуется счет-источник:
 - 5100 Расчетный счет
 - 4200 Расчеты с подотчетными лицами
 - 9020 Реализация товаров, услуг
 - 6900 Расчеты с прочими кредиторами
 - 4800 расчеты с разными дебиторами

Все операции по дебету счета 5010 "Касса" при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета учитываются ведомости №1 на основе проверенных отчетов кассира за один или несколько дней с группировкой по корреспондирующим счетам.

Выдача наличных денег – кредит счета 5010 «Касса».

Все такие операции при журнально-ордерной форме учета отражаются в журнале-ордере №1; записи также производятся на основании отчетов кассира с соответствующей группировкой.

По окончании месяца в журнале-ордере подсчитываются обороты и выводятся сальдо на начало следующего месяца. Сальдо сверяются с остатком кассовой книги и Главной книги.

Контроль за ценностями, осуществляется с помощью ревизий, которые могут проводиться руководителем предприятия, при смене кассира, может быть также ведомственная/судебная ревизия.

При ревизии производится полный пересчет денег и ценностей в кассе. Результаты ревизии оформляются актом. Недостача в кассе, выявленная по результатам ревизии, подлежит возмещению кассиром.

Дебет 4730 – Кредит 5010

При внесении суммы недостачи кассиром:

Дебет 5010 – Кредит 4730

Если обнаружены излишки, то их зачисляют в доход бюджета.

Дебет 5000 - Кредит 9390

Наличные деньги, полученные организациями из учреждений банков, могут быть расходованы только на те цели, на которые они получены.

Например, получены деньги из банка на зарплату:

Дебет 5010 – Кредит 5110

Эта запись ничего не говорит о целевом характере полученных денежных средств, который отражается только в момент использования денег:

Дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Если денежные средства получены для передачи под отчет например, на командировочные расходы, то при их выдачи будет следующая запись:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Согласно Правилам неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет должны быть возвращены в кассу не позднее 3-х дней по истечению срока, на который они выданы.

При возврате неиспользованных авансов подотчетными лицами делается следующая запись:

Дебет 5010 – Кредит 4220.

Если денежные средства выдаются под отчет в иностранной валюте, необходимо иметь еще одну кассовую книгу – для отражения кассовых операций в валюте.

Например, получена валюта из банка на командировочные расходы:

Дебет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»

Кредит 5210 «Валютные счета внутри страны».

При выдачи валютных средств под отчет:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

Кредит 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»

Реализация продукции и товаров за наличные отражается следующим образом:

Дебет 5010 – Кредит 9010,9020,9030

Организациям сферы торговли и бытовых услуг, независимо от формы собственности, запрещается использование выручки на выплату заработной платы на выплату заработной платы, пенсий и пособий.

8.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.

Большая часть денежных операций хозяйствующего субъекта осуществляется в безналичной форме через его расчетный счет, открытый в банке.

Получив свидетельство о государственной регистрации, предприятие может открыть расчетный счет в абсолютно любом действующем банке по своему усмотрению. Количество расчетных счетов не ограничено – их может быть сколько угодно в любом количестве банков.

До 1.04.2017 г. для предприятий оптовой торговли существовало ограничение - они могли открывать основные и вторичные счета в национальной валюте только в тех банках, которые расположены в районе (городе) по месту их госрегистрации.

Наличие расчетного счета у предприятия – признак его самостоятельности.

Первый счет, открытый предприятием сразу после госрегистрации, является **основным**. Все счета, открытые после основного, считаются **вторичными**.

Получать заработную плату и приравненные к ней платежи можно только с основного счета предприятия.

Для открытия счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

- заявление;
- два экземпляра карточек с образцами подписей и оттиском печати (при наличии печати) ([прил. № 3](#) к Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.). Подписи должны быть проставлены клиентами собственноручно (проставление факсимиле не допускается);
- паспорт или заменяющий его документ, удостоверяющий личность человека, имеющего право подписи денежно-расчетных документов от имени данного хозсубъекта;
- другие документы, предусмотренные законодательством для отдельных субъектов.

До 1.04.2017 г. для открытия банковского счета также требовались копии свидетельства о государственной регистрации и учредительных документов.

Требовать излишние документы при открытии банковского счета запрещено. За это нарушение должностные лица и служащие привлекаются к административной ответственности с наложением штрафа ([ст. 241-10 КоАО](#)).

Нельзя открывать вторичные депозитные сумовые счета до востребования в том же самом банке, где открыт основной счет.

Исключение составляют вторичные депозитные счета, открываемые:

- для целевых мероприятий, финансируемых за счет централизованных источников;

- на основании актов законодательства.

Чтобы открыть вторичный депозитный счет до востребования в другом банке, нужно предоставить те же документы, что и при открытии основного счета.

При открытии счетов в банках с предприятий взимается плата в размере 0,5 МРЗП, а в сельской местности - 0,1 МРЗП. Однако с субъектов малого бизнеса плата за открытие счетов в национальной валюте в коммерческих банках не взимается.

Операции по основному счету могут приостанавливаться:

- по распоряжению владельца счета;

- при наложении ареста на денежные средства, находящиеся на счете. Арест налагается только на сумму, указанную в постановлении дознавателя, следователя или в определении суда;

- при выявлении случаев легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансирования терроризма.

Также налоговые органы вправе обратиться в суд с заявлением о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика при:

- воспрепятствовании им проведению налоговой проверки;

- отказе в допуске должностных лиц налоговых органов для обследования территорий, помещений, в том числе мест, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объекта налогообложения;

- отсутствии налогоплательщика по заявленному адресу;

- непредставлении налоговой и (или) финансовой отчетности в установленный срок, непредставлении обоснования расходов либо уточненной налоговой отчетности по результатам камерального контроля.

Операции по счетам в банках приостанавливаются **только в части расходов.**

Порядок совершения и оформления операций по расчетным и текущим счетам устанавливается Центральным банком РУз.

Расчетные и текущие счета предназначены и используются для записи выручки от реализованной продукции, полученных кредитов и займов, для осуществления плат в бюджет, поставщикам, кредиторам; с расчетного счета выдаются деньги для выплаты зарплаты работникам предприятия и текущие расходы.

Операции производятся банком на основании документов, оформленным самим предприятием-владельцем счета или по его согласию.



Безналичные расчетные операции производятся в следующих формах:

1. расчеты платежными поручениями;
2. расчеты платежными требованиями;
3. расчеты по аккредитивам;
4. расчеты на инкассо;
5. пластиковыми карточками.

Расчеты платежными поручениями используется чаще всего при предоплате, когда покупатель сначала перечисляет деньги, затем получает у поставщика товар.

Расчеты платежными требованиями применяются при последующей оплате, когда поставщик отгрузил товар, выполнил работы и оказал услуги и требует от плательщика уплаты определенной суммы. Такая форма расчетов иначе называется акцептной. Поставщик, имея необходимые документы об отгрузке товара, выписывает платежное требование и сдает его в свой банк или инкассо.

Акцепт – это согласие плательщика на оплату, которое он должен представить в банк при одногородных расчетах – в течение трех дней, при иногородних – в течение пяти дней после получения требования учреждением банка. Плательщик имеет право отказаться от оплаты, если товары или услуги не заказаны, установлена недоброкачественность или некомплектность товаров, не согласована цена товаров. Отказ должен быть мотивирован и в письменной форме представлен в банк.

Аккредитив – поручение банка покупателя иногороднему банку поставщика производить оплату счетов поставщика за отгруженные товары или оказанные услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя.

Расчеты инкассовыми поручениями применяются в случае списания средств со счета плательщика в беспорном порядке. Инкассовые поручения обычно выставляют:

1. налоговые органы – о взыскании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей (пеня, штрафы) в государственный бюджет;
 2. внебюджетные фонды – о взыскании недоимок, если это предусмотрено законодательством;
 3. таможенные органы – по выданным им исполнительным документам;
- другие органы согласно законодательству.

При расчетах с чеками или пластиковыми карточками отгрузка продукции практически совпадает со временем ее оплаты. Для этого предприятие получает в своем банке чековую книжку (пластиковую карточку) для осуществления расчетов. Списание средств с чека производится путем предоставления в банк реестр чеков в двух экземплярах и самих чеков. Чеки действительны в течение десяти дней. Бывают лимитированные и не лимитированные чековые книжки. Бланки чеков брошюруются в книжки, которые являются бланками строгой отчетности. Лимит чековой книжки обозначает общую лимитную сумму, на которую могут быть выписаны чекодателям и подлежит оплате банком чеки.

В случае нехватки денег на счете соответствующие требования хранятся банком в картотеке №2. Устанавливается календарная очередность платежей: в порядке календарных поступлений (наступлений даты платежа)

Очередность платежей предприятия, которое объявлено неплатежеспособным устанавливается руководителем банка.

Периодически в установленные с владельцем счета сроки банк выдает предприятию выписки с расчетного счета – копии лицевых счетов, в которых указывается дата совершения операции, номер документа-основания, сумма поступления/списания, остаток. К выписке банк прилагает все документы, подтверждающие операции.

Бухгалтерия предприятия после проверки выписки отражает операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Для отражения операций на расчетных счетах применяется активный счет 5110 "Денежные средства на расчетном счету", по дебету которого отражаются операции по поступлению, а кредиту – расходования денежных средств.

Все операции по дебету расчетного счета при журнально-ордерной форме учета отражаются в ведомости №2, итогами за день или за время, указанное в выписке.

Все записи по счету 5110 должны соответствовать выпискам из банка. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет счета 5110 и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счетах 4860 «Счета к получению по претензиям» или 6960 «Счета к оплате по претензиям».

Предприятие обязано письменно сообщить обо всех обнаруженных ошибках.

Денежные средства на специальных счетах в банках учитываются обособленно от других счетов. Для этого используется активный счет 5500, для учета движения денежных средств, как в национальной, так и в иностранной валюте, находящихся в РУз и за рубежом.

Там же ведется учет движения средств целевого финансирования.

Могут быть открыты счета в зависимости от потребности предприятия.

На счете 5510 "Аккредитивы" учитывается движение средств в аккредитивах. При аккредитивной форме расчетов банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), по поручению своего клиента (плательщика) и в соответствии с его указаниями берет на себя обязательство произвести платеж в пользу его контрагента – получателя средств или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии представления получателем средств документов и выполнения иных условий, предусмотренных аккредитивом.

Например, договором поставки может быть предусмотрена аккредитивная форма расчетов, при которой плательщик перечисляет денежные средства не на расчетный счет поставщика, а на открытый в его банке специальный счет – аккредитив; деньги на этом счете не являются собственностью поставщика, несмотря на то, что он открыт в его банке и на его имя. Только при условии

выполнения всех договорных обязательств деньги с аккредитива будут перечислены на расчетный счет поставщика.

Зачислены денежные средства в аккредитивы, у плательщика отражаются следующим образом:

Дебет 5510 – Кредит 5110, 5210, 5220

Получатель средств не отражает в балансе эту операцию. Зачисление средств на расчетный счет получателя производится при предоставлении им в банк документов, предусмотренных договором и подтверждающих выполнение всех условий аккредитива, до истечения срока аккредитива.

Исполняющий банк проверяет соблюдение получателем средств всех условий аккредитива, а также правильность оформления подтверждающих документов. Не допускается выплата наличных денег с аккредитива и переадресование аккредитива.

По мере использования аккредитива делается запись:

Дебет 6010 – Кредит 5510.

Например, поставщик выполнил все условия договора и отгрузил товары вовремя; покупатель, открывший аккредитив, отражает получение товаров и закрытие аккредитива:

Дебет 2910 «Товары на складах»

Кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и далее:

Дебет 6010 – Кредит 5510 «Аккредитивы»

Если аккредитив не был полностью использован, то деньги возвращаются обратно на тот счет, с которого они были взяты для создания аккредитива.

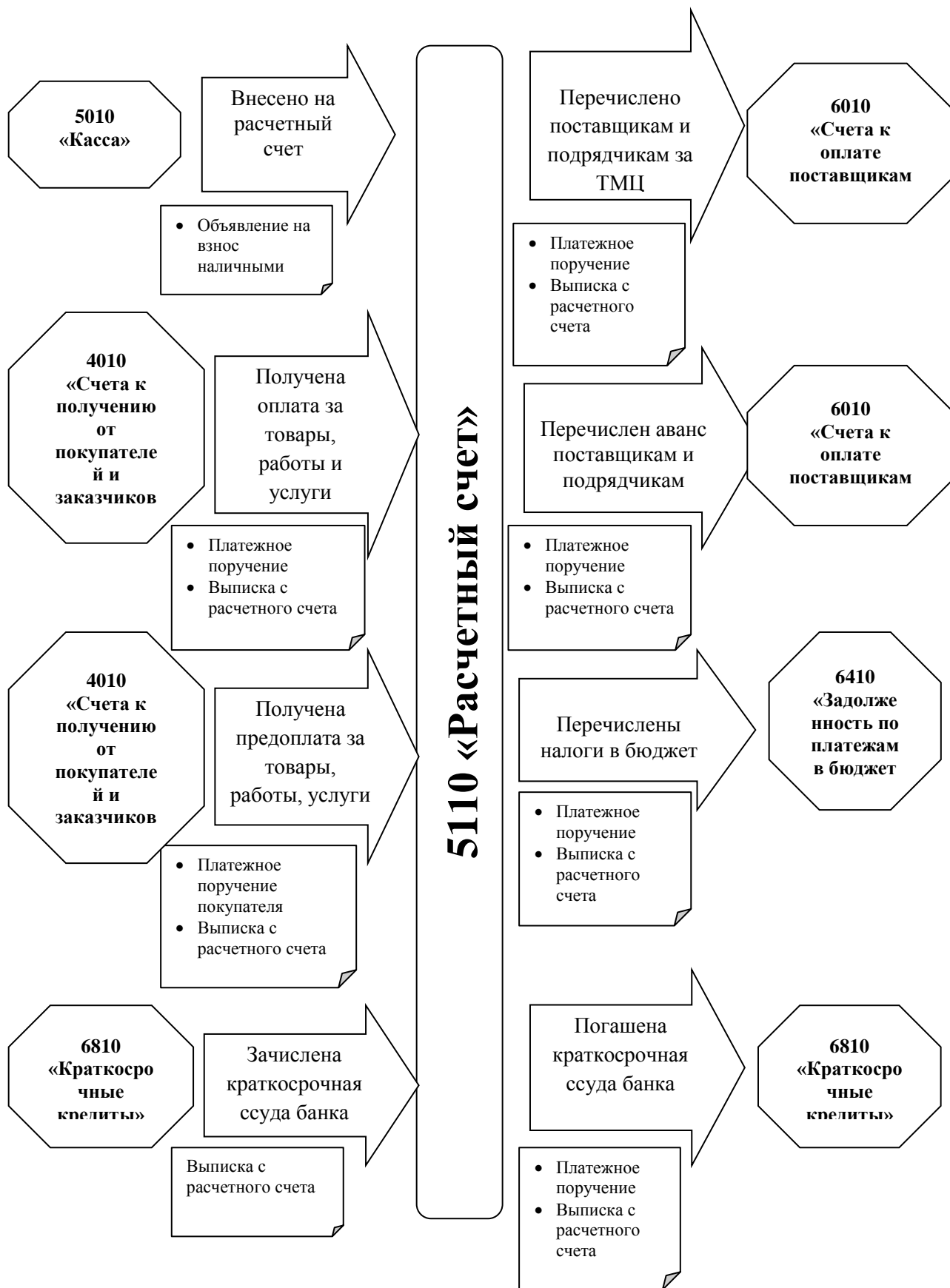
Дебет 5110, 5210, 5220 – Кредит 5510

На отдельном счете могут быть учтены средства, хранящиеся обособленно от расчетного счета к ним относятся – денежные средства, поступившие на содержание социальных объектов (детского сада, яслей и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников; средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходующие по просьбе предприятия с отдельного счета, субсидий правительственных органов и т.д.

Филиалы предприятия на самостоятельном балансе, которым открываются текущие счета, учитывают денежные средства по счету 5530 «Прочие специальные счета» с расчетного счета предприятия. Операции в иностранной валюте учитываются обособленно.

Построение аналитического учета по счетам 5510, 5520, 5530 должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств, как на территории страны, так и за рубежом.

Схема типовых операций



Предприятие ежедневно получает от банка выписку из расчетного счета, обязательными реквизитами которой являются:

- >номер счета клиента;
- >дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;
- >суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета;
- >остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

К банковской выписке прилагаются оправдательные документы, подтверждающие правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет. Порядок списания средств с расчетного счета регламентирован ГК РУз.

Выписка обрабатывается бухгалтером ежедневно, путем проставления на полях кодов счетов, корреспондирующих с расчетным счетом.

8.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.

Под **иностранной валютой** понимается любая валюта, отличная от национальной валюты Узбекистана – сума.

Валютный курс — это цена иностранных валют к суму, установленная Центральным Банком Республики Узбекистан.

Время от времени организация может совершать операции с иностранной валютой. Это происходит каждый раз, когда она:

- покупает или продает имущество (основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные запасы и другие активы) за валюту;
- приобретает за нее или реализует работы, услуги;
- получает или предоставляет кредиты и займы, по которым суммы к оплате или получению установлены в инвалюте;
- принимает на себя или погашает обязательства в иностранной валюте.

Все хозяйствующие субъекты ведут свой учет и формируют финотчетность в национальной валюте – сум. Если предприятие продало что-то за рубеж (экспортировало) и заработало валюту иностранную, необходимо пересчитать этот актив (валютную выручку) в сумы по курсу Центробанка РУз (далее – курс ЦБ).

Предприятие может открывать банковские счета как в национальной, так и в иностранной валютах. Если у предприятия имеются несколько счетов – основной счет и несколько вторичных, – бухгалтерский учет по каждому из них должен вестись отдельно.

Согласно Плану счетов для учета денежных операций по банковскому счету используется синтетический счет 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте». В его рамках мы можем открывать любое количество вспомогательных субсчетов, необходимых для аналитического учета. Например:

- 5201 – счета учета денежных средств в USD;
- 5202 – счета учета денежных средств в EURO;
- 5203, 5204, 5205... – счета учета денежных средств в тугриках, песо, боливаарах, драхмах, квачах, вонах и разных прочих пиастрах.

Предприятиям разрешено открывать *в одном банке – только один валютный счет в определенной иностранной валюте* ([п. 22](#) Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.).

Информация по валютным счетам отражается в бухучете на основании банковской выписки о состоянии счета и приложенных к ним денежных и расчетных документов.

Все операции в иностранной валюте в бухучете отражаются в сумовом эквиваленте на дату их совершения по курсу ЦБ. Такой порядок установлен специальным [Положением](#) о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

По дебету счета **5200** «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» отражается поступление денежных средств на валютные счета, а по кредиту – их списание.

В соответствии со статьей 14 Закона о валютном регулировании покупка и продажа иностранной валюты на территории Узбекистана юридическими лицами осуществляется через уполномоченные банки, физическими лицами – через уполномоченные банки, их филиалы и обменные пункты. Операции по покупке и продаже иностранной валюты проводится по курсу сума к иностранной валюте, складывающемуся на основе текущего соотношения спроса и предложения на нее.

Покупка иностранной валюты (сумма и расходы по ее приобретению - комиссия банка, биржи) отражается в сумовом эквиваленте по курсу ЦБ на дату ее поступления на счет в соответствии с [Положением](#) о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

С момента совершения сделки по покупке валюты и до ее зачисления на ваш валютный счет курс валюты может измениться – вырасти или снизиться. В этом случае разница между стоимостью валюты на момент зачисления и суммой, реально уплаченной банком из ваших зарезервированных денег за купленную для вас валюту, отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы

предприятия (счет 9430) в соответствии с [п. 2.3.12](#) Положения о составе затрат (ПКМ №54 от 5.02.1999 г.).

Покупка иностранной валюты по курсу сделки выше или ниже курса ЦБ в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

Покупка иностранной валюты по курсу сделки выше курса ЦБ РУз		
	Дебет	Кредит
Отражается перечисление сумов для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 "Прочие специальные счета"	5110 "Расчетный счет"
Отражается покупка иностранной валюты по курсу выше курса ЦБ РУз	5210 "Валютные счета внутри страны" (5211 "Транзитный валютный счет") - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ; 9620 "Убытки от валютных курсовых разниц" - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки	5530 "Прочие специальные счета" - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Покупка иностранной валюты по курсу сделки ниже курса ЦБ РУз		
	Дебет	Кредит
Отражается перечисление сумов для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 "Прочие специальные счета"	5110 "Расчетный счет"
Отражается покупка иностранной валюты по курсу ниже курса ЦБ РУз	5210 "Валютные счета внутри страны" (5211 "Транзитный валютный счет") - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц" - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки 5530 "Прочие специальные счета" - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Приобретение и использование иностранной валюты, предназначенной для оплаты командировочных расходов, отражается так:

Расчеты с подотчетными лицами по командировочным расходам		
	Дебет	Кредит
Отражается покупка валюты на командировочные расходы	5211 "Транзитный валютный счет внутри страны"	5530 "Прочие специальные счета"
Оприходованы валютные средства в кассу предприятия	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"	5211 "Транзитный валютный счет внутри страны"; 5210 "Валютные счета внутри страны"
Выдан аванс на командировочные расходы	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"
Отражается возврат неизрасходованной иностранной валюты	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"
Отражается положительная курсовая разница	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"; 6970 "Задолженность подотчетным лицам"	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц"
Отражается отрицательная курсовая разница	9620 "Убытки от валютных курсовых разниц"	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"; 6970 "Задолженность подотчетным лицам"

Все хозяйствующие субъекты должны вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в национальной валюте - сум. А если ваше предприятие продало что-то за рубеж (экспортировало) и заработало валюту иностранную? Тогда, в соответствии с правилами в бухгалтерском учете, этот актив (валюту) вы должны пересчитать в сумы по курсу Центрального банка Узбекистана (далее – курс ЦБ).

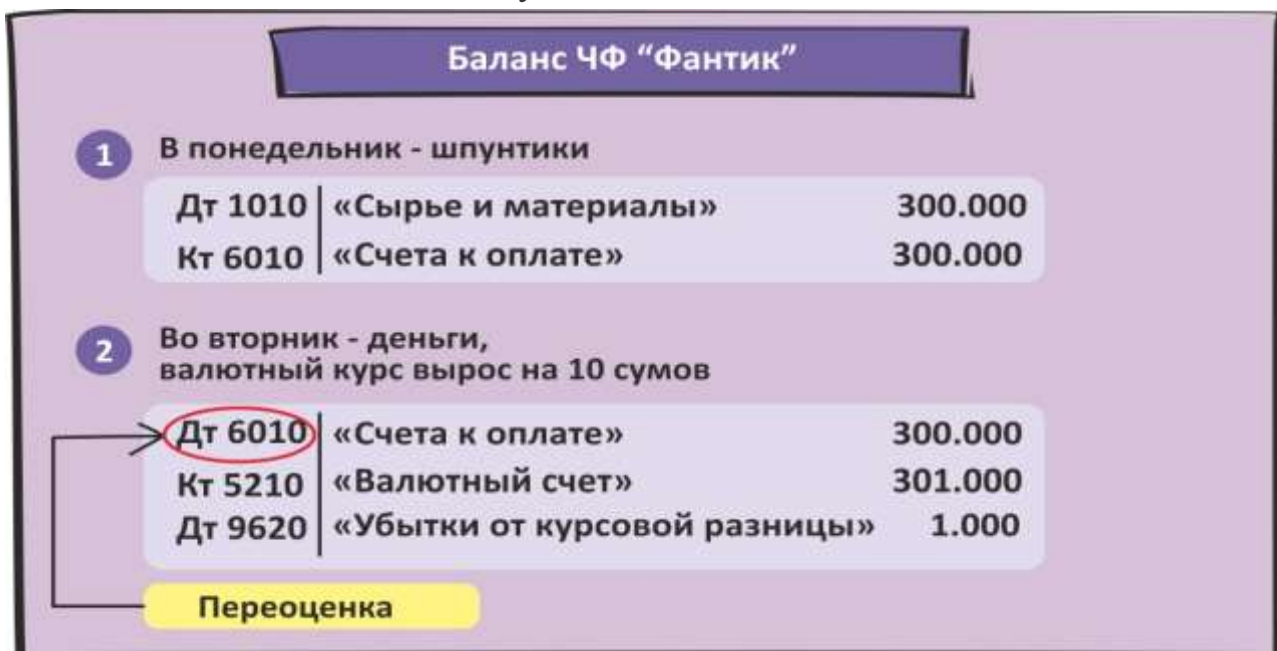
Все операции в иностранной валюте в бухучете отражаются в сумовом эквиваленте на дату их совершения по курсу Центрального банка РУз.

Вот, к примеру, как будет выглядеть в учете частной фирмы «Фантик» покупка импортных винтиков и шпунтиков за СКВ (при условном текущем курсе ЦБ \$1 = 3 000 сумов).

Первый вариант – сначала оплата, потом отгрузка шпунтиков:



Теперь та же самая операция, но – сначала мы получаем шпунтики, а потом платим за них поставщику:



В бухгалтерской отчетности стоимость актива будет отражаться только в суммах, а вот в учетных регистрах будет указана и сумма в инвалюте тоже.

Пересчитывать валюту придется не один раз, а несколько. Сначала – когда она поступит на счет предприятия (аванс). Затем – когда будет признан доход (дебиторская задолженность) или произведен расход. Также надо будет пересчитывать ее на конец каждого месяца. И даже если на протяжении нескольких месяцев на валютном счете будет находиться одна и та же сумма, при каждом последующем пересчете она будет иметь разные сумовые эквиваленты, так как валютные курсы ЦБ меняются каждую неделю. В бухгалтерском учете купленная валюта, а также расходы по ее приобретению (комиссия банка, биржи) отражаются по курсу ЦБ РУз, действующему на дату ее поступления.

Хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценки валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка.

Необходимость переоценки активов предприятия, выраженных в иностранной валюте, возникает только по валютным статьям (строкам) баланса. К ним относятся:

- валютные денежные средства в кассе и на счетах в банке;
- дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в инвалюте;
- финансовые инвестиции (п. 6 НСБУ N 12, рег. МЮ № 596 от 16.01.1999 г.), выраженные в инвалюте. К финансовым инвестициям относятся доли в уставном фонде других предприятий, акции, облигации и другие ценные бумаги. Если они выражены в иностранной валюте, то подлежат переоценке в учете предприятия.

Разница между оценками одинакового количества единиц иностранной валюты при разных валютных курсах называется **курсовой разницей**.

Курсовая разница, которая увеличивает активы, либо уменьшает обязательства, является **положительной**.

Курсовая разница, которая увеличивает обязательства, либо уменьшает активы, является **отрицательной**.

Учет операций в иностранной валюте и расчет курсовой разницы осуществляется в соответствии с НСБУ № 22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» (рег. МЮ № 1364 от 21.05.2004 г.) и Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ № 1411 от 17.09.2004 г.).

Например, по состоянию на 5 января 2016 г. на валютный счет предприятия поступили \$100 тыс., в сумовом эквиваленте – 281 647 тыс.

сумов (курс ЦБ на эту дату: \$1 = 2 816,47 сумам). По состоянию на 31 января валюта в той же сумме по-прежнему находится на счету предприятия, но, поскольку курс за месяц увеличился (на 31 января \$1 = 2 831,49 сумам), денежные средства на валютных счетах в банке в пересчете на суммы тоже «подросли» до 283 149 тыс. сумов. И в учете предприятия на конец января будет числиться остаток по валютному счету не 281 647, а 283 149 тыс. сумов. То есть стоимость \$100 тыс. увеличилась на 1 502 тыс. сумов.

Другой пример: вы решили приобрести валюту в банке. Разница между стоимостью валюты по курсу ЦБ и суммой, уплаченной банку за купленную валюту, отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (если разница положительная), либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» (если разница отрицательная).

Комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы предприятия (счет 9430) в соответствии с [п. 2.3.12](#) Положения о составе затрат.

Пример. Допустим, иностранная компания оказала предприятию маркетинговые услуги. Стоимость работ по договору возмездного оказания услуг составила 5 000 долларов США. Была произведена 100% предоплата. Курс доллара США составлял:

- на момент перечисления аванса – 2 814 сумов;
- на конец месяца – 2 818 сумов;
- на момент подписания акта выполненных работ – 2 820 сумов.

На момент перечисления аванса у предприятия появится дебиторская задолженность в размере 5 000 долларов США, выраженная в иностранной валюте. В учете она будет отражена по курсу ЦБ на дату перечисления аванса – 14 070 тыс. сумов. На конец месяца курс валюты вырос и теперь задолженность составит 14 090 тыс. сумов. До момента подписания акта выполненных работ, подтверждающих оказание услуг, курс валюты снова подрос. И стоимость услуг согласно акту выполненных работ в пересчете в национальную валюту составит – 14 100 тыс. сумов. При этом дополнительно что-то оплачивать предприятие не должно, так как стороны договора между собой договорились на 5 000 долларов США, которые предприятие уже перечислило авансом. В результате если все операции выразить в сумах, то за 14 070 тыс. сумов мы получим услугу на 14 100 тыс. сумов. Разница в размере 30 тыс. сумов является положительной курсовой разницей, увеличивающей наш актив – дебиторскую задолженность. При этом 20 тыс. сумов необходимо отразить в виде дохода на конец месяца перечисления аванса (именно на эту сумму курс подрос в первый раз), а оставшиеся 10 тыс. сумов –

в следующем месяце, так как переоценка валютных статей, по которым нет движения, производится ежемесячно.

Дата	Показатель	Сумма в долларах США	Сумма в суммах
Перечисления аванса	Размер перечисленного аванса	5 000	14 070 тыс. сум.
Конец месяца	Размер задолженности	5 000	14 090 тыс. сум.
Конец месяца	Курсовая разница		20 тыс. сум. (14 090 - 14 070)
Дата подписания акта выполненных работ	Стоимость услуг	5 000	14 100 тыс. сум.
Дата подписания акта выполненных работ	Курсовая разница		10 тыс. сум. (14 100 – 14 090)

Не все статьи баланса подлежат переоценке, некоторые из них разрешено учитывать только по одному курсу, установленному на определенную дату.

Например, не нужно переоценивать:

- основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, капитальные вложения, товарно-материальные запасы хозяйствующего субъекта, приобретенные за иностранную валюту.

Иными словами, когда вы приобретаете имущество по стоимости, выраженной в иностранной валюте (не важно, платили вы реально валюту или суммы), его стоимость рассчитывается один раз – на дату приобретения или дату оформления ГТД (если имущество импортировано). И впоследствии при изменении курса валюты пересчету она не подлежит. При этом если вы не расплатились за купленные вами активы полностью или частично и имеете задолженность перед поставщиком, эта задолженность будет переоцениваться, так как она тоже является валютной статьей баланса;

- размеры уставного капитала и соотношение долей учредителей (участников) хозяйствующего субъекта, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Размер уставного капитала, выраженный в иностранной валюте, пересчитывается в суммы один раз – по курсу ЦБ на дату регистрации учредительных документов (устав, учредительный договор). А вот

задолженность учредителей по взносам в уставной фонд является валютной задолженностью, подлежащей переоценке.

Образовавшаяся курсовая разница по усмотрению хозяйствующего субъекта списывается на финансовые результаты либо путем прямого отнесения, либо путем накопления.

Курсовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода прямого отнесения списывается на результаты финансово-хозяйственной деятельности и в бухгалтерском учете отражается на следующих счетах:

1. положительная курсовая разница по кредиту счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»;
2. отрицательная курсовая разница – по дебету счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Курсовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода накопления в момент возникновения не относится на финансовые результаты хозяйствующего субъекта и в бухгалтерском учете отражается на следующих счетах:

1. положительная курсовая разница – по кредиту счета 6230 «Прочие отсроченные доходы» – их текущая часть, и (или) счета 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» – их долгосрочная часть;
2. отрицательная курсовая разница – по дебету счета 3290 «Прочие отсроченные расходы» – их текущая часть, и (или) счета 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы» – их долгосрочная часть.

Курсовая разница, накопленная в результате использования метода накопления, относится на результаты финансово-хозяйственной деятельности в следующем порядке:

1. по дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте – по мере погашения (или) списания;
2. в остальных частях – по мере совершения хозяйственных операций с соответствующими валютными статьями баланса.

В целях упрощения ведения бухгалтерского учета курсовой разницы разрешается списание положительной и отрицательной курсовых разниц, соответственно числящихся на счетах учета отсроченных доходов и расходов, по средней величине курсовой разницы, приходящихся на одну единицу иностранной валюты в конце отчетного месяца, в котором производится ее списание.

Главное отличие этих методов заключается в моменте признания дохода и расхода по курсовой разнице.

Если кредиторская задолженность возникла и погашена в одном отчетном периоде, отличие в методах не повлияет на конечный финансовый результат. А если она будет погашаться в следующем отчетном периоде, финрезультат при разных методах будет различным.

Допускается применение различных методов отнесения курсовой разницы к различным видам валютных статей баланса (п. 20 НСБУ № 22, рег. МЮ № 1364 от 21.05.2004 г.).

Вопросы для самоконтроля

1. Каким документом установлен порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе?
2. Кто устанавливает для предприятия лимит денежных средств в кассе?
3. Может ли кассовая книга вестись автоматизированным способом?
4. Можно ли делать исправления в приходных и расходных кассовых ордерах? В кассовой книге?
5. Назовите денежные документы
6. Что называется аккредитивной формой расчетов? Применяется ли она на предприятиях?
7. Что называется расчетным чеком?
8. Каков порядок открытия расчетного счета предприятия?
9. Может ли предприятие иметь несколько расчетных счетов?
10. В каких случаях бухгалтер предприятия выписывает объявление на взнос денег наличными?
11. Может ли предприятие иметь несколько валютных счетов?

ГЛАВА 9. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

9.1 Задачи учета труда и заработной платы

9.2 Формы оплаты труда

9.3 Расчет среднего заработка при оплате отпусков

9.4 Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда

9.5 Виды удержаний из заработной платы и их учет

Вопросы для самоконтроля

9.1 Задачи учета труда и заработной платы

При переходе к рыночной экономике произошли кардинальные изменения во многих сферах экономической деятельности, в том числе и в системе оплаты труда. Складываются новые отношения между государством, предприятием и работником по поводу организации труда. Переход на рыночные отношения внес изменения и в формы регулирования трудовых отношений. Теперь непосредственной юридической формой регулирования трудовых отношений являются тарифные соглашения и коллективный договор. Предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики и задач, стоящих перед предприятием.

Рассматривая проблемы оплаты труда, даже неискушенный в этом занятии человек может заметить, что одно только определение размера заработной платы может вызвать значительные затруднения у всех участников трудовых взаимоотношений: работник всегда желает иметь как можно более высокий уровень дохода, тогда как работодатель стремится сократить свои издержки.

На первом месте по важности среди факторов, влияющих на эффективность использования рабочей силы, стоит система оплаты труда. Именно заработная плата, а зачастую только она является той причиной, которая приводит рабочего на его рабочее место.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы и выплаты социального характера.

Новые системы организации труда и заработной платы должны обеспечить сотрудникам материальные стимулы. Необходимо учитывать так же, что формирование и величина прибыли зависят от выбранной системы оплаты труда.

Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда должен обеспечивать решение следующих **задач**:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех видов начисленной заработной платы;
- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех видов удержаний из заработной платы;
- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете депонированной заработной платы;
- ведение аналитического учета к счету 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с учетом каждого работающего.

Трудовые отношения всех работников и работодателей регулируются Трудовым Кодексом РУз, утвержденный Законом РУз от 21.12.1995 г. и введенный в действие с 1.04.1996 г. (с изменениями в соответствии с Законом РУз 20 августа 2015г. №ЗРУ – 391).

Статьей 16 ТК 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:

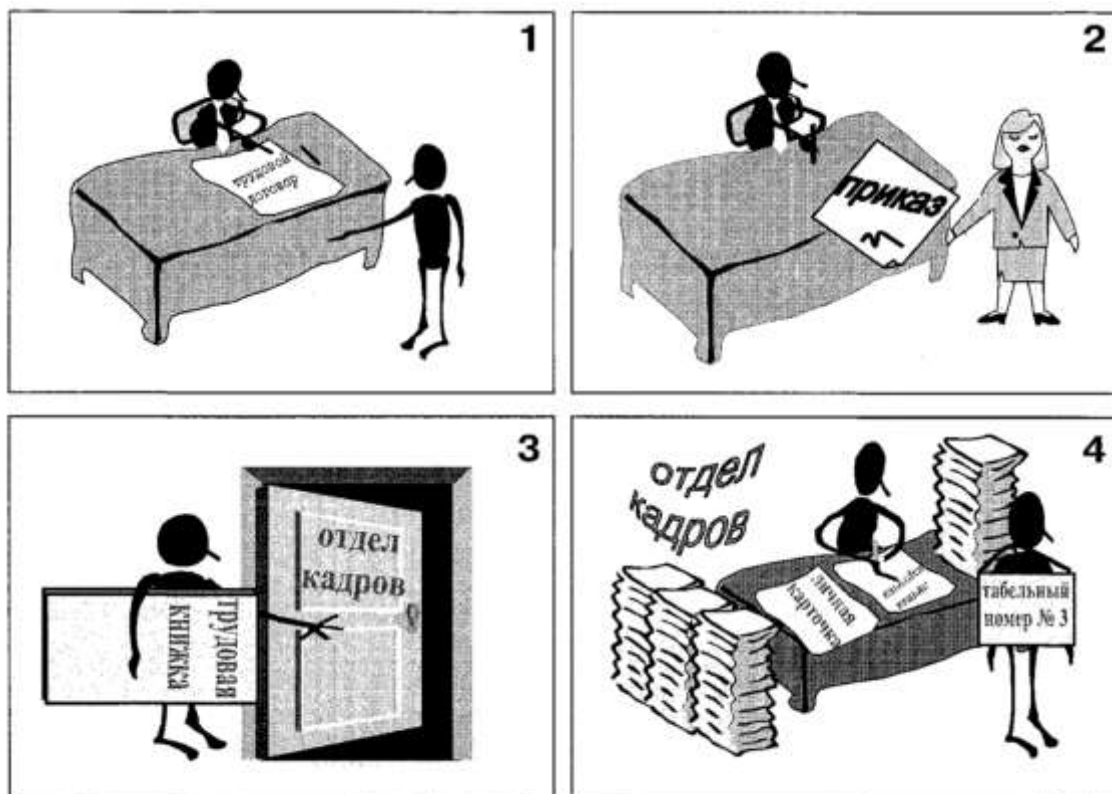
- управлять предприятием и принимать самостоятельные решения в пределах своих полномочий;
- заключать и прекращать индивидуальные трудовые договоры в соответствии с законодательством;
- требовать от работника надлежащего выполнения работы, обусловленной трудовым договором;
- создавать совместно с другими работодателями общественные объединения для защиты своих интересов и вступать в такие объединения.

Статьей 5 ТК РУз гарантировано, что если условия соглашений и договоров о труде ухудшают положение работников по сравнению с законодательными и иными нормативными актами, то они считаются недействительными. Их применение признается нарушением трудового законодательства. Например, если работодатель оплачивает труд работника, отработавшего в режиме сверхурочного времени, по расценкам ниже установленных законодательством (статья 157 ТК РУз), то работник вправе потребовать от работодателя произвести с ним расчет за проделанную работу в порядке и размерах, предусмотренных ТК РУз. В случае отказа со стороны работодателя работник имеет право обратиться в выборный орган профсоюза (или любой другой орган, избираемый работниками предприятия) или в суд.

Прием на работу оформляется *приказом (распоряжением)* администрации предприятия, который объявляется работнику под расписку. Приказ (распоряжение) издается на основании письменного трудового договора (контракта). Фактическое допущение к работе считается заключением с работником трудового договора вне зависимости от того, был ли прием на работу оформлен надлежащим образом или нет.

Трудовой договор (контракт) — это соглашение между трудящимся и предприятием, согласно которому трудящийся обязуется выполнять работу по определенной специальности, квалификации или должности с подчинением внутреннему трудовому распорядку, а предприятие обязуется выплачивать трудящемуся заработную плату и обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, коллективным договором и соглашением сторон.

Согласно ТК РУз основным документом о трудовой деятельности работника является **трудовая книжка**.



Приказ (распоряжение) о приеме на работу - форма Т-1 - заполняется в одном экземпляре работником отдела кадров на всех вновь принимаемых работников (за исключением назначаемых вышестоящим органом).

При приеме на работу заполняется личная карточка - форма Т-2 - на каждого работающего на предприятии в одном экземпляре на основании таких документов, как паспорт, военный билет, трудовая книжка (для совместителей - копии трудовой книжки, заверенной нотариусом), диплом (свидетельство, удостоверение) об окончании образовательного учреждения, свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции (о присвоении ИНН), других документов, подтверждающих правильность записей, внесенных в личную карточку.

При увольнении личная карточка закрывается и хранится в течение 75 лет (в соответствии с Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков их хранения).

При ликвидации, реорганизации предприятий архивные фонды передаются на хранение в соответствующие государственные архивы в порядке, определяемом законодательством (статья 10 Закона РУз "Об архивах" от 15.04.1999 г. N 768-1).

Учет численности на предприятиях ведется в отделе кадров на личных карточках (форма № Т-2) с учетом подразделений и категорий работающих на основании приказа (распоряжения) руководителя предприятия о приеме на работу. Одновременно работнику присваивается табельный номер.

На предприятиях, где численность работающих невелика, учет численности организуется лицом, специально назначаемым руководителем.

В бухгалтерии предприятия на основании личной карточки открывается **лицевой счет работника** (формы № Т-54 и № Т-54а).

Поскольку Указаниями по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации рекомендовано вести лицевые счета (формы № Т-54 и № Т-54а) в крупных организациях, то на малых и средних предприятиях заполнение этого первичного документа не является обязательным.

Отработанное время отражается в *табеле учета использования рабочего времени* (форма № Т – 13), в котором применительно к каждому работающему указываются:

- время, отработанное урочно, сверхурочно;
- время работы в ночные часы (с 22 ч до 6 ч);
- время работы в выходные и праздничные дни;
- неотработанное время в связи с нахождением работника в очередном или отпуске, выполнением государственных обязанностей, отсутствием (с разрешения администрации, по болезни, прогулы) и др.

Табель учета использования рабочего времени сдается в бухгалтерию для расчета заработной платы работника

<i>ООО "ABC"</i>	Код
наименование организации	Форма по ОКУД <i>0301008</i>
наименование структурного подразделения	по ОКПО <i>1739822</i>

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		С	по
<i>5</i>	<i>январь 2008 года</i>	<i>1.01.2008 г.</i>	<i>31.01.2008г.</i>

ТАБЕЛЬ

учета использования рабочего времени

Номер по порядку	Фамилия инициалы, профессия (должность)	Табельный номер	Отметки о явках и неявках на работу по числам месяца																	Отработано за	
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	X	половину месяца	месяц	
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	дни		
1	2	3	4														5	6			
1	Махмудов А.А.	35	рп	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	X	10	22	
				8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	X	80		
			я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	12	176	
			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	96		
																		X			
																		X			
																		X			
																		X			

Данные для начисления заработной платы по видам и направлениям затрат						Неявки по причинам			
код вида оплаты						код	дни (часы)	код	дни (часы)
корреспондирующий счет									
код вида оплаты	корреспондирующий счет	дни (часы)	код вида оплаты	корреспондирующий счет	дни (часы)	13	14	15	16
7	8	9	10	11	12				
Повр.	9410	22/176							

Руководитель структурного подразделения _____ " " 20__ года
V
должность подпись расшифровка подписи

Работник кадровой службы _____ " " 20__ года
V

В соответствии с действующим законодательством предприятие самостоятельно устанавливает формы и системы оплаты труда, включая натуральную форму, которые являются наиболее целесообразными в конкретных условиях работы. Вид, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, система премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых на предприятии.

О любых изменениях в условиях оплаты труда или о введении новых условий администрация предприятия обязана предупредить работников не позднее чем за два месяца.

Предприятие должно обеспечивать гарантированный законом минимальный размер оплаты труда, условия труда и меры социальной защиты работников независимо от видов собственности и организационно-правовых форм предприятия.

Зарботная плата каждого работника складывается из:

- *оплаты фактически проработанного времени;*
- *оплаты непроработанного времени;*
- *поощрительных выплат.*

Согласно действующему законодательству расчет отдельных видов оплат и доплат осуществляется по-разному.

9.2 Формы оплаты труда

Основные характеристики форм оплаты труда и документы, используемые при начислении заработной платы



- Повременная оплата труда
- Сдельная оплата труда

Основные характеристики форм оплаты труда и документы, на основании которых начисляется заработная плата, приводятся в нижеследующей таблице:

Формы и системы оплаты труда		
Форма оплаты	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
Повременная	Заработная плата рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время	Тарифные ставки, документы по учету рабочего времени
Простая повременная	Часовая тарифная ставка умножается на количество отработанных часов	Личная карточка работника (для определения тарифной ставки), табель учета рабочего времени
Повременно-премиальная	Условия коллективного договора (контракта, положения о премировании предприятия) устанавливают процентную надбавку (месячную или квартальную премию) к месячной или квартальной заработной плате	Личная карточка работника, табель учета рабочего времени Коллективный договор, трудовой договор (контракт), Положение о премировании
Сдельная	Заработная плата рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты за каждую единицу качественно выполненной работы или изготовленной продукции	Сдельные расценки (отношение часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, к часовой (дневной) норме выработки)
Прямая сдельная	Заработок определяется по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции соответствующего качества	Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа), сдельные расценки
Сдельно-прогрессивная	Выработка работника в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы - по повышенным сдельным расценкам	Наряд на сдельную работу; сдельные расценки на продукцию, произведенную в пределах нормы и сверх нормы
Сдельно-премиальная	Заработная плата работника складывается из заработка по основным	Наряд на сдельную работу Распоряжение (приказ) о

	сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за выполнение и перевыполнение установленных показателей труда	премировании
Аккордная	Размер оплаты выполненных работ устанавливается не за каждую произведенную операцию в отдельности, а за весь комплекс работ	Аккордное задание, табель учета рабочего времени за расчетный период
Косвенно-сдельная	Размер заработка (обычно вспомогательных работников) ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых ими основных работников	Цеховой наряд (наряд подразделения) на выполнение задания Тариф, ставка (оклад) основного работника Табель учета рабочего времени

Повременная оплата труда

При повременной оплате труда заработок работникам устанавливается исходя из фактически отработанного ими времени и должностного оклада (тарифной ставки). Зарплата выплачивается полностью при условии отработки всех рабочих дней в данном месяце. При этом оплата труда при условии полностью отработанного месяца не может быть ниже 1-го разряда по Единой тарифной сетке по оплате труда.

Должностной оклад — это размер заработной платы за полностью отработанный месяц.

Повременная оплата труда применяется, как правило, в тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету.

Повременно оплачивается труд руководящего и административно-хозяйственного персонала, дежурного персонала (слесарей, сантехников, электриков), рабочих по ремонту и обслуживанию машин и т.д.

Пример . Бухгалтеру – кассиру установлен оклад в размере 600 тыс. сумов в месяц, который будет выплачен полностью при условии полной отработки всех рабочих дней в месяце. В апреле полностью отработан 21 рабочий день, в мае – только 10 дней из 21 рабочего дня.

Расчет заработной платы: поскольку в апреле бухгалтер отработал все рабочие дни, ему будет выплачен полный должностной оклад, т.е. 600 тыс. сумов. За май бухгалтеру будет начислена заработная плата только за фактически отработанные 10 дней. Данная сумма определяется путем умножения дневной ставки оплаты труда на число дней фактической работы. В мае 21 рабочий день, следовательно, сумма начисленной заработной платы

составит 285 714,29 сума ($600\ 000 : 21 \times 10$).

При **простой повременной** оплате труда в основу расчета берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию. Различают **почасовую** и **поденную** формы оплаты труда как разновидности повременной системы. Размер зарплаты определяется путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число часов (дней) фактической работы.

Как правило, такие формы оплаты труда применяются по отношению к лицам вспомогательного и обслуживающего персонала предприятия, работающим на условиях совместительства.

Пример. Менеджеру по рекламе установлен должностной оклад – 695 000 сумов. В феврале он отработал 15 рабочих дней. Какова будет его зарплата при простой поденной форме оплаты труда?

В этом случае оплачиваются только фактически отработанные дни. В феврале был 21 рабочий день, из которых сотрудник отработал 15.

Для расчета зарплаты сначала нужно определить ее размер за один рабочий день. При окладе 695 000 сумов ежедневная зарплата будет равна 33 095 сумам ($695\ 000 : 21$). Соответственно, заработная плата менеджера за февраль составит $33\ 095 \times 15 = 496\ 425$ сумов.

Пример. Рабочий-повременщик в феврале отработал 135 ч. Тарифная ставка составляет – 3 425 сумов в час. Как рассчитать зарплату при почасовой оплате?

Заработная плата в этом случае рассчитывается путем умножения тарифной ставки на количество отработанных часов. Заработок рабочего за месяц составит 462 375 сумов ($135 \times 3\ 425$).

При повременно-премиальной форме оплаты труда кроме заработка по тарифным ставкам (окладам) дополнительно выплачивается премия за достижение определенных количественных и качественных показателей на основании разработанного на предприятии положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя предприятия.

Премирование может осуществляться по итогам работы за месяц или за более длительный период работы (квартал).

Пример. Швея отработала за месяц 24 смены. Тарифная ставка при шестичасовом рабочем дне – 15 000 сумов за смену. За выполнение плана по пошиву изделий детского ассортимента выплачивается премия – 12% заработка, за каждый процент перевыполнения – 0,7% заработка. План выполнен за месяц на 105%.

Как рассчитать заработную плату при повременно-премиальной системе

оплаты труда?

Общий заработок швеи за месяц будет равен сумме заработной платы по тарифной ставке, премии за выполнение плана по пошиву детской одежды и премии за перевыполнение плана.

За отработанные 24 смены при тарифной ставке за смену 15 000 сумов зарплата составит 360 000 сумов (24 x 15 000).

Премия за выполнение плана – 12% от заработка, т.е. 43 200 сумов (12% x 360 000).

План за месяц швеей выполнен на 105%, следовательно, ей должна быть выплачена премия за перевыполнение плана - 0,7% заработка за каждый процент перевыполнения. Премия составит 12 600 сумов (5 x 0,7% x 360 000).

Общий заработок составит 415 800 сумов (360 000+43 200+12 600).

Сдельная оплата труда

При сдельной форме оплаты труда зарплата начисляется за фактически выполненную работу или изготовленную продукцию на основе действующих расценок за единицу работы.

В зависимости от способа организации труда сдельная оплата подразделяется на индивидуальную и коллективную (бригадную).

При индивидуальной сдельной оплате вознаграждение работника полностью зависит от количества произведенной только им самим продукции, ее качества и сдельной расценки.

При коллективной (бригадной) сдельной оплате заработок всей бригады определяется с учетом фактически выполненной работы и ее расценки, а оплата каждого работника зависит от объема произведенной всей бригадой продукции и количества и качества его труда в общем объеме работ.

Пример. Бригада в составе 4 человек выполнила ремонтные работы, стоимость которых по договору составила 2 500 тыс. сумов. Необходимо определить сумму заработка каждого члена бригады, при условии, что они имеют одинаковый разряд, но при этом их трудовые затраты составили: 1-го работника – 120 ч., 2-го – 180 ч., 3-го – 75 ч., 4-го – 159 ч. (всего – 534 чел./ч.);

Для определения количества отработанных часов и, следовательно, вклада каждого члена бригады в выполняемую работу заполняется табель учета использования рабочего времени – в одном экземпляре – и передается в бухгалтерию для расчета зарплаты.

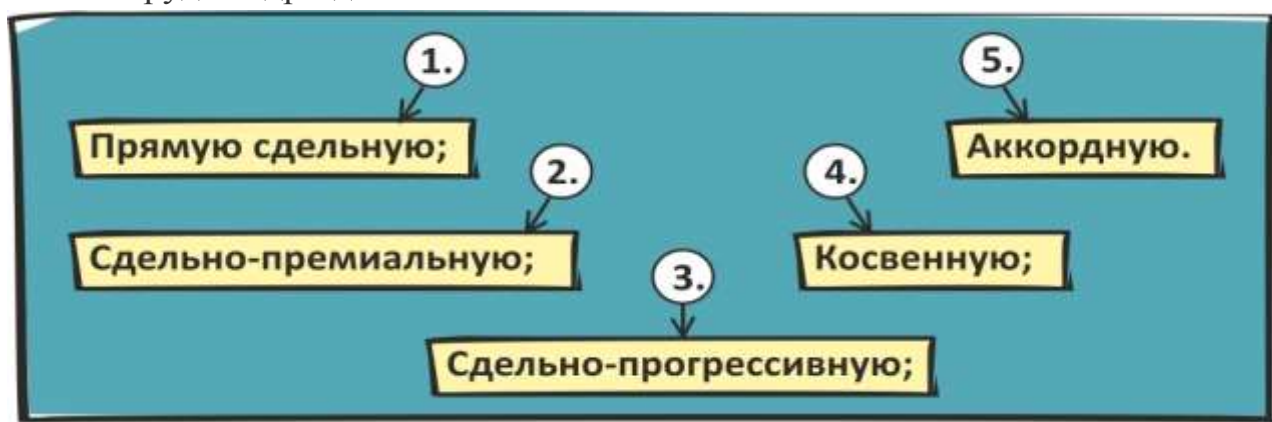
Поскольку все члены бригады имеют одинаковые разряды, заработок бригады распределяется между ними пропорционально отработанному времени. Всего на выполнение ремонтных работ бригадой затрачено 534 чел./ч. (120 + 180 + 75 + 159). Время, отработанное каждым работником,

определяется на основании записей в таблице учета использования рабочего времени. Заработок составит:

- 1-го работника – 561 800 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 120$);
- 2-го работника – 842 700 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 180$);
- 3-го работника – 351 120 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 75$);
- 4-го работника – 744 380 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 159$).

Сумма заработной платы бригады включается в себестоимость производимых работ и является объектом обложения НДФЛ, ЕСП и страховыми взносами граждан, а также отчислений на индивидуальные накопительные пенсионные счета.

В зависимости от способа расчета заработной платы сдельная система оплаты труда подразделяется на:



При **прямой сдельной форме** заработная плата определяется по фактически выполненной работе (изготовленной продукции) в соответствии с установленными сдельными расценками.

Пример. Швея за месяц сшила 120 рабочих халатов. Расценка – 6 250 сумов за халат. Какова будет заработная плата швеи при прямой сдельной форме оплаты труда?

При **прямой сдельной форме** оплаты труда заработная плата определяется по фактически выполненной работе в соответствии с установленными сдельными расценками.

Следовательно, заработок швеи за месяц составил 750 000 сумов (120×6250).

Сдельно-премиальная форма является наиболее распространенной системой сдельной оплаты труда. При этом методе расчета кроме заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно начисляется премия за выполнение или перевыполнение установленных показателей (качество работы, срочность, отсутствие обоснованных жалоб со стороны клиентов и др.). Премии начисляются за фактически отработанное время на основании сдельного заработка.

Пример. Слесарь за месяц обработал 120 изделий; трудоемкость изделия - 1,7 чел./ч.; расценка – 5 200 сумов за единицу продукции; за выполнение норм выработки предусматривается премия – 5% сдельного заработка, за каждый процент перевыполнения нормы – 1% сдельного заработка. Слесарь отработал 24 смены по 8 ч.

Как рассчитать его заработную плату при сдельно-премиальной системе оплаты труда?

Слесарь обработал 120 изделий, следовательно, его прямой сдельный заработок составит 624 000 сумов ($120 \times 5\,200$).


Время, потраченное на обработку деталей, составило 192 часа (24 смены по 8 часов). Трудоемкость изделия – 1,7 чел./ч., таким образом, выполнение норм времени – 106,3 % ($((120 \times 1,7) : (24 \times 8)) \times 100$).

За выполнение нормы времени работнику полагается премия в размере 5% от сдельного заработка – 31 200 сумов ($624\,000 \times 5\%$). Так как план перевыполнен на 6,3%, выплачивается еще премия за перевыполнение плана – 39 312 сумов ($624\,000 \times 6,3\%$).

Общий заработок слесаря составит 694 512 сумов ($624\,000 + 31\,200 + 39\,312$).

При **сдельно-прогрессивной системе оплаты труда** в пределах установленной исходной нормы (базы) расчет производится по прямым сдельным расценкам, а сверх нормы – по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале. Например, при перевыполнении исходной нормы на 1-10% сдельная расценка увеличивается на 30%, перевыполнение на 10-30% – дает увеличение расценки на 50% и т.д.

Доплата по этой системе устанавливается различными методами. Наиболее универсальным является следующий метод:

- 
1. Определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы;
 2. Полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки (коэффициент берется из действующей шкалы прогрессивной оплаты).

Пример. Работник основного производства изготовил за месяц 300 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу составляет: в пределах до 250 ед. – 2 200 сумов, в пределах от 250 до 300 ед. – 2 400 сумов, в пределах от 300 ед. до 330 ед. – 2 600 сумов. Как рассчитать заработную плату рабочего при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда?

Расчет заработной платы в данном случае производится в следующем

порядке:

Определяется размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм: $250 \text{ ед.} \times 2\,200 \text{ сум} = 550\,000 \text{ сумов}$.

Определяется размер заработной платы за продукцию, изготовленную сверх установленных норм: $50 \text{ ед.} \times 2\,400 = 120\,000 \text{ сумов}$.

Определяется общая сумма заработной платы за произведенную продукцию: $550\,000 + 120\,000 = 670\,000 \text{ сумов}$.

Косвенная сдельная форма применяется, как правило, для оплаты труда работников, выполняющих вспомогательные работы: наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других рабочих, результаты деятельности которых влияют на производительность труда рабочих основного производства.

Пример. Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 38% заработка работников основного производства. Зарботок работников основного производства за месяц составил 900 000 сумов. Какова будет зарплата работника вспомогательного производства?

Форма оплаты труда, при которой заработная плата одних рабочих выражена в процентном отношении к заработной плате других рабочих, называется косвенной сдельной.

Так как зарплата рабочих основного производства за рассматриваемый месяц составила 900 000 сумов, то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 342 000 сумов ($900\,000 \times 38\%$).

Аккордная система оплаты устанавливает величину заработной платы за весь объем (комплекс) работ и включает премирование за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ при этом определяется на основе норм времени (выработки) и расценок.

Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В нем указывается начало и окончание работ, а также суммы зарплаты и премий с учетом качества. При досрочном выполнении сумма премий известна заранее. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом и применяется на предприятиях строительного профиля и автотранспорте.

Бестарифная система оплаты труда

При применении бестарифной системы размер заработной платы работника всегда зависит от конечных результатов работы подразделения или предприятия в целом, в соответствии с которыми и определяется общий фонд заработной платы.

Размер оплаты труда в этом случае определяется исходя из объема средств, направленных на оплату труда с учетом возможностей работодателя или

собственников предприятия. При этом работнику гарантируется только то, что месячный размер его зарплаты (при условии, что норма времени отработана полностью и нормы труда выполнены) не будет ниже, чем минимальный размер оплаты труда, установленный действующим законодательством (не ниже 1-го разряда по Единой тарифной сетке по оплате труда).

К числу бестарифных систем можно отнести:

Система плавающих окладов основывается на том, что при условии выполнения задания по выпуску продукции в зависимости от результатов труда работников (роста или снижения производительности труда, повышения или снижения качества продукции (работ, услуг), выполнения или невыполнения норм труда и др.) происходит периодическая корректировка тарифной ставки (должностного оклада).

Комиссионная форма оплаты труда, как правило, применяется для работников отделов сбыта, внешнеэкономической службы предприятия, рекламных агентов и т.п. Существует множество разновидностей комиссионной формы, увязывающих оплату труда работников с результативностью их деятельности. Выбор конкретного метода зависит от целей, преследуемых предприятием, особенностей реализуемого товара, специфики рынка и других факторов.

Например, если предприятие стремится к максимальному увеличению общего объема продаж, как правило, работникам выплачиваются «комиссионные» в виде фиксированного процента от объема реализации.

Пример. Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон в размере 10% от фактического объема реализованной продукции. В течение месяца работником реализовано продукции на сумму 4 000 тыс. сумов. Какова будет его заработная плата?

В данной ситуации работник получает 10% от объема реализованной продукции, данный процент должен быть оговорен в трудовом договоре между работником и директором предприятия.

Заработная плата составит 400 тыс. сумов ($4\,000\,000 \times 10\%$).

Если предприятие производит несколько видов продукции и заинтересовано в усиленном продвижении одного из них, оно может устанавливать более высокий комиссионный процент для этого вида изделий и т.д.

При разработке системы оплаты труда целесообразно опираться на существующие модели оплаты труда, поскольку они понятны как руководителям предприятия, так и работникам. Но это не обязательное условие.

9.3 Расчет среднего заработка при оплате отпусков

Всем штатным работникам, включая совместителей, работодатель обязан предоставлять ежегодный оплачиваемый трудовой отпуск. На лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, право на отпуск не распространяется.

В период отпуска за работником сохраняется место работы (должность) и средний заработок (ст. 133 ТК). Т.е. пока работник находится в отпуске, его не могут перевести на другую работу или уволить по инициативе работодателя.

Ежегодный основной отпуск за первый рабочий год предоставляется после того, как сотрудник отработал, как минимум, 6 месяцев (ст. 143 ТК). Рабочий год исчисляется 12 месяцами со дня начала работы по трудовому договору для каждого работника персонально.

ОТПУСК ДОЛЖЕН ПРЕДОСТАВЛЯТЬСЯ ДО ОКОНЧАНИЯ ТОГО РАБОЧЕГО ГОДА, ЗА КОТОРЫЙ ОН ПРЕДОСТАВЛЯЕТСЯ. В ИСКЛЮЧИТЕЛЬНЫХ СЛУЧАЯХ, КОГДА ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ОТПУСКА ПОЛНОСТЬЮ В ТЕКУЩЕМ ГОДУ НЕВОЗМОЖНО, С СОГЛАСИЯ РАБОТНИКА ЧАСТЬ ОТПУСКА СВЫШЕ 12 РАБОЧИХ ДНЕЙ МОЖЕТ БЫТЬ ПЕРЕНЕСЕНА НА СЛЕДУЮЩИЙ РАБОЧИЙ ГОД НО В ТЕЧЕНИЕ СЛЕДУЮЩЕГО ГОДА ОНА ОБЯЗАТЕЛЬНО ДОЛЖНА БЫТЬ ИСПОЛЬЗОВАНА.

За второй и последующие годы работы ежегодный основной отпуск предоставляется в любое время рабочего года.

Время пребывания работника в ежегодном оплачиваемом отпуске засчитывается в трудовой стаж, в т.ч. – в стаж для предоставления следующего ежегодного оплачиваемого отпуска.

Пример. В 2017 году работник находился в трудовом отпуске с 5 по 24 октября. В 2018 году ему предоставили отпуск в феврале. Период отпуска 2017 года включается в трудовой стаж при расчете отпуска в 2018 году.

ПРОДОЛЖИТЕЛЬНОСТЬ ОТПУСКА РАССЧИТЫВАЕТСЯ В РАБОЧИХ ДНЯХ. ЗА ОСНОВУ ПРИНИМАЕТСЯ 6-ДНЕВНАЯ РАБОЧАЯ НЕДЕЛЯ ВНЕ ЗАВИСИМОСТИ ОТ ТОГО, КАКОЙ ВИД РАБОЧЕЙ НЕДЕЛИ УСТАНОВЛЕН НА ПРЕДПРИЯТИИ (СТ.139 ТК). ЭТО ОЗНАЧАЕТ, ЧТО СУББОТА УЧИТЫВАЕТСЯ ПРИ РАСЧЕТЕ ПРОДОЛЖИТЕЛЬНОСТИ ОТПУСКА, ДАЖЕ ЕСЛИ НА ПРЕДПРИЯТИИ УСТАНОВЛЕНА 5-ДНЕВНАЯ РАБОЧАЯ НЕДЕЛЯ И СУББОТА ЯВЛЯЕТСЯ НЕ РАБОЧИМ ДНЕМ.

Праздничные дни, приходящиеся на период отпуска и являющиеся нерабочими ([ст. 131 ТК](#)), при определении длительности отпусков тоже не учитываются.

Пример. Работнику по его заявлению был предоставлен ежегодный трудовой отпуск с 10 марта 2018г. на 15 рабочих дней. Работодатель должен определить дату выхода на работу – 29 марта, т.к. при расчете продолжительности отпуска не учитываются 3 воскресенья и 1 праздничный день 21 марта.

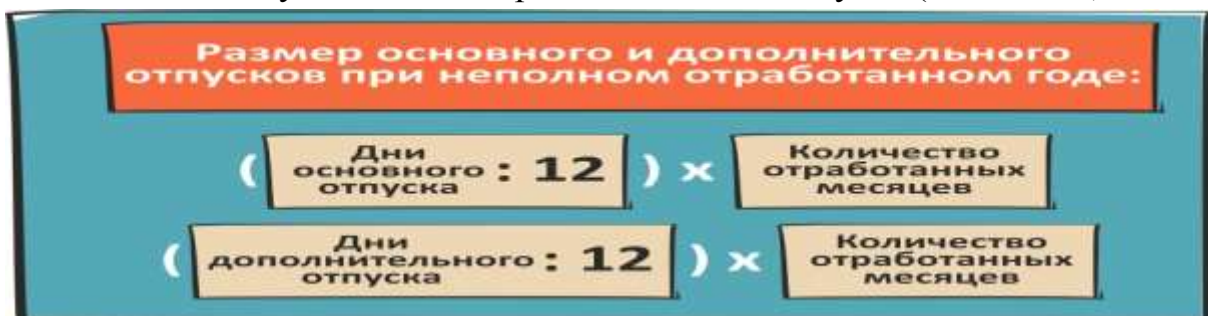
Помимо основного, существует так называемый **дополнительный отпуск**. Одним категориям работников он гарантирован законодательством (например, работающим в неблагоприятных условиях труда и тяжелых природно-

климатических условиях), другим – работодатель может его установить самостоятельно в коллективном договоре или трудовом соглашении с работником (например, за непрерывный стаж работы, высокие показатели труда и т.п.).

При расчете общей продолжительности ежегодного отпуска дополнительные отпуска суммируются с основным, в т.ч. – с удлиненным. Но во всех случаях общая продолжительность отпусков не может превышать 48 рабочих дней (ст. 140 ТК).

Пример. Рабочий имеет право на основной отпуск продолжительностью 15 дней и дополнительный, установленный законодательством, в 36 дней. Продолжительность отпуска в итоге определяется путем суммирования длительности основного и дополнительного отпусков. Но т.к. общая его продолжительность не может превышать 48 рабочих дней, работник в данной ситуации имеет право на отпуск продолжительностью только 48 рабочих дней, а не 51, как получается в результате расчетов (15 + 36).

При увольнении работнику выплачивается компенсация за все неиспользованные им отпуска (ст. 151 ТК). Если же ему был предоставлен отпуск авансом, а впоследствии он уволился, не доработав до конца рабочего года, за который отпуск уже использован, с него удерживаются ранее начисленные отпускные за неотработанные дни отпуска (ст. 164 ТК).



В обоих случаях продолжительность такого отпуска (недоиспользованного или использованного авансом) рассчитывается пропорционально отработанному работником времени: полный размер каждого отпуска (основного и дополнительного по отдельности) делится на 12 и умножается на число полных месяцев работы. Излишки, равные 15 и более календарным дням, округляются до месяца, а менее 15 календарных дней отбрасываются.

Пример. Работник увольняется после 9 месяцев и 17 дней работы. По Коллективному договору ему положен основной отпуск в соответствии с законодательством, т.е. 15 рабочих дней, но он его не использовал.

В данной ситуации длительность отпуска пропорционально отработанному работником времени составит 13 дней (15 : 12 x 10), за которые

он и получит компенсацию.

Пример. С 8 января 2018 г. работнику был предоставлен трудовой отпуск на 18 рабочих дней за рабочий год, который начался 1 августа 2017 г. С 24 марта 2018 г. работник подал заявление о прекращении трудового договора.

Работник отработал полных 8 месяцев с 1 августа 2017 г. до 24 марта 2018 г. (24 дня марта округляются до полного месяца).

Продолжительность отпуска работника пропорционально отработанному времени составит 12 рабочих дней ($18 : 12 \times 8$).

Значит, за неотработанных дней ($18 - 12$) отпускные должны быть удержаны из заработной платы работника.

Размер отпускных зависит от среднемесячного заработка и количества дней отпуска. Среднемесячная зарплата рассчитывается так: к зарплате по тарифу или должностному окладу на день расчета прибавляется 1/12 часть всех премий, доплат и надбавок (так называемых надтарифных выплат), начисленных за 12 месяцев перед началом отпуска. Для работающих первый год надтарифные выплаты учитываются из расчета: 1/6 часть – проработавшим 6 полных месяцев, 1/7 часть – проработавшим 7 полных месяцев и т.д. (п. 1 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.). Главное условие для включения какой-либо выплаты в расчет среднего заработка – чтобы она облагалась страховыми взносами.

Если работник не имеет постоянного оклада, его среднемесячная зарплата определяется исходя из среднемесячного заработка за 2 последних календарных месяца.

Полученная среднемесячная зарплата делится на 25,4 дня (среднемесячную продолжительность в расчете на 6-дневную рабочую неделю) и умножается на количество дней отпуска.

Среднедневной заработок	=	(	Заработная плата на день расчета	+	1/12 часть премий за предыдущие 12 месяцев	) : 25,4
Сумма отпускных	=	Среднедневной заработок	×	Количество дней отпуска		

Пример. Работнику предприятия предоставлен очередной ежегодный отпуск с 1 марта 2018 г. сроком в 24 рабочих дня (15 дней основного и 9 дополнительного). Должностной оклад работника на день расчета составлял 780 000 сумов, других выплат не было.

Для расчета суммы отпускных оклад на день расчета делится на 25,4 и

умножается на количество дней отпуска. Сумма отпускных, начисленных работнику, составит 737 008 сумов ($780\ 000 : 25,4 \times 24$).

Пример. Работнику предоставлен очередной трудовой отпуск продолжительностью 24 рабочих дня с 1 февраля 2018 г. На день расчета должностной оклад (тарифная часть) составляет 350 000 сумов.

Для определения надтарифных выплат учитывается период 12 месяцев, предшествующих началу трудового отпуска, с февраля 2017 г. по январь 2018 г. В расчетном периоде такие выплаты составили: ежемесячная премия по системному положению – 720 000 сумов, выплаты по районному коэффициенту – 647 560 сумов, материальная помощь на сельхозпродукцию – 500 000 сумов.

Матпомощь, выданная на приобретение сельскохозяйственной продукции, относится к прочим доходам и не облагается ЕСП и страховыми взносами (п. 16 ст. 178 НК). Соответственно, ее сумма не включается в расчет среднемесячной заработной платы при расчете отпускных:

$$350\ 000 + (720\ 000 + 647\ 560) : 12 = 463\ 963 \text{ сумам.}$$

Сумма отпускных составит:

$$463\ 963 : 25,4 \times 24 = 438\ 390 \text{ сумов.}$$

Если во время нахождения работника в отпуске на предприятии повышаются тарифные ставки или должностные оклады, отпускные нужно пересчитать. Причем пересчитывается только та часть отпускных (рабочие дни), которая приходится на дни работы по новому окладу или тарифной ставке.

Пример. Работник предприятия был принят на работу 1 мая 2017 г. Первый отпуск ему был предоставлен продолжительностью 18 рабочих дней с 13 февраля по 4 марта 2018 года. В т.ч. на февраль пришлось 14 дней и на март - 4. Оклад работника перед отпуском составлял 400 000 сумов. С 1 марта 2018 г. его оклад увеличился на 20% и составил 480 000 сумов.

Сумма отпускных на момент расчета составит 283 465 сумов ($400\ 000 : 25,4 \times 18$).

Т.к. 4 дня отпуска приходятся на март, а с 1 марта оклад работника изменился, нужно пересчитать отпускные за эти 4 дня.

За 4 рабочих дня марта отпускные из расчета нового оклада составят 75 591 сум ($480\ 000 : 25,4 \times 4$), тогда как ранее за эти дни было начислено 62 992 сума ($400\ 000 : 25,4 \times 4$). Следовательно, работнику нужно доначислить 12 599 сумов отпускных ($75\ 591 - 62\ 992$).

Трудовой отпуск работникам-совместителям предоставляется одновременно с отпуском по основному месту работы. Если в первый рабочий год совместитель проработал меньше 6 месяцев и попросил предоставить ему

отпуск, отпускные будут рассчитаны пропорционально отработанному времени. Совместителям, проработавшим в первый рабочий год 6 и более месяцев, а также за последующие годы отпуск оплачивается в обычном порядке (п. 16 прил., ПКМ № 297 от 18.10.2012 г.).

Пример. Работник принят на работу по совместительству с 1 декабря 2017 г. В феврале 2018 г. он подал заявление о предоставлении ему отпуска с 1 марта в связи уходом в отпуск по основному месту работы. Согласно трудовому договору продолжительность трудового отпуска составляет 18 рабочих дней.

Оклад работника – 700 000 сумов. Сумма дополнительных выплат за прошедший период составила 2 032 000 сумов, в т.ч. премии – 1 732 000 сумов, ценный подарок в связи с юбилеем – 300 000 сумов.

Среднемесячная заработная плата для оплаты отпуска рассчитывается исходя из оклада на день расчета с увеличением на 1/3 (т.к. совместитель работает первый год и проработал 3 полных месяца) части суммы, превышающей в расчетном периоде установленный должностной оклад.

Стоимость подарков, выдаваемых предприятием своим работникам, рассматривается как их доход в виде материальной выгоды (п. 2 ч. 1 ст. 177 НК), в сумме менее 6 МРЗП не облагаемый ЕСП и страховыми взносами. Следовательно, сумма подарка не включается в расчет среднемесячной заработной платы.

Среднемесячная зарплата совместителя составит 1 277 333 сума ($700\,000 + 1\,732\,000 : 3$). Продолжительность оплачиваемого отпуска – 5 дней ($18 : 12 \times 3$). Сумма отпускных составит 251 444 сума ($1\,277\,333 : 25,4 \times 5$).

Сумма отпускных относится к оплате за неотработанное время (ст. 175 НК) и облагается НДФЛ, обязательными страховыми взносами и ЕСП. Также с отпускных производятся отчисления на ИНПС.

9.4 Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда

Аналитический учет расчетов по оплате труда и начислению заработной платы осуществляется по следующим основным направлениям:

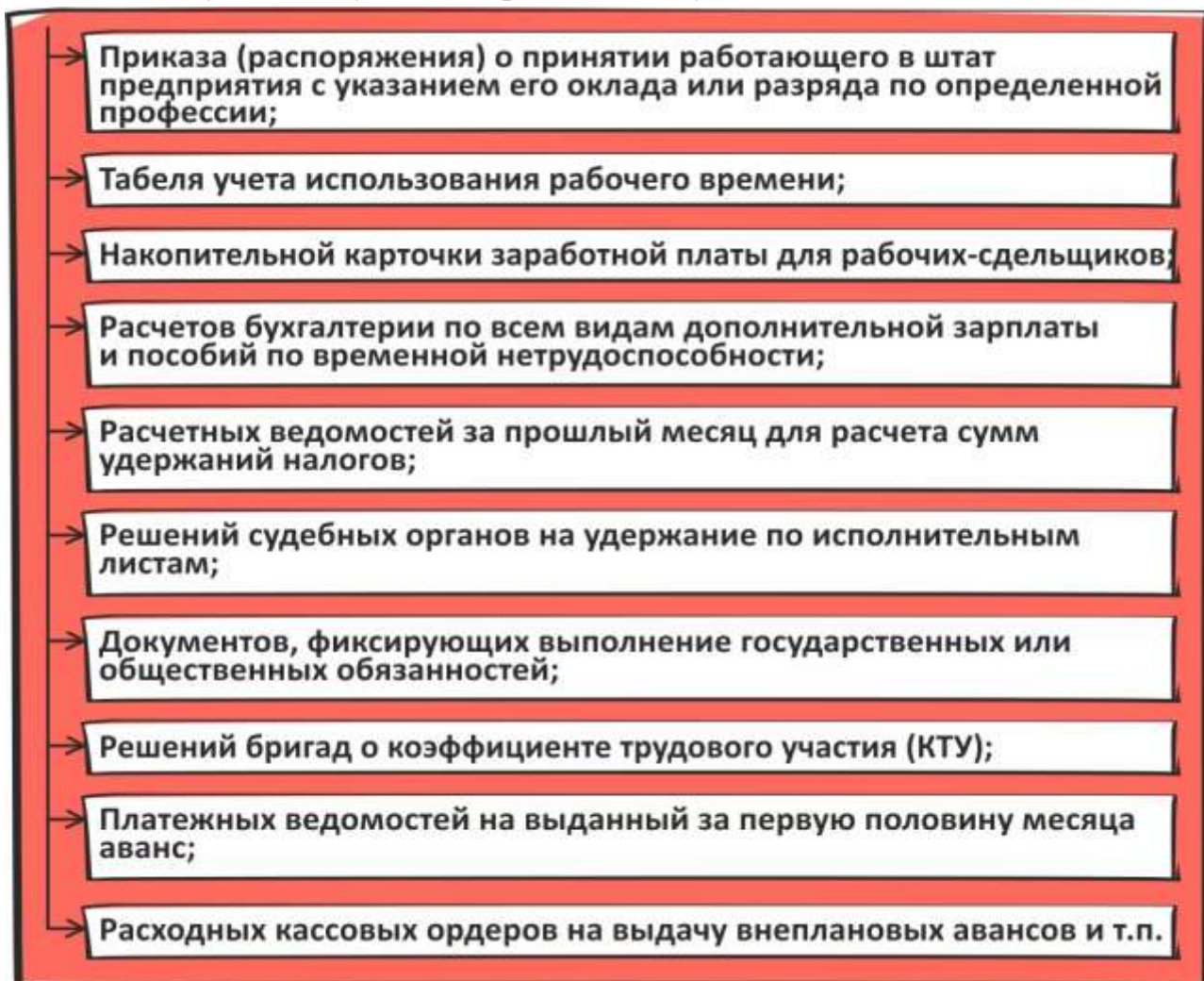
- по каждому работнику независимо от времени его работы на предприятии;
- по видам начислений;
- по источникам выплат;
- по структурным подразделениям;
- по видам оказываемых услуг, выполняемых работ.

В настоящее время согласно законодательству на предприятиях и в организациях используются три варианта организации такого аналитического учета:

1. по расчетно-платежным ведомостям
2. отдельно по расчетным и платежным ведомостям
3. по составленным компьютерным способом листкам "расчет заработной платы" (начислено, удержано и к выдаче) на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Первые два варианта используются в условиях ручной обработки документации, а последний - в условиях автоматизации учета.

Основным сводным документом по исчислению заработной платы является расчетная ведомость. Основанием для составления расчетной ведомости служат следующие первичные документы:

- 
- Приказа (распоряжения) о приеме работающего в штат предприятия с указанием его оклада или разряда по определенной профессии;
 - Табеля учета использования рабочего времени;
 - Накопительной карточки заработной платы для рабочих-сдельщиков;
 - Расчетов бухгалтерии по всем видам дополнительной зарплаты и пособий по временной нетрудоспособности;
 - Расчетных ведомостей за прошлый месяц для расчета сумм удержаний налогов;
 - Решений судебных органов на удержание по исполнительным листам;
 - Документов, фиксирующих выполнение государственных или общественных обязанностей;
 - Решений бригад о коэффициенте трудового участия (КТУ);
 - Платежных ведомостей на выданный за первую половину месяца аванс;
 - Расходных кассовых ордеров на выдачу внеплановых авансов и т.п.

В соответствии с действующим ТК РУз заработная плата выдается сотрудникам два раза в месяц, в сроки, установленные в коллективном договоре.

В первый раз выдается полный расчет за предыдущий месяц, а во второй - аванс за текущий. Размеры аванса и сроки его выдачи устанавливаются в коллективном договоре. Аванс устанавливается в процентном отношении к окладу или средней заработной плате за предыдущий период. Сумма аванса не должна быть больше фактически заработанной за соответствующий период.

Документы по учету рабочего времени работников поступают в бухгалтерию, после чего производится их группировка с целью определения общего месячного заработка каждого работника и общего фонда заработной платы по фирме.

В платежной ведомости должны быть указаны показатели, связанные с выдачей заработной платы на руки: Ф.И.О., сумма к выдаче, расписка в получении.

Сотрудники получают заработную плату в кассе предприятия.

Для выплаты заработной платы из кассы устанавливаются жесткие сроки - три дня с момента получения наличных денежных средств в учреждении банка.

Если заработная плата не получена в установленные сроки, то в платежной ведомости против Ф.И.О. работника специальным штампом или от руки делается отметка "депонировано", а не выданные суммы называются депонентскими.

На лицевой стороне платежной ведомости кассир делает запись о ее закрытии. При этом указываются суммы, выданной наличными и депонированной заработной платы. На депонентские суммы составляется реестр не выданной заработной платы.

Закрытая платежная ведомость и реестр не выданной заработной платы передаются кассиром в бухгалтерию. После их проверки бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на сумму выданной заработной платы, оформляет и передает его в кассу для составления отчета кассира.

Вся, не выданная в указанные сроки заработная плата, подлежит возврату на расчетный счет предприятия. При этом в объявлении на взнос наличными указывается, что это депонированные суммы. Эти суммы банк не может направлять на погашение задолженности предприятия или на прочие выплаты, и обязан выдать их по первому требованию предприятия.

Выплата отпускных и расчета при увольнении оформляется либо расходным орденом, либо платежной ведомостью.

Синтетический учет расчетов с работниками по оплате труда ведется на счет 6710 "Расчеты по оплате труда". Счет пассивный, входит в группу счетов обязательств. На этом счете отражается состояние расчетов с работниками как состоящими, так и не состоящими в списочном составе предприятия по всем видам выплат.

К данному счёту могут быть открыты, следующие счета:

6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

6720 «Депонированная заработная плата»

По кредиту счёта отражают начисления по оплате труда, пособий за счёт отчислений на государственное социальное страхование и других сумм, а по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счёта кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Обязательства по зарплате и премиям, возникают в следующих случаях:

- Обязательства по заработной плате (работникам, занятым непосредственно в производстве), начисление которой производится за счёт себестоимости. При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т 2010 "Основное производство" (оплата труда производственных рабочих);

Д-т 2310 "Вспомогательные производства" (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

Д-т 2510 "Косвенные производственные затраты" (оплата труда цехового персонала и работников обслуживающих производств и хозяйств);

К-т 6710 (на всю сумму начисленной оплаты труда), если начисленная заработная плата относится к прямым или косвенным производственным затратам, она включается в себестоимость изготовленной продукции, оказанных услуг.

- Если заработная плата начислена работникам, занятым, приобретением или созданием активов, погрузкой или разгрузкой производственных запасов и прочими видами работ, связанных со снабжением, она включается в первоначальную стоимость активов:

Д-т 0830 "Приобретение нематериальных активов"

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»

Д-т 0820 "Приобретение основных средств"

Д-т 1000 "Материалы"

Д-т 2910 "Товары"

К-т 6710 "Задолженность персоналу по оплате труда"

- Если начисленная заработная плата является расходом текущего периода, она не включается в себестоимость продукции, а отражается на счетах "Расходов" в зависимости от вида деятельности и характера работ в следующем порядке:

Д-т 9410 "Расходы по реализации"

Д-т 9420 «Административные расходы»

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

Если обязательства не погашаются, так как сотрудник по субъективным причинам не получил заработной платы, то всю не выплаченную в течение 3 дней заработную плату и другие причитающиеся сотруднику деньги необходимо депонировать, для чего делается запись:

Д-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

К-т 6720 «Депонированная заработная плата»

Выплаты работникам, которые в соответствии с действующими нормативными актами не включаются в состав затрат (издержек), например, материальная помощь, единовременные премии, ценные подарки и т.п., относятся за счет чистой прибыли.

Начисление сумм пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам и выплат, которые гарантированы обязательным социальным страхованием граждан, отражается в корреспонденции с дебетом счета 6510 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

По дебету счета 6710 отражаются удержания, вычеты и выплата заработной платы. Суммы заработной платы, пенсий, пособий, материальной помощи и т.д., выплаченные наличными, отражаются в корреспонденции с кредитом счета 5010 "Денежные средства в кассе". Если вместо выдачи наличными заработная плата перечисляется со счета предприятия на счет работника, то счет 6710 корреспондирует с кредитом счета 5110 "Расчетный счет".

Суммы удержанного подоходного налога отражаются в корреспонденции с кредитом счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет".

Суммы удержаний по исполнительным листам отражаются в корреспонденции с кредитом счета 6990 "Расчеты с разными кредиторами".

Суммы, удержанные из заработной платы работников в возмещение потерь от брака, отражаются в корреспонденции с дебетом счета 2610 "Брак в производстве".

Суммы удержаний в счет погашения подотчетных сумм, не возвращенных в установленные нормативными актами сроки, отражаются в корреспонденции с кредитом счетов 4220–4230 "Расчеты с подотчетными лицами".

Всем лицам, работающим по трудовому договору на предприятиях любых форм собственности, независимо от степени занятости, занимаемой должности, выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда предоставляются ежегодные основные оплачиваемые отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Ежегодный основной

оплачиваемый отпуск предоставляется продолжительностью не менее 24 рабочих дней.

Ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, незрячим лицам в возрасте до восемнадцати лет, а также в других случаях предусмотренных законом.

Продолжительность ежегодного основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работникам исчисляются в календарных днях и максимальным пределом не ограничиваются. Нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска, дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- работникам в возрасте до 18 лет;
- в других случаях, предусмотренных законом.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации.

Предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска осуществляется на основании приказа работодателя. На основании приказов оформляется Записка-расчёт, в которой определяется размер, причитающейся отпускной платы и делаются соответствующие записи в личной карточке и лицевом счёте работника.

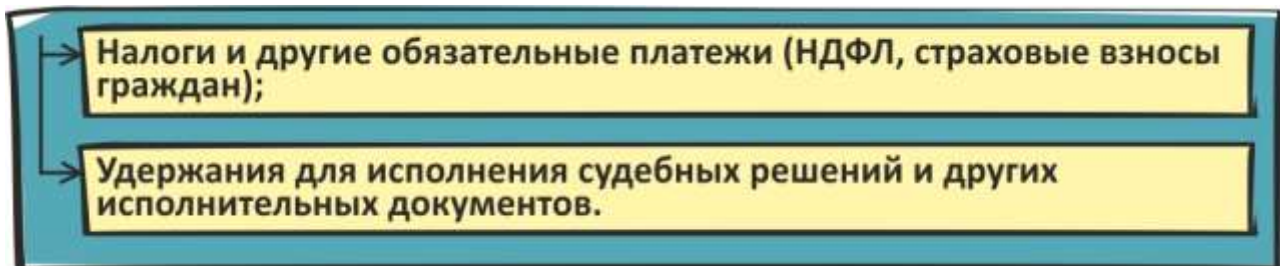
Для исчисления отпускного пособия определяется средняя зарплата, которая рассчитывается в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы.

9.5 Виды удержаний из заработной платы и их учет


Из заработной платы работника могут удерживаться суммы - обязательные, а также взыскиваемые по инициативе как самого работника, так и его работодателя.

При этом важно помнить, что совокупный размер любых удержаний в месяц не может превышать 50% причитающейся работнику оплаты труда (ч. 3 [ст. 164 ТК](#)). Если же нужно взыскать бóльшую сумму, ее нужно распределить на последующие месяцы в соответствии с очередностью удержаний, установленной ст. 164 ТК.

К **обязательным удержаниям**, производимым без согласия работника, относятся:

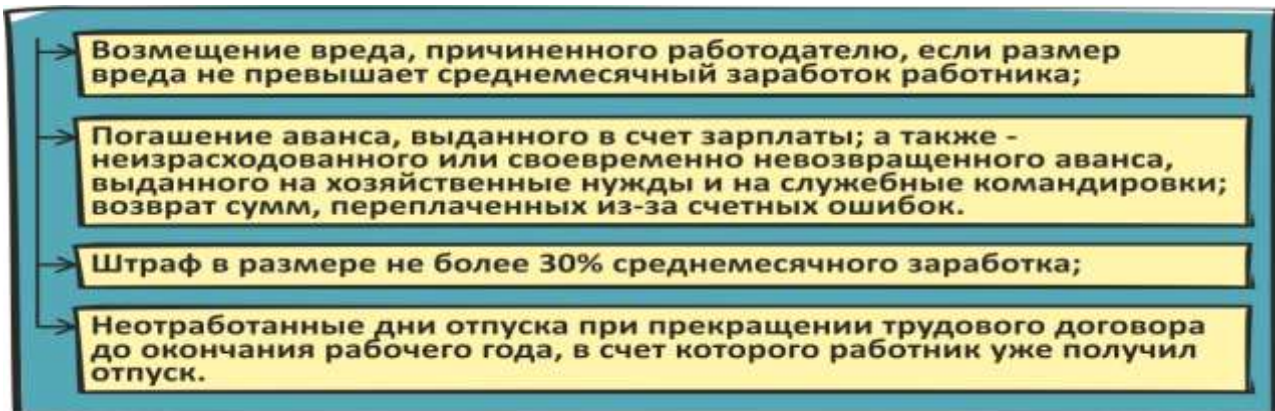
- 
- **Налоги и другие обязательные платежи (НДФЛ, страховые взносы граждан);**
 - **Удержания для исполнения судебных решений и других исполнительных документов.**

Не производятся удержания по исполнительным документам с таких выплат, как:

- 
- **Пособие при рождении ребенка;**
 - **Пособие по беременности и родам;**
 - **Пособие на погребение;**
 - **Пособия по уходу за ребенком в период частично оплачиваемого отпуска;**
 - **Алименты;**
 - **Выплаты предприятия в связи с рождением ребенка, смертью родных, регистрацией брака;**
 - **Выплаты, связанные со служебной командировкой, направлением на работу в другую местность;**
 - **Выходное пособие при прекращении трудовых отношений;**
 - **Возмещение вреда, причиненного увечьем или другим повреждением здоровья, смертью кормильца;**
 - **Выплаты лицам, получившим увечья при исполнении служебных обязанностей, и членам их семей в случае гибели этих лиц;**
 - **Выплаты за работу в неблагоприятных и особых условиях труда, а также лицам, подвергшимся воздействию радиации.**

См. п. 2 Правил, прил. к Приказу № 1980 от 08.07.2009 г.

С пособий по временной нетрудоспособности и пособий по безработице удержания производятся только по решениям суда о взыскании алиментов, возмещении вреда, причиненного увечьем или другим повреждением здоровья, а также смертью кормильца. К удержаниям по инициативе работодателя относятся:

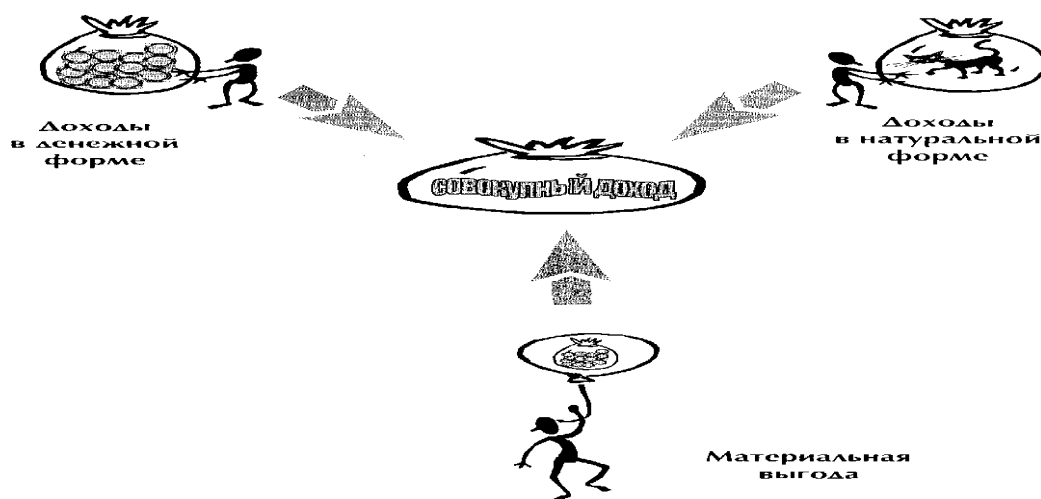


В отношении авансов – работодатель вправе распорядиться об удержании задолженности не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возврата аванса или со дня неправильно начисленной выплаты. Если этот срок пропущен, либо работник оспаривает основания удержания, либо размер удержаний превышает 50% зарплаты, задолженность погашается в судебном порядке.

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

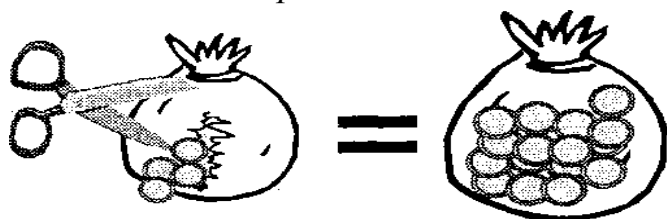
В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).



253

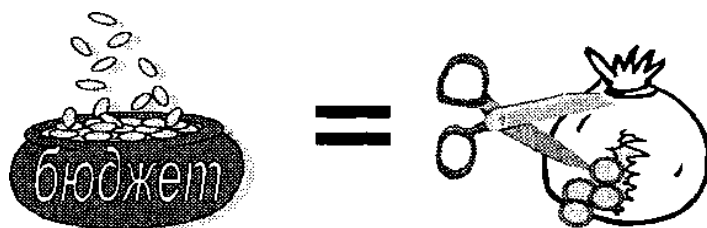
В совокупный (валовой) доход физических лиц включаются:

- **доходы в денежной форме по заключенным трудовым и гражданско-правовым договорам;** выплаты в иностранной валюте пересчитываются в суммы по курсу Центрального банка РУз, действующему на дату получения дохода;
- **доходы в натуральной форме;** учитываются в составе совокупного дохода по рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на дату получения дохода;
- **доходы в виде материальной выгоды**



Совокупный облагаемый доход

Совокупный доход



Налог на доходы физических лиц

Совокупный облагаемый доход

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

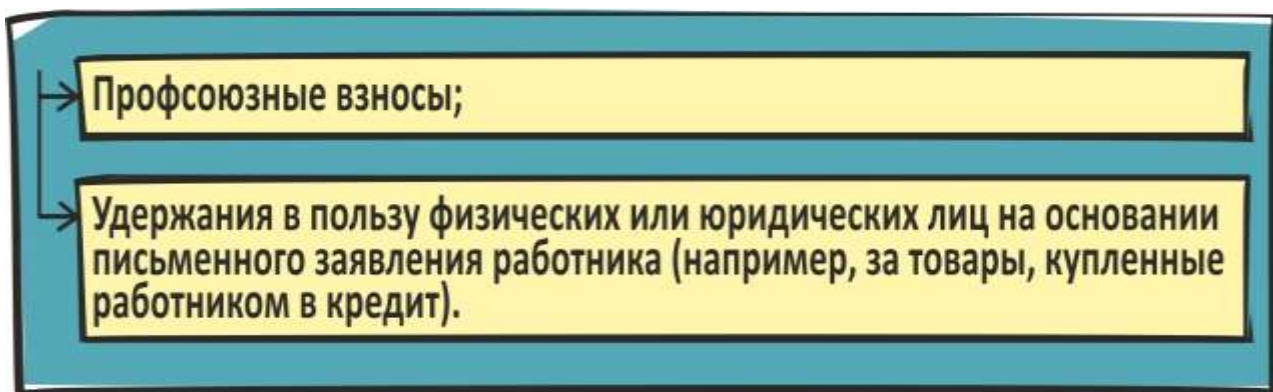
Организации-работодатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации независимо от форм собственности обязаны вести личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

Удержания по инициативе работодателя производятся на основании приказа или распоряжения руководителя предприятия, с которым работник должен быть ознакомлен под роспись. По общему правилу удержания из заработной платы возможны с письменного согласия работника, а при отсутствии согласия – по решению суда ([ч. 1 ст. 164 ТК](#)). Однако на обязательные удержания и удержания по инициативе работодателя согласие работника не требуется.

К удержаниям по инициативе работника относятся:



По **договору займа** займодавец передает в собственность заемщику деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить ему одновременно или в рассрочку такую же сумму денег или такое же количество вещей того же рода и качества (сумму займа). Денежные средства по договору займа могут быть предоставлены заемщику с уплатой и без уплаты процентов. Размер, порядок и сроки возврата суммы займа и уплаты процентов с нее должны быть определены в договоре займа ([ст.ст. 734-735 ГК](#)).

Заем оформляется на основании **заявления** работника, которое он пишет на имя руководителя предприятия, указывая, зачем понадобился заем. Если предприятие согласно выдать его работнику, составляется соответствующий **договор**.

Для работника сумма займа не считается доходом, и его получение налоговых последствий не имеет, т.к. заем выдается на условиях возвратности.

В бухгалтерии операции по предоставленным работникам займам отражаются

так:

Работнику предоставляется денежный заем:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 5110	«Расчетный счет»
В качестве займа работнику передаются материалы:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Долгосрочная задолженность персонала переводится в текущую часть:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»
Кт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Заем возвращается (погашается удержанием из зарплаты):	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»
Начисляются проценты к получению по займу:	
Дт 4830	«Проценты к получению»
Кт 9530	«Доходы в виде процентов»
Задолженность по процентам погашается из зарплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4830	«Проценты к получению»

Работники предприятия могут приобрести какие-либо товары в кредит, а предприятие может удерживать определенную сумму из их заработной платы в счет погашения этого кредита. В этом случае работник заполняет **поручение-обязательство** в 2-х экземплярах: один остается в магазине, другой направляется на предприятие, где работает работник. На основании этого поручения-обязательства из зарплаты работника ежемесячно будут удерживаться суммы в погашение кредита и перечисляться в магазин. В бухучете эти удержания отражаются так:

Удерживаются из заработной платы работников платежи за товары, приобретенные ими в кредит:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6990	«Прочие обязательства»
Удержанные суммы перечисляются в магазин:	
Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5110	«Расчетный счет»

Приобретенные работниками товары предприятие может оплатить магазину за счет кредита банка, а затем погашать этот кредит удержанием из зарплаты работника. В бухучете эти удержания отразятся следующим образом:

Получены кредиты банков под задолженность работников за приобретенные товары:	
Дт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»
Кт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»,
Кт 7810	«Долгосрочные банковские кредиты»
Удерживаются из заработной платы работников платежи за приобретенные ими товары:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»
Удержанные суммы перечисляются в погашение кредита банка:	
Дт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»
Дт 6950	«Долгосрочные обязательства - текущая часть»
Кт 5110	«Расчетный счет»

Удержание алиментов

Очень распространенная ситуация - удержание из зарплаты алиментов. Речь идет о средствах на содержание, которые закон обязывает выплачивать одного из супругов другому, родителя — несовершеннолетнему ребёнку, взрослого ребенка — пожилому родителю и т. д.

Алименты удерживаются:

→	На основании письменного соглашения об уплате алиментов. Оно заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем (гл. 17 Семейного кодекса). После нотариального заверения соглашение приобретает силу исполнительного листа;
→	В судебном порядке на основании исполнительного листа (ст.ст. 136, 137 СК).

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОВД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

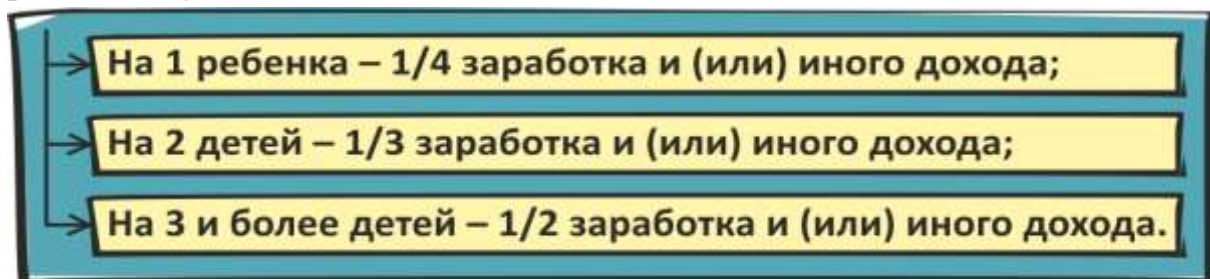
Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-х дневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

К учету и хранению исполнительных листов предъявляются строгие требования (разд. V Правил №1980). Они являются документами строгой отчетности и регистрируются в специальной книге (прил. №2 к Правилам №1980), листы которой должны быть пронумерованы, прошиты и скреплены подписью руководителя и печатью (если она имеется). Каждый документ должен храниться в сейфе в отдельной папке.

Алименты удерживаются из всех доходов, полученных на территории Узбекистана и за его пределами в денежном или натуральном выражении (ст. 104 СК), за исключением отдельных их видов (п. 2 [Правил №1980](#)). Это означает, что если гражданин, обязанный уплачивать алименты, получил доход, к примеру, в виде ценного приза или подарка, часть стоимости этого предмета должна быть выплачена им в качестве алиментов.

На практике предприятия в основном получают исполнительные листы по взысканию алиментов с разведенных родителей на содержание детей.

Размер алиментов на несовершеннолетних детей, взыскиваемых по решению суда, в месяц составляет (ст. 99 СК):



При этом размер взыскиваемых алиментов на каждого ребенка не должен быть меньше 1/3 МРЗП.

Если алименты уплачиваются добровольно на основании соглашения, их размер определяется его сторонами самостоятельно. Однако он в любом случае не может быть ниже размера алиментов, которые могли бы быть установлены судом.

Размер алиментов рассчитывается после удержания из доходов работника НДФЛ (ст. 65 Закона №258-II от 29.08.2001 г.). Удержанная сумма алиментов должна быть выплачена из кассы, переведена по почте или перечислена взыскателю в 3-дневный срок со дня выплаты заработной платы должнику. Причем расходы на перевод денежных средств по почте несет сам должник, т.е. – работник, из зарплаты которого производятся удержания (ст. 137 СК).

Пример. Работнику начислены за месяц 500 000 сумов. По решению суда он обязан уплачивать алименты на одного ребенка в размере 1/4 своего заработка. Сумма алиментов переводится через почту с уплатой почтового сбора 6% от суммы перевода.

Сумма удержаний по исполнительному документу определяется так:

Определяется сумма НДФЛ. В нашем примере она составит 60 000 сума.

Алименты удерживаются с 440 000 сумов (500 000 – 60 000).

Сумма удержаний по исполнительному листу составит 110 000 сума (440 000 x 25%).

Почтовым переводом будут переведены 110 000 сума, оплачено почтовых расходов 6 600сума (110 000 x 6%).

Общая сумма удержаний составит 176 600 сумов (60000 + 110000 + 6 600).

Если по решению суда алименты взыскиваются в твердой денежной сумме или в размере, кратном МРЗП, при увеличении МРЗП их размер пропорционально индексируется. Индексацию проводит само предприятие, удерживающее алименты (ст. 144 СК).

В бухгалтерии удержание алиментов отражается таким образом:

Отражаются алиментные обязательства:	
Дт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

Удерживаются алименты из зарплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4790	«Прочая задолженность персонала»

Погашаются алиментные обязательства:	
Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5010	«Денежные средства в национальной валюте»,
Кт 5110	«Расчетный счет»

При увольнении работника, выплачивающего алименты, предприятие обязано незамедлительно сообщить об этом судебному исполнителю и вернуть ему исполнительный лист с отметкой о произведенных удержаниях.

Удержание за причиненный организации материальный ущерб.

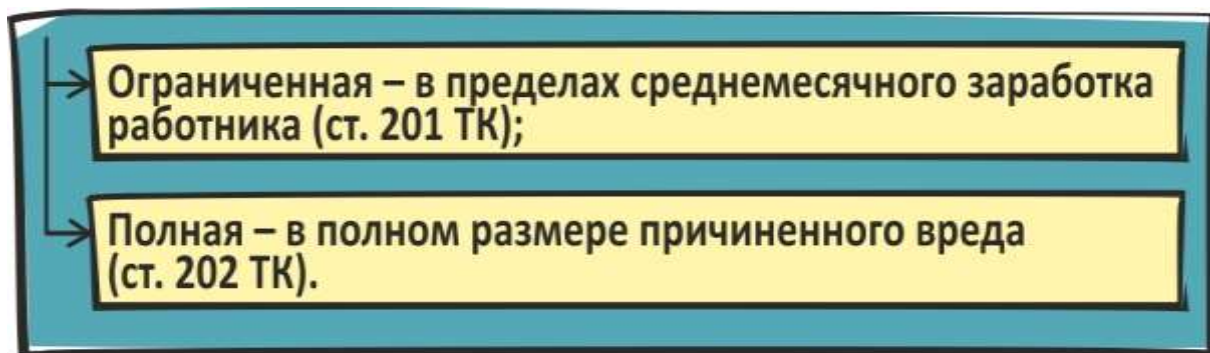
Материальная ответственность членов трудового коллектива за ущерб, причиненный организации по их вине, предусматривается Кодексом законов о труде РУз.

Администрация организации вправе требовать от членов трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту), возмещения, причиненного ущерба при наличии противоправных действий с их стороны, результатом которых и явился причиненный ущерб.

Удержать с зарплаты работника возмещение за причиненный им ущерб работодатель может, если докажет вину работника. Т.е. если будет установлено, что работник совершил какие-то противоправные действия и ущерб возник именно вследствие этих действий.

Допустим, у работника сломался компьютер. Впоследствии выяснилось, что произошло это в результате перепадов напряжения в сети. Следовательно, никакой ответственности работник не несет. Но если бы поломка произошла из-за того, что сотрудник самовольно установил новую программу без разрешения администрации, ему пришлось бы возместить расходы на ремонт компьютера.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб.



При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе – в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера. Среднемесячный заработок на день причинения ущерба рассчитывается исходя

из среднемесячного заработка за 2 последних календарных месяца (п. 5 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.).

Размер вреда, причиненного имуществу предприятия, определяется исходя из действительных рыночных цен на это имущество (ст. 205 ТК).

В бухучете возмещение работником материального ущерба отражается так:

Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания превышает нанесенный убыток):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива
Кт 9310 Кт 9320	«Прибыль от выбытия основных средств», «Прибыль от выбытия прочих активов» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива, подлежащей взысканию, и суммой убытка от его выбытия
Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания ниже нанесенного убытка):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Дт 9430	«Прочие операционные расходы» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива и суммой убытка от его выбытия
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива
Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба от выпуска по его вине бракованной продукции:	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 2610	«Брак в производстве»
Отражается взыскание суммы ущерба с виновного работника:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»

Основанием для взыскания вреда, сумма которого не превышает среднемесячной зарплаты виновного работника, является приказ руководителя предприятия. Причем он может быть издан не позднее 1 месяца со дня обнаружения вреда. Днем обнаружения считается день, когда администрации стало известно об ущербе, причиненном работником. Если же ущерб выявлен при инвентаризации имущества, ревизии или проверке деятельности предприятия, днем обнаружения считается день подписания соответствующего акта.

Если сумма причиненного работником вреда превышает его среднемесячный заработок или же истек месячный срок со дня обнаружения вреда, взыскание осуществляется в судебном порядке (ст. 207 ТК).

Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражаются на счете **4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»**.

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

Пример. Работник потерял USB-флешку учетной стоимостью 140 000 сумов, бывшую у него под отчетом, и тем самым нанес предприятию материальный ущерб. Рыночная стоимость флешки на текущий момент составляет 120 000 сумов. В бухучете возмещение работником причиненного ущерба по рыночной стоимости актива отразится так:

Дт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 1090 «Прочие материалы» – 140 000 сумов.

Дт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 120 000 сумов.

Дт 9430 «Прочие операционные расходы» Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 20 000 сумов.

Дт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» – 120 000 сумов.

Вопросы для самоконтроля

1. Могут ли работники предприятия быть дебиторами данного предприятия? Как появляется дебиторская задолженность работников?
2. Будет ли включаться в совокупный годовой доход менеджера предприятия стоимость туристической путевки, полученной им в качестве премии?
3. Перечислите виды удержаний из заработной платы.
4. Что показывает сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?

5. Где в бухгалтерском балансе отражается сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
6. Должен ли работник предприятия подавать в государственную налоговую инспекцию декларацию о своих доходах?
7. В течение какого времени работник предприятия может получить депонированную заработную плату?
8. Выгодно ли для работников предприятия увеличение суммы МРЗП с точки зрения определения величины налога на доходы физических лиц?
9. На основании каких документов осуществляется выплата заработной платы работникам предприятия?
10. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете?
11. В каком документе отражается использование рабочего времени?
12. Какой период является расчетным при расчете отпускных?

ГЛАВА 10. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

10.1 Общие принципы организации учета товарно-материальных запасов.

10.2 Классификация и оценка товарно-материальных запасов.

10.3 Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии.

10.4. Учет поступления материалов.

10.5. Учет выбытия материалов

10.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки

Вопросы для самоконтроля

10.1 Общие принципы организации учета товарно-материальных запасов.

Все средства производства участвующие в процессе производства подразделений на средства и предметы труда. Такое деление вытекает из различной их роли в производственном процессе.

Средства труда неоднократно участвующие в процессе производства постепенно переносят свои стоимости, возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда - объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда находятся на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют “материалы”.

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру производственных запасов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе, не участвуют в процессе производства это приводит к снижению эффективности. Кроме того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на др. цели.

Ключевой задачей является - оптимизация размеров производственных запасов, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня производственных запасов имеет важное значение для контроля за сохранением материальных ценностей, направленных

на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального бюджета страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невозполнимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсосбережения. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д.

Серьезные требования предъявляются к учету производственных запасов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля за полным движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля за наличием и расходом, производственные запасы должны находится в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточным для принятия управленческих решений.

Эти основоположные требования конкретизированы в задачах учета производственных запасов:

- получение достаточных данных об остатках производственных запасов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;

- контроль за сохранением производственных запасов как в местах хранения так и в местах потребления;

- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль за использованием производственных запасов в процессе производства и эксплуатация в соответствии с установленными нормами;

- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции

К основным способам ведения учета производственных запасов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей;

- система документооборота по оформлению операций движения производственных запасов;

- использование счетов БУ и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета производственных запасов;

- порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в регистрах БУ;

- порядок обработки учетной информации.

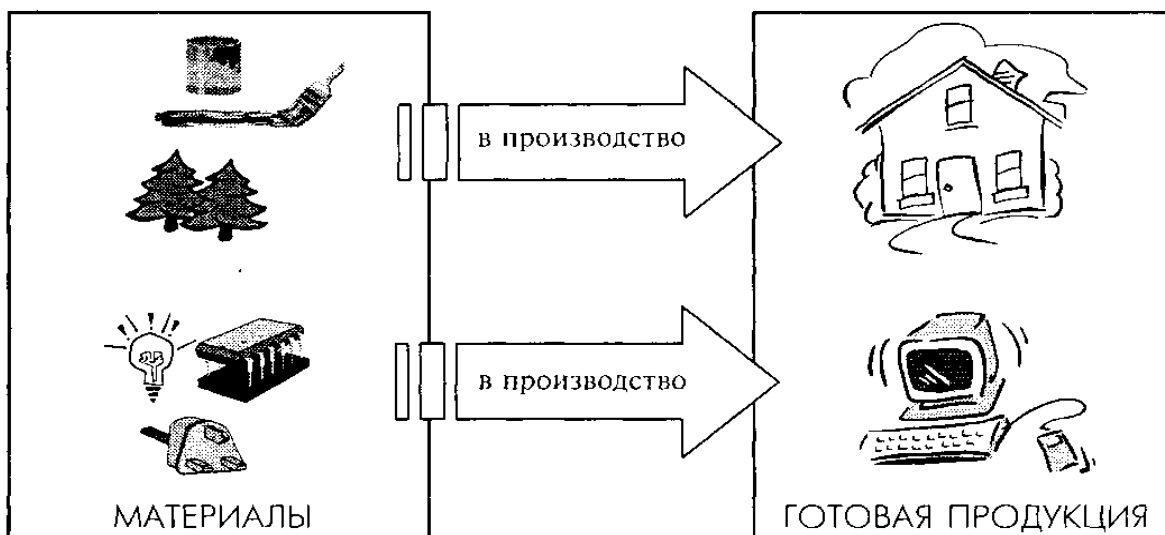
Важное значение, имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения производственных запасов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

Для правильного учета производственных запасов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение производственных запасов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

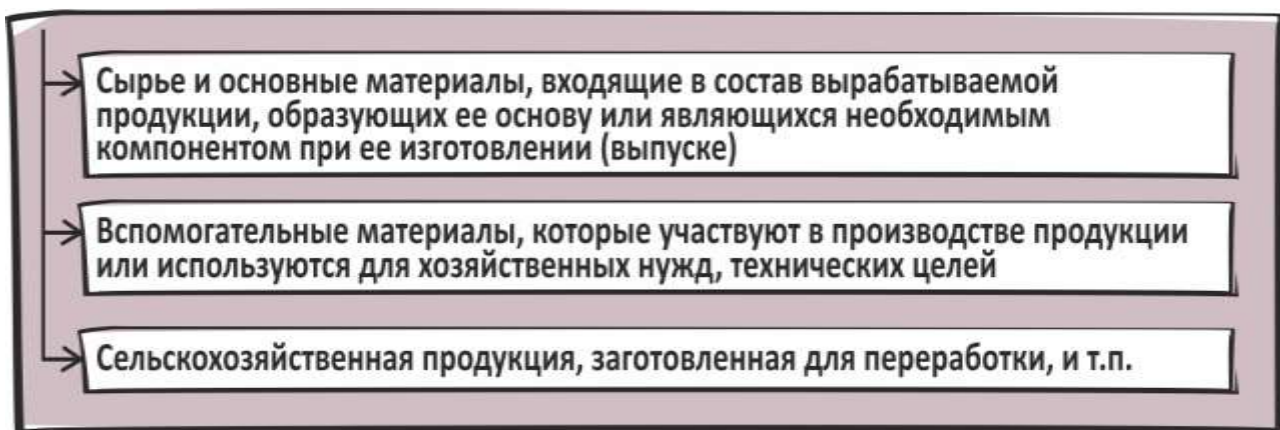
Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу производственных запасов и т.д.

В процессе производства и образования вновь изготовленного продукта отдельные виды производственных запасов имеют различное значение. Для правильной организации бухгалтерского учета производственных запасов важное значение имеет их экономически обоснованная классификация и увязка ее с системой счетов бухгалтерского учета.

Материалы относятся к оборотным средствам предприятия. Характерной особенностью данных средств является то, что они потребляются в соответствии с установленными нормами расхода, полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя его материальную основу.



Все производственные запасы можно подразделить



Сырье и основные материалы образуют вещественную основу созданного продукта: они полностью потребляются, изменяя свою первоначальную форму. Основные материалы являются продуктами обрабатывающей промышленности - черные и цветные металлы, ткани и т.д.

Вспомогательные материалы в отличие от основных не образуют вещественные основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества, они могут потребляться орудиями труда для поддержания их в рабочем состоянии, могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства, для ремонта и т.д.

Подразделение производственных запасов на основные и вспомогательные носит условный характер, не определенный физико-химическими свойствами. Одни и те же материалы в разных производствах могут быть основными или вспомогательными материалами.

В ряде отраслей промышленности в силу специфических свойств вообще трудно определить основные и вспомогательные материалы. Ни один из примененных производственных запасов не выступает в качестве основы продукта.

Покупные полуфабрикаты - материалы, которые подвергаются определенной обработке по законченному технологическому переделу, но не являются готовой продукцией. Эти полуфабрикаты и комплектующие изделия могут считаться основными материалами.

Отходы производства - остатки сырья и производственных запасов образующиеся в результате раскроя производственных запасов и их обработки. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства: другие могут вновь пройти обработку.

В отдельные группы выделяют топливо, запасные части, которые по своей роли являются вспомогательными материалами, но считается, что они имеют значительный удельный вес, они выделены в отдельную группу.

Топливо в производстве подразделяется на энергетическое и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

Тара предназначена для хранения, упаковки, транспортировки и сохранения качества производственных запасов. Инвентарная тара - предметы, обслуживающего производства в качестве тары длительного (многократного) пользования.

Тара в зависимости от стоимости и срока службы может учитываться в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Неинвентарная тара учитывается вместе с тарными материалами, предназначенными для упаковки реализованной готовой продукции.

Условиями поставки товаров предусматриваются определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату, либо сдачи ее организациям или предприятиям. Возвратная тара - тара многократного пользования. С целью возврата за некоторые виды тары с покупателя взимается залог, который возвращается после сдачи тары (залоговая тара).

Запасные части - используются для ремонта основных средств, имеют, как правило, строго целевой характер, нужны для поддержания оборудования в рабочем состоянии.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности составляют оборотные средства предприятия. В эту группу включается имущество, отвечающее одному из следующих критериев:

- срок службы не более 1 года;
- стоимость до 50 МРЗП на момент приобретения, за единицу (комплект) независимо от срока службы.

Прочие материалы включают отходы производства (обрубки, обрезки, стружки, опилки и т.п.), неисправимый брак, материальные ценности, полученные при ликвидации основных средств (металлолом, утильсырье, изношенные шины, камеры, утильные резины, отработанные масла, нигролы и т.п.).

Сельхозпредприятия могут также отдельно учитывать семена, посадочный материал, компосты (покупные и собственного производства), минеральные удобрения, биологические препараты, ядохимикаты, медикаменты, химикаты для борьбы с сельхозвредителями (в растениеводстве, животноводстве и в подсобном хозяйстве) и другое.

Материалы приходуются в единицах измерения, указанных в сопроводительных документах, но при этом следует учесть два важных момента.

1. Когда материал поступает в одной единице измерения (например, куб.м), а расходуется в другой (штуках), его оприходование и отпуск учитываются и отражаются в документах одновременно в двух единицах измерения (куб.м /шт).

2. Если материал поступает в более крупных единицах измерения (тоннах), а расходуется в более мелких (килограммах), его оприходование и учет осуществляются в тех единицах, в которых он расходуется (килограммах).

Для правильного планирования потребности производственных запасов необходима рациональная организация аналитического учета и контроля за их использованием. Предприятия используют более детальную группировку по технологическим признакам. Все материалы подразделяются на группы (по свойствам), а внутри групп на сорта, шарики, типы и т.д.

Каждому сорту, наименованию и т.д. присписывается номенклатурный номер, который заносят в номенклатурный справочник, представляющий собой систематизированный перечень потребляемых производственных запасов. В этом справочнике содержится полностью техническая характеристика каждого наименования в соответствии с действующими стандартами.

Если в номенклатурном справочнике указана учетная цена за единицу каждого вида производственных запасов, то его называют номенклатурой - ценником.

Аналитический учет товарно-материальных запасов организуется в соответствии с построением номенклатуры-ценника, а закрепленный номенклатурный номер обязательно проставляется во всех приходных и расходных документах по учету материальных ценностей.

10.2 Классификация и оценка товарно-материальных запасов.

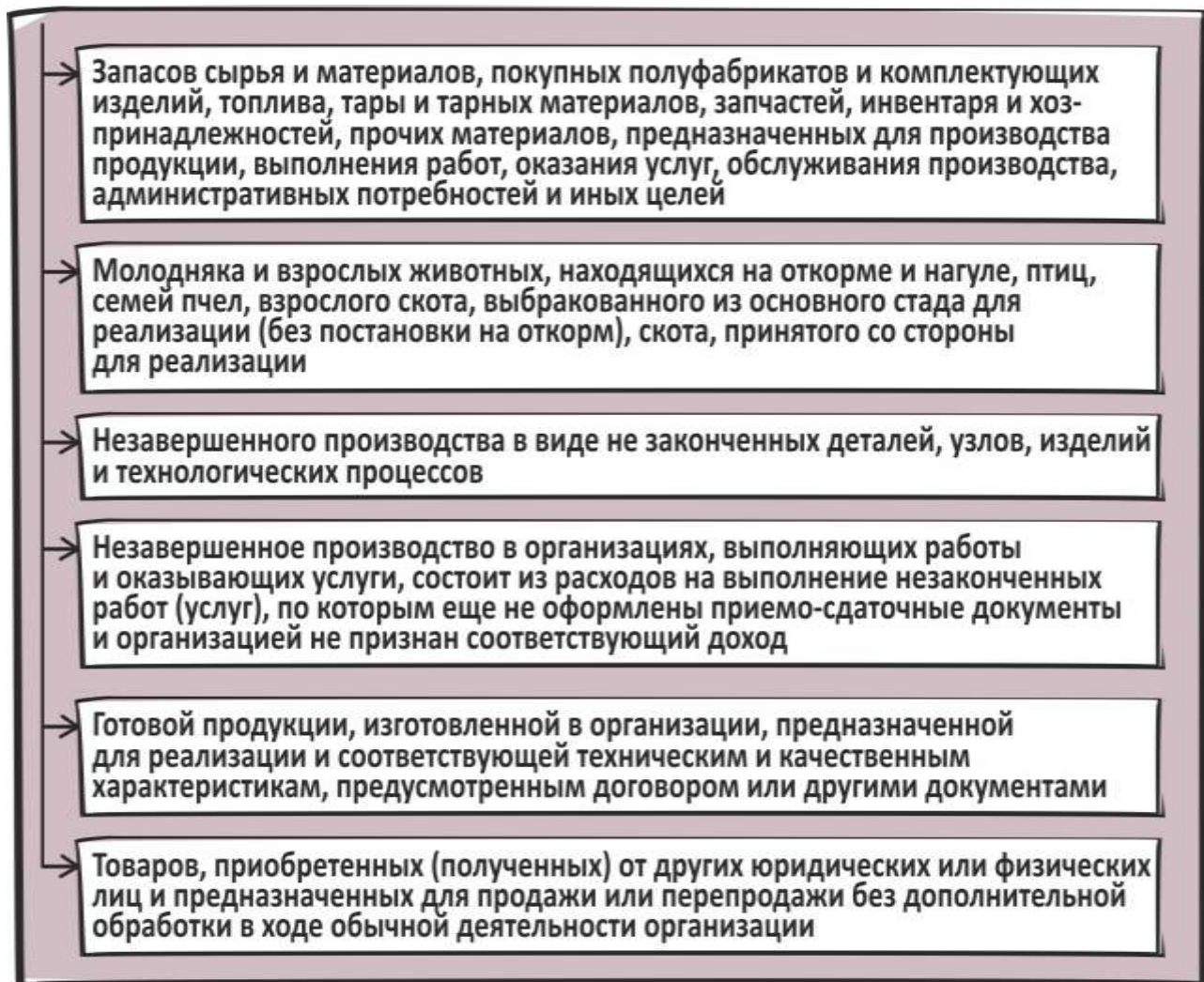
Любое предприятие, независимо от вида экономической деятельности, размеров или формы собственности, ведет учет своих товарно-материальных запасов.

Товарно-материальные запасы (ТМЗ) — это сырье и материалы, готовая продукция и товары, иными словами, любые материальные активы, которые предприятие использует в процессе своей деятельности.

ТМЗ нужны для дальнейшей продажи в ходе обычной деятельности, используются в процессе производства продукции, выполнения работ или

оказания услуг, а также для внутренних административных и социально-культурных целей.

Товарно-материальные запасы относятся к текущим активам, так как они обычно продаются или используются в течение одного года или одного операционного цикла. Как правило, они имеются у предприятия в виде:



Объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены с целью перепродажи.

Порядок оценки, признания, учета товарно-материальных запасов определен [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.)

Товарно-материальные запасы признаются в качестве актива, если:

- существует уверенность поступления в будущем экономической выгоды, связанной с активом;
- стоимость актива может быть достоверно оценена;
- перешло право собственности на него.



Момент перехода права собственности на товарно-материальные запасы определяется на основании договора поставки (купли-продажи), оговаривающего ее условия.

ТМЗ, по которым право собственности не принадлежит организации, но которые находятся в ее распоряжении в соответствии с условиями договора (например, комиссии или поручения), отражаются на забалансовых счетах по оценке, предусмотренной в договоре.

Как правило, при поступлении материалов производятся следующие действия:

- 1. Регистрация документов в журнале учета поступающих грузов
- 2. Проверка соответствия данных этих документов договорам поставки (другим аналогичным договорам) по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором
- 3. Проверка правильности расчетов в расчетных документах
- 4. Акцепт (согласие оплатить) полный или частичный или мотивированный отказ от акцепта
- 5. Определение фактических размеров ответственности в случае нарушения условий договора
- 6. Передача документов в подразделения предприятия (бухгалтерскую службу, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота
- 7. Оприходование материалов

Для учета движения производственных запасов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету производственных запасов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

Предприятие самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы. Определяя этот порядок, нужно учитывать условия поставок, транспортировки (доставки до предприятия), организационную структуру предприятия и функциональные обязанности подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

Организация документооборота по приему и учету материалов - определение перечня и формы первичных документов (если нет нормативно установленных), порядок их оформления, передачи на исполнение и другие вопросы - определяются учетной политикой предприятия.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляется на складе **приходным ордером** (форма №М-4) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемку и оприходование материалов можно оформлять, проставляя на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штамп с теми же реквизитами, что и в приходном ордере. В этом случае нужно заполнить реквизиты указанного штампа и поставить очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом поступающие материалы принимаются на основе **товарно-транспортной накладной** ([прил. №№1, 2, 3](#) к Инструкции, рег. МЮ №1382 от 2.07.2004 г.), получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

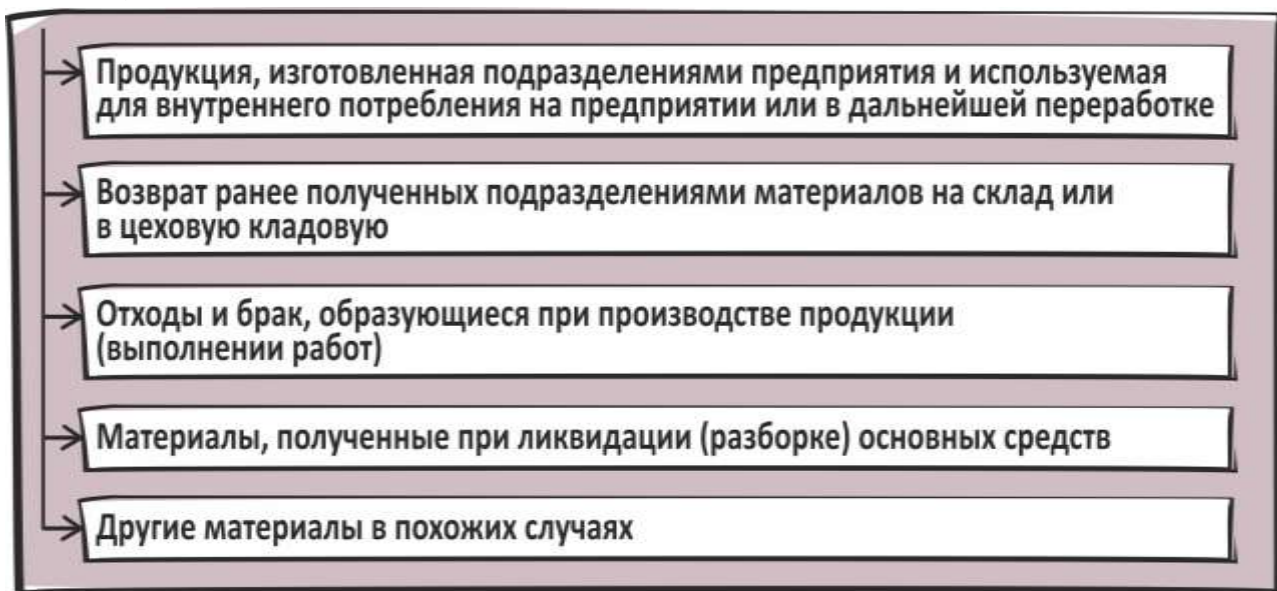
Если обнаружено несоответствие поступивших материалов ассортименту, количеству или качеству, указанным в документах поставщика, или – если качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, протечка жидких материалов и т.д.), приемку должна осуществлять специальная комиссия, которая оформляет ее **актом о приемке материалов** (форма №М-7). В состав комиссии должны быть обязательно включены материально ответственные лица предприятия и представители отправителя (поставщика) или представители незаинтересованной организации.

Если составляется приемный акт, приходный ордер не оформляется. Приемный акт также служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Иногда в интересах производства материалы направляются непосредственно в подразделение предприятия, минуя склад. Такие партии материалов все равно отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение предприятия. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения, должен быть оформлен распорядительным документом по предприятию.

Материалы, закупленные подотчетными лицами, приходятся на склад в общеустановленном порядке на основании подтверждающих покупку документов (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы на склад могут сдаваться подразделениями. Такая операция оформляется **накладными на внутреннее перемещение материалов** (форма №М-11). Это может быть:



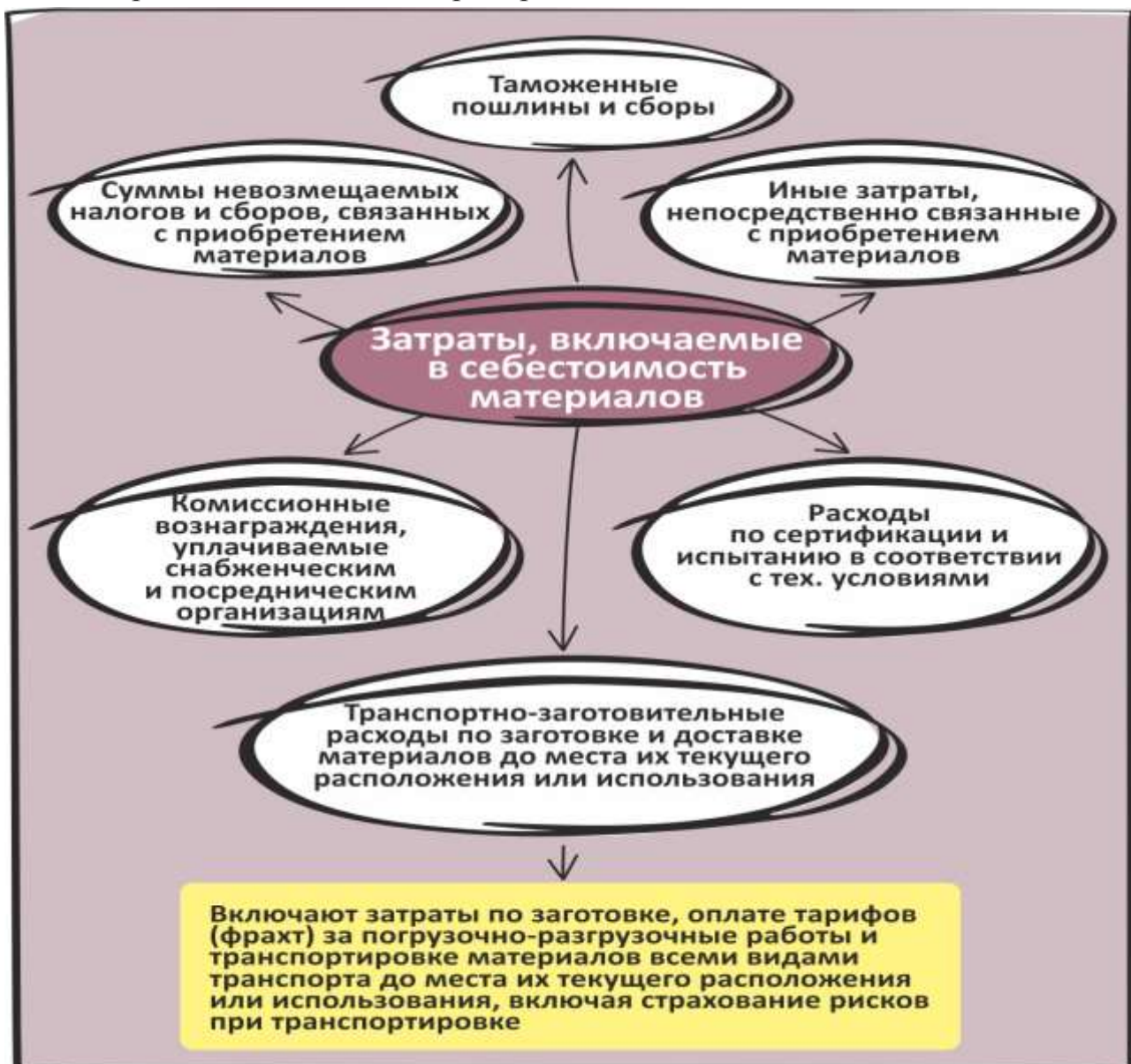
Операции по передаче материалов из одного подразделения предприятия в другое также оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов (форма №М-11).

Приобретенные материалы подлежат включению в баланс **по себестоимости**. Она включает:

- суммы, уплачиваемые поставщику по договору или документам,

подтверждающим их приобретение, за вычетом возмещаемых (принимаемых к зачету) налогов;

- затраты, связанные с их приобретением.



Затраты по приобретению материалов определяются на основании первичных документов, подтверждающих их возникновение (товарно-транспортная накладная, [счет-фактура](#), ГТД, инвойс и др.).

Если материалы нуждаются в доработке для дальнейшего использования, затраты на нее также включаются в их себестоимость. При этом доработка может производиться как собственными силами предприятия, так и сторонними организациями. Во втором случае – в расходы по доработке включается стоимость выполненных работ, расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.

Не включаются в себестоимость материалов, а признаются **расходами периода** расходы:



Не включаются в себестоимость материалов проценты за пользование кредитом при приобретении (изготовлении) материалов полностью или частично за счет заемных средств.

Учет материалов **по себестоимости** ведется, как правило, на предприятиях с небольшими объемами производства и небольшим количеством наименований материалов.

При большой номенклатуре используемых материалов, их интенсивном движении внутри предприятия учет материалов может вестись **по учетным ценам**.

Метод оценки материалов предприятие выбирает самостоятельно и отражает в своей учетной политике.



Фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РУз и НСБУ № 4.



При учете материалов **по себестоимости** все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.

На забалансовых счетах отражается наличие и движение материалов:

- Не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении
- Принадлежащих предприятию в виде инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации

Наличие и движение материалов, поступивших на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете **002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»** в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах или в счетах-фактурах. Такие материалы записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться. Учет ведется по предприятиям, передавшим материалы, видам (сортам) и местам хранения.

Сырье и материалы, полученные для переработки на давальческой основе, учитываются предприятием-переработчиком на забалансовом счете **003 «Материалы, принятые в переработку»**. После их переработки и возврата заказчику продукции переработки стоимость давальческого сырья списывается со счета **003**.

Собственный инвентарь и хозяйственные принадлежности после передачи их в эксплуатацию и списания на затраты учитываются на забалансовом счете **014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»** по местам эксплуатации и материально ответственным лицам. По окончании срока эксплуатации данное имущество списывается с забалансового учета.

10.3 Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии.

На производственных предприятиях для хранения материалов создаются как специализированные общезаводские склады, так и кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который в дальнейшем указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Учет производственных запасов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Движение продукции на складе необходимо тщательно фиксировать. Большую помощь в этом оказывает **первичная документация**.



Первичным называется документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции. Он составляется уполномоченными лицами точно в момент совершения операции, в крайнем случае сразу после ее окончания, и подтверждает, что отгрузка товара состоялась, услуга оказана и т.п. Все это отличает первичку от всех прочих документов по данной операции. К примеру, товарно-транспортная накладная это первичный документ, а контракт на поставку товаров – нет.

К первичной документации относятся все бумаги, сопровождающие товарные единицы при движении от поставщика на склад и со склада – к потребителю.

Первичный документ необходим для отражения в учете любой складской операции. Он является законодательной основой для создания учетной записи. Кладовщик, отвечающий за сохранность материальных ценностей на складе, оперирует этой документацией и предоставляет ее в бухгалтерию для отчетности.

Если товар был доставлен на автомобиле, выписывается *товарно-транспортная накладная*, состоящая из двух составных частей – *транспортной* и *товарной*. К поставке может прилагаться дополнительная документация.

При ж/д перевозках поставку сопровождает *железнодорожная накладная*. Иногда к ней прилагаются отмечаемые в накладной дополнительные описания заказанного товара, а также иные коммерческие документы. *Счета-фактуры* выписываются в том случае, когда количество продукции небольшое.

Складской учет товаров необходим для контроля за поступлением, хранением, движением внутри склада, использованием и выбытием товаров и товарной тары. Он ведется в натуральном и стоимостном выражении с использованием товарных приходных и расходных документов. Любое движение товара строго документируется. Продукция отпускается по накладным с указанием ее получателя, даты отгрузки, наименования (артикула), количества и стоимости.

Карточки и книги складского учета

Поскольку производственные условия потребления материалов и их физические свойства могут быть разные, на практике применяются различные системы складского учета: партионная, сортовая аналитическая, партионно-сортовая и сальдовая.



Если основой складского учета на предприятии являются **оборотные**

ведомости, в большинстве случаев используются партионная и сортовая системы учета.

В зависимости от вида предприятия, его специфики работники склада могут использовать различные виды документов складского учета, такие как:

На мелких предприятиях с ограниченной номенклатурой ТМЦ складской учет материалов ведут в специальных **книгах складского учета**, которые объединяют складской учет и отчетность кладовщика. Каждая запись в такой книге дублируется на двух листах. Один из них отрывной – будет служить отчетом заведующего складом.

В книгу записывают остатки ТМЗ на начало и конец отчетного периода, а также данные о поступлении и выбытии ценностей по каждому документу. Затем первый (отрывной) лист книги со всеми приходными и расходными документами сдают в бухгалтерию, второй – остается в книге. В случае обнаружения ошибок исправления вносятся в оба экземпляра листов книги.

Метод **партионного учета** товарных запасов подразумевает обособленный учет каждой вновь поступившей партии товаров. На каждую партию заводится под соответствующим номером **партионная карта** в двух экземплярах. В ней указываются наименование товара, его артикул, сорт, цена, количество (или вес) товара в партии и дата поступления. Один экземпляр карты остается на складе и выступает в качестве регистра складского учета, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товара в карте указываются дата отпуска, номер расходного документа и количество отпущенного товара, а в расходном документе одновременно указывается номер партионной карты.

После полного выбытия партии товара ее партионная карта передается в бухгалтерию для проверки. Если выявляется недостача, ее, в зависимости от суммы, либо списывают за счет организации, либо взыскивают с материально ответственного лица, не ожидая общей инвентаризации. Выявленные излишки ценностей приходуются.

На большинстве предприятий пищевого производства, где ежедневно производится много записей по движению материалов, рекомендуется использовать **книгу партионного учета материалов**. Кладовщик открывает в ней счета на каждую партию поступивших материалов. Так как по каждой партии материалов по приходу может быть только одна запись, а по расходу несколько, записи по приходу и расходу производятся в одной графе.

На крупных предприятиях складской учет материалов целесообразно вести не в книгах, а на **карточках складского учета**. Их открывают в бухгалтерии на каждый номенклатурный номер материала и передают на склад. В карточках указывают номер склада, наименование материала, номенклатурный номер, сорт, единицу измерения, учетную цену и т.д. Кладовщики заполняют в них

колонки прихода, расхода и остатка материалов в натуральном выражении. Все записи кладовщик производит на основании первичных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в ней обязательно выводится остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.

Ведение складского учета материалов на карточках составляет основу **сортового аналитического учета материалов**. При сортовом методе продукция хранится на складе по наименованиям. Для ведения учета, помимо упомянутых карточек, можно использовать **товарные книги сортового учета**, при этом на каждое наименование и сорт ценностей открывается отдельная карта или страница в книге. Каждый поступивший товар присоединяется к товарам того же наименования.

Сортовой метод учета целесообразно применять при организации хранения ценностей по наименованию и сортам, когда не учитывается время поступления и цена приобретения (поскольку вновь поступившие товары хранятся и учитываются вместе со старыми). Преимущества данного метода – экономичное использование складской площади и возможность более оперативного управления остатками товара, недостаток – сложность выделения товаров одного сорта, поступивших по разным ценам.

Большое значение имеет также и **автоматизация рабочих процессов на складе**. Если складское хозяйство является автоматизированным, в этом случае предпочтение в ведении документации следует отдать **ведомостям-машинограммам**. Они используются в тех же целях, что и карты и книги. С их помощью управлять складским хозяйством можно более эффективно и оперативно.

Партионно-сортовой способ учета предусматривает отдельное хранение каждой партии поступивших на склад товаров, причем внутри партии поступившие товары разбираются по сортам. Партионно-сортовой способ учета используется при широком ассортименте хранящихся товаров.

Фактическое количество конкретных ТМЗ на складе должно совпадать с остатком, рассчитанным после проведения последней операции в **карточке складского учета**. Несоответствие этих данных свидетельствует о том, что какая-то операция в складском учете не отразилась либо о наличии иных ошибок (например, арифметических) в складском учете.

Сальдовый учет. Данная форма складского учета отличается от предыдущих. Ключевое отличие сводится к тому, что количественный и суммовой учет в разрезе ТМЗ в бухгалтерии не ведется. Оборотные ведомости, соответственно, также не составляются.

При данном виде организации работы склада учет ТМЗ производится в

разреze субсчетов, товарных групп и балансовых счетов, которые используются для учета товарно-материальных ценностей исключительно в денежном выражении. Учет производится материально ответственными лицами. Для данного процесса используется **книга** или **журнал складского учета**.



Заведующие складами на основании первичных приходных и расходных документов должны периодически составлять **отчеты о движении материальных ценностей** и сдавать их в бухгалтерию для проверки и обработки.

Начальники цехов (мастера) составляют **производственные отчеты**. Форма и порядок их составления зависят от отраслевых особенностей, производственных мощностей предприятий, степени автоматизации учетно-вычислительных работ и других факторов. Но все они так или иначе составляются в двух экземплярах, имеют общие черты и назначение:

1. Отчеты составляются в натуральном выражении;
2. Во всех отчетах указываются остатки материальных ценностей на начало и конец отчетного периода, а также их движение.

В производственных отчетах наряду с фактическим расходом материалов также указывают их расход по норме. Первый экземпляр отчета с приложенными документами остается в бухгалтерии, второй с распиской бухгалтера возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета с документами.

Бухгалтерия проверяет поступившие отчеты, обращая внимание на правильность оформления документов, законность и целесообразность

операций; соответствие дат документов периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остатков с предыдущего отчета. Затем проверяются итоги по приходу/расходу и точность определения остатков материалов на конец отчетного периода.

Если в отчете обнаружены ошибки, он возвращается материально ответственному лицу для исправления. Факт проверки и приемки отчета подтверждается подписью бухгалтера.

Прием и отпуск материалов со склада. От поставщика ТМЦ поступают на склад с товаросопроводительными документами по всем правилам перевозки грузов. На складе их принимает завскладом или кладовщик. Он проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов по документам поставщика (счет-фактура, платежное требование, спецификация, товарно-транспортная накладная). При полном соответствии кладовщик выписывает приходный ордер.

Если между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика обнаруживаются расхождения, приходный ордер не выписывается, вместо него составляется акт о приемке материалов. Это делает специальная комиссия с обязательным участием представителя поставщика или незаинтересованной организации, заведующего складом и представителя отдела снабжения.

При внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при передаче из производства неиспользованных материалов составляются **накладные на внутреннее перемещение**.

Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные (изготовление продукции) и хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализацию излишков.

Расходный складской ордер не является обязательным документом, предприятие само решает, использовать его или нет. Вместо него в учете могут использоваться другие документы (требования, лимитно-заборные карты, накладные и др.).

Однократный, редко повторяющийся отпуск материалов оформляется требованиями, которые выписываются потребителями: цехами, отделами, участками.

При систематическом отпуске материалов расход оформляется лимитно-заборной картой. Плановый отдел заранее проставляет в ней лимит отпуска материала цеху или участку на один месяц. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху (участку) – потребителю, второй – на склад. При отпуске материалов кладовщик будет расписываться в экземпляре цеха, а получатель в экземпляре кладовщика.

После каждого отпуска кладовщик проставляет в карте остаток неиспользованного лимита. Сверхлимитный отпуск оформляется требованием.

Отпуск материалов в производство в тех случаях, когда производитель работ сам является материально ответственным лицом, отражается в материальном отчете без оформления лимитно-заборных карт.

Возврат неиспользованных в производстве материалов, их перемещение с одного склада на другой и реализация другим организациям или лицам оформляются накладными.

Работники складов независимо от занимаемой должности не могут отпускать материальные ценности по каким-либо другим документам, запискам или устным распоряжениям. Нельзя отпускать материалы, поступившие на склад, но не оформленные приходными документами.

Приходные и расходные документы оформляются в день совершения операции.

Если выявлены бракованные материалы, то составляется **акт на списание**. Комиссия с участием материально ответственных лиц:

Осматривает материалы и устанавливает причины их непригодности к использованию;

Выявляет виновных;

Определяет возможности использования брака в других целях;

Составляет акт на списание материалов;

Совместно со специалистами оценивает рыночную стоимость материалов, контролирует утилизацию брака.

10.4. Учет поступления материалов

Как говорилось уже выше для ведения своей производственной и хозяйственной деятельности предприятие приобретает товарно-материальные запасы.

При учете материалов **по себестоимости** все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.

При поступлении на предприятие материальные ценности могут учитываться двумя способами:

- по фактической себестоимости (зачастую так оно и происходит);
- по учетным ценам.

Бухгалтерские проводки, отражающие ее формирование, выглядят так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:

Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражается зачет НДС по приобретенным материалам:

Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражаются транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации):

Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:

Дт 1000	«Материалы»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

При учете материалов по учетным ценам используются дополнительные счета **1510 «Заготовление и приобретение материалов»** и **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

При учете материалов по учетным ценам ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Отклонения учитываются на счете **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

По дебету счетов группы **1000** материалы отражаются по учетным ценам, а на счете **1610** показывается разница между учетной ценой и фактической себестоимостью материалов.

В качестве вспомогательного используется счет **1510 «Заготовление и приобретение материалов»**. По его дебету формируется фактическая себестоимость материалов, а по кредиту – учетная цена. Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета **1510** на счет **1610**.

Накопленные на счете **1610** дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются) по дебету счетов учета производственных затрат.

Дебетовое сальдо по счету **1610** в конце отчетного месяца списывается на

те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

$$\frac{\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо по} \\ \text{счету 1610} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{дебету} \\ \text{счета 1610} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо} \\ \text{счета 1000} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{дебету} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)} \times \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array}$$

Пример. Предприятие – плательщик НДС отражает стоимость материалов по учетным ценам. По состоянию на начало месяца в учете числились:

- остаток материалов на складе (сальдо счета 1000) – 300 тыс. сумов;
- дебетовое сальдо по счету 1610 – 20 тыс. сумов.

В течение месяца были оприходованы материалы по учетным ценам на 500 тыс. сумов. Согласно расчетным документам поставщика фактическая их себестоимость составила 720 тыс. сумов, в том числе НДС – 120 тыс. сумов. Списано в основное производство материалов на 400 тыс. сумов по учетным ценам.

Фактическая себестоимость поступивших материалов составляет 600 тыс. сумов. (720 000 – 120 000). В нее не включается сумма НДС (п. 13 НСБУ №4), так как предприятие принимает ее к зачету на основании счета-фактуры поставщика (ст. 218 НК).

Учетная цена материалов – 500 тыс. сумов. Таким образом, образуется перерасход в размере 100 тыс. сумов (600 000 – 500 000), который списывается в дебет счета 1610.

В конце отчетного месяца дебетовое сальдо по счету 1610 списывается на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Так как часть материалов на 400 тыс. сумов была списана в производство, то и сумма отклонения по ним списывается со счета 1610 на счет 2010 «Основное производство».

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по приведенной выше формуле. В данном примере она составит 60 тыс. сумов:

$$(20\ 000 + 100\ 000) : (300\ 000 + 500\ 000) \times 400\ 000 = 60\ 000 \text{ сумов.}$$

Кредитовое сальдо по счету **1610** сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции со счетами, на которые были списаны израсходованные

материалы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

$$\text{Сумма отклонений} = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{Кредитовое сальдо по} \\ \text{счету 1610} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1610} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо} \\ \text{счета 1000} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по дебету} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array} \right)} \times \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array}$$

В случаях продажи ненужных или излишних материалов относящаяся к ним сумма отклонений списывается с кредита счета **1610** в дебет счета **9220** «Выбытие прочих активов».

В конце каждого месяца дебетовое сальдо по счету **1610** списывается (а кредитовое – сторнируется) на те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально их стоимости:

Отражается покупная стоимость материалов на основании подтверждающих документов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются транспортные расходы, связанные с приобретением материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Оприходуется фактически поступившие материалы по учетным ценам:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (превышение):	
Дт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (снижение):	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»

Материалы, приобретенные с предусмотренными договором *денежными скидками* (уменьшение обычной продажной цены), например, в результате досрочной оплаты, должны быть оприходованы по стоимости без учета скидок ([п. 13](#) НСБУ №4).

Денежные скидки не уменьшают стоимость приобретенных материалов. Сумма таких скидок относится на результат финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором она возникла.

В счете-фактуре поставщик должен отразить стоимость материалов без скидки, сумму скидки и стоимость с учетом скидки. Покупатель оприходует материалы по стоимости **без учета скидки**, примет к зачету сумму НДС, которую фактически уплатил, а сумму скидки включит в прочий операционный доход отчетного периода.

В бухучете приобретение материалов со скидками отражается так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:	
Дт 1000	«Материалы» - на стоимость без учета скидок
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»» - на сумму, подлежащую оплате
Кт 9390	«Прочие операционные доходы» - на сумму скидки

При приобретении материалов в **рассрочку** они приходятся по стоимости **без учета процентов за рассрочку платежа**. Разница между стоимостью материалов без учета рассрочки и общей суммой платежей признается **финансовым расходом** (а именно затратами по процентам).

Она отражается по дебету счета **9610 «Расходы в виде процентов»** на протяжении периода рассрочки платежа в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей ([п. 13](#) НСБУ №4).

Себестоимость материалов, приобретенных за **иностранную валюту**, определяется в сумах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ на дату оформления таможенной декларации (ГТД) и документов, подтверждающих затраты, связанные с приобретением материалов ([п. 14](#) Положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).



Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении материалов через таможенную границу Узбекистана, включают в себя (ст. 289 Таможенного кодекса):

- Таможенную пошлину;
- Налог на добавленную стоимость;
- Акцизный налог;
- Таможенные сборы.

Сумма НДС по импортируемым материалам включается в их покупную стоимость, если предприятие не является плательщиком НДС, и принимается к зачету (ст. 218 НК с учетом положений ст.ст. 219 и 221 НК), если предприятие – плательщик НДС.

Акцизный налог включается в покупную стоимость импортированных материалов, если они в дальнейшем не будут использованы как сырье для производства подакцизных товаров. В противном случае акцизный налог принимается к вычету (ст. 237 НК).

Себестоимость материалов, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), определяется исходя из их текущей стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 19 НСБУ №4). Если при их получении предприятие понесло затраты (к примеру, обеспечило доставку материалов за свой счет), такие затраты увеличат себестоимость безвозмездно полученных материалов.

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление материалов отражается так:

Дт 1000 «Материалы»

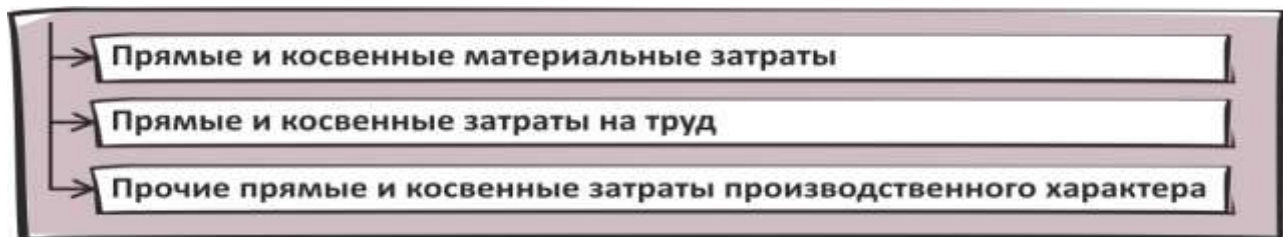
Кт 8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Бонусы, связанные с безвозмездной передачей покупателю каких-либо материалов при выполнении им определенных договорных условий, покупатель также рассматривает как безвозмездно полученное имущество и приходит его по рыночной стоимости.

Например, при покупке 100 тыс.кв.м ткани покупателю подарили набор игл рыночной стоимостью 20 тыс. сумов. Данный набор игл должен быть оприходован по этой стоимости как безвозмездно полученное имущество.

Себестоимостью материалов, **изготовленных самим предприятием**, признается их **производственная себестоимость** ([п. 27](#) НСБУ №4).

В нее включаются ([п. 1](#) Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.):



Не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг):



Материалы, созданные самим предприятием, приходятся так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 2010 «Основное производство»

Кт 2310 «Вспомогательное производство»

Выявленные при инвентаризации неучтенные материалы (излишки) оцениваются по **текущей стоимости** этих или аналогичных материалов, действующей на момент обнаружения излишков ([п. 25](#) НСБУ №4).

Излишки включаются в инвентаризационную опись и отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой финансовой отчетности. По каждому факту обнаружения излишних материалов должны быть установлены причины и виновные лица.

Оприходование материалов, выявленных в излишках при инвентаризации, отражается так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 9390 «Прочие операционные доходы»

Поступление материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал. Соучредитель предприятия может внести свою долю в уставный фонд не деньгами или основными средствами, а, к примеру, материалами.

Их стоимость в этом случае определяется по согласованию со всеми учредителями (участниками) и, если нужно, подтверждается оценкой независимого эксперта ([п. 18](#) НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

Порядок оценки неденежных вкладов в уставный капитал предприятия зависит от его организационно-правовой формы.

Если материалы вносятся в качестве вклада в уставный капитал *общества с ограниченной ответственностью (ООО)*, их стоимостная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества ([ст. 15](#) Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-II от 6.12.2001 г.).

При внесении материалов в качестве вклада в уставный капитал *акционерного общества (АО)* если номинальная (т.е. – первоначально установленная при выпуске) стоимость приобретаемых таким способом акций и других ценных бумаг общества составляет более 200 МРЗП, денежную оценку вносимых материалов должна подтвердить оценочная организация ([ст. 31](#) Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров (новая редакция)» №223-I от 26.04.1996 г.).

Если получение материалов в счет вклада связано с затратами (доставка, обработка и т.п.), их себестоимость увеличивается на сумму этих затрат.

Оприходование материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал предприятия, отражается так:

Дт 1000 “Материалы”

Кт 4610 “Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал”

При получении неденежного вклада в УК получатель - плательщик НДС имеет право зачесть сумму налога, указанную в счете-фактуре (или

заменяющих его документах) учредителем (участником), вносящим имущество. Зачет производится при соблюдении условий, установленных статьей [218 НК](#) (с учетом положений [ст. 219](#) и [ст. 221](#)).

Сумма НДС, относимая в зачет, отражается так:

Дт 4400 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»

Кт 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

Поступление материалов от подотчетных лиц. Материалы, поступившие от подотчетных лиц, приходуются на основании документов, подтверждающих покупку (счет, кассовый чек магазина, квитанция к приходному кассовому ордеру, чек терминала - если оплата за материалы произведена корпоративной пластиковой картой, акт закупки – если материалы покупаются на рынке или у населения за наличный расчет и т.п.). Акт закупки составляется в произвольной форме, подписывается подотчетным лицом, уполномоченными работниками (или комиссией) и утверждается руководителем предприятия.

Подтверждающие покупку документы прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Оприходование материалов от подотчетных лиц отражается так:

Дт 1000 «Материалы»

Кт 4230 «Авансы выданные на общехозяйственные расходы»

Кт 4290 «Прочие авансы выданные персоналу»

Если подотчетное лицо потратило на закуп больше, чем получило в подотчет, на эту разницу у предприятия появляется «задолженность подотчетным лицам», отражаемая на счете **6970 «Задолженность подотчетным лицам»**.

Поступление материалов в результате выбытия основных средств. Материалы на склад могут поступать в результате полной или частичной ликвидации основных средств. После демонтажа ликвидируемого объекта все пригодные материалы приходуются по утвержденному акту о ликвидации основных средств ([форма №ОС-4](#)). Для этого бухгалтерия предприятия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации ([прил. №3](#) к Положению о порядке списания с баланса стоимости основных средств, рег. МЮ №1401 от 29.08.2004 г.).

Все узлы, детали и прочие материалы, годные для ремонта другого основного средства, приходуются на счета группы **1000 «Материалы»** по

их **текущей стоимости** на дату принятия к бухгалтерскому учету. Ее должна установить комиссия по ликвидации основных средств ([п. 19](#) НСБУ №4).

Все непригодное приходится как вторичное сырье (металлолом, ветошь или дрова) и либо используется по усмотрению предприятия (ветошь, дрова), либо приходится по цене их обязательной сдачи уполномоченным заготовителям (лом черных, цветных и драгметаллов).

Стоимость полученных материалов учитывается при определении финансового результата от ликвидации основного средства в качестве дохода.

Оприходование материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается так:

Дт 1000 “Материалы”

Кт 9210 “Выбытие основных средств”

Поступление материалов по договору займа. По договору займа займодавец передает материалы в собственность заемщику, который обязуется возвратить ему единовременно или в рассрочку такое же количество материалов того же рода и качества (сумму займа).

Договор займа должен быть заключен в простой письменной форме. Т.к. право собственности на материалы передается предприятию-заемщику, он должен их оприходовать и отразить на балансовых счетах учета материалов.

Отражается оприходование материалов по договору займа:	
Дт счетов группы 1000	«Материалы»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»

Отражается зачет НДС (если заемщик и займодавец – плательщики НДС):	
Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»

Если заем получен на срок до 12 месяцев, он считается краткосрочным и отражается на счете **6820**. Заем, полученный на больший срок, считается долгосрочным и отражается на счете **7820**.

10.5. Учет выбытия материалов

Материалы могут выбывать с предприятия при их продаже, дарении, передаче в заем или в уставный капитал другой компании. Наконец, они могут списываться в результате порчи или утери.

Учет реализации материалов. Лишние или неиспользуемые материалы (так называемый «неликвид») продаются по ценам, определяемым по соглашению сторон (продавца и покупателя) с учетом физического состояния материалов.

Как правило, продажа материалов оформляется в следующем порядке:

- на основании заключенного договора купли-продажи и представленной покупателем доверенности отдел снабжения или сбыта, завскладом или другое должностное лицо, выполняющее аналогичные функции, выписывает **накладную на отпуск материалов на сторону** (форма №М-15);
- на основании накладной на отпуск материалов на сторону бухгалтерия оформляет **счет-фактуру** – электронный или в бумажном виде;
- вместо двух документов – накладной на отпуск материалов на сторону и счета-фактуры может быть оформлен один документ – **накладная-счет-фактура**.

Продажа материалов на сторону показывается в бухгалтерском учете как выбытие прочих активов на счете 9220 «Выбытие прочих активов». В зависимости от принятого способа учета материалов при выбытии используются счета группы **1000 «Материалы», 1510 «Заготовление и приобретение материалов», 1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи определяется вычитанием из дохода от выбытия материалов их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием ([п. 50](#) НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Расходы, связанные с выбытием, на финрезультат не влияют.

Предприятия – плательщики НДС при реализации материалов налогооблагаемый оборот по НДС определяют как стоимость реализуемых материалов без включения в нее НДС ([ст. 204 НК](#)).

***Пример.** Предприятие – плательщик НДС реализует излишки строительных материалов, оставшиеся после строительства объекта, за 300 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 200 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (300 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $300 \times 20 : 120 = 50$ тыс. сумов.*

Если материалы будут реализованы по цене приобретения, НДС рассчитывается исходя из этой цены: $200 \times 20\% = 40$ тыс. сумов, и покупателю будет предъявлено к оплате 240 тыс. сумов.

При продаже импортных материалов **налогооблагаемая база** по НДС определяется точно так же. Но она не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления НДС при их импорте.

Если реализуемые материалы ранее были получены безвозмездно, и НДС по ним не был принят к зачету, [налогооблагаемая база](#) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью их реализации и балансовой стоимостью, включающая в себя сумму НДС.

В таком же порядке определяется [налогооблагаемая база](#) по НДС и по реализации материалов, приобретенных ранее для использования в операциях, приводящих к появлению невычитаемых расходов, предусмотренных [ст. 147 НК](#).

Если материалы реализуются по цене ниже, чем приобретались (с учетом затрат, связанных с их приобретением), [налогооблагаемая база](#) по НДС определяется исходя из цены приобретения (с учетом затрат, связанных с приобретением). Однако в счете-фактуре, выставленном покупателю, отражается договорная цена реализации.

В бухучете реализация излишних или неиспользуемых материалов отражается так:

Отражается реализация материалов:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается прибыль от реализации материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражается убыток от реализации материалов:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует неликвиды, оставшиеся на складе после изменения ассортимента выпускаемой продукции.

Цена их реализации с учетом НДС согласно договору купли-продажи – 3 000 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 4 000 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (3 000 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $3\,000 \times 20 : 120 = 500$ тыс. сумов. В счете-фактуре указывается эта же сумма (стоимость поставки 2 500 тыс. сумов, НДС 500 тыс. сумов, стоимость поставки с учетом НДС 3 000 тыс. сумов), несмотря на то, что себестоимость материалов выше (4 000 тыс. сумов).

Разница между начисленной суммой НДС ($4\,000 \times 20\% = 800$ тыс. сумов) и суммой, уплаченной покупателем (500 тыс. сумов), – 300 тыс. сумов погашается за счет самого предприятия-продавца.

Безвозмездная передача материалов по договору дарения также оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) и счетом-фактурой.

Финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов складывается из их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием ([п. 50](#) НСБУ №4). Связанные с выбытием расходы на финансовый результат не влияют.

Для предприятий – плательщиков НДС стоимость безвозмездно передаваемых материалов является объектом обложения НДС ([п. 1](#) части первой ст. 199 НК). Налогооблагаемая база определяется исходя из их себестоимости. Плательщиком НДС при безвозмездной передаче является передающая сторона.

В бухучете безвозмездная передача материалов отражается так:

Списывается стоимость безвозмездно передаваемых материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается убыток от безвозмездной передачи:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Списание материалов по результатам инвентаризации. непригодность материалов по причине их физического или морального устаревания обычно выявляется в ходе инвентаризации.

Необходимую информацию для принятия руководством решения о списании материалов должна подготовить комиссия с участием материально ответственных лиц.

Комиссия осматривает материалы, устанавливает причины их непригодности, выявляет лиц, по вине которых материалы оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению (если такие лица есть), определяет возможность использования материалов в других целях и, наконец, составляет акт на списание материалов (по каждому материально ответственному лицу). Комиссия совместно со специалистами может оценить рыночную стоимость материалов, если это необходимо, а также контролирует их утилизацию.

В акте на списание материалов указываются:



Акт утверждается руководителем предприятия или лицом, им уполномоченным.

Если виновные лица установлены, списание материалов отражается так:

Списывается фактическая стоимость материалов:

Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»

Отражаются обязательства виновных лиц по возмещению материального ущерба (по рыночной стоимости материалов):

Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость выше фактической):

Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»

Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость ниже фактической):

Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

**Если лица, виновные в непригодности материалов, не установлены, списание отражается так:
Списывается фактическая стоимость материалов:**

Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»

Отражается убыток от списания непригодных материалов:

Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

Материалы, утраченные при стихийных бедствиях либо израсходованные при ликвидации их последствий, списываются по фактической себестоимости в дебет счета 9720 «Чрезвычайные убытки». *Стихийными* признаются чрезвычайные, непредотвратимые и непредвиденные события, вызванные природными явлениями (землетрясение, оползень, ураган, засуха и др.) ([ст. 22 НК](#)).

Остатки материалов, утративших свои потребительские свойства (отходы), передаются на переработку, утилизацию или захоронение специализированным предприятиям.

Предприятия должны вести учет токсичных и нетоксичных отходов. Их перечень указан в приложениях [№ 2](#) и [3](#) Положения о порядке осуществления государственного учета и контроля в области обращения с отходами (прил. к ПКМ № 295 от 27.10.2014 г.).

НДС, ранее отнесенный в зачет по непригодным материалам, подлежит исключению из зачета (корректировке) ([ст. 220 НК](#)):

СТОРНО на сумму НДС, ранее принятую к зачету:	
Дт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражается корректировка НДС:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Если потери материалов не превышают норм убыли, установленных уполномоченным органом или самим налогоплательщиком, корректировать НДС не нужно.

10.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки

При определении оценки фактической себестоимости списываемых в производство материальных ресурсов следует руководствоваться

положениями [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).



По каждой группе (виду) материалов следует применять только один способ определения стоимости в течение отчетного периода, закрепив это в учетной политике предприятия.

Оценка по себестоимости каждой единицы

Отпускаемые материалы оцениваются по себестоимости каждой единицы запаса, если каждая единица уникальна, они не могут заменять друг друга или подлежат особому учету (предметы искусства, драгметаллы, драгоценные камни, радиоактивные вещества).

Оценка по средневзвешенной стоимости (AVECO)

По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и приобретенных или произведенных в течение периода.

Рассмотрим применение метода AVECO при использовании непрерывной и периодической системы учета.

При использовании **системы непрерывного учета** (по ходу каждой поставки) на балансовых счетах учета ТМЗ подробно отражаются поступления и выбытия товарно-материальных запасов. В результате в течение всего отчетного периода мы знаем и сколько у нас есть определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, и какова себестоимость того, что мы отпустили.

Средняя цена определяется после каждой поставки ТМЗ по формуле:

$$\text{Средняя цена} = \frac{(\text{Стоимость запаса на начало периода} + \text{Стоимость поступления})}{(\text{Количество запаса на начало периода} + \text{Количество поступления})}$$

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

$$*(1\,600\,000 + 4\,896\,000) : 800 = 8\,120 \text{ сумов.}$$

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		200кг x 8000 сум =1 600 000 сум
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		800кг x 8120 сум* =6 496 000 сум
3	12.06		360кг x 8120 сум =2 923 200 сум	440кг x 8120 сум =3 572 800 сум
4	20.06		200кг x 8120 сум =1 624 000 сум	240кг x 8120 сум 1 948 800 сум
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		740кг x 8342,973сум =6 173 800 сум
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 547 200 сум	740кг 6 173 800 сум

$$**(1\,948\,800 + 4\,225\,000) : (240 + 500) = 8\,342\,973 \text{ сумов.}$$

Получено краски 1300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 547 200 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном

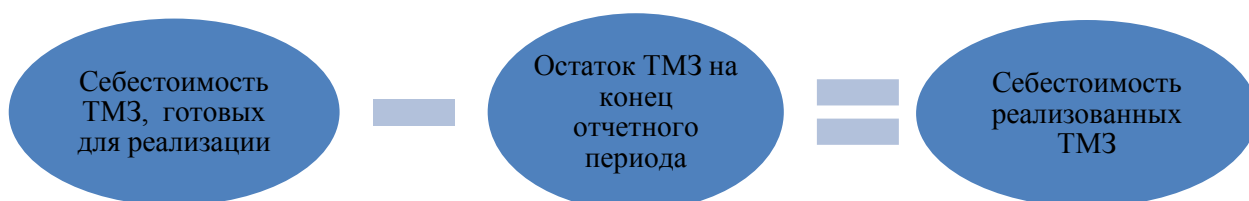
выражении - 6 173 800 сумов (10 721 000 - 4 547 200).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала, месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость реализованных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации, т.к. она рассчитывается последовательно:

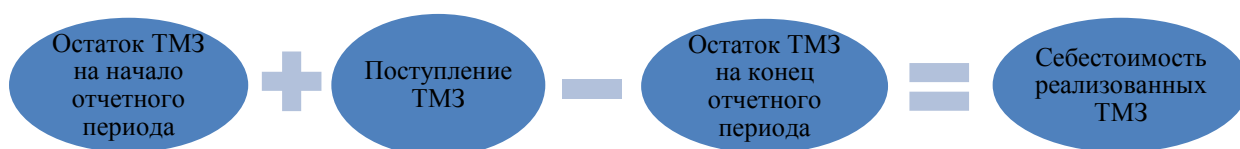
1 шаг:



2 шаг:



Для простоты объединим эти две формулы в одну:



При применении системы периодического учета остатки ТМЗ на балансовых счетах остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум		

		=1 600 000 сум		
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 618 276,88 сум	740кг 6 102 723,02 сум

Получено 1 300 кг краски (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Считаем среднюю стоимость краски:

(стоимость запаса на начало периода + стоимость поступления) :
(количество запаса на начало периода + количество поступления) = (0 + 10 721 000) : (0 + 1 300) = 8 246,923 сума.

Отпущено краски в производство - 560 кг, в денежном выражении – 4 618 276,88 сума (560 x 8 246,923).

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1300 - 560), в денежном выражении – 6 102 723,02 сума (740 x 8 246,923).

Оценка по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов)

Списание материальных ценностей методом ФИФО (FIFO – first in first out, первым пришел – первым ушел) основано на допущении, что в себестоимость продукции, работ и услуг первой списывается стоимость более ранних по времени закупок.

Рассмотрим оценку стоимости материалов, списываемых в производство по методу ФИФО при использовании непрерывной (по каждой поставке) и периодической систем учета.

При использовании системы **непрерывного учета** на балансе подробно отражается поступление и выбытие ТМЗ. В результате в течение всего отчетного периода нам известны как наличие определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, так и себестоимость отпущенных запасов.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		200кг x 8000 сум =1 600 000 сум
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		800кг 6 496 000 сум*
3	12.06		360кг 2 905 600 сум**	440кг x 8160 сум =3 590 400 сум
4	20.06		200кг x 8160 сум =1 632 000 сум	240кг x 8160 сум 1 958 400 сум
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		740кг 6 183 400 сум***
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

*600 кг x 8 160 + 200 кг x 8 000 = 6 496 000 сумов.

**200 кг x 8 000 + 160 кг x 8 160 = 2 905 600 сумов.

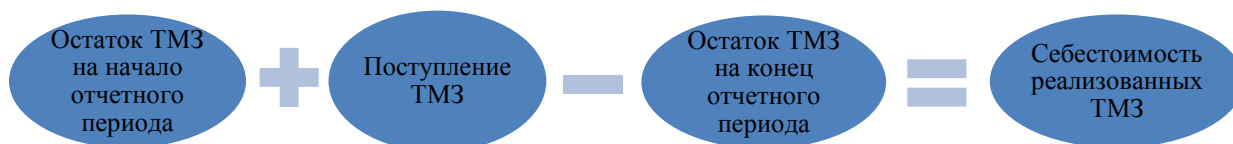
***500 кг x 8 450 + 240 кг x 8 160 = 6 183 400 сумов.

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 537 600 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном выражении - 6 183 400 сумов (10 721 000 - 4 537 600).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала или месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость отпущенных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации. Расчет себестоимости отпущенных ТМЗ осуществляется по формуле:



При применении системы периодического учета остатки на балансовых счетах товарно-материальных запасов остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Остаток на конец месяца по данным инвентаризации составил 740 кг.

Отпущено краски в производство 560 кг (1 300 – 740). Отпуск краски в производство в денежном выражении определяется следующим образом: 200 кг списывается по цене 8 000 сумов, 360 кг – по цене 8 160 сумов, итого – 4 537 600 сумов ((200 x 8 000) + (360 x 8 160)).

Остаток на конец месяца в денежном выражении составил 6 183 400 сумов ((240 x 8 160) + (500 x 8 450)).

Вопросы для самоконтроля

1. Перечислите правила оценки материальных запасов в бухгалтерском балансе.
2. Включаются ли материалы в состав оборотных средств предприятия?
3. Дайте определение метода ФИФО.
4. По себестоимости каждой единицы.
5. Дайте определение метода АВЕКО
6. Чем метод ФИФО отличается от метода ЛИФО по отражению материальных запасов в бухгалтерском балансе?
7. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?
8. На каких счетах отражается процесс продажи материалов?
9. Могут ли материалы поступать на предприятие по договору мены?
10. Назовите счета бухгалтерского учета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.
11. При соблюдении каких условий НДС, уплаченный при приобретении материальных ресурсов, предъявляется бюджету к возмещению?
12. Какими документами оформляется движение материалов
13. Как отражаются результаты инвентаризации материалов на счетах бухгалтерского учета?
14. Как организуется учет материалов на складах?
15. Какие делаются записи на синтетических счетах на сумму недостачи материалов, выявленной при их приемке?

ГЛАВА 11. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ

11.1. Основные определения финансовых инвестиций

11.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций

11.3. Учет выбытия ценных бумаг

11.4. Инвестиции в дочерние предприятия

Вопросы для самоконтроля

11.1. Основные определения финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции — это активы предприятия, позволяющие получать доход в форме процентов, роялти или дивидендов, наращивать стоимость инвестированного капитала или получать иные выгоды.

Финансовые инвестиции делятся на:

краткосрочные (текущие) инвестиции со сроком обращения менее 12 месяцев;

долгосрочные инвестиции со сроком обращения свыше 12 месяцев.

В составе финансовых инвестиций учитываются:

ценные бумаги;

доли в уставных капиталах других предприятий (в том числе в дочерние предприятия);

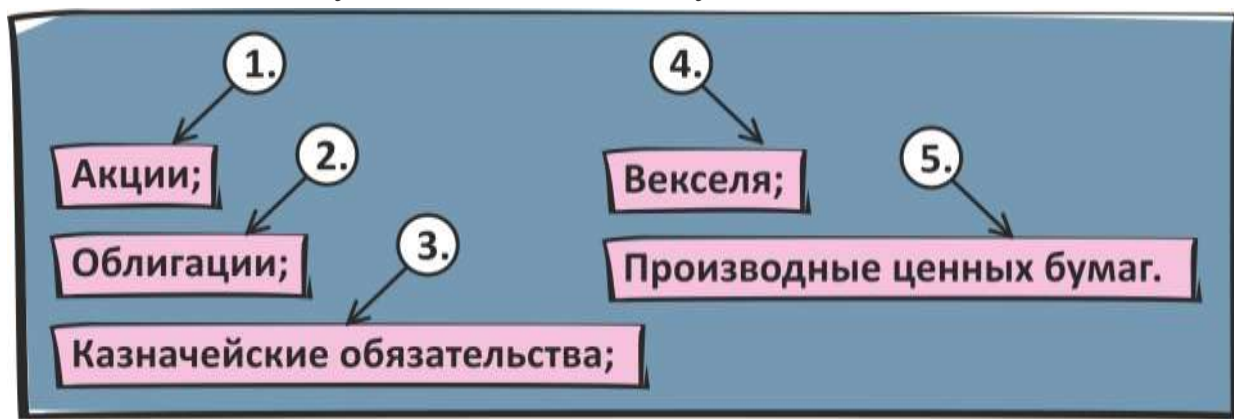
денежные и товарные займы;

деPOSITные вклады в банках.

Учет финансовых инвестиций регулируется [НСБУ №12](#) (рег. МЮ №596 от 16.01.1999 г.).

Ценные бумаги — это документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпустившим эти документы юридическим лицом (эмитентом) и их владельцем. Они предусматривают выплату дохода в виде дивидендов или процентов владельцу ценной бумаги и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов, другим лицам.

Различают следующие виды ценных бумаг:



Акция — это именная ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая право ее владельца:

- на получение части прибыли акционерного общества;
- на участие в управлении акционерным обществом;
- на часть имущества, остающегося после ликвидации АО.

Простые акции являются голосующими. Они дают своему владельцу право на получение дивидендов и участие в управлении обществом путем голосования на общем собрании акционеров.

Привилегированные акции дают владельцу право в первоочередном порядке получать дивиденды независимо от наличия у предприятия прибыли, а также – на часть имущества после ликвидации общества. Но они не дают права голоса на общем собрании акционеров.

Облигация — это ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от юридического лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок

Облигации бывают корпоративными и инфраструктурными. **Корпоративные** облигации выпускаются акционерными обществами и коммерческими банками независимо от их организационно-правовой формы.

Инфраструктурные облигации могут выпускать хозяйственные общества и государственные предприятия, чтобы привлечь средства для создания или реконструкции производственной и иной инфраструктуры.

Казначейские обязательства Республики Узбекистан — это ценные бумаги, удостоверяющие внесение их владельцами денежных средств в Государственный бюджет Республики Узбекистан и дающие право на получение фиксированного дохода в течение всего срока владения этими ценными бумагами.

Порядок размещения, обращения и погашения выпусков государственных среднесрочных казначейских обязательств Республики Узбекистан определен в специальном Положении (рег. МЮ №1327 от 16.03.2004 г.).

Депозитный сертификат — это ценная бумага, удостоверяющая сумму внесенного в банк вклада и права вкладчика на получение суммы вклада и процентов по нему по истечении установленного срока.

Правила выпуска, размещения и обращения депозитных сертификатов определены в Положении №1859 от 24.09.2008 г.

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (или указанного в векселе третьего лица - должника векселедателя) выплатить владельцу векселя определенную сумму при наступлении предусмотренного срока.

Производные ценных бумаг — это ценные бумаги, удостоверяющие права или обязательства их владельцев по отношению к другим ценным бумагам.

Опцион эмитента — ценная бумага, удостоверяющая право на покупку в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг ее эмитента по фиксированной цене. Размещение опционов на акции возможно только после полной оплаты уставного капитала акционерного общества.

Фьючерс на ценные бумаги — ценная бумага, удостоверяющая обязательство по покупке или продаже в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг по фиксированной цене.

Правила выпуска и обращения производных ценных бумаг определены Порядком №320 от 02.04.1997 г.

Совокупность ценных бумаг, которыми владеет предприятие, называется **инвестиционным портфелем**.

11.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций

Ценные бумаги (акции, облигации и другие) принимаются к учету после перехода к предприятию права собственности на них.

При поступлении они учитываются по дебету счета **0610 «Ценные бумаги (долгосрочные)»** или **5810 «Ценные бумаги (текущие)»** по покупной стоимости в корреспонденции со счетами учета активов, переданных в счет этих вложений.

В покупную стоимость включаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу (эмитенту);

суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

вознаграждения, уплачиваемые посредникам;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

При приобретении инвестиций стоимость приобретения равна текущей стоимости ценных бумаг, а не их номинальной стоимости.

Приобретение ценных бумаг		
	Дебет	Кредит
Приобретение ценных бумаг	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	5110 "Расчетный счет"
Отражение расходов, связанных с покупкой ценных бумаг, включаемых в их стоимость	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 6990 "Прочие обязательства" и др.

При покупке облигаций и иных ценных аналогичных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница (премия) между покупной и номинальной стоимостями списывается в расходы по финансовой деятельности (счет 9690 «[Прочие расходы по финансовой деятельности](#)») в течение периода с момента приобретения до момента погашения.

Покупка облигаций с премией		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций с премией	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций; 3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом премии
Списание премии (начисление расхода)	9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности"	3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии

При покупке облигаций и подобных ценных бумаг по цене ниже их номинальной стоимости, разница (скидка, дисконт) между покупной и номинальной стоимостью облигаций списывается в доходы по финансовой деятельности (счет 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности») в течение периода с момента приобретения до момента их погашения:

Покупка облигаций со скидкой		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций со скидкой	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом скидки; 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" - на суммы скидки
Списание скидки (начисление дохода)	6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)"	9590 "Прочие доходы от финансовой деятельности"

Ценные бумаги могут поступать в обмен на другие ценности или объекты имущества. В этом случае они оцениваются по текущей стоимости переданного актива.

Также ценные бумаги могут поступать в качестве вклада в уставный капитал. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении АО, производится по договору между учредителями. Оценка ценных бумаг, вносимых в счет оплаты вклада в уставный капитал ООО, утверждается единогласным решением общего собрания участников общества.

Ценные бумаги могут поступить безвозмездно, например, по договору дарения от сторонних лиц. С даты возникновения прав собственности на такие ценные бумаги они признаются в бухгалтерском учете по стоимости, сложившейся на фондовой бирже или на внебиржевых торгах.

Ценные бумаги также могут поступить в счет дебиторской задолженности. Их стоимость в этом случае определяется по стоимости дебиторской задолженности.

Переоценка финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции предприятия могут периодически переоцениваться. Периодичность переоценок определяется его учетной политикой.

Результаты переоценки, в частности, сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций зачисляется в собственный капитал – в кредит счета 8510 «**Корректировки по переоценке долгосрочных активов**».

Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций	0600 «Долгосрочные инвестиции»	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»

Снижение их стоимости (уценка) производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженных по кредиту счета **8510**. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дооценок по счету 8510, разница признается расходом, учитываемым на счете **9690** **«Прочие расходы по финансовой деятельности»**.

Уценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Уценка долгосрочных финансовых инвестиций за счет резерва (в пределах предыдущей дооценки)	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	0600 «Долгосрочные инвестиции»
Уценка долгосрочных инвестиций	9430 «Прочие операционные расходы»	0600 «Долгосрочные инвестиции»

При выбытии ценных бумаг, которые дооценивались, сальдо дооценки учитывается при определении финансового результата от их выбытия.

Предприятие, учитывающее краткосрочные (текущие) инвестиции по их рыночной стоимости, отражает снижение или увеличение балансовой стоимости как расход или доход в том отчетном периоде, в котором они имели место, следующим образом:

Дооценка/Уценка краткосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Дооценка краткосрочных финансовых инвестиций	5800 «Краткосрочные инвестиции»	9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг»

Уценка краткосрочных инвестиций	9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»	5800 «Краткосрочные инвестиции»
---------------------------------	--	---------------------------------

11.3. Учет выбытия ценных бумаг

При реализации ценных бумаг разница между полученной выручкой и балансовой стоимостью за вычетом понесенных затрат признается, соответственно, как доход или расход.

Если ценные бумаги ранее переоценивались и сумма дооценки была отнесена в кредит счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**, то при определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия данных ценных бумаг сальдо дооценки включается в состав дохода от выбытия.

Отражение продажи ценных бумаг		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Отражение задолженности покупателей при продаже им ценных бумаг	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ценных бумаг определяется по следующей формуле:



Если краткосрочные ценные бумаги учитываются в балансе по меньшему из двух значений – по стоимости приобретения или рыночной стоимости, при их реализации финансовый результат (доход или убыток) определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения.

Ценные бумаги могут выбывать в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия. При этом стоимость их передачи, согласованная между учредителями, может отличаться от балансовой стоимости передаваемых активов.

Выбытие ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Отражение вклада в уставный капитал ценными бумагами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Ценные бумаги могут быть безвозмездно переданы по договору дарения.

Выбытие ценных бумаг по договору дарения			
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»	
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»	
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	

Ценные бумаги могут выбываться в счет погашения кредиторской задолженности. Если их стоимость больше погашаемой кредиторской задолженности, у предприятия возникает убыток. Если она меньше кредиторской задолженности, – образуется доход. Налоговые последствия при передаче ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности аналогичны последствиям их реализации.

Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности			
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»	
Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6100 «Счета к оплате обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам» и др.	9220 «Выбытие прочих активов»	
Списание сальдо	8510 «Корректировка по	9220 «Выбытие прочих	

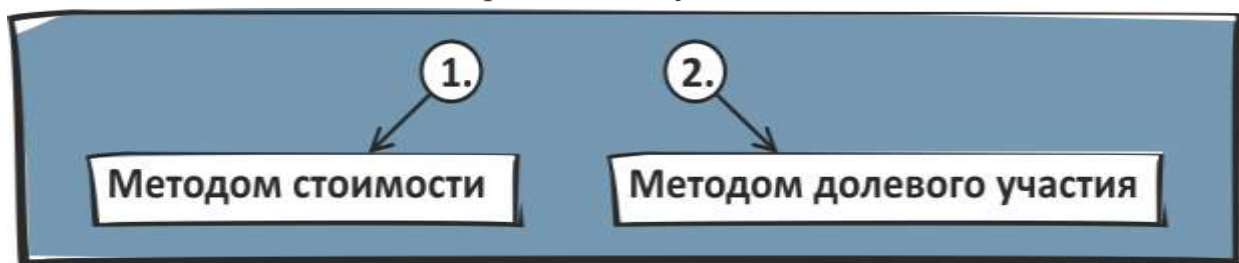
переоценки	переоценке долгосрочных активов»	активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

11.4. Инвестиции в дочерние предприятия

Дочерним признается предприятие, контролируемое головным предприятием. Оно не отвечает по долгам своего головного предприятия. Но если головное предприятие имеет право давать дочернему обязательные указания (это должно быть предусмотрено совместным договором или уставом), оно будет делить с ним ответственность по сделкам, заключенным во исполнение таких указаний.

Участники или акционеры дочернего хозяйственного общества вправе требовать от головной компании возмещения убытков, причиненных по ее вине, если в законодательстве не оговорены исключения из этого правила.

Согласно п. 14 НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. МЮ №580 от 28.12.1998 г.) учет инвестиций в дочерние предприятия в финансовой отчетности головного общества может отражаться двумя способами:



Метод учета инвестиций в дочерние общества должен определяться учетной политикой предприятия.

Метод стоимости. По данному методу стоимость инвестиций не меняется в зависимости от финансового положения дочерних структур, а получаемые от них дивиденды учитываются как доход головного общества.

Метод стоимости используется при незначительном влиянии и контроле головного предприятия над дочерним.

Метод стоимости рекомендуется применять в случаях, когда:

1. Дочернее общество приобретено исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем и контроль над ним будет временным

2. Дочернее общество функционирует в рамках установленных долгосрочных особых условий, существенно снижающих его способность переводить средства головному обществу (ограничения на выплату дивидендов в период действия кредитного договора о займе и т.п.)

Пример. Предприятие А владеет долей 10% в предприятии Б. Значительного влияния на деятельность Б у него нет. В течение отчетного периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В данном случае прибыль предприятия Б не имеет значения для учета инвестиций предприятия А. Имеет значение только сумма начисленных дивидендов:

$$100 \times 60\% \times 10\% = 6 \text{ млн. сумов.}$$

Эта сумма будет признана бухгалтерией предприятия А как доход в виде дивидендов:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”

Кт 9520 “Доходы в виде дивидендов”

Метод долевого участия. При данном методе



Метод долевого участия рекомендуется применять при значительном влиянии (при более 20% владении доли) и контроле головного предприятия над дочерним.

Пример. Предприятие А владеет долей 40% в предприятии Б, что дает ему значительное влияние на деятельность Б. В течение периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В отличие от предыдущего примера прибыль предприятия Б должна учитываться в составе доходов предприятия А в соответствующей доле ($100 \times 40\% = 40$ млн. сумов):

Дт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”

Кт 9590 “Прочие доходы от финансовой деятельности”

Сумма начисленных дивидендов ($100 \times 60\% \times 40\% = 24$ млн. сумов) будет уменьшать сумму инвестиций:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”

Кт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”

Таким образом, в совокупности стоимость инвестиций вырастет на 16 млн. сумов, которые представляют собой долю предприятия А в прибыли предприятия Б, которая не была распределена в качестве дивидендов.

Вопросы для самоконтроля

1. Дать определение ценной бумаги
2. Что относится к ценным бумагам?
3. Что понимают под обращением ценных бумаг?
4. Дать определение акции, облигации, векселя.
5. Что относят к финансовым вложениям?

6. По какой стоимости оценивают ценные бумаги?
7. На каком счете учитывают долгосрочные финансовые вложения?
8. Какими проводками отражают финансовые вложения?
9. Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?
10. На каком счете учитывают краткосрочные ценные бумаги?

ГЛАВА 12. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- 12.1. Сущность, роль, классификация и оценка основных средств и нематериальных активов предприятия
- 12.2. Документальное оформление движения основных средств и нематериальных активов
- 12.3. Поступление основных средств и нематериальных активов
- 12.4. Выбытие основных средств и нематериальных активов
- 12.5. Учет начисления износа (амортизации) основных средств и нематериальных активов
- 12.6. Переоценка основных средств
- 12.7. Понятие нематериальных активов

12.1. Сущность, роль, классификация и оценка основных средств предприятия

Основные средства признаются таковыми в момент их принятия к учету. В **НСБУ №5 «Основные средства»** (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.) определены два обязательных критерия отнесения имущества к этому виду активов.

Имущество может быть отнесено к основным средствам, если они выполняются **одновременно два критерия:**



Критерий 1: срок службы актива при использовании его в собственных производственных или общехозяйственных процессах превышает 1 год. Это означает, что актив является **долгосрочным** (наряду с нематериальными активами, долгосрочными инвестициями, оборудованием к установке, капвложениями, долгосрочной дебиторской задолженностью и отсроченными расходами).

Критерий 2: стоимость основного средства должна превышать 50 МРЗП, установленных в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект). При этом в учетной политике руководитель предприятия имеет право устанавливать *меньший предел* стоимости предметов для их учета в составе основных средств.

Разберемся с понятием «основные средства» на конкретных примерах.

Пример: Производственное предприятие по изготовлению мебели приобрело станок для шлифования досок. Станок:

1) непосредственно используется в производственном процессе, и планируется, что он будет использоваться много лет, пока не устаревает или не ломается;

2) он стоит 22,3 млн. сумов – при 1 МРЗП равном 202 730 сумам на день покупки (явно – больше 50 МРЗП).

Поэтому станок должен быть признан основным средством.

Имущество, предназначенное для перепродажи, относится не к основным средствам, а к оборотным активам (сырье, материалы, товары и др.).

Пример: Автосалон купил партию автомобилей для перепродажи. Он не будет пользоваться данным имуществом по его прямому назначению (перевозить на нем грузы, к примеру). Автомобили изначально приобретены с целью перепродажи и должны учитываться как товар, а не как ОС.



Предприятие не может учитывать в составе своих активов чужие основные средства. Его основными средствами будут только те активы, использование которых оно контролирует на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 7 НСБУ № 5).

Пример: Компания «А» арендовала несколько помещений под офис по договору оперативной аренды в здании, принадлежащем компании «Б». Она не

может учесть у себя на балансе данные помещения как ОС, так как они являются основными средствами для компании «Б».



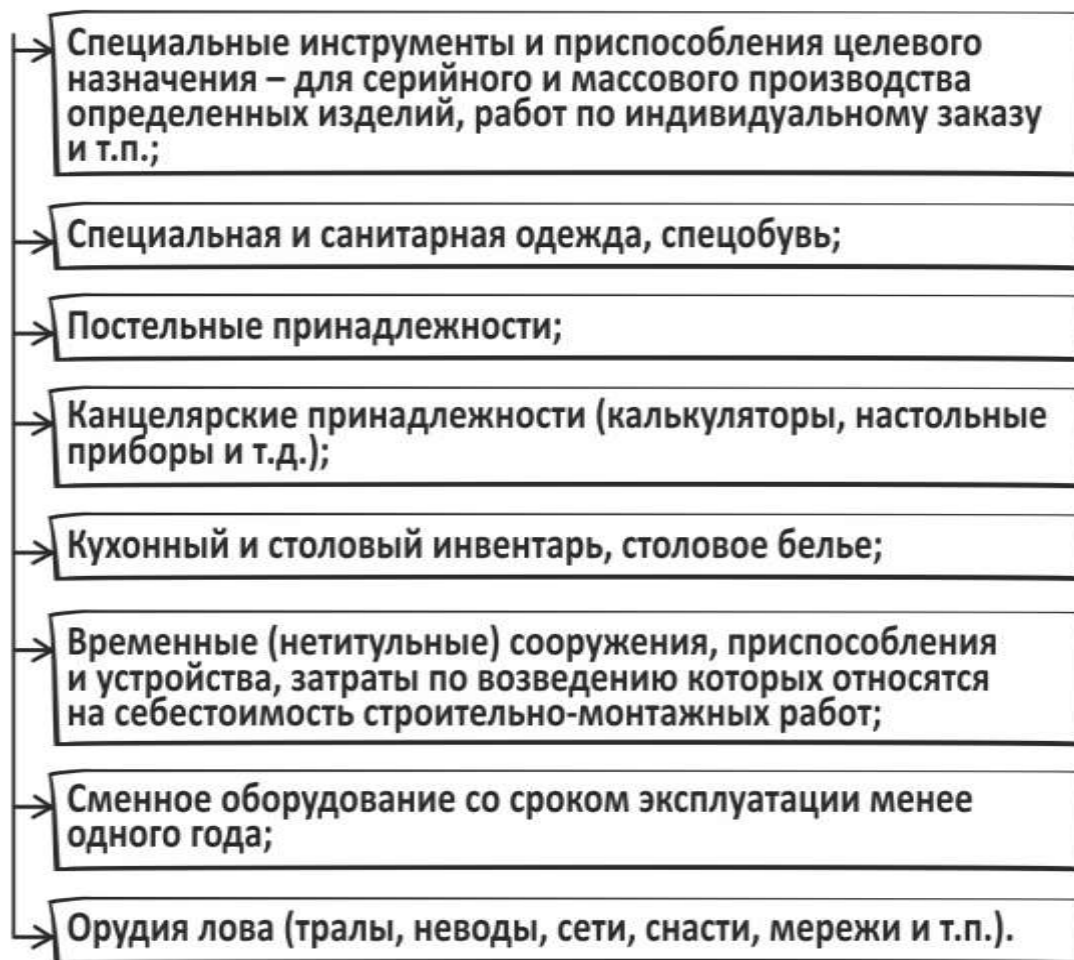
Особыми объектами основных средств являются земельные участки, объекты природопользования, а также капитальные вложения на коренное улучшение земель (в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям) и законченные капитальные вложения в арендованные основные средства.

К основным средствам не относятся финансовые вложения (т.е. инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы) и незавершенные капитальные вложения (т.е. объекты, не введенные в эксплуатацию актами приемки-передачи и иными необходимыми в соответствии с законодательством документами, включая документы о государственной регистрации недвижимости).

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой из них в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Иногда на практике возникают спорные вопросы по классификации материальных активов: куда их отнести – к основным средствам или товарно-материальным запасам?

На все подобные вопросы поможет ответить НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Его [пунктом 6](#) предусмотрено, что **независимо от срока службы и стоимости** в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:



Основные средства подразделяются на следующие группы ([прил. № 2](#) к НСБУ № 21, рег. МЮ № 1181 от 23.10.2002 г.):

Земля; благоустройство земли; благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды; здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства; машины и оборудование; мебель и офисное оборудование; компьютерное оборудование и вычислительная техника; транспортные средства; скот рабочий, продуктивный и племенной; насаждения многолетние; материальные основные фонды, не включенные в другие группировки.

Кроме того, основные средства классифицируются по степени их фактического использования (находящиеся в эксплуатации, в запасе (резерве), в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, на консервации) и по правам собственности на данные основные средства (принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся в организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении, либо полученные организацией в аренду).

Единицей учета основных средств является **инвентарный объект**.

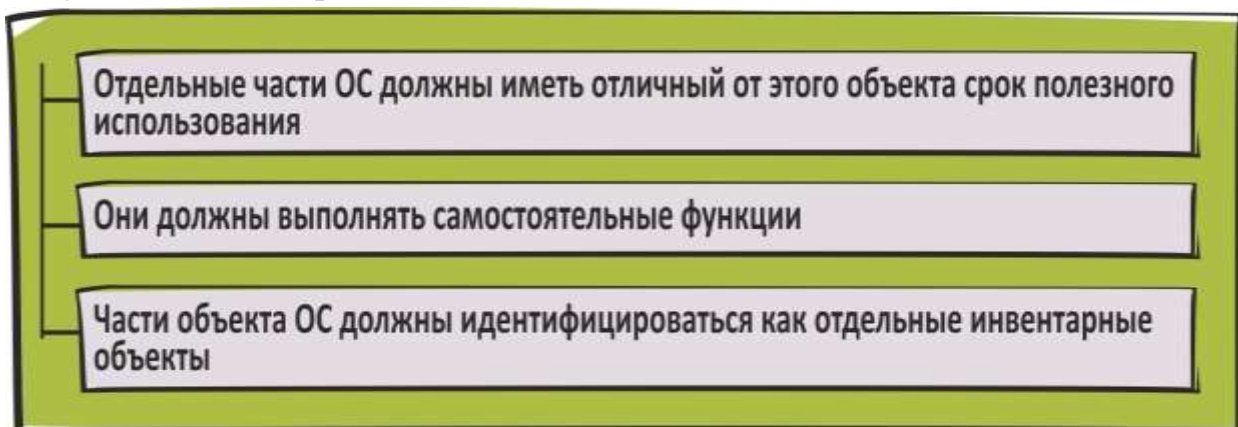


Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

При определении состава и группировки основных средств целесообразно руководствоваться классификатором основных фондов.

Например, при решении вопроса о том, является ли отдельным инвентарным объектом основных средств лифт в случае его замены в здании, следует исходить из того, что классификатор определяет в составе «Здания» каждое отдельно стоящее строение. В состав здания входят все внутренние коммуникации, необходимые для его эксплуатации: систему отопления, включая котельную установку, если последняя находится в самом здании, внутренние сети водо- и газопровода, канализацию со всеми устройствами, внутреннюю сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной аппаратурой, внутренние телефонные и сигнализационные сети, вентиляционные устройства общесанитарного значения и, наконец, подъемники (лифты).

Но в то же время здание может быть дооборудовано лифтами позже, и они могут иметь иной срок использования, чем здание.



Поэтому для признания отдельных частей объекта основных средств, имеющих иной срок полезного использования, в качестве самостоятельных инвентарных объектов следует исходить из конкретных обстоятельств, учитывая следующие условия:

То есть в рассматриваемой ситуации предприятие может либо учитывать здание и лифты в качестве самостоятельных инвентарных объектов, либо – учитывать в качестве инвентарного объекта только здание, а находящиеся в нем лифты – нет.

НСБУ №5 «Основные средства» выделяет следующие виды оценки основных средств:

- по первоначальной стоимости,
- по текущей стоимости,
- по остаточной стоимости,
- по восстановительной стоимости,
- по ликвидационной стоимости.

Каждая из перечисленных видов оценки основных средств имеет свое назначение в бухгалтерском учете, в налогообложении, в оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

12.2. Документальное оформление движения основных средств

Предприятия должны разработать рациональную систему документооборота в соответствии с утвержденным графиком и определить круг лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Они являются первичными учетными документами, по которым ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания.

Предприятия могут самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных учетных документов.

Объекты ОС принимаются к учету на основании *счета-фактуры* и утвержденного руководителем предприятия *акта приема-передачи основных средств (форма ОС-1)*, составляемого на каждый отдельный инвентарный объект. По объектам недвижимости и автотранспортным средствам необходимы также *правоудостоверяющие документы, документы, подтверждающие госрегистрацию сделки.*

Принятие к учету оборудования к установке оформляется актом *формы ОС-14*, а передача его в монтаж – актом *формы ОС-15*. Акт формы ОС-15

служит единственным подтверждением факта передачи оборудования в монтаж сторонней организации.

На основании этого акта передающая и принимающая стороны заносят сведения в регистры аналитического и синтетического учета (соответствующие ведомости, журналы-ордера и т.п.) и делают записи на счетах бухгалтерского учета.

Один из экземпляров указанных актов, утвержденный руководителем предприятия, вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, которая согласно этим документам открывает соответствующую инвентарную карточку (*форма ОС-6*). Инвентарные карточки, как правило, открываются на каждый инвентарный объект, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии.

Инвентарные карточки регистрируются в специальных описях (*форма ОС-7*) по классификационным группам ОС. Опись ведется в одном экземпляре в бухгалтерии предприятия для контроля за сохранностью инвентарных карточек.

Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку ОС, где они группируются по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих объектов ОС группируют отдельно.

Предприятия, имеющие небольшое количество объектов ОС, пообъектный учет могут вести в инвентарной книге (*форма ОС-11*) с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.



Заполнение инвентарных карточек производится на основе акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

В инвентарных карточках должны быть приведены основные данные по объекту основных средств:

- срок полезного использования;
- способ начисления амортизации и др.

Техническая документация по инвентарному объекту может передаваться по месту его эксплуатации с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

При приеме (наладке, монтаже) оборудования с дефектами составляется акт по *форме ОС-1б*.

Для оформления приемки-сдачи основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации применяется Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (*форма ОС-3*). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными учета основных средств.

Выбытие ОС за исключением их ликвидации и списания в результате инвентаризации оформляется *актом приема-передачи основных средств* (форма ОС-1). Данная форма заполняется и утверждается руководителем предприятия или уполномоченным лицом. В акте нужно обязательно указать передающую и принимающую стороны, балансовую стоимость объекта, сумму износа к моменту передачи, сальдо переоценки и другие сведения о передаваемом объекте.

Инвентарная карточка выбывающего объекта изымается из картотеки и прилагается к акту. В инвентарном списке основных средств по месту их нахождения делается соответствующая отметка.

Полная или частичная **ликвидация ОС оформляется *актом о ликвидации основных средств*** (форма ОС-4), ***актом о ликвидации транспортных средств*** (форма ОС-4а) и ***справкой о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации***. Данные формы утверждены [Положением №1401](#).

Все вышеперечисленные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами специально образованной комиссии, и утверждаются руководителем предприятия. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй останется у материально ответственного лица и будет служить основанием для сдачи на склад появившихся в результате ликвидации годных запчастей, материалов, металлолома и т.п.

При списании с баланса ОС, утраченных из-за стихийных бедствий, к акту о ликвидации может быть приложено ***заключение*** специальной правительственной комиссии.

Справка о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и

поступлении материальных ценностей от их ликвидации составляется бухгалтерией предприятия по завершении ликвидационного процесса.

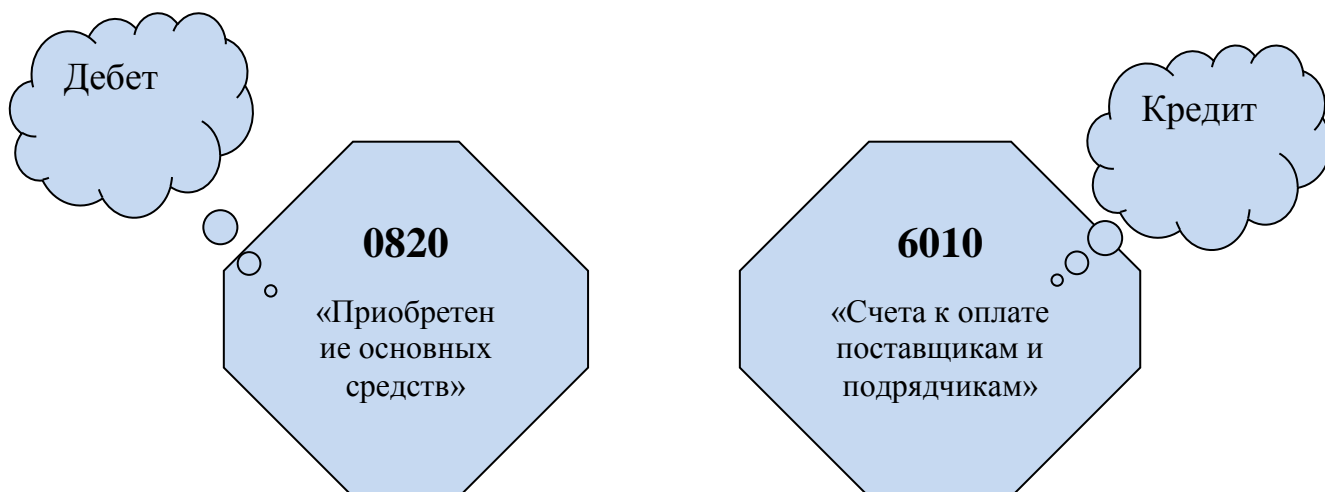
Во всех случаях выбытия, кроме передачи в безвозмездное пользование, списания по результатам инвентаризации и ликвидации, предприятие обязано оформить получателю *счет-фактуру* в установленном [порядке](#). С 1.01.2016 г. [счет-фактура](#) может составляться в бумажной форме или в виде электронного документа.

При безвозмездной передаче в счете-фактуре в графе 4 «Цена» указывается остаточная стоимость ОС, так как цена реализации отсутствует ([п. 17](#) Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3, рег. МЮ №2439 от 22.03.2013 г.).

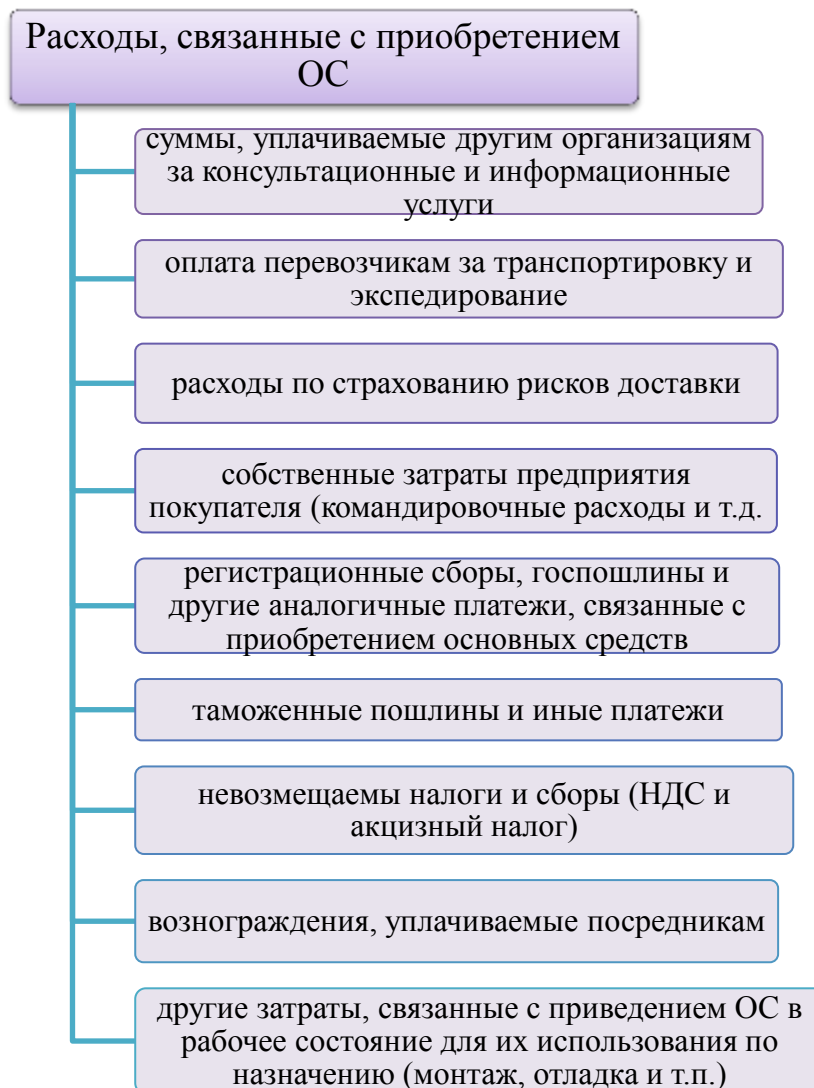
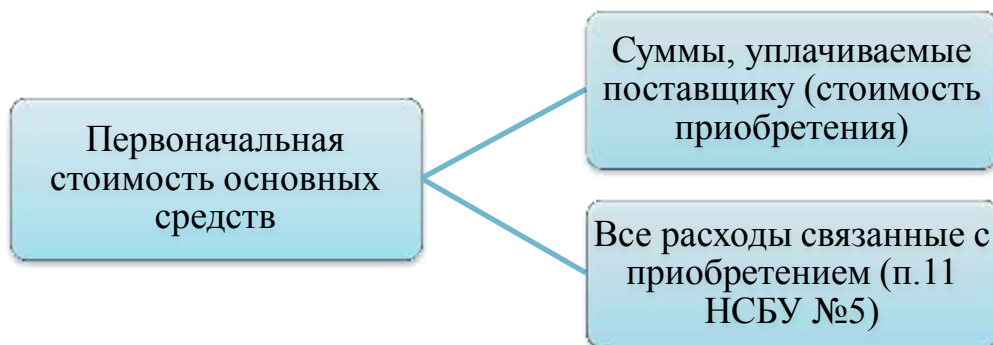
12.3. Поступление основных средств

Основные средства могут поступить на предприятие вследствие:

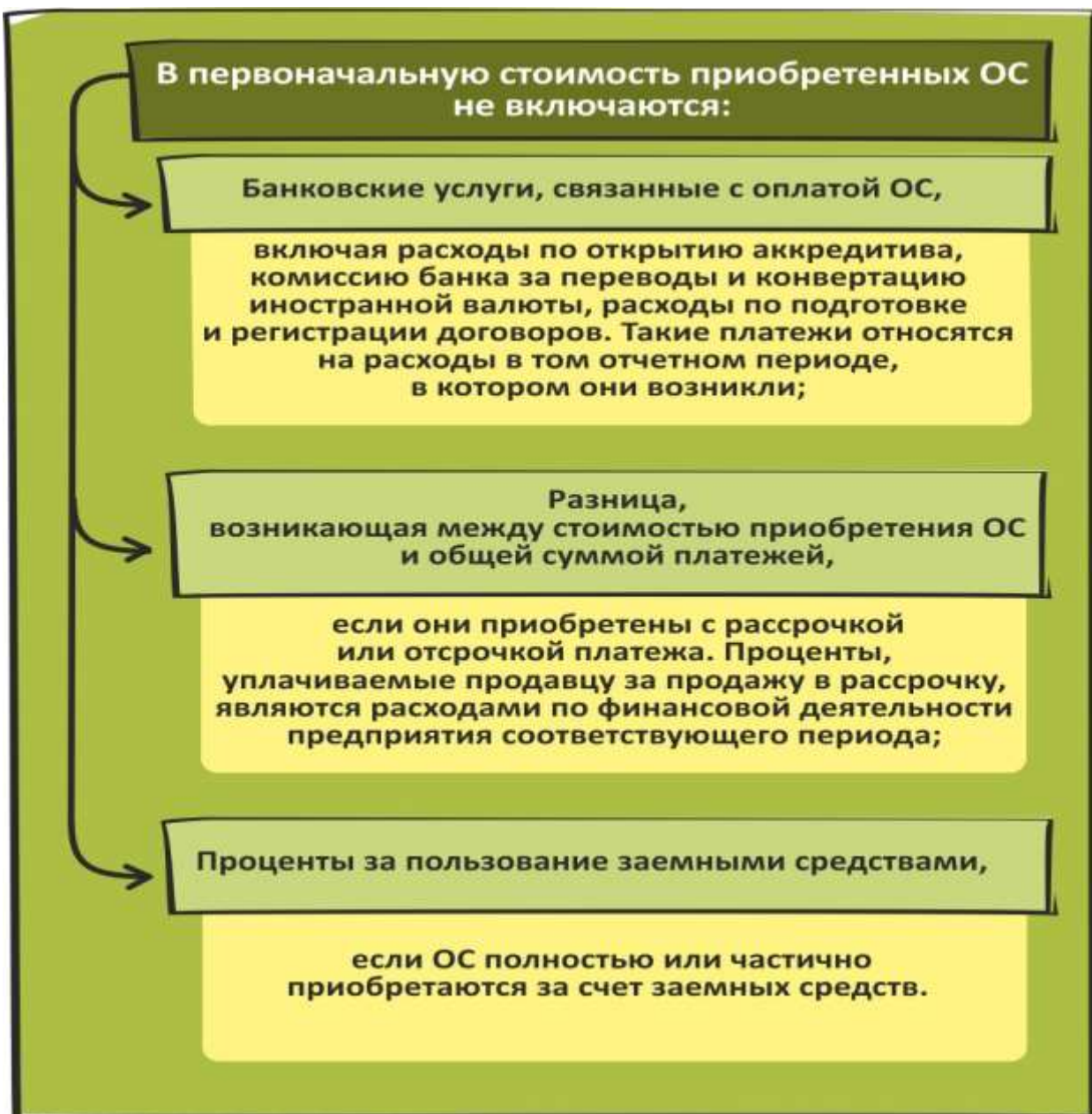
1. **Приобретения их за плату**, в этих случаях они могут рассматриваться как инвестиции предприятия в воспроизводство основных средств. Первоначальная стоимость приобретенных ОС калькулируется на счете **0820 «Приобретение основных средств»**.



Основные средства, приобретенные за плату, при оприходовании оцениваются по первоначальной стоимости ([п. 10](#) НСБУ №5 «Основные средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



Если приобретенное оборудование требует монтажа, затраты на него включаются в его первоначальную стоимость. Причем не имеет значения, производит монтаж предприятие своими силами или привлекает стороннюю организацию.



Иногда отечественные продавцы устанавливают цены на свою продукцию в иностранной валюте, как правило, в долларах США. Учет ОС, приобретенных по ценам в иностранной валюте, но с оплатой в суммах, следует вести в соответствии с [Положением](#) о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ № 1411 от 17.09.2004 г.).

Предприятия, которые устанавливают цены на продукцию в эквиваленте к иностранной валюте, а получают оплату в суммах, положительную курсовую разницу, возникающую из-за изменения курса ЦБ за период от даты реализации продукции 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»**. Соответственно, и покупатели продукции должны считать курсовые разницы с отнесением их либо на доходы, либо на расходы от валютных курсовых разниц.

Учет затрат на монтаж приобретаемого оборудования. Затраты на монтаж оборудования включаются в его первоначальную стоимость вне зависимости от того, кем осуществляется монтаж – самим предприятием или сторонней организацией.

Пример. Предприятие приобрело требующее монтажа производственное оборудование стоимостью 16,8 млн. сумов, в том числе НДС 2,8 млн. сумов. Во время транспортировки оборудование было незначительно деформировано не по вине транспортной организации. Транспортировка обошлась в 930 тыс. сумов, ремонт и монтаж, произведенные сторонней организацией, – в 2 730 тыс. сумов, из них стоимость ремонта – 840 тыс. сумов. Сумма, оплаченная поставщику оборудования, транспортной и ремонтной организациям за работу, кроме непосредственно ремонта, относится в первоначальную стоимость оборудования. Стоимость ремонта оборудования относится на расходы предприятия.

Первоначальная стоимость оборудования складывается из затрат по приобретению, доставке и монтажу. В данной ситуации она равна 19 620 000 сумов ($16\,800\,000 + 930\,000 + 2\,730\,000 - 840\,000$).

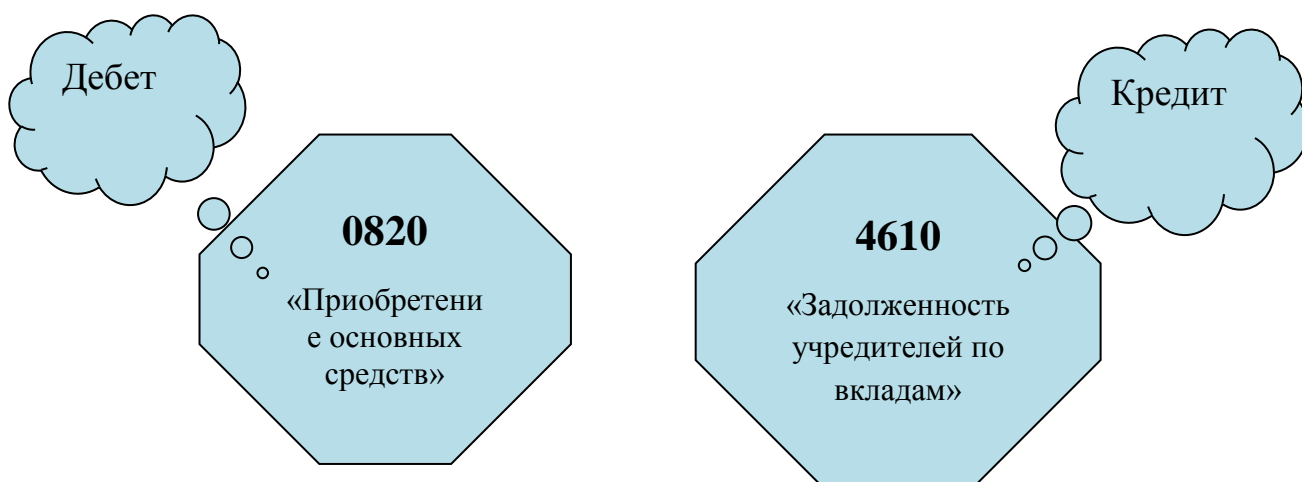
2. получения от юридических и физических лиц **безвозмездно** по различным основаниям, предусмотренным действующим законодательством.

Первоначальной стоимостью ОС, полученных безвозмездно (по договору дарения), является либо их стоимость, указанная в документах приема-передачи, либо текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету с учетом всех расходов, предусмотренных [п. 11](#) НСБУ №5.

Если в приемо-передаточных документах стоимость объекта не указана, определяется его **рыночная стоимость**. Сделать это можно по прайс-листам поставщиков, документам на поставку аналогичных объектов, данным средств массовой информации и др.

Иногда предприятия, получающие имущество безвозмездно, не согласны с его оценкой, указанной в приемо-передаточных документах. Они уценивают объект и приходят к нему по уцененной стоимости. Это – неправильное решение! Если в приемо-передаточных документах указана стоимость ОС, приходовать полученные объекты нужно именно по ней. Позже можно произвести независимую оценку объекта и на основании акта оценки его дооценить или уценить.

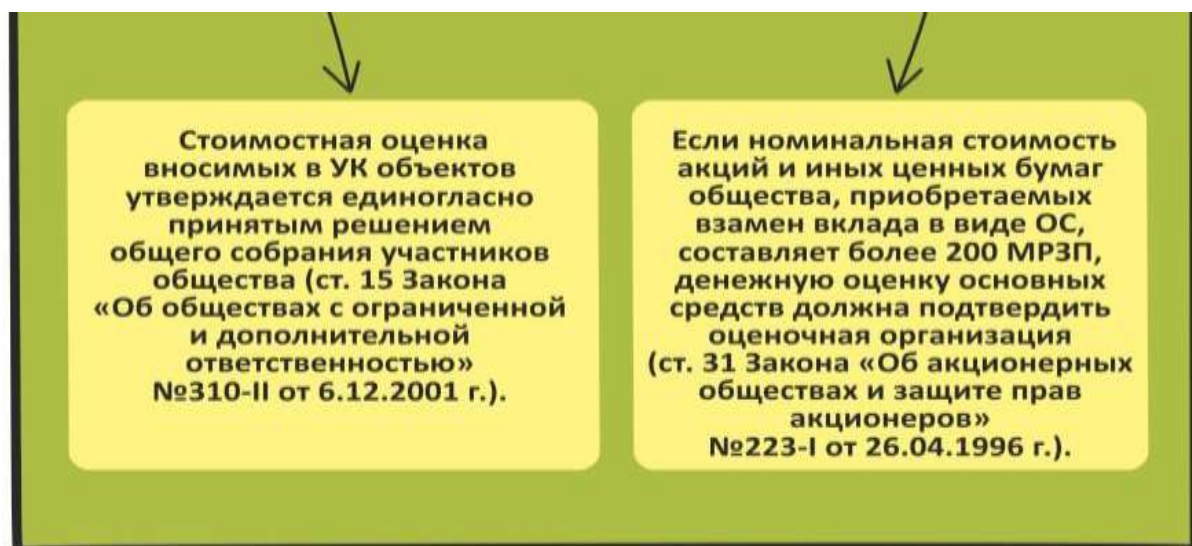
3. поступления основных средств в качестве вкладов в уставный капитал предприятий.



Первоначальной стоимостью ОС, внесенных в уставный капитал (далее – УК) предприятия, признается их денежная оценка, согласованная его учредителями (участниками) по договоренности сторон. Оценка неденежных вкладов в УК предприятия во многом зависит от его организационно-правовой формы.

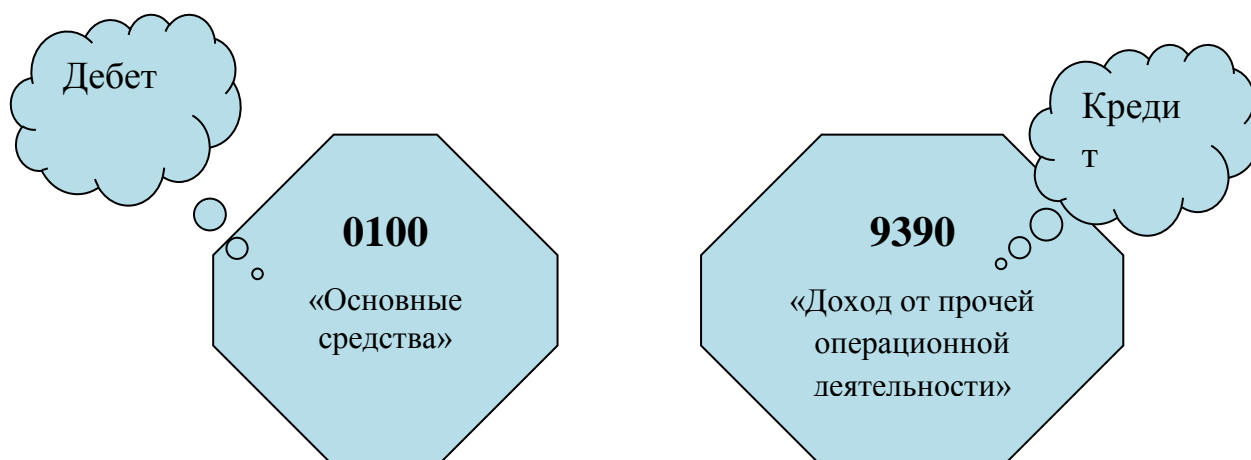
ООО

АО



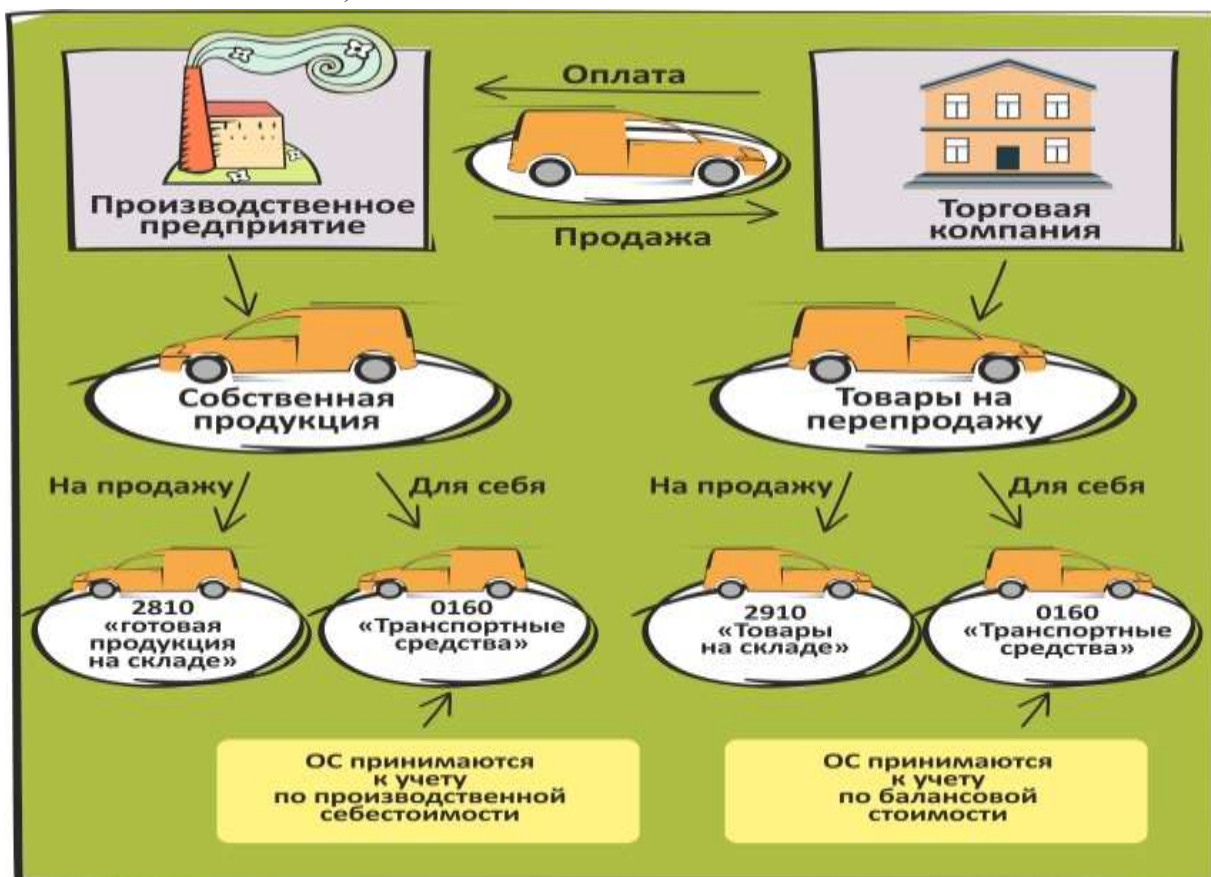
4. Еще одним основанием для поступления ОС является их обнаружение в виде излишков при инвентаризации имущества. Такие основные средства оформляются актом приема-передачи и принимаются к учету по **текущей рыночной стоимости** аналогичных объектов на дату обнаружения излишков с учетом их действительного состояния. Рыночная стоимость излишков определяется так же, как стоимость безвозмездно полученного имущества.

В бухгалтерском учете оприходование и передача в эксплуатацию ОС, выявленных в излишках, отражается так:



5. **Перевод ОС из готовой продукции и товаров.** Простой пример: компания производит автомобили. Несколько автомобилей собственного производства используются в хозяйственной деятельности...

Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из состава *готовой продукции*, является *производственная себестоимость*. Она определяется в соответствии с [Положением](#) о составе затрат (прил. к ПКМ № 54 от 05.02.1999 г.).



В производственную себестоимость готовой продукции включаются затраты, непосредственно связанные с ее производством и обусловленные технологией и организацией производства.

Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из *товарно-материальных запасов* (кроме готовой продукции), является их *балансовая стоимость*. Она определяется в соответствии с [НСБУ №4](#) «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

6. получение объектов основных средств государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного капитала.

7. поступления объектов основных средств и постановка их на учет организацией, получившей право хозяйственного ведения на имущество.

8. поступления основных средств в дочернее (зависимое) общество, получившее причитающееся ему имущество от головной организации.

9. поступления основных средств в порядке приватизации государственного и муниципального имущества предприятиями различных организационно-правовых форм.

10. принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств, выявленных в излишках по оформленным и утвержденным в установленном порядке результатам инвентаризации основных средств.

11. поступления основных средств, возведенных подрядным и хозяйственным способом.

Основные средства, например, здания и сооружения, можно не только купить, но и построить своими силами. Все затраты по строительству (включая непосредственно строительные, монтажные, пусконаладочные и прочие связанные со стройкой работы, а также стоимость использованных ТМЦ) собираются на счете 0810 «Незавершенное строительство».

Как правило, по окончании стройки комиссия определяет ее стоимость. Причем в нее будут включены только подтвержденные, обоснованные и предусмотренные проектно-сметной документацией затраты. Все, что не вошло в смету или не подтверждено документально, подлежит отнесению на убытки застройщика.

Первоначальная стоимость основных средств, возведенных подрядным или хозяйственным способом, равна сумме *фактических затрат на законченное и сданное капитальное строительство*.

В период строительства начисленные проценты по кредитам, полученным для строительства, включаются в первоначальную стоимость возведенных основных средств.

Учет строительства ОС и передачи их в эксплуатацию в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Строительство основных средств и передача их в эксплуатацию		
	Дебет	Кредит
Отражается списание в состав капитальных вложений расходов, связанных со строительством ОС, их госприёмкой, регистрацией и др.	0810 «Незавершенное строительство»	1000 «Материалы» 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6990 «Прочие обязательства» 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»
Отражается передача основных средств в эксплуатацию	0100 «Счета учета основных средств»	0810 «Незавершенное строительство»

Приобретение ОС по импорту. Основные средства, поступающие на предприятие по договорам импорта, должны быть оприходованы по стоимости, рассчитанной в суммах по курсу ЦБ РУз *на дату заполнения грузовой таможенной декларации* (ГТД) с учетом других расходов по их приобретению. Эта стоимость рассчитывается по формуле:



Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Узбекистана, определены в [ст. 289](#) Таможенного кодекса.



Таможенные декларации или их копии, а также документы, подтверждающие оплату таможенных платежей при импорте, должны храниться у предприятия-покупателя.

Бухгалтерский учет ОС, поступающих по импорту:

Приобретение ОС по импорту		
	Дебет	Кредит
Отражается оприходование ОС (контрактная стоимость на дату оприходования ГТД).	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются таможенные платежи и прочие расходы при импорте (включаемые в покупную стоимость ОС)	0820 «Приобретение основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет» 6990 «Прочие обязательства»
Отражается передача в эксплуатацию импортированных ОС	0100 «Счета учета основных средств»	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»

12.4. Выбытие основных средств.

При выбытии основных средств (ОС) их стоимость списывается с баланса в следующих случаях:.



Финансовым результатом от выбытия основных средств может быть прибыль или убыток. Чтобы его определить, нужно из дохода от выбытия ОС вычесть их остаточную (балансовую) стоимость, расходы, связанные с выбытием, а также НДС, если предприятие является его плательщиком. Остаток суммы дооценки ОС, которые ранее были переоценены (т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой уценок объекта) включается в доход от выбытия с одновременным уменьшением на эту сумму резервного капитала. Базовая формула выглядит так:



Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

Амортизация по выбывшему ОС перестает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия (п. 31 НСБУ №5 «Основные средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).

1. В бухгалтерском учете **выбытие основных средств в связи с их реализацией** отражается в соответствии с Постановлением «О порядке списания с баланса основных средств», зарегистрированным Минюстом 5 апреля 2001 г. № 1023 и НСБУ №21.

Списание стоимости ОС отражается развернутой записью на счете **9210 «Выбытие основных средств»**:

- *по дебету* счета **9210** отражается расходная часть – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта, учитываемая на счете учета ОС, и затраты, связанные с его выбытием (начисленная оплата труда + отчисления на соцстрах работникам, участвовавшим в операциях по выбытию основного средства, налоги и сборы, уплачиваемые при его реализации и др.);

- *по кредиту* счета **9210** отражается доходная часть – суммы начисленных амортизационных отчислений, выручки от продажи ОС и сальдо переоценки.

Дебетовое сальдо (убыток) по счету **9210** в текущем отчетном периоде списывается на счет **9430 «Прочие операционные расходы»**. Кредитовое сальдо (прибыль) – на счет **9310 «Прибыль от выбытия основных средств»**.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ОС определяется по выше приведенной формуле.

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС ([ст. 204 НК](#)):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение выручки от реализации:

Выбытие основных средств при реализации их за плату				
	Дебет		Кредит	
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных	9210	«Выбытие основных средств»	0100	«Основные средства»

средств		
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение выручки от реализации ОС	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражение убытка от реализации ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от реализации ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

2. Выбытие основных средств при передаче их в качестве вкладов в уставный капитал других предприятий осуществляется на основании учредительного договора. ОС передаются в качестве вклада в уставный капитал других предприятий на основании учредительного договора (устава). Согласованная между учредителями стоимость передачи может отличаться от балансовой стоимости объекта. Денежная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества ([ст. 15](#) Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-П от 6.12.2001 г.).

Объекты недвижимости и автотранспортные средства, передаваемые в качестве вклада, списываются с баланса после государственной регистрации сделки. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в уставный капитал также определяется по формуле.

Передача ОС в качестве вклада в уставный капитал является облагаемым НДС оборотом. Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью передачи и остаточной стоимостью объекта, включающая в себя сумму НДС ([ст. 204 НК](#)):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

В случае передачи основного средства по остаточной стоимости или по цене ниже остаточной, оборот по НДС, как и сумма налога, будут равны нулю;

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение вклада в уставный капитал:

Выбытие основных средств по вкладам в уставный капитал		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение вклада в уставный капитал основными средствами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

3. Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Объекты недвижимости и автотранспортные средства списываются с баланса после регистрации сделки, т.к. согласно [статье 185 ГК](#) право собственности переходит к получателю после государственной регистрации договора.

Прибыль от безвозмездной передачи может возникнуть только в случае, если сальдо дооценки превышает остаточную стоимость объекта.

Безвозмездная передача ОС не облагается НДС ([п. 6](#) части второй ст. 199 НК).

При безвозмездной передаче в счете–фактуре указывается только остаточная стоимость ОС (в графе 4 «Цена»), так как цена реализации отсутствует ([п. 17](#) Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3 к постановлению МФ и ГНК, рег. МЮ №2439 от 22.03.2013 г.).

Выбытие основных средств при безвозмездной передаче другим предприятиям и лицам		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Передача в **безвозмездное пользование (ссуда)** означает, что одна сторона (ссудодатель) передает что-либо другой стороне (ссудополучателю) на определенное время без взимания платы ([ст. 617 ГК](#)).

Коммерческая организация не вправе передавать вещи в безвозмездное пользование своим учредителям, участникам (акционерам), руководителям или членам органов управления или контроля ([ст. 618 ГК](#)).

Если предприятие использует труд надомников, оно может передать им в безвозмездное пользование оборудование, инструменты и инвентарь, необходимые для выполнения заказа (см. [прил. № 3](#) к ПКМ №146 от 1.07.2008 г.). При этом запрещено передавать надомным работникам силовое, энергоемкое и технически сложное оборудование по специальному [перечню](#).

Основные средства, переданные по договору ссуды, продолжают числиться на балансе своего собственника. Предприятие–ссудодатель продолжает начислять амортизацию по таким объектам, относя ее к прочим операционным расходам ([п. 2.3.20](#) Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.).

Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования, в учете отражаются так:

Передача основных средств по договору безвозмездного использования		
	Дебет	Кредит
Передано ссудодателем ОС в безвозмездное пользование	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»	0100 «Основные средства»
Начисление износа по ОС, переданным в безвозмездное пользование	9430 «Прочие операционные расходы»	0200 «Износ основных средств»
Возвращены ссудодателю ОС, переданные в безвозмездное пользование	0100 «Основные средства»	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»

4. Выбытие ОС в качестве дивидендов. Основанием для выплаты дивидендов является решение общего собрания учредителей (в ООО), приказ или распоряжение руководителя (в ЧП). Законодательство не препятствует их выплате имуществом. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в счет дивидендов определяется всё по той же по формуле.

Выбытие основных средств в качестве дивидендов		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение передачи ОС в качестве дивидендов	6610 «Дивиденды к оплате»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»

Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»
---------------------------------------	------------------------------------	--

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью, по которой ОС передается, и его остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120$$

При передаче по цене, равной или ниже остаточной стоимости, отсутствует база для исчисления НДС.

5. Выбытие ОС в связи с их ликвидацией. Основные средства могут списываться с баланса в связи с ликвидацией, когда их восстановление невозможно или экономически нецелесообразно. Это происходит в случае:

- окончания установленного срока службы (начисления полного износа);
- физического износа, аварий, стихийных бедствий, безнадежной поломки в результате неправильной эксплуатации;
- морального устаревания;
- выбытия по решениям соответствующих госорганов.

Для установления непригодности ОС к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также - оформления документации на списание таких объектов руководитель может приказом создать постоянно действующую комиссию. В ее состав обычно входят бухгалтер (главбух) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность ОС. Решения о ликвидации ОС оформляются *актом о ликвидации основных средств* (форма № ОС-4) или, если речь идет о транспортных средствах, формой № ОС-4а.

После ликвидации объекта бухгалтерия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией ОС, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации (запчастей или материалов, годных к использованию или продаже).

Выбытие основных средств в связи с их ликвидацией		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»

Отражение поступления материалов, запчастей и других активов в связи с ликвидацией ОС	1000 «Материалы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от ликвидации ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от ликвидации ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Списываемое физически и морально устаревшее оборудование предприятия обязаны сдавать АО «Узметкомбинат» в качестве лома и отходов черных металлов по договорной цене. Прибыль от ликвидации таких объектов может возникнуть в случае, если сальдо переоценки и стоимость годных запчастей, цветных металлов и пр. превысят остаточную стоимость списываемого ОС.

6. Выбытие ОС при выходе учредителя (участника). Передача ОС в счет погашения задолженности перед выбывающим учредителем (участником) производится на основании решения собрания учредителей или в соответствии с учредительными документами. Списать с баланса недвижимость или автотранспортное средство в этих целях можно только после государственной регистрации передачи.

Основные средства списываются с баланса по балансовой стоимости. Но стоимость, по которой они будут переданы выбывающему учредителю в счет погашения задолженности перед ним, определяется в процессе согласования между всеми учредителями и может отличаться как от балансовой стоимости, так и от размера задолженности. Если согласованная стоимость передачи превышает сумму задолженности компании перед выбывающим учредителем, он должен будет возместить разницу.

Передача имущества выбывающему учредителю в пределах его первоначального вклада не является облагаемым НДС оборотом ([п. 5](#) части второй ст. 199 НК). Соответственно, обязательства по НДС возникают при передаче на сумму свыше первоначального вклада.

Выбытие основных средств при выходе учредителя		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»

стоимости основных средств		
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Передача ОС для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле» - на сумму задолженности 4890 «Задолженность прочих дебиторов» - на сумму возмещения выбывающими участниками	9210 «Выбытие основных средств» - на сумму передаваемой стоимости
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи определяется по формуле:



12.5. Учет начисления износа (амортизации) основных средств.

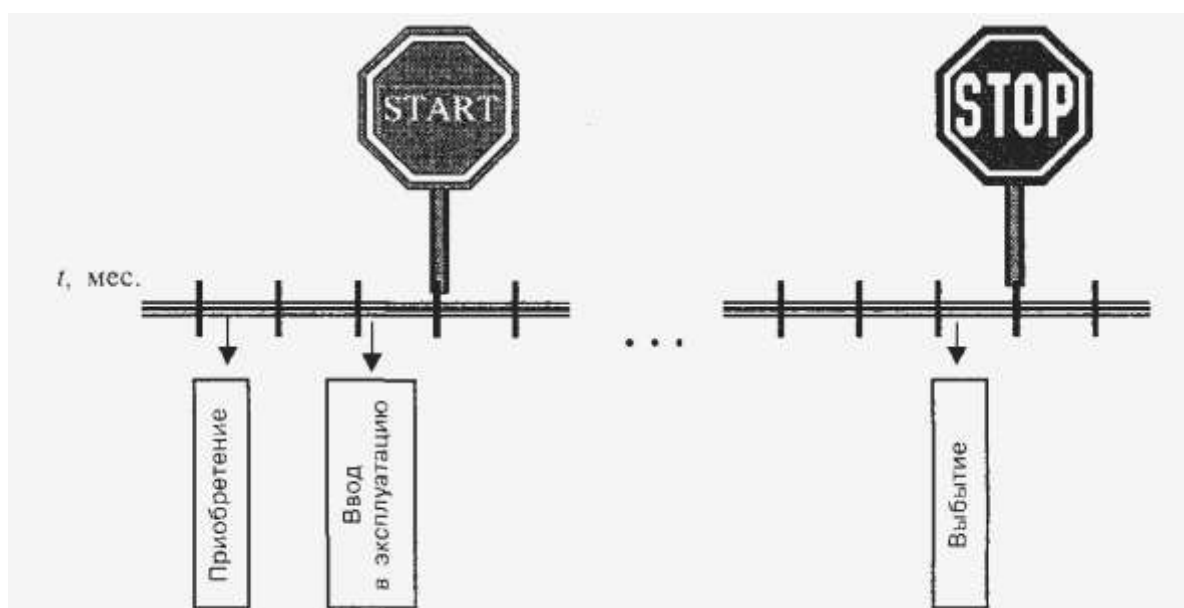
Особенностью основных средств является их длительное многократное использование в производстве. Но время их службы все-таки имеет границы, обусловленные износом. Износ основных средств может быть физическим и моральным.

Под *физическим износом* понимают постепенную утрату основными фондами своей первоначальной потребительной стоимости не только в процессе функционирования, но и при их бездействии (разрушение от внешних воздействий, атмосферного влияния, коррозии).

Моральный износ — это уменьшение рыночной стоимости машин и оборудования в текущем времени по сравнению с датой их приобретения (или уменьшение их стоимости в результате внедрения новых, более прогрессивных и экономически эффективных машин и оборудования). Другими словами, под влиянием морального износа основные средства устаревают по своим техническим характеристикам и экономической эффективности.

Амортизация — это стоимостное выражение износа в виде систематического распределения и перенесения амортизируемой стоимости актива в течение оцененного срока его службы в производственную себестоимость продукции и расходы периода.

Начисление амортизации по основным средствам начинается с **первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта в состав основных средств**, и прекращается с **первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо его списания с баланса** ([пп. 30, 31](#) НСБУ №5, рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



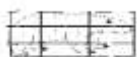
Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:



1. библиотечным фондам;



2. продуктивному скоту;



3. сооружениям благоустройства, подведомственным хокимиятам;



4. фондам, переведенным на консервацию в соответствии с «Порядком консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства и основных фондов», утвержденным постановлением Кабинета Министров РУз от 20 августа 1999 года № 397;

5. музейным ценностям;

6. памятникам архитектуры и искусства;

7. автомобильным дорогам общего пользования;

8. полностью амортизированным основным средствам.

Для расчетов нам понадобятся еще несколько определений:

• **амортизируемая стоимость** — это сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива, показанная в финансовой отчетности, за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

• **срок полезной службы** — период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо - количество продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива;

• **ликвидационная стоимость** — предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации объекта ОС в конце ожидаемого срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию;

• **остаточная (балансовая) стоимость** — первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации.

Амортизация начисляется по собственным основным средствам предприятия, а также по тем объектам ОС, что приняты в хозяйственное ведение или оперативное управление.

Так как юридические лица, получившие основные средства в финансовую аренду, начисляют амортизационные отчисления как по собственным, так и по арендованным ОС, арендодателю этого делать не нужно.

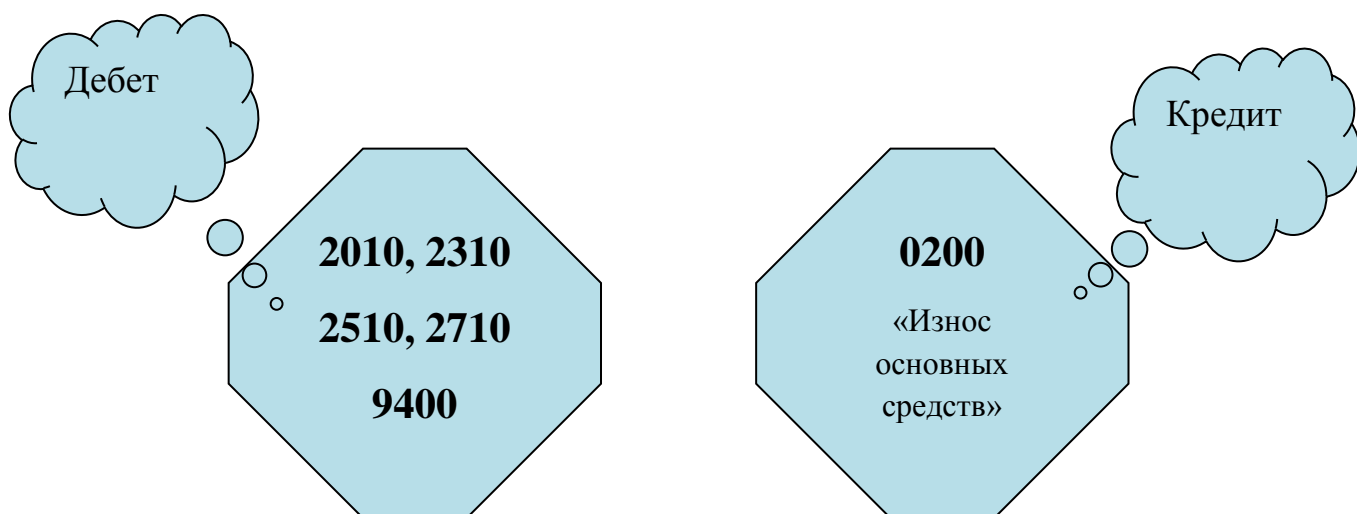
Сумма амортизационных отчислений по объектам ОС включается в затраты производства и расходы периода. В бухгалтерском учете они регистрируются путем накопления в течение всего срока амортизации (или до его окончания, если имущество досрочно выбыло). Для учета износа основных средств используют Контрактивный счет **0200 «Износ основных средств»**.

Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета сумм начисленной амортизации являются данные ведомости начисления амортизации.

Амортизация начисляется ежемесячно независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде и принимается к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому относится.

Часть амортизационных отчислений может быть направлена предприятием на формирование Фонда модернизации и новых технологий для финансирования научных прикладных исследований, разработки инновационных проектов, опытно-конструкторских работ и их внедрения в производственный процесс. Размер отчислений определяется предприятием самостоятельно ([п. 2 Положения №1955 от 12.05.2009 г.](#))

Начисленная сумма износа основных средств относится в кредит счета 0200 в корреспонденции со счетами учета затрат (2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйства» 9400 «Расходы периода» и др. счета).



При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче, недостатке, ликвидации и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним

амортизации списывается с дебета счетов группы **0200** в кредит счета **9210** **«Выбытие основных средств»**.

Существуют различные методы списания стоимости основных средств путем начисления амортизации. Методы начисления амортизации установлены в [НСБУ №5](#) «Основные средства» (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.), основные из них следующие:

- 1) метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости;
- 2) метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный);
- 3) два метода ускоренного списания:
 - а) метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел), или кумулятивный метод;
 - б) метод уменьшающегося остатка.

Каким бы методом при этом мы не пользовались, амортизацию должны начислять ежемесячно.

Метод начисления амортизации определяется учетной политикой предприятия. Его применяют последовательно от одного отчетного периода к другому, не меняя в течение календарного года. Исключение составляют ситуации, приводящие к смене учетной политики. Они перечислены в [п. 56](#) НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность»: реорганизация предприятия, изменение системы нормативного регулирования и т.п.

К различным видам основных средств могут применяться различные методы начисления амортизации. Но каждый вид основных средств (все однородные объекты) должен амортизироваться единообразно. Нельзя, к примеру, часть станков амортизировать прямолинейным методом, а другую часть – производственным.

Норма амортизации — это величина износа, выраженная в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств.

$$\text{Годовая норма износа (в \%)} = \frac{100}{\text{Срок полезного использования (в годах)}}$$

Например, у автомобиля, со сроком полезного использования 5 лет, годовая норма износа будет равна 20% (100 : 5).

При применении метода равномерного (прямолинейного) списания в течение всех лет эксплуатации ОС амортизационные отчисления одинаковые, накопленный износ увеличивается равномерно, а остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной (или нулевой) стоимости. Метод основан на том предположении, что амортизация

зависит только от длительности срока службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта минус его ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Например, первоначальная стоимость грузового автомобиля — 1 000 000 сум., его ликвидационная стоимость в конце пятилетнего срока эксплуатации - 100 000 сум.

В этом случае ежегодная амортизация составит 20% амортизируемой стоимости, или 180 000 сум., в соответствии с методом прямолинейного списания. Эти расчеты делаются следующим образом:

(первоначальная стоимость — ликвидационная стоимость) : срок службы
 (1000000 сум. - 100000 сум.) : 5 = 180000 сум.

Начисление амортизации в течение пяти лет можно отразить следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	—	—	1000000
конец 1-го года	1000000	180000	180000	820000
конец 2-го года	1000000	180000	360000	640000
конец 3-го года	1000000	180000	540000	460000
конец 4-го года	1000000	180000	720000	280000
конец 5-го года	1000000	180000	900000	100000

Из этой таблицы вытекают три момента:

- 1) в течение всех пяти лет амортизационные отчисления одинаковые;
- 2) накопленный износ увеличивается равномерно;
- 3) остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной стоимости.

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на том, что амортизация (износ) является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют никакой роли в процессе ее начисления. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования, а остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Предположим, что грузовик, о котором шла речь, может выполнить определенное число операций, а его пробег рассчитан на 90 000 км. Амортизационные расходы на 1 км будут определены следующим образом:

(первоначальная стоимость — ликвидационная стоимость) / предполагаемое число единиц работы (1000000 сум. - 100000 сум.) : 90000 км = 10 сум./км.

Если предположить, что за первый год эксплуатации грузовик имел пробег в 20 000 км, за второй - 30000, за третий- 10000, за четвертый— 20000 и за пятый год— 10000, то таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		—	1000000
конец 1-го года	1000000	200000	200000	800000
конец 2-го года	1000000	300000	500000	500000
конец 3-го года	1000000	100000	600000	400000
конец 4-го года	1000000	200000	800000	200000
конец 5-го года	1000000	100000	900000	100000

Заметим прямую связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования (пробега). Наконец, остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Ускоренные методы заключаются в том, что в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Используя эти методы, исходят из того, что многие виды основных средств производственного назначения действуют более эффективно, пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации), и имеют высокие производительные способности. Это отвечает правилу соответствия, по которому происходит списание большей части износа в начале эксплуатации основных средств (а не в конце), если их полезность и производительная способность значительно больше в первые годы, чем в последующие.

Метод списания стоимости по сумме чисел — кумулятивный метод определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента на-

ходятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

Например, предполагаемый срок службы грузовика — 5 лет. Сумма чисел — лет эксплуатации составит 15 (кумулятивное число): $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Затем путем умножения каждой дроби на амортизируемую стоимость, равную 900000 сум. (1 000 000 сум. -100 000 сум.), определяют ежегодную сумму амортизации:

$5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15$.

Таблица амортизационных отчислений в этом случае будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Перво-начальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накоп-ленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	—	—	1000000
конец 1-го года	1000000	300000	300000	700000
конец 2-го года	1000000	240000	540000	460000
конец 3-го года	1000000	180000	720000	280000
конец 4-го года	1000000	120000	840000	160000
конец 5-го года	1000000	60000	900000	100000

Из таблицы видно, что самая большая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она уменьшается, накопленный износ возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Показатель, используемый в методе суммы чисел, может быть быстро рассчитан по следующей формуле:

$$S = N \times (N + 1) : 2,$$

где: S — сумма чисел, N — число лет предполагаемого срока службы объекта.

Метод уменьшающегося остатка основан на том же принципе, что и метод суммы чисел. Хотя при этом методе может применяться любая твердая ставка, но чаще всего берется удвоенная ставка амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе. Этот процесс обычно называется методом уменьшающегося остатка при удвоенной норме амортизации.

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации (ускоренный) исходит из вполне логичного предположения, что основные средства приносят больше выгоды, пока они относительно новые. Чем дольше они используются, тем меньше выгода.

В предыдущем примере грузовой автомобиль имел срок полезного использования пять лет. Соответственно, при прямолинейном методе норма амортизации на каждый год составляет 20% (100% : 5 лет). При методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (2x20%). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения точной стоимости до ликвидационной.

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		—	1000000
конец 1-го года	1000000	400000	400000	600000
конец 2-го года	1000000	240000	640000	360000
конец 3-го года	1000000	144000	784000	216000
конец 4-го года	1000000	86400	870400	129600
конец 5-го года	1000000	29600	900000	100000

Как видно из таблицы, твердая норма амортизации всегда применяется к остаточной стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год, а в последний год она ограничена суммой, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной.

Плата за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации. Для того чтобы стимулировать руководство предприятий заменять полностью изношенное и морально устаревшее оборудование на современное и более производительное, законодатели ввели плату за полностью изношенное оборудование. Кто ее должен платить и в каких случаях? Как она рассчитывается, каковы сроки уплаты? Ответы на эти и другие сопутствующие вопросы содержатся в [Положении](#) о порядке взимания платы за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации (рег. МЮ №2199 от 21.02.2011 г.).

Плательщиками этого платежа являются юридические лица (за исключением микрофирм и малых предприятий), использующие в своей производственной деятельности полностью, как мы уже сказали, изношенное оборудование, числящееся на балансе как основные средства (счет **0100**). Положение №2199 содержит перечень оборудования, подпадающего под данное нормативное требование.

Базой для исчисления платы является первоначальная (восстановительная) стоимость полностью изношенного оборудования, отвечающего следующим критериям:

- входит в упомянутый перечень;
 - полностью начислен 100%-ный износ (амортизация);
 - находится в эксплуатации свыше установленного срока полезной службы.
- Не нужно платить даже за полностью изношенное оборудование, если оно:
- получено по договору финансовой аренды (лизинга), в течение срока договора финансовой аренды (лизинга);
 - переведено на консервацию в установленном законодательством порядке.

На сегодняшний день плата за эксплуатацию полностью изношенного оборудования установлена в размере 0,25% первоначальной (восстановительной) стоимости объекта (п. 7 №ПП-1449 от 24.12.2010 г.). Умножаем первоначальную (восстановительную) стоимость оборудования на конец отчетного периода (на 31 декабря) на установленный размер платы в процентах (0,25%) и получаем сумму платежа.

Совершается платеж и представляется Справка-расчет в ГНИ по нему ежегодно, не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

12.6. Переоценка основных средств

Первоначальная стоимость основных средств (ОС) может периодически переоцениваться с учетом инфляции – для установления их реальной стоимости на определенный период. После переоценки первоначальная стоимость называется восстановительной.

Переоценка может проводиться по решению правительства республики или собственников имущества (учредителей предприятия).

С 1 января 2014 г. микрофирмы и малые предприятия делают обязательную переоценку ОС один раз в 3 года (п. 6 №ПП-2099 от 25.12.2013 г.). Все прочие предприятия должны переоценивать свои основные средства ежегодно.



При проведении переоценки основных фондов следует руководствоваться [Положением](#) о порядке проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января (рег. МЮ №1192 от 04.12.2002 г.). Производится такая переоценка от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов, полученных в результате предыдущей переоценки, а по поступившим в течение года объектам – от стоимости, принятой к учету.

[Положение](#) №1192 предусматривает два метода пересчета стоимости основных средств.



Метод прямой переоценки стоимости ОС более точен, так как основывается на информации о текущей их стоимости.

Текущая стоимость — это стоимость актива по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Документальным подтверждением рыночной цены могут быть данные:

- отчета об оценке оценочной организации;
- о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей и их официальных дилеров, товарно-сырьевых бирж, бирж недвижимости (прайсы, ценовые бюллетени);
- о стоимости основных фондов в СКВ на дату приобретения (при наличии подтверждающего документа) с применением расчетного коэффициента, определяемого как соотношение курсов ЦБ на дату проведения переоценки и на дату приобретения объекта;
- об уровне цен, имеющемся у соответствующих государственных органов;
- об уровне цен, опубликованном в СМИ и специальной литературе в период проведения переоценки.

При переоценке основных средств методом прямого пересчета сумма их износа к настоящему моменту индексируется по коэффициенту пересчета, равному соотношению восстановительной стоимости после переоценки к стоимости до переоценки.

Индексный метод переоценки основных фондов предполагает использование индексов, подготовленных органами статистики к 31 декабря и опубликованных официально в республиканских СМИ. При переоценке ОС этим методом сумма их износа (включая объекты, по которым он полностью начислен), числящаяся в бухгалтерском учете по состоянию на дату проведения переоценки, умножается на соответствующие индексы.

Микрофирмы и малые предприятия при применении индексного метода учитывают индексы изменения стоимости ОС за все предшествующие годы после последней переоценки ([Постановление №1192-3 от 24.04.2014 г.](#)). Т.е. если переоценка производится по состоянию на 1 января 2016 г., то нужно учитывать индексы переоценки за два года после последней переоценки (2014-2016 гг.).

Предприятия самостоятельно выбирают метод проведения переоценки основных фондов и могут либо делать ее сами, либо привлекать экспертов, имеющих право заниматься оценочной деятельностью в соответствии с законодательством.

Основные средства (в том числе полученные по лизингу), оборудование к установке, незавершенное строительство – это активы предприятия, они учитываются на активных счетах: **0100, 0310, 0700 и 0810** соответственно. Это означает, что увеличение их стоимости (дооценка) будет отражаться по дебету активных счетов, на которых они числятся, а уменьшение их стоимости (уценка) – по кредиту тех же счетов.

12.7. Понятие нематериальных активов

Помимо ресурсов, имеющих **материальное** выражение (здания и сооружения, производственное оборудование и автомобили, сырье и материалы), у компании могут быть также активы **нематериальные**. Потрогать их руками нельзя, а ценность они имеют и выгоду приносить могут.

Как же понять, является ли эта самая неосвязаемость активом? И как можно включить в баланс то, чего потрогать нельзя?

Итак, начнем с определения.

Нематериальный актив – это ценный долгосрочный актив, не имеющий физической сущности.

То есть это действительно нечто такое, что нельзя увидеть, потрогать или попробовать на вкус.

Предприятие приобретает или само создает такие объекты, чтобы использовать их в своей работе в течение длительного срока.

Для того, чтобы это «нечто нематериальное» стало нашим нематериальным активом, нужно, чтобы оно использовалось в хозяйственной или административной деятельности и не обладало физической сущностью, но при этом чтобы его можно было четко идентифицировать.

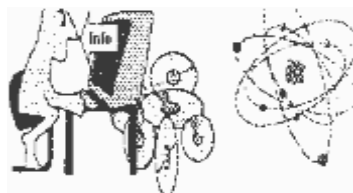
Типичные примеры нематериальных активов, это:

- **Патенты и ноу-хау.** Патент позволяет своему владельцу не допускать вмешательства в его деятельность других лиц. Он представляет для предприятия ценность, приносит выгоду и поэтому учитывается как актив.

- **Франчайз (или франшиза)** — это вид отношений, когда одна сторона (*франчайзер*) предоставляет другой стороне (*франчайзи*) возмездное право действовать от своего имени, используя товарный знак или бренд франчайзера.

- **Программное обеспечение** — принципиально важная основа для работы любого программируемого оборудования, без которой оно будет просто куском металла и пластика.

Также нематериальными активами являются **торговые марки, авторские права, товарные знаки и промышленные образцы, права пользования землей и природными ресурсами, права (лицензии) на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг и некоторые другие** подобные объекты.

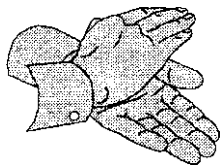


Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель

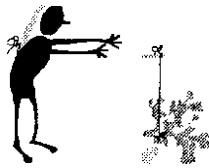
Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем

Исключительное право владельца на **товарный знак** и знак обслуживания, наименование места и происхождения товаров

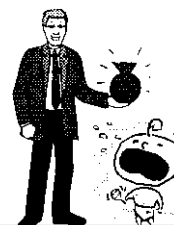




Деловая репутация



Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения



Организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вкладов участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации)

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств, с применением счетов 0830 «Приобретение нематериальных активов» и счета 0400 «Счета учета нематериальных активов», на основании НСБУ № 7 «Учет нематериальных активов».

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы основные задачи учета основных средств и нематериальных активов?
2. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с основными средствами и нематериальными активами?
3. Какая информация формируется на счете 0800 «Капитальные вложения»?
4. Какие виды оценки используются при принятии объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?
5. Какими бухгалтерскими записями отражают принятие объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?
6. В чем заключается подрядный способ создания основных средств?
7. В чем заключается хозяйственный способ создания основных средств?
8. При выполнении каких условий активы принимаются к учету в качестве основных средств?
9. На каком счете подлежат учету основные средства и нематериальные активы?
10. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретаемых за плату?

11. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств и нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?
12. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств и НМА, поступивших безвозмездно?
13. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, строительство которых осуществляет само предприятие?
14. Каким образом классифицируют основные средства и нематериальные активы?
15. Что понимают под восстановительной стоимостью основных средств?
16. Когда разрешено проводить переоценку основных средств?
17. Каким образом определяют величину переоценки?
18. В какой оценке основные средства и нематериальные активы отражаются в бухгалтерском балансе?
19. По каким объектам не начисляется амортизация?
20. Какие способы начисления амортизации можно применять?
21. Каким образом определяется срок полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов?
22. С какой даты начинается и прекращается начисление амортизации?
23. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений линейным способом.
24. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка.
25. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.
26. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).
27. Чем следует руководствоваться при выборе метода начисления амортизации?

ГЛАВА 13. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

13.1. Сущность, значение и основные понятия бухгалтерского управленческого учёта

13.2. Понятие, значение и сущность производственных затрат

13.3. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции

13.4 Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость

13.5. Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства

Вопросы для самоконтроля

13.1. Сущность, значение и основные понятия бухгалтерского управленческого учёта

Управленческий учет – это управление экономическим субъектом через планирование, контроль и регулирование управленческой деятельности и процесса принятия решений.

В основе управленческого учета лежит система эффективного управления финансовыми, материальными и трудовыми ресурсами. Бухгалтерский учет призван обеспечить руководителей, специалистов информацией, необходимой для принятия эффективных управленческих решений. Рыночная экономика предполагает полную хозяйственную и финансовую самостоятельность. Хозяйственная самостоятельность заключается в выборе организационной формы предприятия, вида деятельности, партнеров по бизнесу, определении рынков сбыта, цены и т.д. Финансовая самостоятельность предприятия состоит в его полном самофинансировании, выработке финансовой стратегии, политики ценообразования. В этой связи появляется необходимость создания управленческого учета как самостоятельной отрасли бухгалтерской деятельности. Это привело к делению бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Бухгалтерский управленческий учет в организации должен обеспечивать управленческий аппарат информацией, необходимой для планирования, управления и контроля над деятельностью предприятия. Бухгалтерский управленческий учет есть продолжение финансового учета, имеет с ним определенную взаимосвязь и различия. Предметом бухгалтерского управленческого учета является производственная деятельность предприятия в целом и его структурных подразделений. Основной целью бухгалтерского управленческого учета является калькулирование себестоимости, выполнение альтернативных расчетов по решению одной задачи. В бухгалтерском управленческом учете используются следующие методы:

- рабочие приемы бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение и отчетность);
- индексный метод;
- приемы экономического анализа (нормативный, цепных подстановок и др.);
- математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т.д.);

Управленческий учет сформировался на базе производственного учета. Производственный учет призван следить за издержками, их отклонениями и выявлять резервы. Основным направлением производственного учета является учет издержек по:

- видам деятельности, работ и услуг;
- местам их возникновения и центрам ответственности;
- носителям затрат.

Основные цели управленческого учета:

- создание интегрированной системы учета затрат и доходов;
- нормирование затрат;
- планирование, контроль и анализ затрат;
- бюджетирование;
- обеспечение базы для ценообразования;
- оказание информационной помощи финансовым менеджерам в принятии оперативных управленческих решений;
- контроль, планирование и прогнозирование экономической эффективности деятельности предприятия и центров ответственности;
- выбор наиболее эффективных путей развития предприятия.

Основным критерием действенности системы управления является эффективное использование финансовых, материальных и людских ресурсов. Управленческий учет обеспечивает для этого необходимый механизм, позволяя комплексно рассмотреть вопросы планирования, оперативного контроля и учета отдельных видов деятельности.

Как известно, в мировой практике общепризнанной информационной системой, обеспечивающей потребности менеджеров во внутрифирменном управлении, является система управленческого учета.

Так, под системой управленческого учета на предприятии нужно понимать наблюдение, оценку, регистрацию, измерение, обработку, систематизацию и передачу информации преимущественно о затратах и результатах хозяйственной деятельности в интегрированной системе учета, нормирования, планирования, контроля и анализа в целях формирования

достаточной информационной базы внутренним пользователям для принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

Схема управленческого учета на предприятии представлена на рисунке 21.

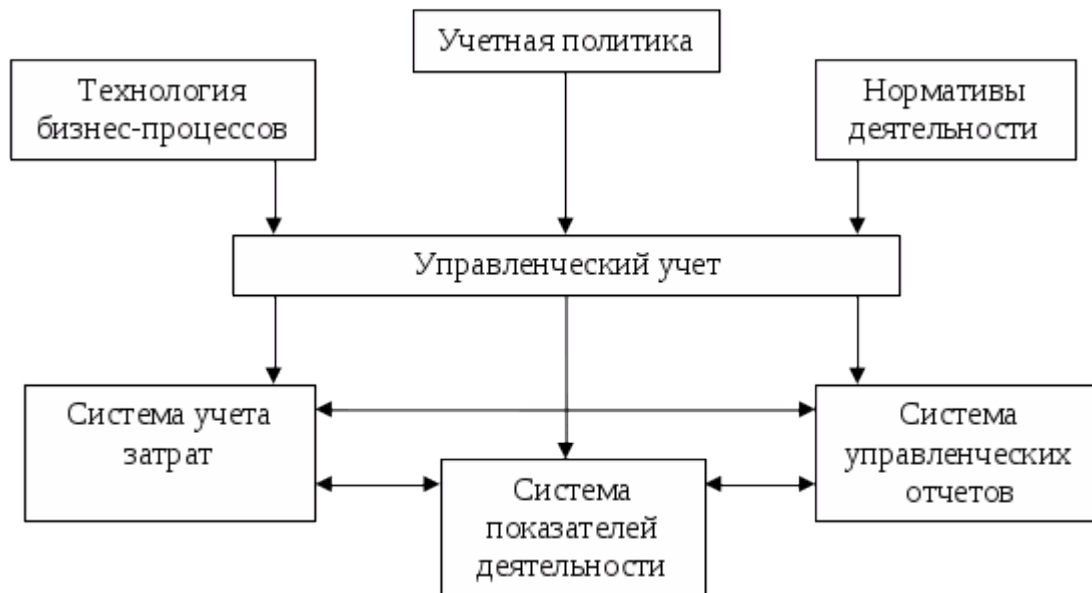


Рисунок 21. Схема управленческого учета на предприятии

Целью бухгалтерского управленческого учёта является информационная поддержка тактических и стратегических решений руководящего состава предприятия для контроля за реальным производственно-финансовым результатом, фактически достигнутым за счёт организации производства продукции и проведения предприятием финансовой политики в части осуществления расходов, формирования издержек производства и себестоимости продукции.

Связь между управленческой и финансовой бухгалтерией осуществляется при помощи контрольных счетов, какими являются счета расходов и доходов финансовой бухгалтерии. При наличии прямой корреспонденции счетов управленческой бухгалтерии с контрольными счетами подсистема учета является интегрированной (монистической, однокруговой).

Если система управленческого учета автономная (замкнутая), то используются парные контрольные счета одного и того же наименования, известные как отраженные, зеркальные счета, или счета-экраны¹⁶.

Классификацию систем управленческого учета можно представить в виде рисунка¹⁷.

¹⁶ Боброва Е.А. Интегрированная и автономная системы организации управленческого учета. / Экономический анализ: теория и практика – 2006 – №23 – с. 16–18

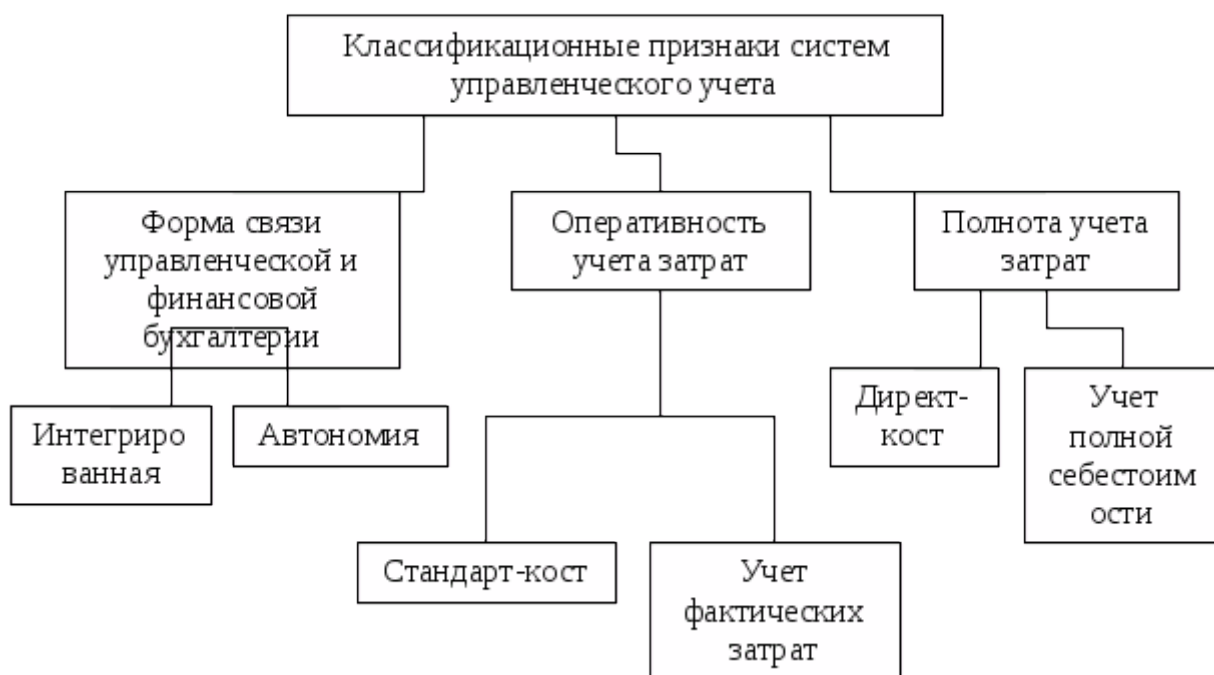


Рисунок 22. Классификация систем управленческого учета

Важнейшей характеристикой систем управленческого учета является оперативность учета затрат. С этой точки зрения учет затрат подразделяется на учет фактических (прошлых) затрат и учет затрат по системе «стандарт-кост». Система «стандарт-кост» включает в себя разработку норм на затраты труда, материалов, накладных расходов, составление нормативной калькуляции и учета фактических затрат с выделением отклонений от стандартов.

В зависимости от полноты включения затрат в себестоимость производства можно выделить систему полного включения затрат в себестоимость продукции, т.е. традиционный учет полной себестоимости, и подсистему неполного, ограниченного включения затрат в себестоимость по какому-либо признаку, например по признаку зависимости расходов от объема производства, т.е. «директ-костинг».

Поскольку такой признак организации управленческой бухгалтерии, как учет полных затрат, или «директ-костинг», существенен и влияет на организацию практически всех элементов подсистемы управленческого учета, они многообразны и определяются многими факторами¹⁸.

Основным организационным вопросом в управленческом учете является необходимость детализации плана счетов. Детализацию плана счетов определяют виды анализа, которые руководство стремится осуществлять

¹⁷ Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. специальностям / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – Москва: омега-Л, 2006. – 576 с. – (высшее финансовое образование) с.104

¹⁸ Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов \ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2008. с.188

более или менее регулярно. По сути дела, она зависит от «детальных расширений», которые необходимы для каждой статьи затрат, доходов или активов.

Бухгалтерская база должна быть расширена, если организации нужно разделить элементы постоянных и переменных затрат. Такое расширение может стать необходимым, если организации требуется краткосрочный анализ альтернативных затрат или внутрипроизводственная отчетность о доходах с разделением в ней постоянных и переменных затрат.

Не существует «идеального» уровня детализации структуры счетов. Руководство должно само провести анализ показателей выгоды и затрат. Организации страдают скорее от недостаточной, чем от чрезмерной детализации бухгалтерской базы данных.

Таким образом, управленческий учёт является необходимым инструментом для управления организацией, позволяющим повысить качество и оперативность принимаемых управленческих решений, максимизировать ожидаемый результат и эффективно контролировать риски хозяйственной деятельности.

13.2. Понятие, значение и сущность производственных затрат

В зависимости от вида деятельности предприятия или специфических особенностей определенной организации, подходы к классификации затрат в управленческом учете могут быть различными. Все затраты группируются в соответствии с определенными признаками, например:

- источник возникновения;
- виды продукции (товара, услуги);
- целевое назначение;
- способ включения в себестоимость;
- экономическое значение для хозяйственной деятельности.
- оперативность учета затрат.

Классификация затрат по источникам необходима для того, чтобы определить, для чего в отчетном периоде осуществлялись определенные затраты и в каком размере. Учет затрат по источникам осуществляется в 3 этапа:

Перенесение прямых затрат, которые приходятся на разные виды продукции, непосредственно на источники затрат.

Распределение накладных расходов по источникам затрат.

Учет реализации различных видов продукции и расчет финансового результата за период.

Группировка по видам продукции и калькуляция себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг производится по статьям затрат.

По целевому назначению выделяют:

Основные (прямые) затраты – непосредственно связаны с производством продукции

Накладные (косвенные) затраты – связанные с организацией, обслуживающими производствами и реализацией.

По способу включения в себестоимость:

Переменные – могут быть непосредственно отнесены на объект калькуляции, и их размер изменяется пропорционально объему производства.

Постоянные – могут быть отнесены на несколько видов продукции, например, управленческие затраты, и не зависят от объема производства.

Наиболее прогрессивным методом расчета себестоимости в настоящее время считают систему «Директ-костинг», которая основана на классификации затрат на постоянные и переменные. В этом методе себестоимость планируется и рассчитывается только на основе переменных затрат. Постоянные затраты при этом учитывают отдельно, и затем их списывают напрямую на финансовый результат.

Применение этой системы приводит к уменьшению трудоемкости, упрощает учет. Все затраты за отчетный период распределяются на прямые переменные, связанные с производственным процессом (аккумулируются на дебете счетов 2010 и 2310), и косвенные переменные (аккумулируются на дебете счета 2510 с кредита счетов учета производственных и финансовых ресурсов), а также постоянные, осуществленные в отчетном периоде (аккумулируются на счете 9430).

Классификация по экономическому значению зависит от экономического содержания затрат. Экономический элемент является однородным видом затрат, который нельзя разложить на какие-либо составные части. Так, сметы затрат составляют по экономическим элементам. Обычно существует 5 элементов затрат:

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

В зависимости от оперативности учета затрат выделяют две системы: систему учета фактических затрат и систему «стандарт-кост».

Система учета по фактическим затратам является наиболее традиционной и распространенной в российских компаниях. Она предусматривает оценку

затрат по фактическому количеству и цене.

Система «стандарт-кост» — сопоставляет «стандартную» калькуляцию (т.е. предполагаемые затраты, оценка их в будущем периоде) и фактические затраты, а также использует план-факт анализ отклонений. Калькуляция при системе «стандарт-кост» обычно состоит из таких групп статей, как: производственные расходы, коммерческие расходы, общепроизводственные расходы, основные материалы и так далее.

Правильная классификация и учет затрат (управленческий учет) позволяет:

- организовать учет и бюджетное планирование;
- оперативно получать системную информацию для принятия решений;
- осуществлять контроль расходов по центрам ответственности;
- рассчитывать себестоимость отдельных видов продукции и совокупные издержки по различным структурным подразделениям;
- оптимизировать текущие затраты в соответствии с направлениями деятельности.

При осуществлении хозяйственной деятельности предприятия используют живой и овеществленный труд. Совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство того или иного продукта представляют собой издержки производства, которые в условиях товарно-денежных отношений принимают форму себестоимости продукции.

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин *«производственные затраты»*.

Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется *себестоимость* произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на *базе расходов* по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции должен обеспечивать решение следующих **задач**:

- документирование затрат в момент их осуществления;
- группирование затрат через систему счетов бухгалтерского учета по объектам учета затрат и статьям расходов;
- включение затрат, относящихся к производству продукции данного периода, в ее себестоимость;

- калькуляция себестоимости продукции на основе данных бухгалтерского учета затрат.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом, В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

Организация учета производственных затрат основана на следующих принципах:

- Неизменность принятой методологии учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- Правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

Одно из составных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

Себестоимость продукции — это стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.

В Республике Узбекистан состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены и конкретизированы в Положении о составе затрат № 54 от 5 февраля 1999г. (с последующими изменениями от 26.04.2016г. №122), в которых четко дано определение издержек, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) и затрат, производимых за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений).



На основе Положения о составе затрат министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения и др. разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий.

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

13.3. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам

ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В соответствии с различными классификационными признаками расходы предприятия могут быть выделены в следующие основные группы:

- В зависимости от их функции в производственном процессе:
 - а) Производственные затраты;
 - б) Непроизводственные затраты
- В зависимости от отнесения на стоимость продукции:
 - а) прямые затраты
 - б) косвенные затраты
- В зависимости от времени списания с реализованной продукцией:
 - а) затраты, включаемые в себестоимость продукции
 - б) расходы периода
- В зависимости от реакции на изменение реализованной продукции:
 - а) переменные затраты
 - б) постоянные затраты
 - в) постоянно-переменные

В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;
- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат.

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;

- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);

- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;

- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;
- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;
- планируемые и непланируемые.

Классификация затрат в зависимости от цели управленческого учета

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и не принимаемые в расчет при оценке Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и не планируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Помимо указанных группировок затраты на производство классифицируют по ряду других признаков.

Входящие и истекшие затраты {затраты и расходы). *Входящие* затраты — это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд *истекших*.

Классификация затрат на производство продукции

Виды классификации	Подразделения затрат
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По отношению к объему производства	Переменные и условно постоянные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные

Прямые и косвенные расходы. К *прямым* расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 2010 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.).

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы — это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются гвоздя а мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах в т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним — косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал.

Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные расходы. Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы — это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий, их также называют накладными расходами. При списании косвенных затрат на продукцию используется понятие «накладные расходы». Косвенные (накладные) расходы включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) только в том случае, если они связаны с производственным процессом.

В себестоимость **НЕ включаются** такие затраты, как:

- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе или при переходе к следующему производственному этапу;
- административные и коммерческие (сбытовые) расходы;
- затраты и потери относимые на убытки.

Примером косвенных затрат являются услуги вспомогательных производств (котельные, мастерские по изготовлению производственного инвентаря и др.), услуги обслуживающих хозяйств (службы по ремонту ОС).

Между видами продукции они распределяются в зависимости от вида издержек и применяемого метода.

Затраты по видам продукции распределяются по какому-либо показателю, принятому за базу распределения затрат, или по факторам издержек.

Большинство предприятий используют в качестве базы распределения косвенных расходов заработную плату основных рабочих или прямые расходы по производствам.

Пример. В одном и том же цехе предприятие производит несколько видов изделий — столы, стулья и стеллажи. Нам необходимо определить себестоимость стульев. Мы точно знаем:

- сколько нам понадобится материалов (дерева, гвоздей, ткани для обивки и т.д.) для их производства,
- какие расходы мы понесем при выплате заработной платы рабочим, производящим стулья, включая уплату единого социального платежа,
- какова будет сумма амортизационных отчислений по используемому только для этого оборудованию.

Все эти затраты являются прямыми, и мы можем их легко подсчитать.

Также у нас есть затраты по амортизации производственного цеха. Они — косвенные, их придется делить между всеми тремя видами изделий.

Сначала необходимо найти базу для распределения – установить наиболее важный показатель, по которому мы сможем пропорционально разделить между изделиями сумму амортизации цеха. Такой базой могут служить:

- количество производимых изделий,
- человеко-часы затраченного времени,
- использование основного материала и т.д.

В учетной политике предприятия предусмотрено, что затраты по амортизации цеха распределяются пропорционально количеству произведенной готовой продукции.

Статьи затрат	Ед.изм.	столы	стулья	стеллажи
Изготовлено единиц (всего 2 000шт.)	Шт.	500	1000	500
Заработная плата рабочих	тыс.сум	10000	15000	8000
Материалы	тыс.сум	1000	2000	700
Амортизация оборудования	тыс.сум	500	1000	300
Амортизация здания цеха	тыс.сум	1000		

Прямые затраты на изготовление 1 000 стульев составят 18 000 тыс. сумов (15 000 + 2 000 + 1 000).

Мы не можем относить косвенные затраты (начисленную амортизацию по зданию цеха) только на себестоимость стульев, потому что в нем изготавливаются 3 вида изделий (столы, стулья, стеллажи). Сначала затраты нужно распределить.

Общее количество произведенных изделий – 2 000 (500+1 000+500) шт.

Сумма амортизации здания цеха, отнесенная на себестоимость стульев, составит 500 тыс. сумов ((1 000 тыс. сум. : 2 000 шт.) x 1 000 шт.).

Производственная себестоимость всех стульев равна 18 500 тыс. сумов (18 000 + 500), одного стула – 18,5 тыс. сумов (18 500 тыс. сум. : 1 000 шт.).

ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ ОТНОСЯТСЯ НА СЕБЕСТОИМОСТЬ НАПРЯМУЮ: СКОЛЬКО ПОТРАТИЛИ, СТОЛЬКО И УЧЛИ В СЕБЕСТОИМОСТИ. КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, РАСПРЕДЕЛЯЮТСЯ Т.Е. ДЕЛЯТСЯ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО МЕЖДУ ПРОИЗВОДИМЫМИ ПРОДУКТАМИ. НЕОБХОДИМО ОПРЕДЕЛИТЬ БАЗУ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние, называют накладными расходами.

К *основным расходам* относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты. *Переменные затраты* возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами *производственных переменных затрат* служат прямые материальные затраты. Прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Постоянные расходы — это издержки на аренду помещений, охрану, амортизационные отчисления и др.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются *условно-переменными* (или *условно-постоянными*).

13.4. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость

Сложность процесса производства, его значимость в хозяйственной деятельности предприятия, разнообразие затрат требуют использования в бухгалтерском учете целой группы производственных счетов:

2000 — счета учета основного производства

2100 — счета учета полуфабрикатов собственного производства

2300 — счета учета вспомогательных производств

2500 — счета учета общепроизводственных расходов

2600 — счета учета брака в производстве

2700 — счета учета обслуживающих хозяйств.

Прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет **2010 «Основное производство»** с кредита счетов учета *износа основных средств, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, отчислений на социальное страхование* и др.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет **2010** с кредита счета **2310 «Вспомогательные производства»**.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, списываются на счет **2010 «Основное производство»** со счета **2510 «Общепроизводственные расходы»**.

Потери от брака списываются на счет **2010 «Основное производство»** с кредита счета **2610 «Брак в производстве»**.

Производственный брак – это продукция, не соответствующая по качеству установленным стандартам, техническим условиям и др. В зависимости от характера он бывает *исправимый* (частичный) и *неисправимый* (окончательный). *Исправимый брак*, по определению, технически возможно и экономически целесообразно исправить. *Неисправимый брак* – это продукция с дефектами, устранить которые невозможно или экономически нецелесообразно.

Счет **2010 «Основное производство»** используется также для учета расходов, связанных с изготовлением *полуфабрикатов*. По дебету счета **2110 «Полуфабрикаты собственного производства»** в корреспонденции со счетом **2010** отражаются расходы, связанные с их изготовлением. По кредиту счета **2110** отражается себестоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом **2010 «Основное производство»**) и реализованных другим предприятиям (в корреспонденции со счетом **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**).

По кредиту счета **2010** отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Они могут списываться со счета **2010** в дебет счета **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»**.

Остаток по счету **2010 «Основное производство»** на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства.

Расходы предприятия по основному производству учитываются так:

Списываются прямые расходы по основному производству:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Кт 2110	«Полуфабрикаты собственного производства»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются косвенные расходы по основному производству:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 2310	«Вспомогательное производство» и др.

Списываются потери от брака:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2610	«Брак в производстве»

Учтена в затратах основного производства стоимость работ (услуг), выполненных сторонней организацией:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Кт 6990	«Прочие обязательства» и др.

Отражаются резервы предстоящих расходов и платежей:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 3100	«Расходы будущих периодов»

Отражается выпуск готовой продукции:

Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2010	«Основное производство»

Списывается сумма затрат по выполненным работам, оказанным услугам:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2010	«Основное производство»

Продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также незаконченные работы,

не принятые заказчиками, называются **незавершенным производством**, а относящиеся к ним затраты – **затратами незавершенного производства**.

В незавершенное производство не включаются материалы и покупные полуфабрикаты, чья обработка еще не начата.

В большинстве отраслей промышленности невозможно обеспечить раздельное отражение в учете затрат на готовую и незавершенную продукцию. На предприятиях, где постоянно имеются переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся к уже выпущенной продукции, эти остатки ежемесячно оценивают. Себестоимость выпущенной продукции в этом случае определяется так: к остаткам незавершенного производства на начало месяца прибавляются затраты за месяц и вычитаются остатки незавершенного производства на конец месяца.

Остатки незавершенного производства оцениваются по одному из следующих методов:

по фактической производственной себестоимости (за вычетом расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

по нормативной или плановой производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов

Выбранный метод оценки должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

Все предприятия обязаны инвентаризировать «незавершенку» перед составлением годового отчета (не раньше 1 октября) и – дополнительно – в сроки, определенные в учетной политике. Предприятия многих отраслей проводят такую инвентаризацию ежемесячно или один раз в квартал. Результаты инвентаризации оформляются инвентаризационными ведомостями, в которых отражается состояние незаконченной продукции.

В бухучете себестоимость незавершенного основного производства на конец месяца показывает остаток по счету **2010 «Основное производство»**. Остатки на конец месяца по счетам **2310 «Вспомогательное производство»** и **2710 «Обслуживающие хозяйства»** показывают стоимость незавершенного производства в соответствующих производствах.

Пример. Предприятие занимается перевозками грузов. В январе общий объем транспортных перевозок составил 500 000 т/км. Из них не приняты заказчиками транспортные услуги на 40 000 т/км. Прямые затраты за январь – 2 000 тыс. сумов.

В феврале объем транспортных перевозок составил 600 000 т/км, на конец месяца не приняты заказчиками транспортные услуги на 80 000 т/км. Прямые расходы предприятия за февраль составили 2 600 тыс. сумов.

К незавершенному производству за январь относятся прямые расходы в сумме 160 тыс. сумов ($2\,000 \text{ тыс. сумов} \times 40\,000 \text{ т/км} : 500\,000 \text{ т/км}$).

Объем прямых расходов, относящихся к незавершенному производству в феврале, составляет 345 тыс. сумов ($160 \text{ тыс. сумов} + 2\,600 \text{ тыс. сумов}$) $\times 80\,000 \text{ т/км} : (40\,000 \text{ т/км} + 600\,000 \text{ т/км})$.

13.5. Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных (общецеховых) затрат. Их учет ведется на счете **2510 «Общепроизводственные расходы»**. Этот счет является собирательно-распределительным и не имеет сальдо на конец отчетного периода. На нем отражаются:

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и другого имущества, используемого в производстве;
- страхование имущество, используемого в производственных целях;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- арендная плата за производственные помещения, машины, оборудование и иное имущество, которое используется в производстве;
- содержание управленческого аппарата в цехе;
- содержание прочего цехового персонала;
- другие аналогичные расходы.

В конце отчетного периода общепроизводственные расходы распределяются между объектами аналитического учета (видами продукции или видами деятельности). Базовый показатель для их распределения

предприятие выбирает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике. Распределять общепроизводственные расходы можно, к примеру, пропорционально заработной плате рабочих основного производства или по другим технико-экономическим показателям.

Таким образом, в последний день истекшего месяца общепроизводственные расходы, собранные на балансовом счете **2510**, списываются:



Пример. Согласно учетной политике общепроизводственные расходы ООО «Нанокирпич» распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам.

За отчетный период общепроизводственные расходы составили 11 100 тыс. сумов, прямые расходы предприятия – 39 450 тыс. сумов, в том числе:

- расходы основного производства – 22 250 тыс. сумов;
- расходы вспомогательного производства – 12 750 тыс. сумов;
- расходы обслуживающего производства – 4 450 тыс. сумов.
- Общепроизводственные расходы (11 100 тыс. сумов) распределяются так:
- на основное производство – 6 260,5 тыс. сумов ($22\,250 : 39\,450 \times 11\,100$);
- на вспомогательное производство – 3 587,5 тыс. сумов ($12\,750 : 39\,450 \times 11\,100$);
- на обслуживающее производство – 1 252 тыс. сумов ($4\,450 : 39\,450 \times 11\,100$).

Общепроизводственные расходы предприятия отражаются следующим образом:

Отражаются общепроизводственные расходы:

Дт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с основным производством:

Дт 2010	«Основное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с вспомогательным производством:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств:

Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Учет затрат вспомогательных и обслуживающих производств ведется на счете **2310 «Вспомогательное производство»**.

Такие производства обычно заняты деятельностью, необходимой основному производству или виду деятельности. К примеру, это могут быть:

обеспечение различными видами энергии;
транспортное обслуживание;
ремонт основных средств;
изготовление инструментовзапасных частей, строительных деталей, конструкций;
обогащение строительных материалов;
добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
заготовка древесины;
засолка, сушка, консервирование сельскохозяйственных продуктов ;
научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и т.п.

По дебету счета **2310** отражаются прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также косвенные расходы на управление и обслуживание вспомогательных производств и потери от брака.

Прямые расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет **2310** с кредита счетов производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, по начислению износа основных средств, амортизации нематериальных активов и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет **2310** со счета **2510 «Общепроизводственные расходы»**.

По кредиту счета **2310 «Вспомогательное производство»** отражается сумма фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

В бухучете расходы предприятия по вспомогательному производству отражаются так:

Списываются прямые расходы по вспомогательному производству:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются косвенные расходы по вспомогательному производству:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»

Списываются потери от брака:

Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 2610	«Брак в производстве»

Отражается выпуск готовой продукции:

Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Отражается реализация выполненных работ, оказанных услуг:

Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Списываются расходы вспомогательного производства:

Дт 2010	«Основное производство»
Дт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Дт 2810	«Готовая продукция»
Дт 9400	«Расходы периода» и др.
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Учитывая, что вспомогательное производство может выполнять работы для разных подразделений предприятия, определить, какие именно расходы к кому относятся, невозможно. Поэтому распределять расходы вспомогательных производств рекомендуется также по какому-либо показателю. Как правило, для этого используют сумму прямых затрат. Порядок распределения расходов

вспомогательного производства должен быть закреплён в учетной политике предприятия.

Пример. На балансе ООО «Суперкастрюля» числятся котельная (вспомогательное производство) и детский сад (обслуживающее хозяйство). За отчетный период прямые расходы основного и обслуживающего производств составили 23 000 тыс. сумов, в том числе:

- расходы основного производства (производство готовой продукции) – 17 000 тыс. сумов;
- расходы обслуживающего производства – 6 000 тыс. сумов.

Расходы котельной по обеспечению предприятия теплом составили в отчетном периоде 3 000 тыс. сумов.

Учетная политика предприятия предусматривает распределение расходов вспомогательного производства пропорционально прямым расходам по отдельным производствам. В данном случае они распределяются так:

- расходы, относящиеся к деятельности основного производства, – 2 217,4 тыс. сумов ($17\,000 : 23\,000 \times 3\,000$);
- расходы, относящиеся к деятельности обслуживающего производства, – 782,6 тыс. сумов ($6\,000 : 23\,000 \times 3\,000$).

Вспомогательные производства могут выполнять работы (услуги), выпускать продукцию и сторонним организациям. В учете эти операции отражаются как реализационные.

Пример. Котельная, принадлежащая ЧП «ДизельТелеком», отапливает близлежащие дома, принадлежащие как юридическим, так и физическим лицам. Расходы котельной предприятия следует отразить следующими проводками:

Отражаются затраты вспомогательного производства по услугам сторонним организациям и лицам:	
Дт 2310	«Вспомогательное производство»
Кт 0200	«Износ основных средств»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.

Списываются затраты вспомогательного производства по реализованным услугам:	
Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»

Учет незавершенного производства во вспомогательных подразделениях может быть организован по аналогии с основным производством.

Обслуживающими для любого предприятия являются хозяйства и производства, чья деятельность не связана непосредственно с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, являющихся целью данного предприятия.

К обслуживающим относятся:

жилищно-коммунальные хозяйства;

пошивочные и другие обслуживающие производственный процесс мастерские;

детские дошкольные учреждения;

дома и базы отдыха, санатории, детские оздоровительные лагеря;

подсобные сельские хозяйства;

столовые, буфеты;

обособленные научно-исследовательские и конструкторские подразделения.

На счете **2710 «Обслуживающие хозяйства»** учитываются все расходы, связанные с деятельностью подобных объектов, числящихся на балансе предприятия.

Производственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающих производств и хозяйств, также делятся на прямые и косвенные. Прямые – непосредственно связаны с деятельностью обслуживающего хозяйства (зарплата работников хозяйства, стоимость израсходованных материальных ценностей, расходы по содержанию оборудования хозяйства и т.п.).

Прямые расходы учитываются непосредственно по дебету счета **2710** и кредиту счетов по учету начисленной амортизации, материалов, расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. – в зависимости от характера расходов.

Косвенные расходы связаны с управлением и обеспечением обслуживающих хозяйств (зарплата администрации, расходы на содержание основных средств общехозяйственного назначения и т.п.).

Если обслуживающие хозяйства оказывают услуги (выполняют работы, реализуют продукцию) за плату, в том числе – работникам предприятия, учет доходов и расходов по данным товарам (работам, услугам) предприятие может вести на дополнительно вводимом счете **9230 «Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»**.

В бухучете расходы предприятия по обслуживаемому хозяйству отражаются так:

Списываются прямые расходы по обслуживаемому производству:	
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6520	«Платежи в государственные целевые фонды» и др.
Списываются косвенные расходы по обслуживаемому производству:	
Дт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2510	«Общепроизводственные расходы»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
Отражается выпуск готовой продукции обслуживающим производством:	
Дт 2810	«Готовая продукция на складе»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Списываются расходы обслуживающих производств:	
Дт 9430	«Административные расходы»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»

Отражается доход от реализации продукции (работ, услуг) обслуживающего хозяйства:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Дт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Кт 9230	«Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»

Отражается списание расходов обслуживающего хозяйства по реализованным товарам (работам, услугам):

Дт 9230	«Выбытие продукции (работ, услуг) обслуживающих хозяйств»
Кт 2710	«Обслуживающие хозяйства»
Кт 2810	«Готовая продукция на складе»

Документальное оформление операций списания материальных затрат на себестоимость продукции.

Особо важное, значение имеют правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета – необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

По счету 2010 «Основное производство» аналитический учет организуется по каждому виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и месту выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки аналитического учета производства.

Сводный учет производственных затрат осуществляют в журнале ордере №10.

Этот журнал-ордер составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф.№12), учета потерь в производстве (ф.№14), учета общехозяйственных расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и производственных запасов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При

этом журнал-ордер №10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов производственных затрат.

В журнале-ордере № 10 отражают также все внутренние обороты по счетам производственных затрат (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.п.).

В журнале-ордере №10 используется шахматная форма записей производственных затрат, что обеспечивает получение сводных данных о затратах – и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета производственных затрат зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутривозвратного расчета.

При составлении калькуляции фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Для ведения сводного учета производственных затрат применяют ведомость сводного учета производственных затрат.

О том, как поставлен учет на предприятии, можно судить по документам аналитического и синтетического учета. Для этого проводится аудиторская проверка. На основе документов мы можем получить информацию о себестоимости продукции.

Вопросы для самоконтроля

1. С какой целью организация формирует информацию о понесенных ею затратах?
2. С какой целью классифицируют затраты?
3. По каким признакам производится классификация затрат ?
4. Что включается в понятие прямых и косвенных затрат?
5. С какой целью организация осуществляет деление затрат на прямые и косвенные?
6. С какой целью организация осуществляет деление затрат на переменные и постоянные?
7. Что такое калькуляция ?
8. Что лежит в основе деления затрат по элементам?
9. Что показывает деление затрат по элементам?
10. Что лежит в основе деления затрат по статьям калькуляции?
11. Что показывает деление затрат по статьям калькуляции?

12. Каким образом осуществляется аналитический учет затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг?
13. С помощью каких счетов учитываются прямые затраты?
14. С помощью каких счетов учитываются затраты вспомогательного производства?
15. С помощью каких счетов учитываются косвенные затраты?
16. Как распределяются общепроизводственные затраты, что может быть базой распределения?

ГЛАВА 14. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ РЕАЛИЗАЦИИ.

14.1 Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости.

14.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

14.3 Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг).

14.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции

Вопросы для самоконтроля

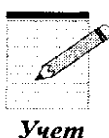
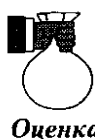
14.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости

Конечным продуктом производственного процесса является готовая продукция. Готовая продукция – это изделия и продукты, которые не требуют дальнейшей обработки в пределах данного предприятия, полностью отвечают требованиям стандартов и технических условий, приняты ОТК и сданы на склад предприятия или приняты заказчиком.

В отличие от других материальных запасов готовая продукция относится к активам, произведенным предприятием и представляющим собой конечный результат производственного цикла.

Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) — это стоимостная оценка используемых при ее производстве ресурсов: сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию. Она может быть фактической и плановой (нормативной), производственной и полной. Каждый вид себестоимости имеет свои особенности и используется в определенных ситуациях. Рассмотрим их в общих чертах.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств и поэтому согласно [Закону «О бухгалтерском учете»](#) должна отражаться в балансе по **фактической производственной себестоимости**.



Фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из фактических затрат на производство конкретной продукции (работ, услуг). Ее можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца), когда в бухгалтерию поступают все данные о затратах на производство, совершенных в отчетном месяце. Тогда как движение продукции происходит ежедневно (выпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции.

Текущий ежедневный ее учет ведется в учетных ценах по **плановой (нормативной) производственной себестоимости**. Она калькулируется на основе действующих норм расхода сырья, материалов и других нормативных величин затрат на производство или по договорным ценам.

В конце месяца выявляется отклонение, и учетная цена доводится до фактической себестоимости. Также, как мы уже сказали, себестоимость может быть *полной* и *производственной*. Разница между ними заключается в степени охвата затраченных ресурсов.

Полная себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой все фактические затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включая затраты на управление предприятием, организацию продаж и продвижение (маркетинговые исследования, рекламу), доставку и т.д.

Производственная себестоимость отличается от полной тем, что в ней суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг). Затраты, связанные с реализацией, в нее не включаются.

Методы определения себестоимости готовой продукции.

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленном предприятии применяются следующие основные методы калькулирования себестоимости готовой продукции:



Простой метод применяется в добывающих отраслях промышленности, на электростанциях и некоторых производствах химической отрасли и строительных материалов. Как правило, бизнес, которому удобен такой метод определения себестоимости, характеризуется массовым производством одного вида продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием незавершенного производства.

Суть метода сводится к прямому расчету. Бухгалтер просто собирает на

счете все прямые и косвенные производственные затраты и делит полученную сумму на количество выработанной продукции. В результате получается себестоимость единицы продукции.

Прямыми считаются затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции. Эти затраты являются переменными, так как их размер напрямую зависит от объема производства.

Косвенные затраты – это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса.

Эти затраты остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Нормативный метод определения себестоимости применяется на предприятиях машиностроения, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной промышленности – с массовым крупносерийным характером производства. Он подходит компаниям, производящим разнообразную и сложную продукцию с большим количеством деталей и узлов.

Затраты на производство по этому методу учитываются по установленным нормам использования сырья, материалов, труда и производственной мощности.

Первым делом составляется нормативная калькуляция по действующим на начало периода нормам. Отклонения от этих норм (экономия, перерасход) анализируются в конце каждого месяца. Такой учет обеспечивает возможность своевременно принимать меры по предотвращению перерасхода затрат.

Для определения себестоимости бухгалтер должен будет составить карточку нормативной себестоимости для каждого вида продукции.

Далее нормативная себестоимость сравнивается с фактическими результатами, после чего рассчитываются отклонения от нормы.

Показный метод определения себестоимости применяется практически на всех производствах и в сфере услуг, где есть индивидуальные (мелкосерийные) заказы, либо производятся опытные и экспериментальные работы. В частности, его используют такие отрасли промышленности, как судостроение, самолетостроение, тяжелое машиностроение и т.п.

Фактическая себестоимость единицы изделий или работ в этом случае определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной **конкретно по этому заказу** продукции (изделий). Объектом заказа могут быть как мелкие партии одинаковой продукции, так и отдельные агрегаты, узлы и прочие законченные конструкции.



По сути, это один из простейших способов производственного учета. Вплоть до окончания заказа все затраты собираются по каждому заказу или партии продукции (а не по отдельным подразделениям или отчетным периодам) и учитываются как незавершенное производство. Аналитическая информация по заказу отражается в *карточках заказов*, где указываются название и тип изделия, произведенное количество, заказчик, плановая себестоимость и цена.

Себестоимость единицы заказа определяется по окончании его выполнения. Вся сумма затрат по заказу и составляет его себестоимость. Если заказ состоит из серии одинаковой продукции (работ, услуг), себестоимость каждой ее единицы определяется делением суммы затрат по данному заказу на общее количество единиц.

При частичном выполнении заказа и сдаче его заказчику себестоимость частичного выпуска оценивается по себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений конструкции, технологии, условий производства.

У показательного метода определения себестоимости есть один существенный недостаток: калькуляции составляются не периодически (ежемесячно), а лишь по мере выполнения отдельных заказов, поэтому выявить результаты производственной деятельности за отчетный период невозможно.

Попередельный (попроцессный) метод определения себестоимости применяется на предприятиях в химическом, текстильном, кирпичном, металлургическом и других производствах с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки

получается готовый продукт. Объектом учета является **технологический передел**.

Передел — это часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получается готовый продукт.

При этом методе затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов. А себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы производственных затрат, отнесенных на определенное подразделение или производственный участок за неделю или месяц, на количество единиц готовой продукции, произведенных за тот же промежуток времени. Если продукция проходит обработку на нескольких участках, затраты по ним также суммируются, чтобы можно было определить общую себестоимость единицы продукции.

В зависимости от отраслевой принадлежности попередельный метод расчета себестоимости может быть полуфабрикатным и бесполуфабрикатным.

При полуфабрикатном варианте себестоимость продукции исчисляют по каждому переделу. Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в последующем. Себестоимость продукции последнего передела является себестоимостью всей готовой продукции.



При бесполуфабрикатном варианте рассчитывается только себестоимость продукции последнего передела. При этом затраты учитываются отдельно по каждому переделу без учета себестоимости продукции предыдущих переделов.

А в себестоимость готовой продукции включаются затраты на ее производство по всем отдельным переделам.



14.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном синтетическом счете 2810 «Счет учета готовой продукции», готовые изделия, приобретенные для комплектации или продажи, учитывают на счете 2900 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 2810 «Готовая продукция» не отражают, т.к. их не приходят на склад.

Одной из задач учета готовой продукции является обоснованность формирования издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям в бухгалтерском учете и отчетности, а также правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Готовую продукцию можно учитывать либо по фактической производственной себестоимости, либо по учетным ценам (нормативной или плановой себестоимости).

Несмотря на то, что отражать готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете проще (используется один счет **2810 «Готовая продукция на складе»**), организации не часто применяют данный способ учета.

Все дело в том, что фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и

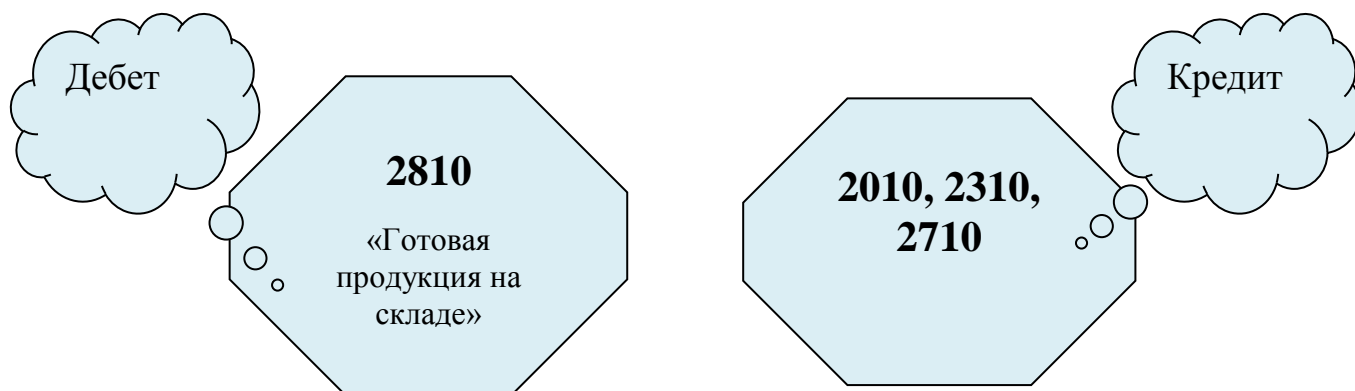
косвенные. Поэтому при использовании этого метода практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад, что создает дополнительные неудобства, если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в этом же периоде. В результате себестоимость, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной.

Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости применим, главным образом, для организаций, производящих однородную продукцию и не имеющих полуфабрикатов и незавершенки.

Все производственные затраты за отчетный период при таком способе учета включаются в себестоимость всей выработанной продукции. Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммы производственных затрат на общее количество единиц произведенной продукции.

Готовая продукция приходится по дебету счета **2810 «Готовая продукция на складе»** по фактической производственной себестоимости в корреспонденции со **счетами учета затрат**.

Оприходование готовой продукции по фактической производственной себестоимости оформляют бухгалтерской записью по дебету 2810 и кредиту 2010,2310,2710.



Пример. Предприятие выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 13 000 тыс. сумов, включая расходы на материалы 8 500 тыс. сумов и заработную плату производственных рабочих с отчислениями на соцстрах 4 500 тыс. сумов. Отдельные работы выполняет вспомогательное производство. Его расходы по этой партии светильников составили 1 400 тыс. сумов.

Фактическая себестоимость светильников составит:

$$8\,500 + 4\,500 + 1\,400 = 14\,400 \text{ тыс. сумов.}$$

Затраты сначала отражаются по месту возникновения (основное и вспомогательное производства), а затем списываются на счет **2810 «Готовая продукция на складе»**.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражены расходы на материалы	8500	2010	1010	Лимитно - заборная карта, требование-накладная
2.	Отражены расходы на заработную плату с отчислениями рабочих основного производства	4500	2010	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
3.	Отражены расходы вспомогательного производства	1400	2310	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
4.	Включаются в себестоимость готовой продукции расходы вспомогательного производства	1400	2010	2310	Расчет бухгалтерии
5.	Отражается передача готовой продукции на склад	14400	2810	2010	Приходный ордер, карточка учета материалов

Некоторые организации ведут учет готовой продукции по учетным ценам, к ним относятся следующие виды:

- Плановая – (нормативная) используется в массовом и серийном производстве с большой номенклатурой готовой продукции;
- Фактическая – себестоимость готовой продукции предыдущих периодов, используется при единичном и мелкосерийном производстве, при небольшой номенклатуре готовой продукции;
- Договорная – (оптовая) цена используется при стабильности цен. Может применяться при любом типе производства.

Конкретный вариант учетной цены предприятие устанавливает самостоятельно в своей учетной политике.

На протяжении месяца можно приходить и отгружать готовую продукцию по плановым ценам, а затраты на ее производство учитывать в обычном порядке на основании первичных документов по мере возникновения в фактических суммах.

Рассмотрим, как определяются фактическая производственная себестоимость продукции и процент ее отклонения от стоимости в учетной оценке.

По проценту отклонения отгруженная за месяц готовая продукция доводится до фактической себестоимости. Т.е., независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс или минус отклонения) в любом случае должна равняться фактической ее себестоимости.



В некоторых случаях предприятия отгружают готовую продукцию с надбавкой или уценкой отпускных учетных цен (договорная цена реализации отличается от отпускной (калькуляционной) цены, по которой готовая продукция учитывается на складе). Суммы этих надбавок или уценок включаются в отпускную цену при определении процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены в периоде, в котором готовая продукция была реализована.

Учет готовой продукции по учетным ценам может вестись с применением дополнительного счета (например, **3510 «Выпуск готовой продукции»**) или без него.

По дебету счета **3510** отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (в корреспонденции со счетами **2010 «Основное производство»**, **2310 «Вспомогательное производство»** и др.).

По кредиту счета **3510** отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции со счетами **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**).

Отклонение фактической производственной и нормативной (плановой) себестоимостей определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету **3510 «Выпуск готовой продукции»** на первое число месяца.

Пример. Предприятие произвело и продало в отчетном периоде 1000 наборов стеклянных фужеров по цене 12 000 сумов за один набор на общую сумму 12 000 тыс. сумов (НДС – 2 000 тыс. сумов). Готовая продукция учитывается по плановым ценам. Плановая себестоимость одного набора – 7 000 сумов, фактическая себестоимость – 7 500 сумов.

Учетная политика предприятия предусматривает учет готовой продукции по учетным ценам.

Если используется счет **3510 «Выпуск готовой продукции»**, по его дебету будем отражать фактическую производственную себестоимость продукции, по кредиту – ее нормативную (плановую) себестоимость.

Потом сопоставим дебетовый и кредитовый обороты на первое число месяца и получим отклонение фактической себестоимости от нормативной.

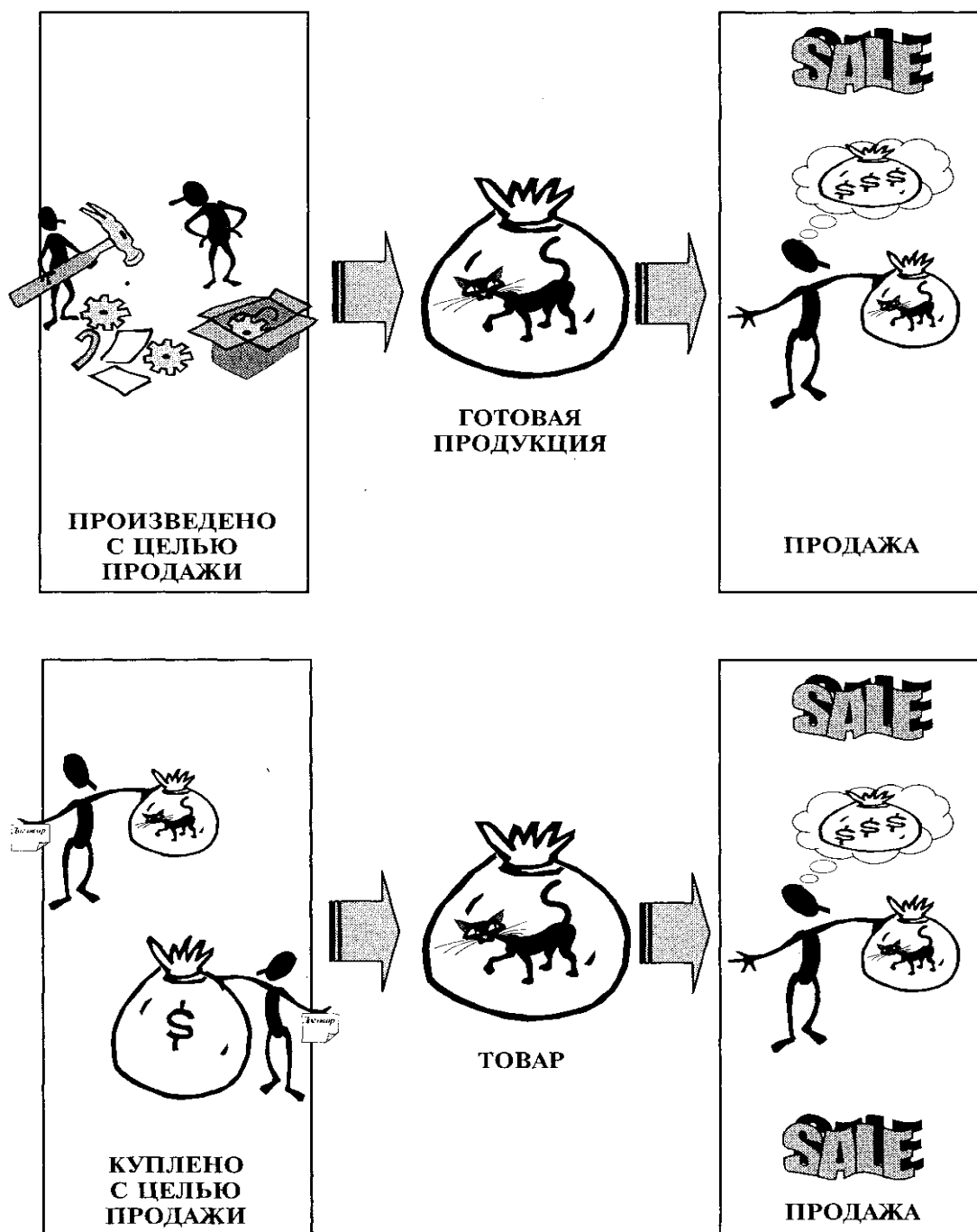
№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Оприходована на склад готовая продукция по плановой себестоимости	7000	2810	3510	Приходный ордер, расчет бухгалтерии
2.	Отражается фактическая себестоимость готовой продукции	7500	3510	2010	Расчет бухгалтерии
3.	Отражается доход от реализации готовой продукции	10000	4010	9010	Договор купли-продажи
4.	Начислен НДС от реализации готовой продукции	2000	4010	6410	Счет-фактура
5.	Списана нормативная себестоимость готовой продукции	7000	9110	2810	Расчет бухгалтерии
6.	Списывается сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над нормативной	500	9110	3510	Расчет бухгалтерии

Экономия (превышение нормативной себестоимости над фактической) сторнируется по кредиту счета **3510 «Выпуск готовой продукции»** и дебету счета **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**.

Перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной) списывается с кредита счета **3510 «Выпуск готовой продукции»** в дебет счета **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»** дополнительной записью.

14.3 Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг)

Моментом реализации продукции является момент перехода права собственности, который совпадает с моментом отгрузки готовой продукции покупателю и выставлением расчетных документов.



Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накладки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты.

Суммы, которые должен оплатить покупатель, поставщик учитывает по дебету счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков". Они могут складываться из:

- Стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам;
- Стоимости тары, если она оплачивается сверх договорной цены продукции
- Расходов на погрузку продукции в транспортные средства и транспортировку ее до указанного в договоре пункта, если они оплачиваются покупателем сверх договорной цены продукции;
- НДС, акциза и других налогов, установленных действующим законодательством.

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

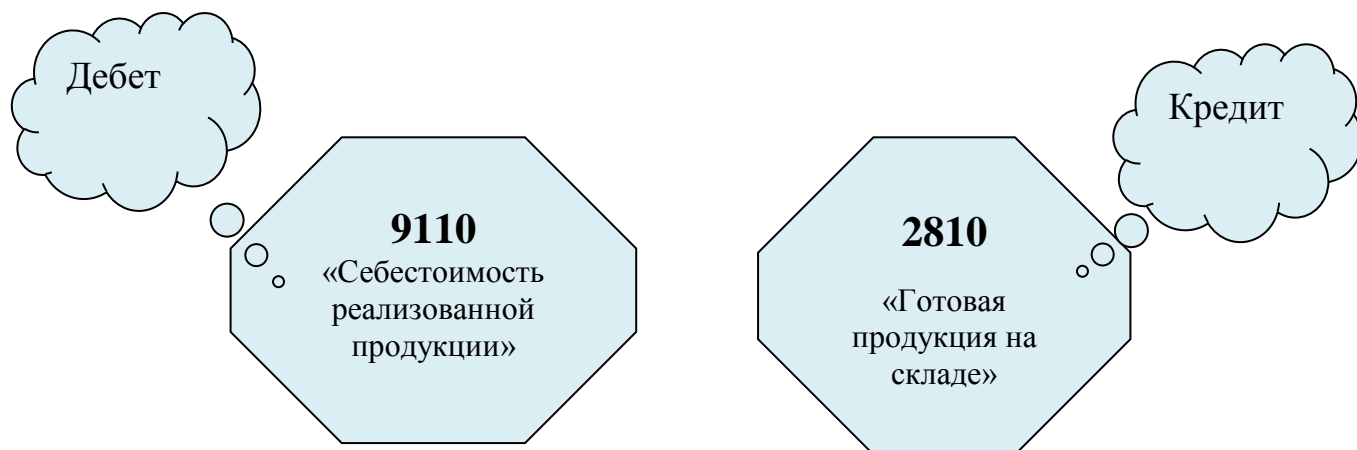
Обороты по реализации готовой продукции облагаются НДС у плательщиков этого налога, если не являются исключением из этого правила. Подакцизная продукция также облагается акцизным налогом.

Доходом от реализации готовой продукции является **чистая выручка**, получаемая вычетом из валовой выручки НДС, акцизного налога и налога на потребление бензина, дизтоплива и газа.

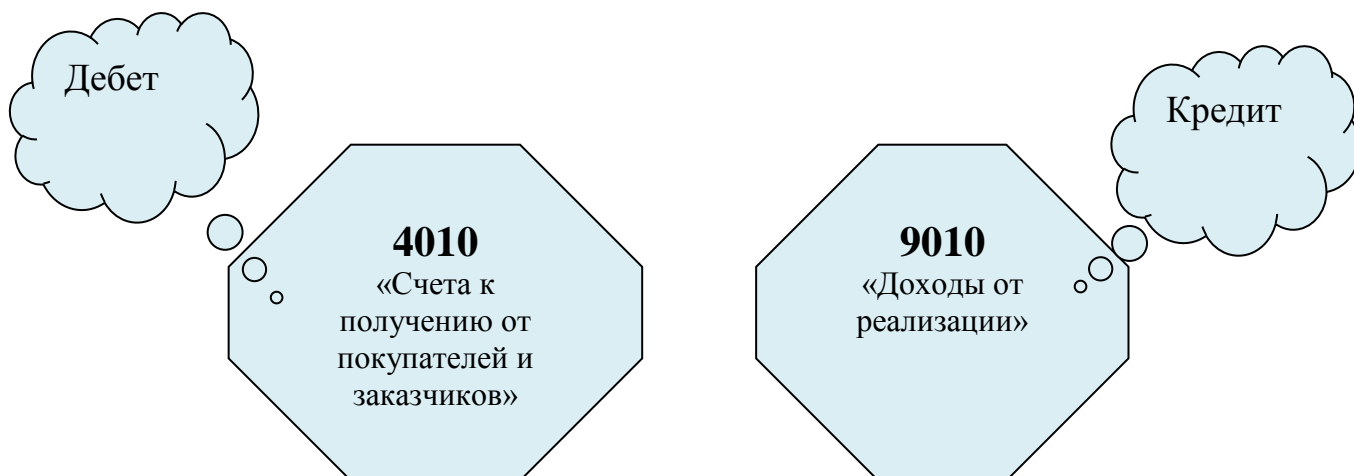
Пример. Предприятие – плательщик НДС отгрузило покупателю собственную продукцию по договору поставки на сумму 3 000 тыс. сумов, что отражено в счете-фактуре. Фактическая себестоимость продукции составляет 2 000 тыс. сумов. Покупатель произвел 50% предоплату в размере 1 500 тыс. сумов. В данном случае выручка равна 3 000 тыс. сумов, доходом от реализации будет признана сумма выручки без НДС, т.е. чистая выручка 2 500 тыс. сумов ($3\,000 \times 100 : 120$).

Бухгалтерские записи при реализации продукции будут следующие:

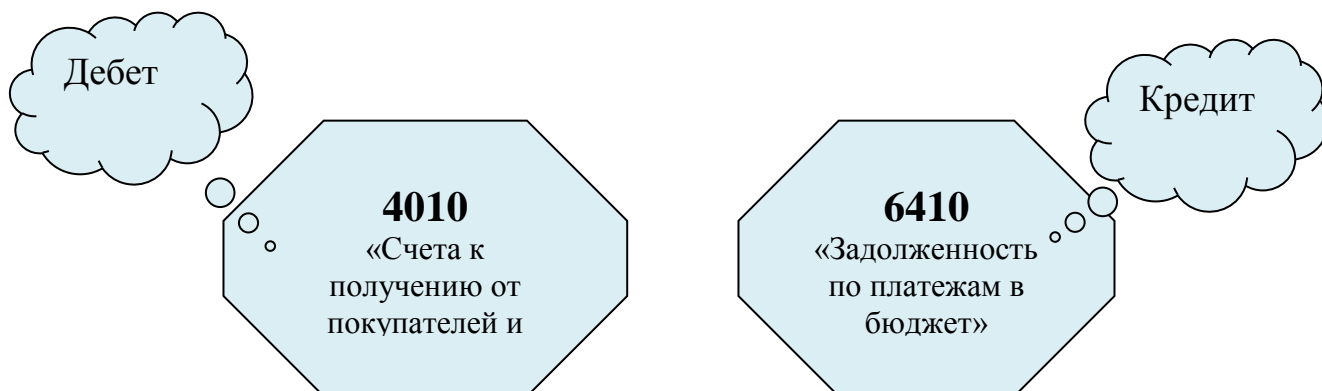
Списывается фактическая себестоимость готовой продукции –



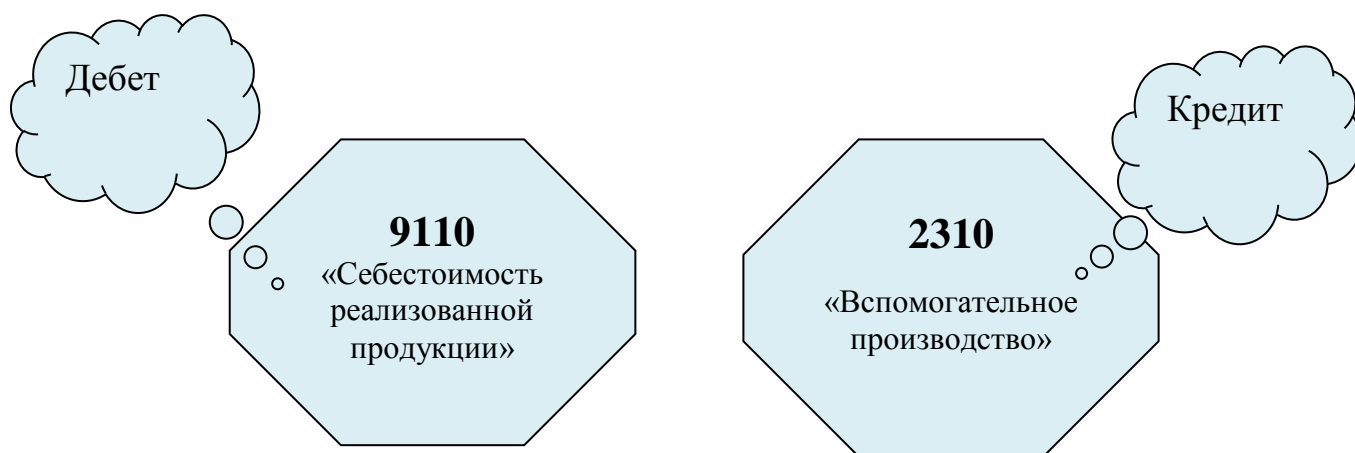
Отражается доход от реализации готовой продукции –



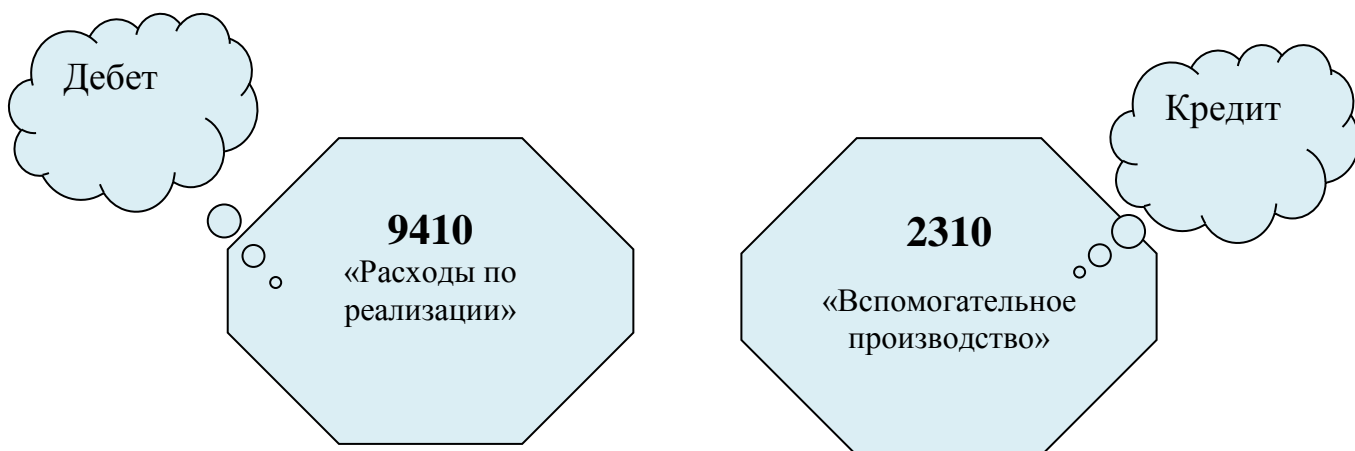
Отражается начисление НДС –



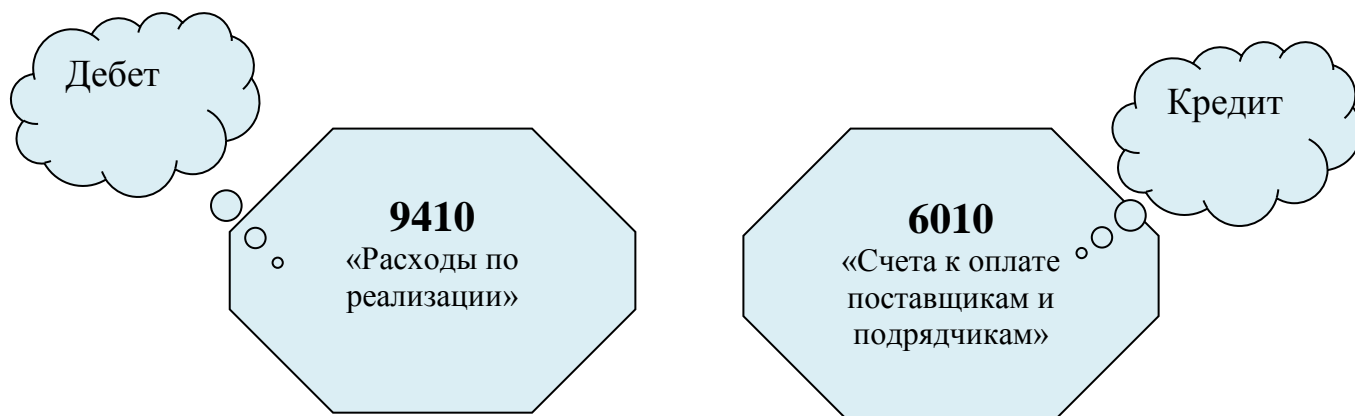
**Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции
собственным транспортом предприятия (оплата отдельная) –**



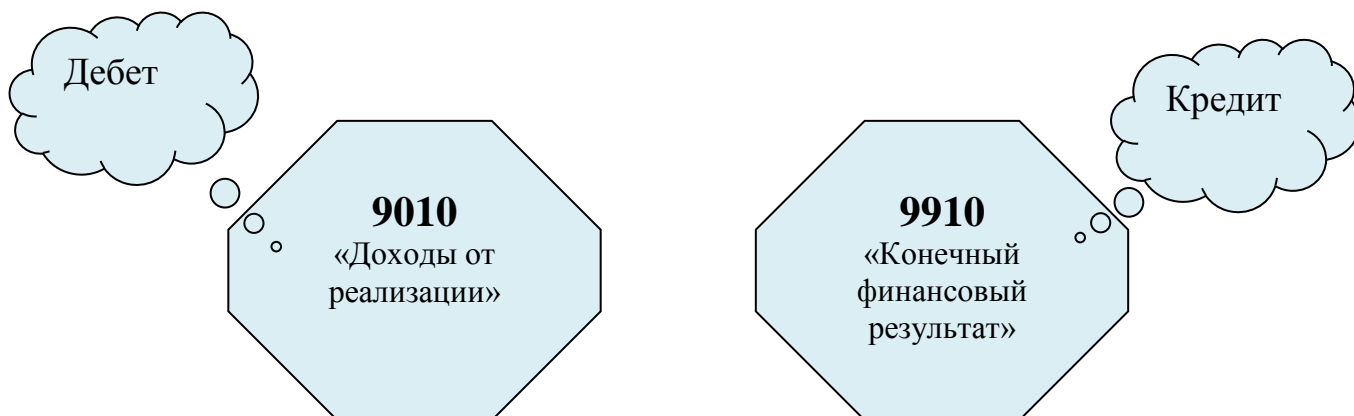
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (расходы покупателем не возмещаются) –



Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции сторонним транспортом –



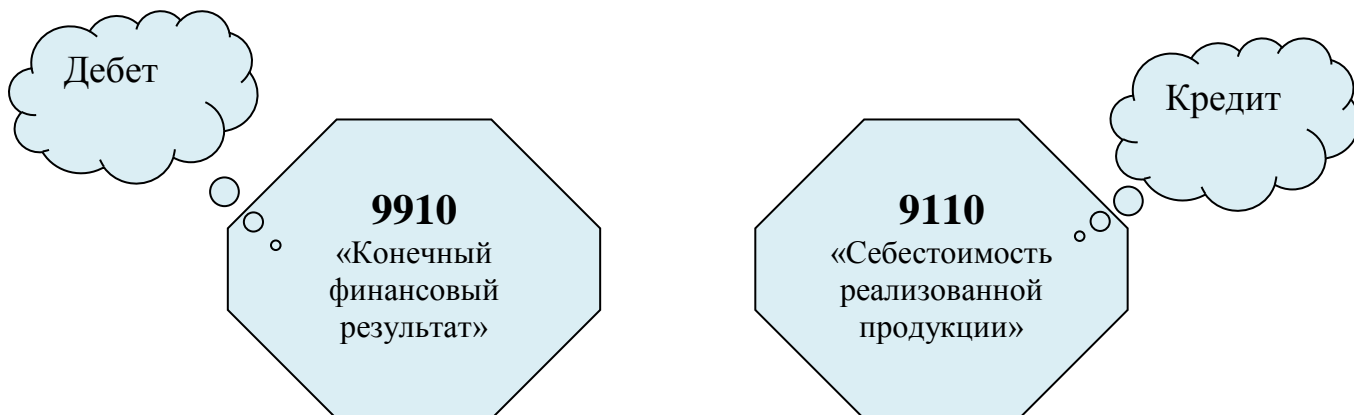
В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910:



Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток).

Существуют особенности отражения в бухгалтерском учете операций в том случае, если предприятие реализует готовую продукцию со скидками.

Под денежными скидками понимают уменьшение обычной цены продажи. Как правило, производитель предоставляет их своим постоянным покупателям при покупке больших партий продукции, за их досрочную оплату или при обнаружении брака.

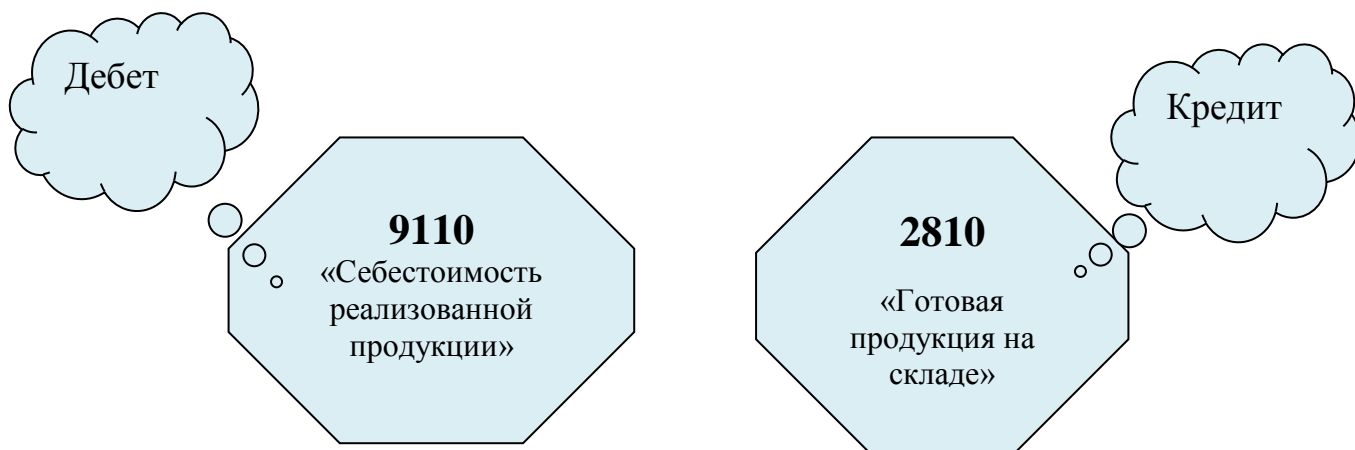


Суммы скидок отражаются на счете **9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»**. Этот счет является контрпассивным к счету **9010 «Доходы от реализации готовой продукции»** – его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции.

По дебету счета **9050** отражаются суммы предоставленных скидок в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

У производителя реализация продукции со скидками отражается таким образом:

Списывается фактическая себестоимость готовой продукции –



Отражается доход от реализации готовой продукции –

Дебет

4010
«Счета к
получению от
покупателей и
заказчиков»

Кредит

9010
«Доходы от
реализации»

Отражается скидка –

Дебет

9050
«Скидки
предоставленны
е покупателям и
заказчикам»

Кредит

4010
«Счета к
получению от
покупателей и
заказчиков»

Отражается начисление НДС –

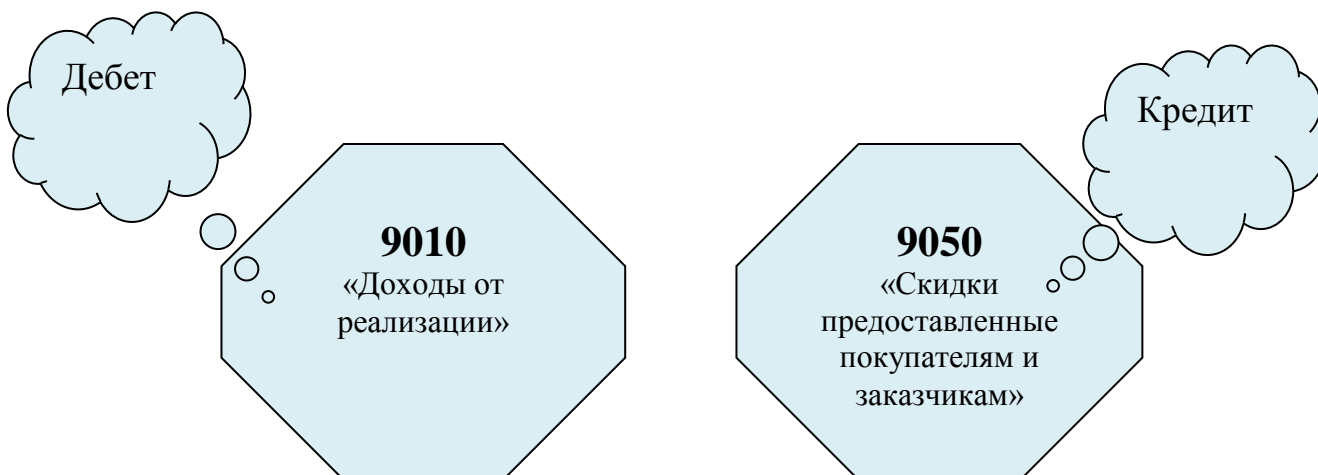
Дебет

4010
«Счета к
получению от
покупателей и

Кредит

6410
«Задолженность
по платежам в
бюджет»

Отражается закрытие счета 9050 –



Пример. Предприятие – плательщик НДС при реализации своей продукции предоставляет постоянным покупателям денежные скидки. Цена реализации продукции составляет 120 тыс. сумов с учетом НДС, скидка – 10% от цены.

Сумма скидки составит 12 тыс. сумов ($120 \times 10 : 100$). Цена реализации с учетом скидки – 108 тыс. сумов ($120 - 12$), в том числе НДС – 18 тыс. сумов ($108 \times 20 : 120$).

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует продукцию собственного производства на 7 200 тыс. сумов с учетом НДС. Согласно договору купли-продажи продукция реализуется на условиях 20% предоплаты, оставшаяся сумма должна быть перечислена в течение 20 дней после отгрузки товара. Если она будет оплачена в течение 5 дней, покупатель получит скидку в 5% (сможет оплатить на 5% меньше от оставшейся суммы платежа). Покупатель оплатил оставшуюся сумму через 4 дня после отгрузки.

При отгрузке продукции покупателю цена реализации и сумма НДС отражаются без учета скидки, т.е. на сумму 6 000 тыс. сумов ($7\,200 \times 100 : 120$) и 1 200 тыс. сумов ($6\,000 \times 20\%$). Т.к. покупатель произвел платеж через 4 дня после отгрузки, он получил скидку и сумма оплаты составила 5 472 тыс. сумов ($((7\,200 - 7\,200 \times 20\%) \times 95\%)$), в т.ч. НДС – 912 тыс. сумов ($5\,472 \times 20 : 120$). Таким образом, сумма скидки составила 288 тыс. сумов ($7\,200 - 7\,200 \times 20\% - 5\,472$), в т.ч. НДС – 48 тыс. сумов ($288 \times 20 : 120$).

Поставщик должен отразить корректировку следующими проводками:

- отражается скидка (после оплаты покупателем в срок, предусмотренный договором для применения скидки) – на сумму 240 тыс. сумов:

Дт 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»

Кт 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

- отражается корректировка НДС – на сумму 48 тыс. сумов:

Дт 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Кт 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

ЕСЛИ СКИДКА ПРЕДОСТАВЛЯЕТСЯ ПОСЛЕ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ – ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ ПОКУПАТЕЛЕМ ОПРЕДЕЛЕННЫХ УСЛОВИЙ ПО ЕЁ ОПЛАТЕ – В УЧЕТЕ ОТРАЖАЕТСЯ ПОЛНАЯ СТОИМОСТЬ РЕАЛИЗАЦИИ (БЕЗ СКИДКИ), А ЗАТЕМ ДАЮТСЯ КОРРЕКТИРОВОЧНЫЕ ПРОВОДКИ (УМЕНЬШЕНИЕ СТОИМОСТИ).

14.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции

Готовая продукция отпускается покупателям со склада предприятия – производителя, напрямую из производственного цеха или других мест хранения. Перечень первичных документов на отпуск продукции (если нет нормативно установленных), а также порядок их оформления, передачи на исполнение и т.д. определяются учетной политикой предприятия.

При отпуске готовой продукции первичными документами могут быть как специальные **накладные на отпуск продукции** (по аналогии с формой №М-15), так и другие аналогичные документы. Главное требование к таким документам – они должны содержать обязательные реквизиты ([ст. 14](#) Закона №279-І от 30.08.1996 г.). Кроме того, первичный документ должен содержать основные характеристики отпускаемой продукции: ее код (номенклатурный номер), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

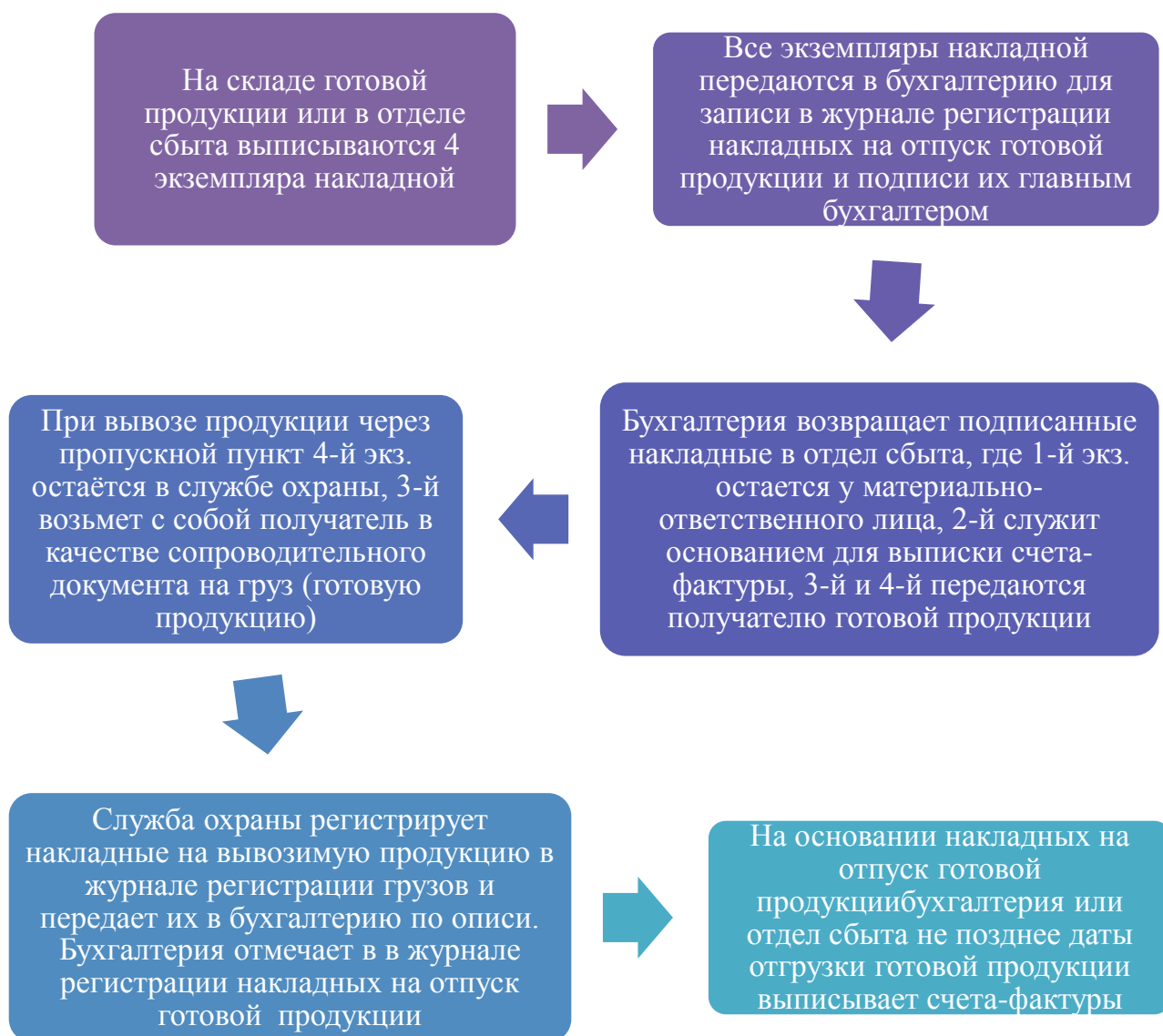
Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, а в отдельных случаях непосредственно в подразделениях предприятия, могут быть:

- распоряжение руководителя предприятия или уполномоченного им лица;
- договор с покупателем.

Накладная на отпуск (или другой аналогичный документ) выписывается в том количестве экземпляров, которое необходимо предприятию для контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

Например, может быть использована следующая схема движения первичных учетных документов:

ЕСЛИ ВМЕСТО СЧЕТ-ФАКТУРЫ ОФОРМЛЯЕТСЯ ЗАМЕНЯЮЩИЙ ЕГО ДОКУМЕНТ (НАПРИМЕР, ЧЕК КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ МАШИНЫ ИЛИ ЧЕК ТЕРМИНАЛА), ТО ПРЕДПРИЯТИЕ – ПЛАТЕЛЬЩИК НДС В ЭТОМ ДОКУМЕНТЕ ОБЯЗАТЕЛЬНО ДОЛЖНО ВЫДЕЛИТЬ СУММУ НДС.



СЧЕТ НА ПРЕДВАРИТЕЛЬНУЮ ОПЛАТУ (АВАНС) ПРЕДСТОЯЩЕЙ ПОСТАВКИ ПРОДУКЦИИ НЕ ЯВЛЯЕТСЯ СЧЕТОМ-ФАКТУРОЙ.

Счет-фактура в бумажном виде, как правило, оформляется в двух экземплярах, подписывается руководителем и главбухом, заверяется печатью предприятия (при ее наличии, т.к. субъекты малого предпринимательства вправе не иметь печать). Первый экземпляр поставщик отдает покупателю, второй оставляет себе.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими законодательно-нормативными документами регламентируется учет готовой продукции?
2. Что собой представляет готовая продукция как актив, принимаемый к бухгалтерскому учету?

3. Из чего складывается фактическая себестоимость готовой продукции?
4. Что понимают под незавершенным производством?
5. На каком счете формируется информация о незавершенном производстве?
6. Как определяется величина незавершенного производства?
7. Что может быть базой для расчета незавершенного производства?
8. Какая существует взаимосвязь между незавершенным производством и готовой продукцией?
9. Как определяется фактическая себестоимость готовой продукции?
10. На каких счетах бухгалтерского учета отражается информация о готовой продукции?
11. Каким образом определяется нормативная себестоимость готовой продукции?
12. Каким образом организуется аналитический учет готовой продукции?
13. Какие существуют варианты учета готовой продукции?

ГЛАВА 15. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА.

- 15.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.
- 15.2. Порядок формирования и учет уставного капитала
- 15.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала
- 15.4. Порядок формирования и учет резервного капитала
- 15.5. Учет нераспределенной прибыли
- 15.6. Учет целевых поступлений и финансирования.
- 15.7. Резервы предстоящих расходов и платежей

15.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.

Капитал является базой создания и развития предприятия и в процессе функционирования обеспечивает интересы государства, собственников и персонала.

В Энциклопедическом словаре капиталу дается определение: капитал – (от фр., англ. capital, от лат. Capitalis - главный) - в широком смысле – это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные людьми для производства товаров и услуг. В более узком смысле - это вложенный в дело, работающий источник дохода, в виде средств производства (физический капитал). Принято различать основной капитал, представляющий часть капитальных средств, участвующую в производстве в течении многих циклов, и оборотный капитала, участвующий и полностью расходуемый в течении одного цикла.

Всякая организация, ведущая производственную или иную коммерческую деятельность должна обладать определенным капиталом, представляющим собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления его хозяйственной деятельности..

Формируется капитал предприятия как за счет собственных (внутренних), так и за счет заемных (внешних) источников. Основным источником финансирования является собственный капитал. Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия. Одним из главных показателей, характеризующих его финансовую устойчивость, становится величина собственного капитала.

Под собственным капиталом понимают совокупность экономических отношений, позволяющих включить в хозяйственный оборот финансовые ресурсы, принадлежащие либо собственникам, либо самому хозяйственному субъекту.

Функционирование собственного капитала предприятия в процессе его

производительного использования характеризуется процессом постоянного кругооборота. Каждый завершённый оборот капитала состоит из ряда стадий.

В условиях рыночной экономики и повышения требований к функционированию предприятий, которые сопровождаются частыми изменениями гражданского, налогового и бухгалтерского законодательства, неизмеримо возрастает потребность в совершенствовании организации деятельности, связанной с предотвращением отрицательных результатов в управлении, в стабильности и финансовой устойчивости работы предприятия. В этой связи каждое предприятие для достижения поставленных целей обязано выбирать наиболее оптимальные варианты решений для дальнейшего эффективного развития, что возможно при условии наличия определенной учетной политики.

Учет собственного капитала должен обеспечивать своевременное и правильное отражение на корреспондирующих счетах операций по формированию уставного капитала, резервного капитала, отражению итоговой прибыли (убытка), операций по переоценки активов и т.д.

Понятие “Собственный капитал” в бухгалтерском учете предприятия – это разница между его активами и обязательствами.

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ (СК) = АКТИВЫ – ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

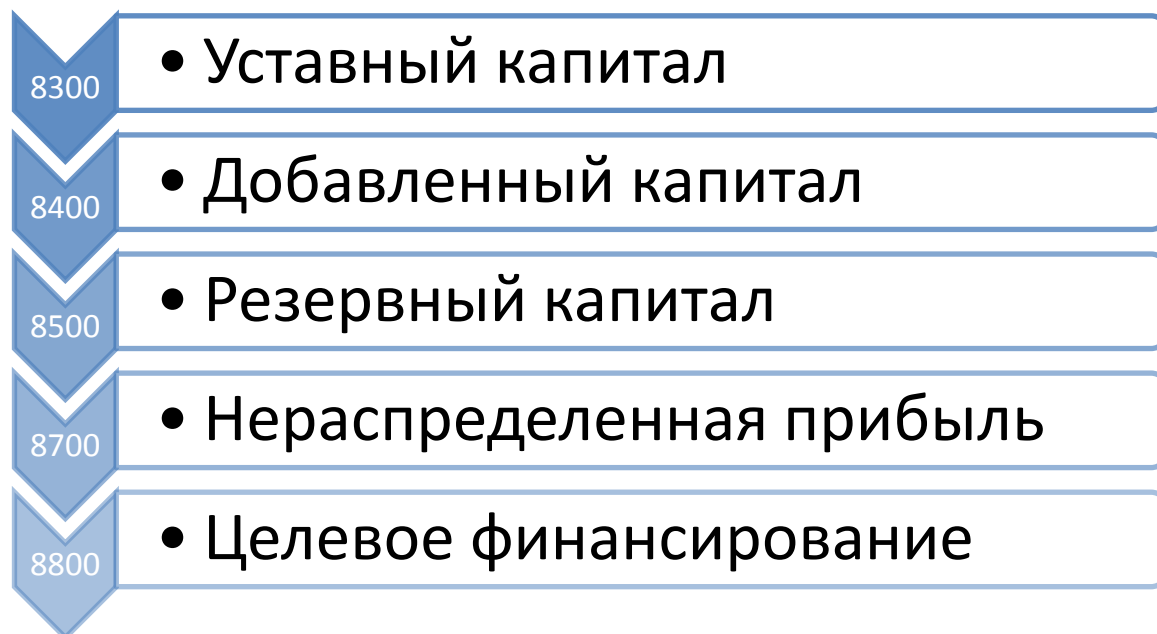


Другими словами это то, что останется у нас после того как мы из совокупной стоимости наших активов вычтем всё то, что мы кому-нибудь должны.

Всё что у нас есть, самое разнообразное имущество, денежные средства, недвижимость, готовая продукция, запасы сырья и прочее.

Большая часть всего нашего совокупного добра уйдёт на уплату долгов и исполнение прочих обязательств. То что осталось это и есть собственный капитал.

Собственный капитал представлен уставным капиталом, добавленным капиталом, резервным капиталом, нераспределенной прибылью, целевым финансированием и прочими фондами.



Уставный капитал. Характеризует первоначальную сумму собственного капитала предприятия, инвестированную в формирование его активов для начала осуществления хозяйственной деятельности. Его размер определяется учредительными документами и уставом предприятия. Для предприятия отдельных сфер деятельности и организационно - правовых форм (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью) минимальный размер уставного капитала регулируется законодательством.

Добавленный капитал.- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций; положительных курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал предприятия (складочный капитал). Добавленный капитал отражает эмиссионный доход, получаемый при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость.

Резервный капитал – представляет собой часть собственного капитала предприятия, выделенного в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета, сформированного за счет: прироста стоимости внеоборотных активов (в частности основных средств), выявляемый по результатам их переоценки. Резервный капитал создают хозяйствующие субъекты, у которых формирование резервного капитала предусмотрено

действующим законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами. Так, например, согласно [статье 32](#) Закона РУз “Об акционерных обществах и защите прав акционеров” (новая редакция) от 26.04.1996 г. N 223-1 в АО создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его УК. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5 %) до достижения им установленного уставом размера. Средства резервного капитала АО могут быть использованы только для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств, погашения корпоративных облигаций и покрытия общих балансовых убытков.

Нераспределенная прибыль отражает накопление прибыли и может быть зачислена в уставный капитал по решению собственников.

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

Основные задачи учета собственных средств предприятия сводятся к следующему:

- правильное отражение формирования собственного капитала предприятия;
- отражение изменения величины и структуры собственного капитала;
- отражение иммобилизации собственных средств и выявление причин ее возникновения.

Основным источником полезной (понятной, прозрачной, достоверной, существенной, надежной) информации должна служить финансовая отчетность. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

15.2. Порядок формирования и учет уставного капитала

отражает совокупность вкладов (в денежном выражении), определенных учредительными документами.

Материальные и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный фонд (уставный капитал), оцениваются по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законом, подлежат оценке оценочной организацией.

Уставный капитал

Уставный капитал (уставный фонд) — это совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество предприятия в денежном выражении. Он формируется в соответствии с

законодательством и во многом зависит от организационно-правовой формы предприятия. В частности, от нее напрямую зависит и минимальный размер уставного фонда.

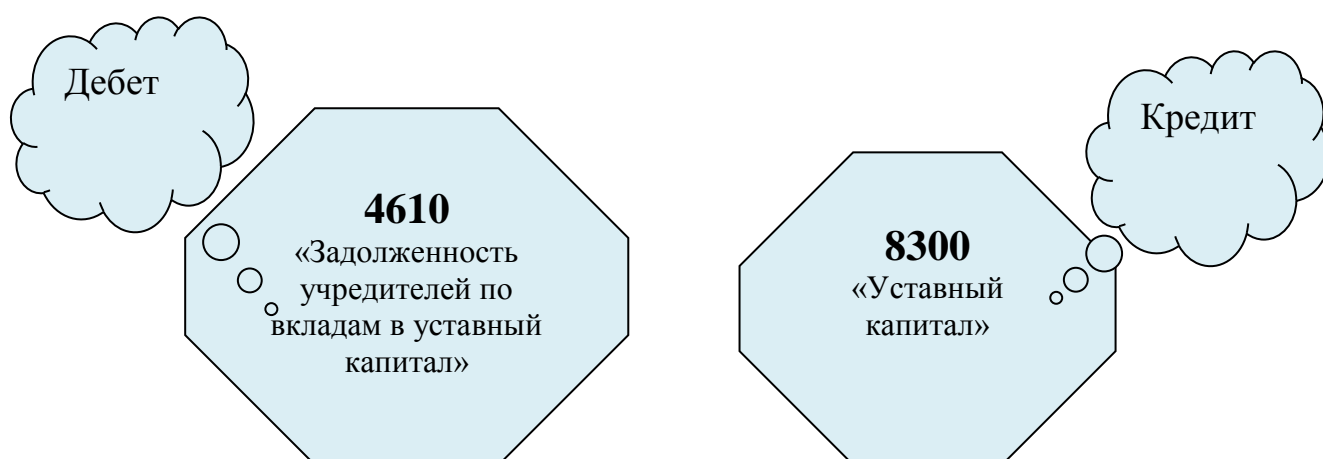
Увеличение или уменьшение уставного капитала осуществляется после внесения изменений в учредительные документы организации и их перерегистрации в установленном порядке.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного (складочного) капитала формируют в установленном порядке уставный фонд.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 8300 «Уставный капитал». Данный счет предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации. Сальдо по счету 8300 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Аналитический учет по счету 8300 ведется по учредителям организации и по видам акций.

При объявлении уставного фонда (при регистрации учредительных документов в регистрирующем органе) должна быть сделана следующая проводка:



Субсчет счета **8300** зависит от организационно-правовой формы предприятия (**8310** – для акционерных обществ, **8330** – для предприятий других организационно-правовых форм).

При поступлении активов, вносимых учредителями в качестве вклада в уставный фонд, делается следующая проводка:

Дт 5110, Дт 1000, Дт 0820, Дт 0830	(в зависимости от того, что вносит учредитель – денежные средства, материалы, основные средства или нематериальные активы)
Кт 4610	«Задолженность по вкладам в уставный фонд»

В дальнейшем внесенные учредителями активы учитываются в соответствии с обычным порядком, определенным для учета данных активов. Другими словами, он ничем не отличается от учета активов, полученных от кредиторов, к примеру, по договорам займа или на других основаниях.

Предельный срок, в течение которого объявленный уставный фонд должен быть сформирован (т.е. когда учредители должны внести все имущество, прописанное в учредительных документах), определяется уставом предприятия, но в любом случае он не может превышать 1 год.

Если в течение 1 года уставный фонд не был сформирован полностью, предприятие обязано уменьшить его до размера, в котором фактически были внесены средства или имущество в денежном выражении. А если этот размер оказывается ниже минимально разрешенного законодательством, предприятие должно принять решение о своей ликвидации.

Взносы учредителей в уставный фонд не являются доходами предприятия и не облагаются ни ЕНП, ни налогом на прибыль.

Государственные унитарные предприятия (ГУП) создаются на базе имущества, находящегося в государственной собственности. Решение об учреждении такого предприятия может быть принято только правительством.

Имущество государственного унитарного предприятия принадлежит ему на праве оперативного управления, оно неделимо и не может быть распределено по вкладам, долям или паям, в том числе – между работниками предприятия.

Учредительным документом государственного предприятия является его устав (положение), который определяет величину уставного капитала.

В соответствии с уставом и приказом о создании ГУП и передаче на его баланс основных и оборотных средств формируется уставный капитал.

Акционерное общество (АО) — это коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих права акционеров по отношению к обществу.

Акционерные общества создаются в единой форме с неограниченным числом акционеров. Решение учредителей (учредителя) о создании АО должно быть принято учредительным собранием.

Уставный капитал АО (акционерный капитал) учитывается на счетах **8310 «Простые акции»** и **8320 «Привилегированные акции»**. Он отражается в учете в размере зарегистрированной, но еще не завершенной эмиссии. Поэтому следует вести аналитический учет простых акций в зависимости от их статуса по отношению к акционерному обществу (разрешенные к выпуску, находящиеся в обращении, размещенные дополнительно и т.п.).

Общества с ограниченной ответственностью

ООО учреждаются решением учредителей (учредителя) – юридических и/или физических лиц. Решение об учреждении, как и в случае с АО, принимается учредительным собранием.

Количество участников ООО может быть от 1 до 50. При этом единственным участником ООО не может быть другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, за исключением акционерных обществ, состоящих из одного акционера.

Размер доли учредителя ООО в уставном фонде общества определяется в процентах и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли к уставному фонду общества.

К моменту государственной регистрации ООО, являющегося кредитной организацией, каждый учредитель должен оплатить 30% своей доли в уставном капитале. К прочим предприятиям в форме ООО такое требование не предъявляется.

Для кредитных организаций внесение каждым из учредителей 30% от размера его доли в уставном фонде предприятия подтверждается в зависимости от того, в каком виде вносится доля: банковской справкой о внесении денежных средств на временные накопительные сумовый и валютный счета, таможенным документом, подтверждающим ввоз имущества на территорию республики, актом приема-передачи имущества, документом, подтверждающим право на вносимое имущество и др.

Увеличить размер уставного капитала ООО может только после его полной оплаты. Увеличение может осуществляться за счет:

- Имущества общества;
- Дополнительных вкладов участников общества;
- Вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом.

В некоторых случаях на это должно быть получено предварительное согласие антимонопольного органа.

Частным предприятием признается коммерческая организация, созданная и управляемая собственником – одним физическим лицом.

При создании частного предприятия размер уставного капитала определяет сам собственник и самостоятельно оценивает вносимое имущество. Оценка вклада, передача и оприходование имущества производятся в общеустановленном порядке.

Вкладом в уставный капитал частного предприятия могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество или имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку. Если вкладом в уставный капитал является общая (долевая или совместная) собственность членов семьи собственника частного предприятия, требуется получить нотариально удостоверенное согласие всех собственников этого имущества.

Семейное предприятие — это субъект малого предпринимательства, создаваемый членами одной семьи на добровольной основе на базе общего имущества, находящегося в их долевой или совместной собственности, а также имущества каждого из участников семейного предприятия для осуществления производства и реализации товаров (работ, услуг).

Участники семейного предприятия несут субсидиарную ответственность принадлежащим им имуществом по обязательствам семейного предприятия при недостаточности у него имущества.

Уставный фонд семейного предприятия формируется за счет денежных средств, ценных бумаг, иного имущества, включая имущественные права или другие отчуждаемые права, имеющие денежную оценку, за исключением единственного жилого дома или квартиры. Участники семейного предприятия самостоятельно оценивают имущество, вносимое ими в уставный фонд в порядке, предусмотренном в его учредительном договоре.

Семейные предприятия не имеют права:

- *производить подакцизную продукцию и добывать полезные ископаемые, облагаемые налогом за пользование недрами;*
- *осуществлять деятельность, по которой предусмотрена уплата фиксированного налога для юридических лиц или единого земельного налога;*
- *осуществлять деятельность промышленного характера в жилых помещениях многоквартирного жилого дома;*
- *использовать ядовитые, радиоактивные вещества и материалы, оборудование высокого давления и прочее оборудование, представляющее повышенную опасность для человека и окружающей среды.*

Законодательство может предусматривать минимальный размер уставного капитала в зависимости от осуществляемого вида деятельности:

Минимальный размер уставного капитала для вновь создаваемых акционерных обществ теперь составляет не менее 1,6 млрд. сумов на дату государственной регистрации обществ. Соответствующее изменение внесено

29 сентября 2017 года в указ Президента Республики Узбекистан от 18.11.2008г. №УП-4053 «О мерах по дальнейшему повышению финансовой устойчивости предприятий реального сектора экономики».

Указом главы государства от 29.09.2017г. № УП-5197 также внесены изменения в ряд других решений Президента РУз. Так, исходя из изменений в пункт 10 Положения о профессиональных участниках страхового рынка, утвержденного постановлением от 10.04.2007г. №ПП-618, минимальные размеры уставного капитала составляют для страховщиков, осуществляющих деятельность:

- в отрасли общего страхования — 7,5 млрд. сумов (вместо 1,5 млн. Евро);
- в отрасли страхования жизни — 10 млрд. сумов (вместо 2,0 млн. Евро);
- по обязательному страхованию — 15 млрд. сумов (вместо 3,0 млн. Евро);
- исключительно по перестрахованию — 30 млрд. сумов (вместо 6,0 млн. Евро).

Также, исходя из изменений в пункт 3 постановления от 23.08.2017г. №ПП-3237 «О мерах по дальнейшему внедрению современных форм и методов осуществления государственных и корпоративных закупок товаров (работ, услуг)», до 01.01.2018г. государственные и корпоративные закупки товаров (работ, услуг) осуществляются на сумму:

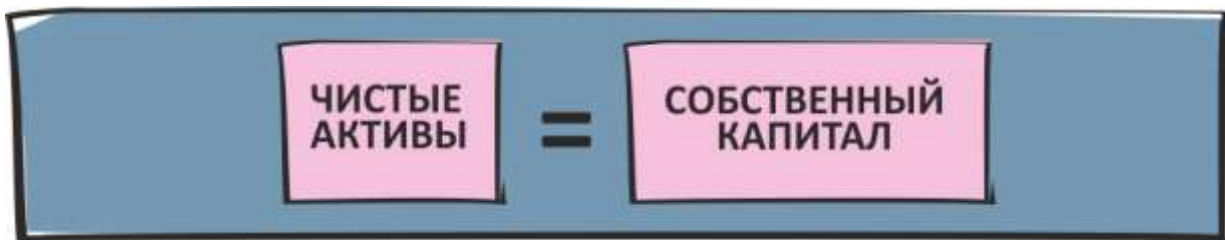
- менее 4 млн. сумов по одному контракту путем заключения прямых договоров с поставщиками, предложившими наиболее приемлемые условия по цене, качеству и срокам поставки товаров (работ, услуг);

- от 4 млн. сумов до 400 млн. сумов по одному контракту путем отбора наилучших предложений, оцениваемых ведомственными конкурсными комиссиями, создаваемыми заказчиками;

- свыше 400 млн. сумов по одному контракту путем проведения конкурсных (тендерных) торгов, организуемых межведомственными конкурсными (тендерными) комиссиями, создаваемыми заказчиками.

Чистые активы — это разница между суммой активов предприятия и суммой его обязательств. Иначе говоря, это — денежная оценка его активов, свободных от претензий со стороны кредиторов предприятия.

Из основного балансового уравнения (**АКТИВЫ = ОБЯЗАТЕЛЬСТВА + СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ**) следует, что разница между активами и обязательствами является собственным капиталом. Т.е., чистые активы — это и есть собственный капитал.



На практике обычно не нужно определять сумму чистых активов в течение периода, пока счета доходов и расходов не закрыты на счет нераспределенной прибыли. Если возникнет необходимость это сделать, чистые активы нужно определять либо как разницу между активами и обязательствами, либо как сумму собственного капитала, увеличенную на сумму доходов за текущий период и уменьшенную на сумму расходов за текущий период.

ПРАКТИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПОНЯТИЮ “ЧИСТЫЕ АКТИВЫ” ПРИДАЕТ ТОТ ФАКТ, ЧТО ПРЕДПРИЯТИЯ ЧЬИ ЧИСТЫЕ АКТИВЫ НА ПРОТЯЖЕНИИ 2-Х И БОЛЕЕ ЛЕТ ИЗ-ЗА ПОЛУЧАЕМЫХ УБЫТКОВ ОКАЗЫВАЛИСЬ НИЖЕ, ЧЕМ ИХ УСТАВНЫЙ ФОНД, ОБЯЗАНЫ УМЕНЬШИТЬ УСТАВНЫЙ ФОНД ДО СУММЫ ЧИСТЫХ АКТИВОВ.

ЕСЛИ ПРИ ЭТОМ ОН ОКАЖЕТСЯ НИЖЕ, ЧЕМ РАЗРЕШЕНО ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ДЛЯ ДАННОГО ТИПА ПРЕДПРИЯТИЙ, ОНО ПОДЛЕЖИТ ЛИКВИДАЦИИ ЛИБО ТЕРЯЕТ ПРАВО ОСУЩЕСТВЛЯТЬ ВИД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ДЛЯ КОТОРОГО ФОРМИРОВАЛСЯ ПРЕЖНИЙ УСТАВНЫЙ ФОНД.

Пример. ООО, оказывающее аудиторские услуги и имеющее уставный фонд 1500 МРЗП (позволяющий осуществлять только инициативные аудиторские проверки), в течение 2-х лет терпит убытки и в результате должно уменьшить свой уставный фонд до суммы в 1200 МРЗП. Оно не подлежит ликвидации в этом случае, но лишается права заниматься аудиторской деятельностью.

Пример. АО с уставным фондом 450 тыс. долларов США терпит убытки, в результате которых сумма чистых активов в течение 2-х лет оказывается ниже 400 тыс. долларов США. В этом случае общество обязано принять решение о своей ликвидации.

15.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала

Добавленный капитал — это капитал, включающий эмиссионный доход при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость, и суммы курсовой разницы при формировании уставного капитала.

Эмиссионный доход показывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается акционерными обществами только при первичной их продаже (первым владельцам). Эмиссионный доход учитывается на счете **8410 «Эмиссионный доход»**.



По дебету счета **8410** учитывается использование этих сумм на покрытие разницы в ценах при **аннулировании** выкупленных собственных акций.

Отражение эмиссионного дохода акционерного общества		
Отражение задолженности учредителей в уставный капитал АО на дату регистрации	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8310 «Простые акции» 8320 «Привилегированные акции»
Отражение продажи акций АО по номинальной стоимости	5010 «Денежные средства в кассе» 5110 «Расчетный счет»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Отражение продажи акций АО по цене, превышающей их номинальную стоимость	5010 «Денежные средства в кассе»	8410 «Эмиссионный доход»

(при первичной эмиссии акций на сумму превышения номинала)	5110 «Расчетный счет»	
--	-----------------------	--

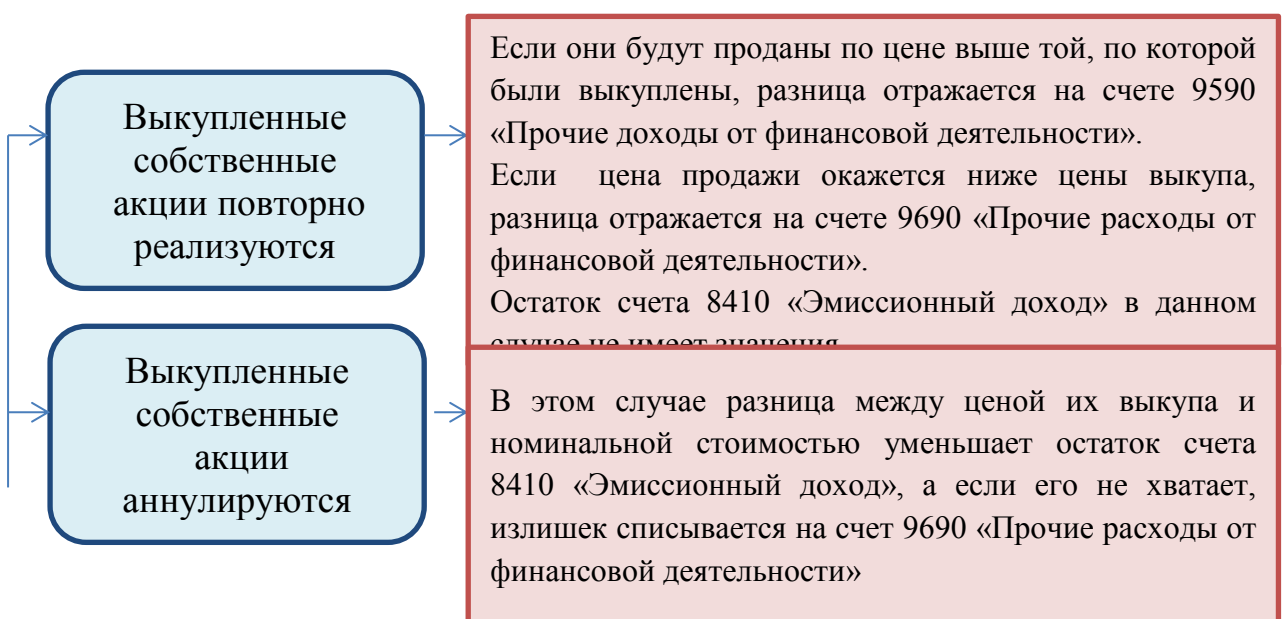
По кредиту этого счета отражается сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцам). Она не является объектом обложения по налогу на прибыль и единому налоговому платежу.

Пример. АО выпустило 400 000 акций номинальной стоимостью 4 000 сумов за акцию. Они были проданы по цене 4 500 сумов за акцию.

Сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцам), учитывается по кредиту счета **8410** «Эмиссионный доход». В данной ситуации эмиссионный доход общества составит 200 000 тыс. сумов $((4\ 500 - 4\ 000) \times 400\ 000)$.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражается продажа акций по цене выше номинала	1 600 000 200 000	5010, 5110	4610 8410	Выписка банка

Иногда предприятию приходится выкупать собственные акции. В этом случае они учитываются по дебету контр-пассивного счета **8610** «Выкупленные собственные акции». В дальнейшем возможны два варианта развития событий:



Пример. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1300 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 650 000 (500 x 1 300)

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1 200)

Кт 9590 «Прочие финансовые доходы» 50 000

Пример №3. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1050 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 525 000 (500 x 1050)

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 75 000

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1200)

Пример №4. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии эти акции были аннулированы. Сальдо счета 8410 «Эмиссионный доход» на этот момент составляло 70 000 сумов. При аннулировании акций будет сделана следующая проводка:

Дт 8310 «Простые акции» 500 000 (500 x 1 000)

Дт 8410 «Эмиссионный доход» 70 000

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 30 000 (превышение убытка от аннулирования над сальдо эмиссионного дохода)

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 x 1 200)

Учет курсовой разницы при формировании уставного капитала

Размер уставного капитала может быть установлен в иностранной валюте. В этом случае при его формировании у предприятия может возникнуть курсовая разница в результате различия между валютными курсами ЦБ на момент регистрации учредительных документов и момент фактического внесения вкладов в уставный капитал. Положительная курсовая разница, возникающая в таких ситуациях, учитывается на счете **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»**.

В последующих операциях положительная курсовая разница будет отражаться в учете по кредиту счета **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»**, а отрицательная курсовая разница – по дебету этого счета в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы. Итоговое превышение отрицательной курсовой разницы над положительной в конце отчетного периода относится на расходы по

финансовой деятельности (счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»).

Отражение курсовой разницы при формировании уставного капитала ООО			
Регистрируется уставный фонд ООО	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8330 «Паи и вклады»	
Учредитель вносит вклад в виде валютных средств на валютный счет предприятия	5210 «Денежные средства в иностранной валюте»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	
Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	
Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	

Пример. Уставный капитал предприятия с иностранными инвестициями составляет согласно учредительным документам 200 тыс. долларов США. Доля иностранного учредителя равна 40% и составляет 80 тыс. долларов США.

Курс доллара составлял:

- на момент регистрации предприятия – 3 110 сумов,
- на момент взноса – 3 117 сумов.

Вклад иностранного учредителя оценивается:

- на дату регистрации предприятия – 248 800 тыс. сумов (80 x 3 110);

- на дату внесения вклада – 249 360 тыс. сумов (80 x 3 117).

Положительная курсовая разница составит 560 тыс. сумов (249 360 – 248 800).

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отражается задолженность иностранного участника	248 800	4610	8330
2.	Отражается вклад иностранного участника	249 360	5210	4610
3.	Отражается курсовая разница	560	4610	8420

Денежные средства в иностранной валюте (валютная статья баланса) должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода. Результат переоценки будет относиться на статьи доходов и расходов по финансовой деятельности, а полученное сальдо учитываться при расчете налога на прибыль и ЕНП. Основные средства, нематериальные активы и товарно-материальные ценности, поступившие в счет вклада, не переоцениваются в связи с изменением курса валют, а отражаются в учете по стоимости, которая была определена по валютному курсу на дату их поступления.

Увеличение уставного капитала ООО				
	Дебет		Кредит	
Поступление денежных средств или иного имущества в качестве вклада в уставный капитал (по курсу ЦБ на дату внесения)	5210	«Денежные средства в иностранной валюте»	6630	«Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Увеличение уставного капитала за счет дополнительного вклада учредителей на дату регистрации увеличения уставного фонда	6630	«Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений» - по курсу ЦБ на дату регистрации увеличения	8330	«Паи и вклады» - по курсу ЦБ на день первоначальной регистрации учредительных документов
Отражение отрицательной курсовой разницы при	8420	«Курсовая разница при	6630	«Задолженность учредителям по

формировании уставного капитала в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного фонда	формировании уставного капитала»	имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Отражение отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала на сумму, превышающую накопленную курсовую разницу на счетах добавленного капитала, образовавшуюся при формировании уставного фонда	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Уменьшение уставного капитала ООО		
	Дебет	Кредит
Уменьшение уставного капитала не сформированного в полном размере (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Уменьшение сформированного уставного капитала (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»

<p>Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы</p>	<p>8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»</p>	<p>4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»</p>
<p>Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы</p>	<p>9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»</p>	<p>4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»</p>

15.4. Порядок формирования и учет резервного капитала

Резервный капитал — это фонды, создаваемые предприятиями за счет прибыли в соответствии с учредительными документами. Они нужны для покрытия общих балансовых убытков, ожидаемых издержек по каким-либо неординарным операциям, списания долгов и для других целей.



В состав резервного капитала включаются также инфляционные резервы, образующиеся при переоценке внеоборотных активов, и безвозмездно полученное имущество.

8500 – счета учета резервного капитала		
8510	8520	8530
«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	«Резервный капитал (фонд)»	«Безвозмездно полученное имущество»

Переоценка основных средств до их рыночной стоимости проводится по решению правительства или собственников имущества предприятия (учредителей) – при условии, что эту рыночную стоимость можно точно определить.

Результаты переоценки учитываются на счете **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Образование и пополнение резервного капитала в результате переоценки активов отражается по кредиту счета **8510** – в корреспонденции со счетами учета тех активов, чья стоимость после переоценки выросла.

Если же переоценка дает не увеличение, а уменьшение стоимости актива, возможны 2 варианта ее отражения в учете. Если уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же активу, оно отражается по дебету счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Если же уценка оказалась больше прироста, сумма превышения признается как расход и отражается на счете **9430 «Прочие операционные расходы»**.

Если долгосрочные активы выбывают, и нужно определить финансовый результат от выбытия, суммы дооценки (превышения) включаются в состав дохода от выбытия с одновременным уменьшением резервного капитала по счету **8510**.

Пример. Производственное оборудование с первоначальной стоимостью 60 000 тыс. сумов и накопленным износом 20 000 тыс. сумов переоценивается индексным методом. Индекс по данному виду основных средств – 1,6.

Восстановительная стоимость оборудования (по коэффициенту 1,6) составила 96 000 тыс. сумов (1,6 x 60 000), сумма дооценки – 36 000 тыс. сумов.

Износ оборудования с учетом переоценки составил 32 000 тыс. сумов (1,6 x 20 000), дооценка износа – 12 000 тыс. сумов.

Разница в стоимости основных средств и износа до и после переоценки увеличивает резервный капитал предприятия на 24 000 тыс. сумов (36 000 - 12 000). Проводка:

Дт 0130	«Производственное оборудование»	36 000
Кт 0230	«Износ производственного оборудования»	12 000
Кт 8510	«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	24 000

Резервный капитал создают те хозяйствующие субъекты, у которых его формирование предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами. К примеру, акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его уставного капитала. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5%) до того момента, пока не будет полностью сформирован.

АО могут использовать средства резервного капитала только для:

Выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

Выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств;

Погашения корпоративных облигаций;

Покрытия общих убытков;

Общества с ограниченной ответственностью также могут создавать резервный фонд. Если такое решение принято, его размер нужно предусмотреть уставом общества и он также не может быть меньше 15% уставного капитала. Резервный фонд ООО формируется ежегодными отчислениями 5% чистой прибыли и предназначен для:

Покрытия убытков;

Приобретения обществом доли (части доли) в собственном уставном фонде.

Создание резервного капитала, отражается по кредиту счета **8520**

«Резервный капитал (фонд)» в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»**. Использование его средств учитывается по дебету счета **8520 «Резервный капитал (фонд)»** в корреспонденции со счетами – потребителями этих средств. Например, со счетом **6610 «Дивиденды к оплате»** – в части сумм, направляемых на выплату дивидендов по привилегированным акциям при недостаточности средств для их выплаты за счет прибыли отчетного года.

Формирование и использование резервного капитала		
	Дебет	Кредит
Формирование резервного фонда	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Выплата дивидендов по привилегированным акциям за счет средств резервного фонда	8520 «Резервный капитал»	6610 «Дивиденды к оплате»
Задолженность учредителю на разницу между действительной стоимостью доли и сумму внесенного вклада	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года» 8520 «Резервный капитал»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Списание общих убытков	8520 «Резервный капитал»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Безвозмездно полученное имущество является третьей составляющей резервного капитала. В учете оно отражается по текущей стоимости на счете **8530 «Безвозмездно полученное имущество»**.

В целях налогообложения стоимость безвозмездно полученного имущества включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль и единого налогового платежа.

Отражение безвозмездно полученного имущества		
	Дебет	Кредит
Безвозмездное получение основных средств, материалов и нематериальных активов	1000 «Материалы» 0890 «Прочие капительные вложения»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»

В целях налогообложения стоимость безвозмездно полученного имущества включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль и единого налогового платежа.

Не рассматриваются в качестве дохода при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и ЕНП:

Имущество, безвозмездно полученное на основании решений Президента или Кабинета министров;

Субсидии и другие поступления имущества из бюджета.

Учет активов, полученных безвозмездно, ничем не отличается от учета активов, приобретенных или полученных иным путем. За исключением одного интересного момента...

Дело в том, что счет **8530** – это пассивный счет, входящий в состав резервного капитала. Использование и, соответственно, уменьшение этого резерва действующим законодательством не предусмотрено. Т.е. кредитовое сальдо счета **8530** не может быть уменьшено, даже если само подаренное имущество, к примеру, обесценится или пропадет.

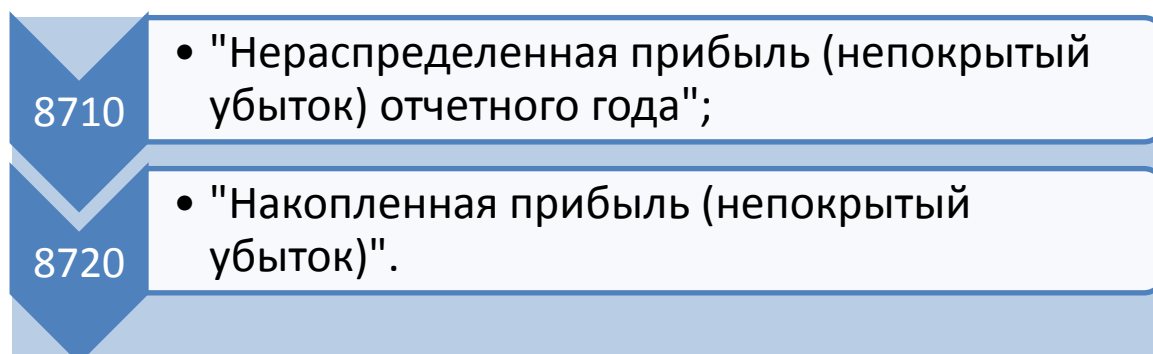
15.5. Учет нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль — это вся чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами или учредителями предприятия и не реинвестированная в собственный капитал по решению собственников.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в главной книге в конце отчетного периода с дебета счета **9910 «Конечный финансовый результат»** в кредит счета **8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»**.

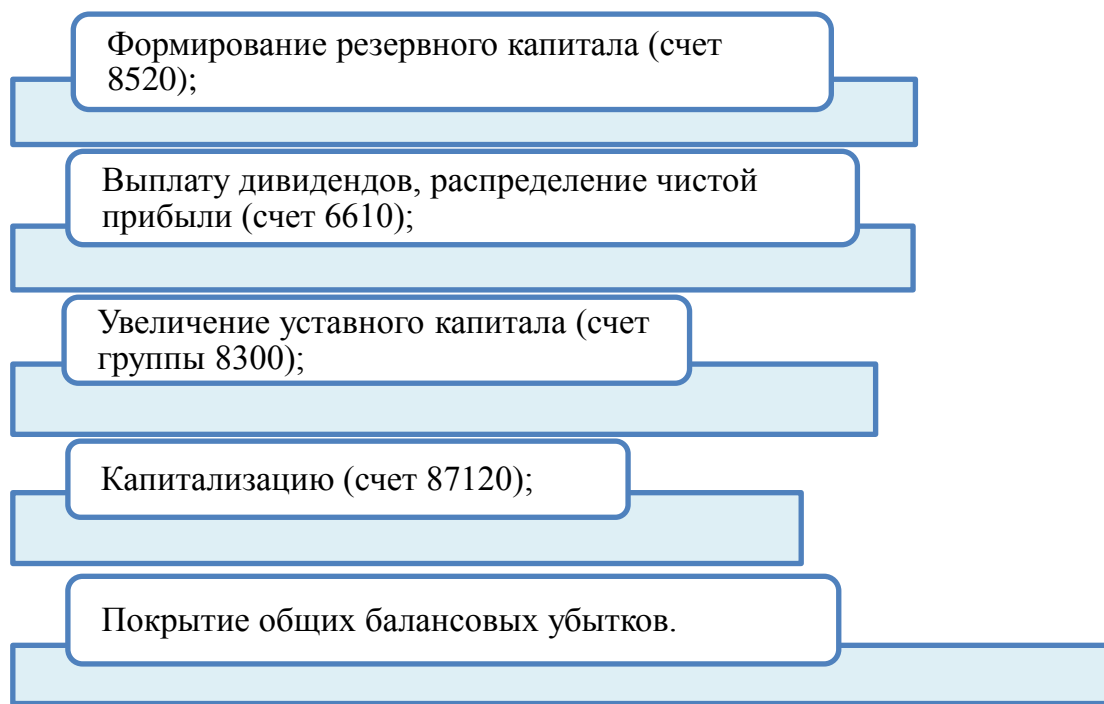
Использование прибыли отражается по дебету счета **8710** в корреспонденции со счетами учета обязательств, фондов и другими. Нераспределенная же ее часть зачисляется на счет **8720** «**Накопленная прибыль (непокрытый убыток)**».

Таким образом, учет чистой прибыли ведется на двух счетах:



Решение использовать нераспределенную прибыль могут принять акционеры, учредители (участники) или собственники предприятий.

Она может быть использована предприятием в зависимости от его организационно-правовой формы на:



Формирование резервного капитала. Если нераспределенная прибыль направляется на формирование резервного капитала, счет **8520** кредитуется, а счет **8710** дебетуется. При необходимости покрыть текущие убытки предприятия за счет резервного капитала делается обратная проводка.

Резервный капитал формируется в акционерных обществах и обществах с ограниченной (дополнительной) ответственностью соответствии с:

- Акционерные общества – ст.32 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (новая редакция от 06.05.2014г. №ЗРУ-370) №223–I от 26.04.1996г.
- Общества с ограниченной ответственностью – ст.27 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310–II от 06.12.2001г.

Резервный фонд в АО и ООО создается в размере, предусмотренном уставом общества (не менее 15% от его уставного капитала), и образуется путем обязательных ежегодных отчислений не менее 5% чистой прибыли до полного его формирования.

В акционерных обществах резервный фонд предназначен для покрытия убытков, погашения корпоративных облигаций, выплаты дивидендов по привилегированным акциям и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Использовать резервный фонд на другие цели нельзя.

В обществах с ограниченной ответственностью резервный фонд используется исключительно для покрытия убытков и приобретения обществом доли (части доли) в собственном уставном фонде.

Дивидендами признается часть чистой прибыли, распределяемая между учредителями (участниками) предприятий (ст. 48 Закона N223-I). В целях налогообложения к дивидендам относятся и другие виды доходов (ст. 22 НК):

Доходы подлежащие выплате по акциям;

Часть чистой прибыли и (или) нераспределенной прибыли прошлых лет, распределяемой между учредителями;

Доходы от распределения имущества при ликвидации предприятия;

Доходы при изъятии учредителем доли участия в организации за вычетом стоимости имущества, внесенного учредителем в качестве вклада в уставный фонд;

Доходы учредителя организации, полученные в виде увеличения стоимости доли при направлении нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда.

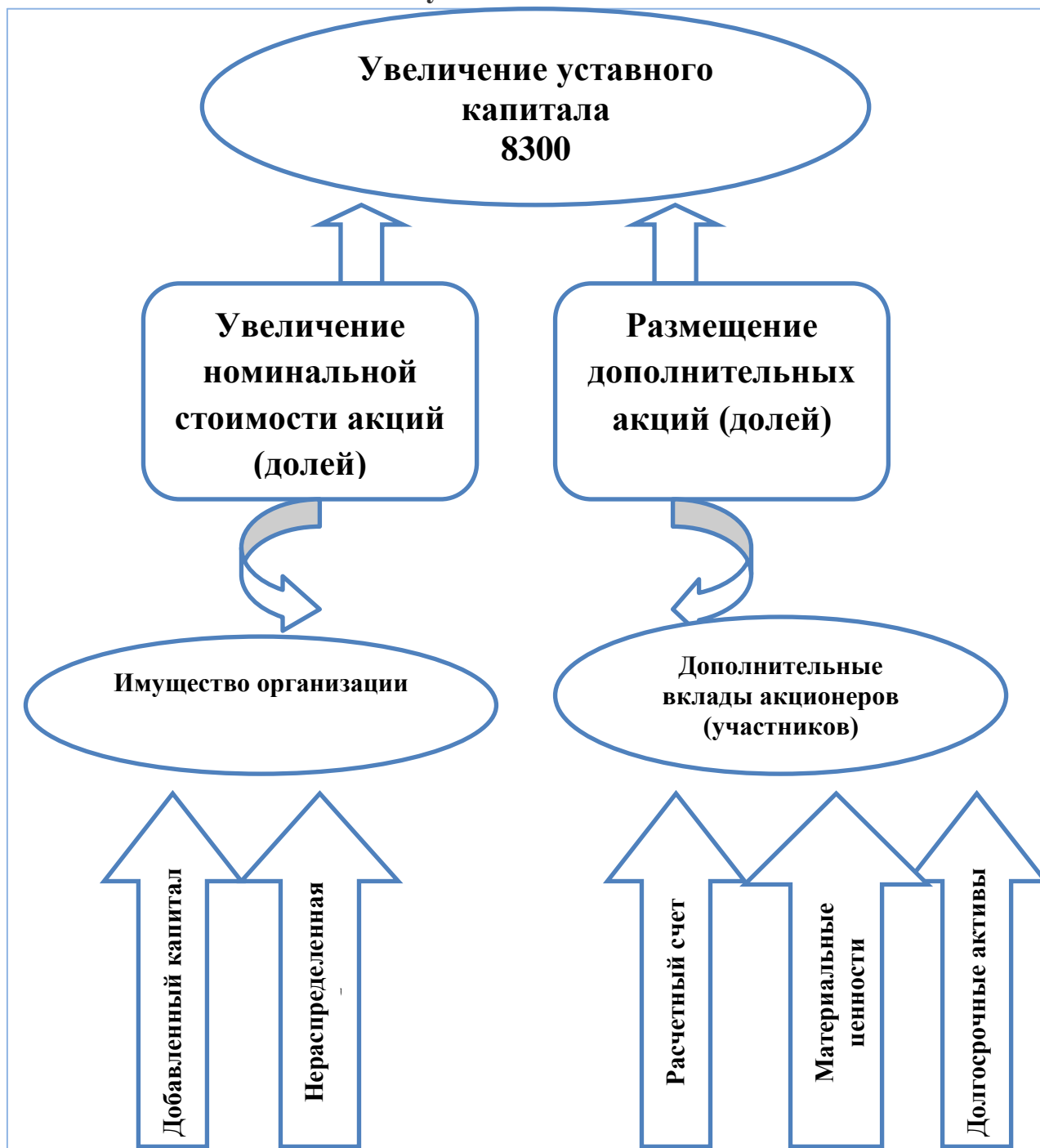
Общество с ограниченной ответственностью может ежеквартально, 1 раз в полгода или 1 раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества пропорционально их долям в уставном фонде. Такое решение принимается общим собранием участников общества.

Доходы в виде дивидендов участников ООО и АО облагаются налогом по

ставке 10% у источника выплаты с января 2019 года ставка налога на дивиденды снижена до 5%.

Суммы прибыли, остающиеся в распоряжении собственника частного предприятия и участников семейного предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей, не облагаются НДФЛ. Причем, собственник частного предприятия единолично решает, как использовать прибыль, а в семейном предприятии право на получение своей доли прибыли в зависимости от условий учредительного договора есть у каждого его участника.

Увеличение уставного капитала



АО. Акционерное общество может увеличить свой уставный капитал, размещая дополнительные акции (привлекая инвестиции). Это возможно только после размещения акций первичного выпуска.

Также УК можно увеличить за счет нераспределенной прибыли или начисленных дивидендов.

В первом случае часть нераспределенной прибыли будет направлена на формирование уставного капитала (стоимость акций возрастет). Во втором – после начисления дивидендов обязательство перед участниками будет погашено не выплатой денежных средств или передачей иных активов, а дополнительной эмиссией акций, распределяемых между участниками в качестве дивидендов. Принципиально эта операция не отличается от увеличения уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. Разница в том, что в случае с дивидендами новые акции распределяются исключительно между существующими акционерами.

ООО. Уставный фонд ООО можно увеличить только после его полной оплаты в изначальном размере. Решение об увеличении УФ должно быть принято общим собранием с результатом не менее 2/3 голосов от общего числа голосов участников ООО, если уставом не предусмотрено иное.

Уставный фонд может быть увеличен за счет:

- Дополнительных вкладов участников общества;
- Нераспределенной прибыли;
- Вкладов третьих лиц, если это не запрещено уставом общества.

Капитализация нераспределенной прибыли. Если общее собрание акционеров или участников хозяйственного общества принимает решение о нераспределении чистой прибыли отчетного года на дивиденды или увеличение УФ, она направляется в накопленную прибыль. **Накопленная прибыль** представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и реинвестированной прибыли. Она учитывается по кредиту счета **8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Накопленная прибыль может быть использована в акционерных обществах на выплату дивидендов или погашение убытков. Во всех случаях использования накопленной прибыли необходимы решения (протоколы) общего собрания акционеров или учредителей, участников хозяйственных обществ.

Формирование и использование нераспределенной прибыли		
	Дебет	Кредит
Отражение финансово-результата – нераспределенной прибыли отчетного года	9910 «Конечный финансовый результат»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»
Отражение отчислений в резервный фонд предприятия	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Начисление дивидендов за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	6610 «Дивиденды к оплате»
Увеличение уставного капитала за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8300 «Уставный капитал»
Зачисление нераспределенной прибыли отчетного года в накопленную прибыль	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8720 «Накопленная прибыль»

15.6. Учет целевых поступлений и финансирования.

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.



Для обобщения 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, в плане счетов предусмотрена группа счетов 8800 «Счета учета целевых поступлений», в состав которого входят счета:

- 8810 «Гранты»
- 8820 «Субсидии»
- 8830 «Членские взносы»
- 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»
- 8890 «Прочие целевые поступления».

Необходимым условием для признания перечисленных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- использование их строго по целевому назначению;
- отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- безвозвратность при выполнении определенных условий.

Гранты представляют собой 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 и отражаются на счете 8810.

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 ЦБ на день совершения хозяйственной операции.

Субсидии – это денежная и натуральная помощь, оказываемая государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики.

Счет 8820 «Субсидии» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий в соответствии с НСБУ №10 «Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи».

Счет 8830 «Членские взносы» используются только в некоммерческих организациях, основанных на членстве, на нем 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.

Налоговое законодательство Республики Узбекистан допускает в ряде случаев освобождения юридических лиц от налогообложения с целевым назначением.

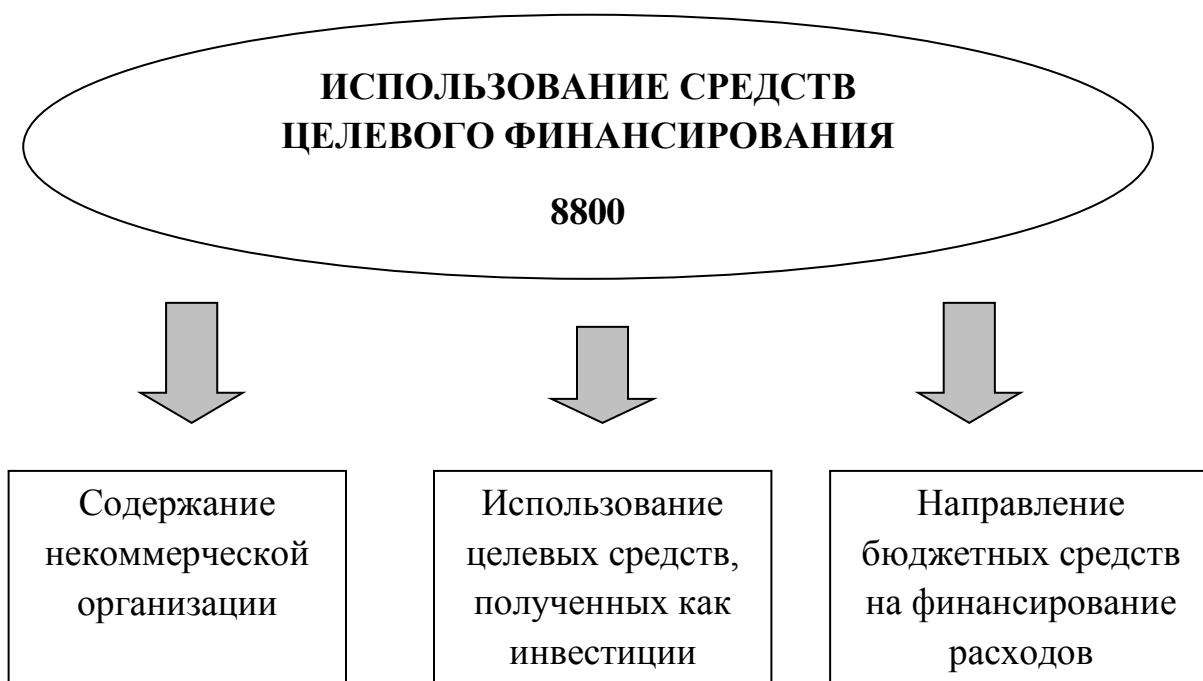
Для учета этих целевых средств предусмотрен счет 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием».

На сумму высвободившихся средств дебетуется счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам), кредитуется счет 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием».

Прочие целевые поступления отражаются на счете 8890 «Прочие целевые поступления» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Счета учета целевых поступлений используются чаще всего в негосударственных некоммерческих организациях (ННО). Это связано с её спецификой - ННО не ставят цель заработать прибыль, занимается общественно-полезной деятельностью, для выполнения которой и предназначены целевые поступления. Все расходы ННО, связанные с уставной деятельностью, списывается за счет уменьшения целевого финансирования. Например, отражены расходы по аренде помещения:

- Дебет 8810-8890 (счета для учета целевого финансирования)
- Кредит 6910 «Краткосрочная аренда к оплате».



Аналитический учет по счетам учета целевых поступлений (8800) ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

15.7. Резервы предстоящих расходов и платежей

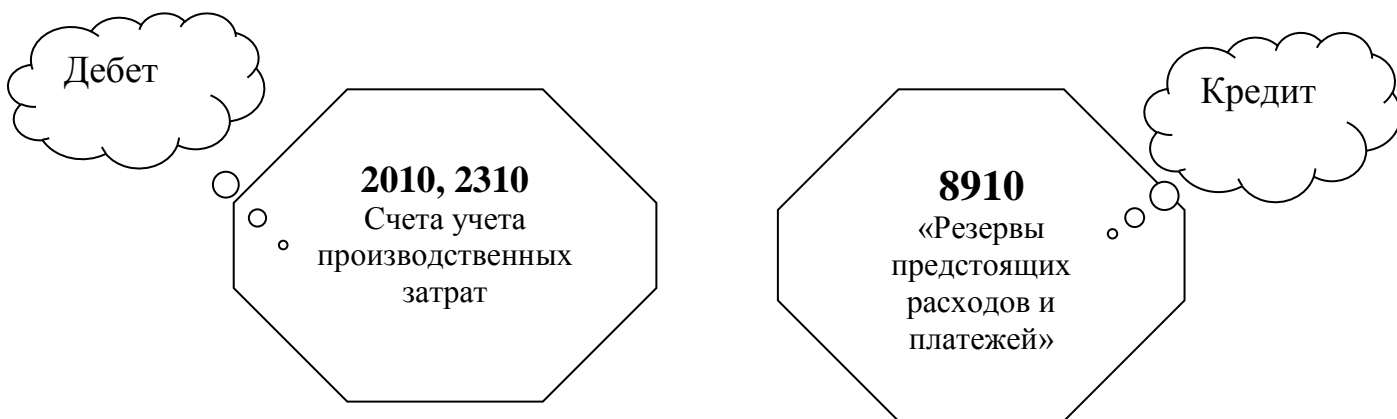
В процессе хозяйственной деятельности в силу объективных причин возникает необходимость создания резервов для осуществления в последующем расходов и платежей в целях равномерного включения в состав затрат предприятия.

Порядок резервирования сумм в счет затрат регулируется соответствующими актами законодательства, а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, осуществляется на счете 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

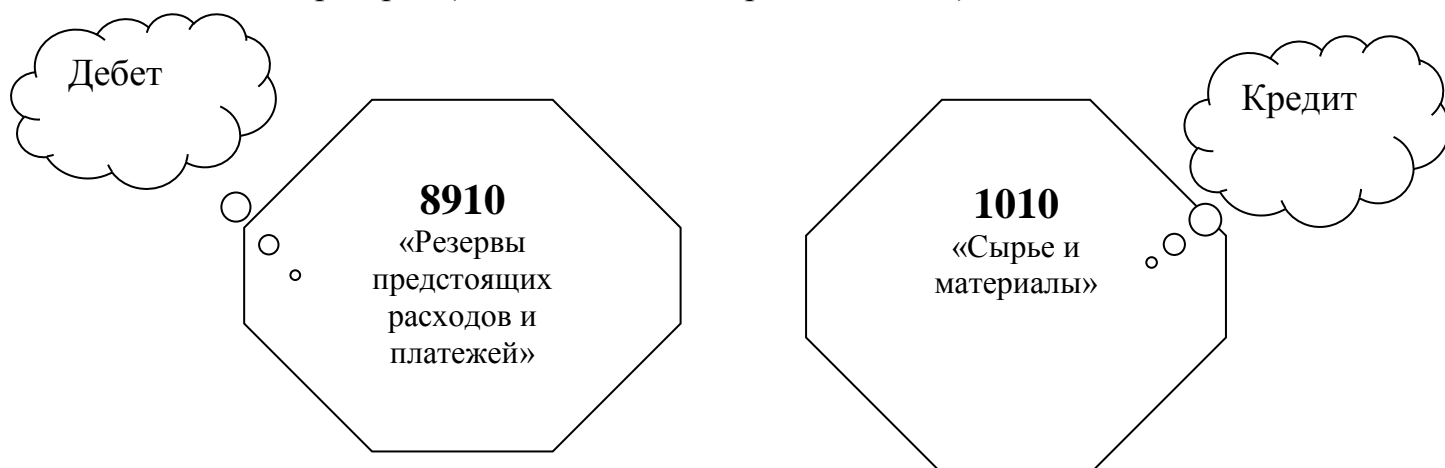
Прежде всего на этом счете могут быть отражены суммы предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Образование резерва:

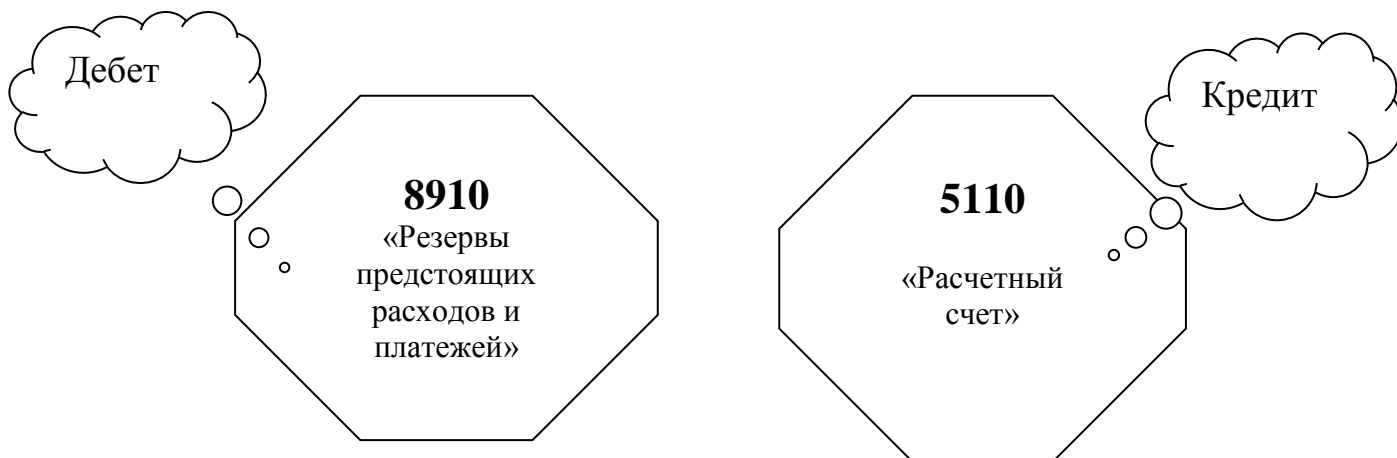


Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Использование резерва допускается на те цели, для которых резерв был создан.

Например, списываются материалы на расходы, отражаемые за счет ранее созданного резерва (для капитального ремонта цеха):

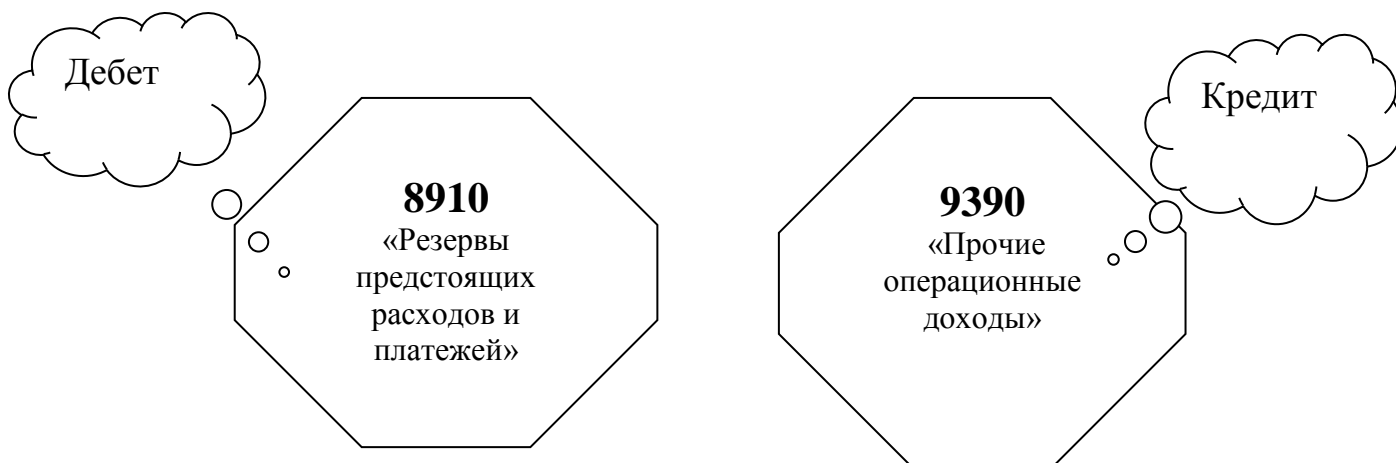


Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:



Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:



Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

Д-т счета учета затрат

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Эта сумма увеличивает базу по налогу на доходы (прибыль). По мере использования резерва на производственные нужды налогооблагаемая база будет уменьшена на сумму этих затрат.

Создание резервов за счет производственных затрат допускается по согласованию с Министерством финансов РУз и в основном для предприятий с сезонным характером работ.

Вопросы для самоконтроля

1. Где в бухгалтерском балансе отражается собственный капитал предприятия?
2. Величина уставного капитала на момент создания предприятия отражается в бухгалтерском балансе в полной сумме или только в той части, насколько уставный капитал оплачен?
3. Имеет ли право предприятие не создавать резервный капитал?
4. На какие цели используется резервный капитал предприятия?
5. Является ли обязательным для АО создание резервного капитала? А для ООО?
6. Как формируется добавленный капитал предприятия?
7. Что такое целевые поступления и финансирование
8. Как создаются резервы предстоящих расходов и платежей?

ГЛАВА 16. ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

16.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности

16.2. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами

16.3. Учет авансов выданных и полученных

16.4. Учет расчетов с бюджетом

16.5. Расчеты по претензиям

16.6. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

16.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности

В процессе своей финансово-хозяйственной деятельности организация вступает в многочисленные и многообразные взаимоотношения с другими участниками этой деятельности. При этом у организации возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства с другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающие из норм, установленных законодательством или условиями договоров по взаимным услугам, а также взаиморасчеты с бюджетом по налогам, с банками по кредитам, с органами социального обеспечения и страхования по отчислениям.

Внешняя: задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с бюджетом и внебюджетными фондами, банками и другими кредитными организациями и прочее.

↑
Задолженность предприятия
↓

Внутренняя: задолженность по расчетам с персоналом по оплате труда, по прочим операциям, по расчетам с подотчетными лицами, с учредителями предприятия, внутрихозяйственные и прочие расчеты

В настоящее время вопросы бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности особо актуальны, так как многие организации становятся «безнадежными» кредиторами, а не истребованная дебиторская задолженность выступает основным фактором, ухудшающим структуру баланса и отрицательно влияющим на финансовое состояние предприятия.

При продаже организацией продукции, товаров, результатов выполненных

работ и оказанных услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, и при осуществлении расчетов с ними через определенный срок после даты совершения этих операций у организации возникают краткосрочные и долгосрочные активы, представляющие собой дебиторскую задолженность.

Дебиторская задолженность – это текущий актив предприятия, представляющий собою право предприятия требовать от других лиц (физических или юридических) выполнения каких-либо обязательств в отношении себя.

Следует оговориться: дебиторская задолженность может быть и долгосрочным активом, если наше право требовать что-либо от другого лица по условиям договора будет реализовано более чем через 12 месяцев. Рассмотрим несколько примеров дебиторской задолженности.



В деятельности любого предприятия всегда есть необходимость в приобретении товаров, работ или услуг. И если мы эти товары (работы, услуги)

получили, но не расплатились за них к моменту отгрузки (совершения), мы на какое-то время становимся должником, а в нашем балансе появляется кредиторская задолженность.

Кредиторская задолженность — это долги нашего предприятия другим юридическим и физическим лицам, а сами эти лица для нас будут кредиторами.

Наличие кредиторской задолженности не всегда несет на себе негативный оттенок слова «долг». Зачастую это всего лишь принятые, но еще не выполненные обязательства.

Для возникновения кредиторской задолженности не обязательно брать ссуду или кредит в банке. Можно всего лишь заключить договор поставки, расчеты по которому должны быть произведены спустя месяц после получения товара. И весь этот месяц у покупателя будет иметься кредиторская задолженность, т.е. обязательство расплатиться по договору.

Каждая компания, имеющая кредиторскую задолженность, должна вести ее учет, анализировать долги и управлять ими, планировать и рассчитывать, сохраняя взвешенный баланс между уровнем кредиторки и своей платежеспособностью. Это даст ей возможность быть успешной и конкурентоспособной.

Кредиторская задолженность — это обязательство. Оно должно быть отражено в бухгалтерском учете **в момент его возникновения**. Момент этот указывается в первичных документах – счетах-фактурах, актах выполненных работ и др. Обязательства — это одна из основных разновидностей гражданских правоотношений.

Обязательства подразделяются на: текущие (краткосрочные) и долгосрочные обязательства.

Текущие (краткосрочные) обязательства — это обязательства, погашение которых произойдет в течение ближайших 12 месяцев. К ним относят: задолженность по оплате труда и поставщикам – за полученные ТМЦ, дивиденды и проценты к оплате, полученные авансы, начисленные налоги и т.п.

Долгосрочные обязательства — это обязательства, срок оплаты которых превышает 12 месяцев. Они оцениваются по стоимости основного обязательства, на которую начисляется процент. Сумма задолженности должна отражаться в учете как текущая стоимость будущих денежных выплат, полученная путем дисконтирования их стоимости (т.е. путем прибавления процентов по кредиту к основному долгу).

И уж если у нас образовалась кредиторская задолженность любого вида, надо постараться рассчитаться по ней в установленные сроки, чтобы не платить неустойку (штрафы и пени, установленные в договоре). Несвоевременная

оплата налогов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды также чревата санкциями.

Наиболее распространенным основанием возникновения обязательств является договор. Он представляет собой соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских правоотношений. Суть этих правоотношений определяет порядок отражения в учете расчетов по данному договору. Такой подход нашел применение при дальнейшем изложении материала по учету расчетов в данном пособии.

Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Обязательство должно быть исполнено надлежащему лицу и надлежащим образом, то есть в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таковых — в соответствии с обычаями делового оборота и иными обычно предъявляемыми требованиями.

Срок исполнения обязательства определяется условиями договора, в противном случае обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения. Обязательство также может быть исполнено досрочно.

Кредиторская задолженность, как и дебиторская, признается просроченной, если денежные средства за поставленные товары, оказанные услуги и выполненные работы, не были перечислены по истечении **90 дней со дня фактической отгрузки** товаров, выполнения работ, оказания услуг. Исключение составляют случаи, определенные законодательством (п. 2 Указа №УП-1154, ПКМ №347 от 19.07.1999г.).

Просроченная кредиторка бывает долгосрочной и краткосрочной. Также она может быть невостребованной.

В случаях просроченной кредиторской задолженности и нарушения установленных сроков проведения платежей при наличии соответствующих средств на счетах предприятий на должностных лиц налагается штраф в размере от 10 до 15 минимальных размеров заработной платы (ст. 175 КоАО).

Гражданским законодательством также предусмотрена ответственность за нарушения обязательств, способы обеспечения их исполнения, основания прекращения обязательств.

Прекратить кредиторскую задолженность можно либо погасив долг (в том числе путем взаимозачетов), либо – списав его с баланса. Последний вариант возможен только в отношении невостребованной кредиторки.

К **невостребованным** относятся обязательства, не уплаченные должником или не полученные кредитором в течение срока исковой давности. Такая ситуация может сложиться в результате нарушения сроков оплаты, ошибок в

ведении документооборота, невозможности по объективным причинам перевести оплату на счет кредитора.

На практике нередки случаи, когда обязательство остается неисполненным. Сторона договора, право которой при этом нарушено, может обратиться в суд для защиты своих прав в течение срока исковой давности. Общий срок исковой давности устанавливается в три года.

Кредиторскую задолженность списывают с баланса в случае:

12. Истечения срока исковой давности (3 года);
13. Наличия решения суда о её списании.

Одновременно со списанием кредиторской задолженности бухгалтеру необходимо признать доход. И это вполне логично, потому что мы были должны кому-то, но не рассчитались (деньги не потратили). Доход признается не только в случае увеличения активов (притом, что другие активы у нас в связи с этим не уменьшились, а обязательства не увеличились), но и при уменьшении обязательств (притом, что другие обязательства у нас в связи с этим не увеличились, а активы не уменьшились).

Датой списания кредиторской задолженности при истечении срока исковой давности будет дата образования кредиторской задолженности плюс 3 года. В бухгалтерском учете списание кредиторской задолженности отражают следующим образом:

Дт 6010 “Счета к оплате поставщикам и подрядчикам”

Кт 9360 “Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности”

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Они относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Дебиторская задолженность по контрактам **внутри республики** должна быть погашена в течение 90 дней со дня фактической отгрузки продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. При непоступлении денежных средств в указанный срок она признается просроченной.

За просроченную дебиторскую задолженность (равно как и за кредиторскую) предусмотрен штраф, налагаемый на должностных лиц в размере от 10 до 15 МЗРП.

По **экспортным контрактам** срок поступления выручки или обратного ввоза не должен превышать:

1. **90 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для – АО «Узпахтаэкспорт», АО «Узтадбиркорэкспорт», АО «Узсаноатэкспорт», АО «Урта Осиё Транс», осуществляющих централизованный экспорт;

2. **180 дней** со дня фактического экспорта товаров, вывозимых учредителями в адрес предприятий за рубежом (торговых домов, торговых представительств и т.д.), а также предприятиями – членами Торгово-промышленной палаты в адрес торгово-инвестиционных домов ТПП;

3. **180 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для предприятий малого бизнеса и частного предпринимательства, осуществляющих экспорт за иностранную валюту, без предварительной оплаты, открытия аккредитива и гарантии банка, при наличии полиса по страхованию экспортного контракта, выданного в установленном порядке;

4. **60 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для остальных экспортеров.

При задержке поступления валютной выручки более чем на 30 банковских дней (для субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства – 60 банковских дней) после истечения установленных сроков предусмотрен штраф:

→ При задержке поступления валютной выручки до 180 дней от установленных сроков - в эквиваленте 10% от суммы непоступивших валютных средств;
→ При задержке поступления от 180 до 365 дней от установленных сроков - дополнительно в эквиваленте 20% от суммы непоступивших валютных средств;
→ При задержке поступления более 365 дней - дополнительно в эквиваленте 70% от суммы непоступивших валютных средств.

Дебиторка считается погашенной после того, как покупатель (заказчик) полностью рассчитается с продавцом (поставщиком) продукции (товаров, работ, услуг), то есть после поступления денежных средств или имущества в оплату задолженности (дебет **5110, 0600** и др., кредит **4010**).

Если с момента возникновения задолженности прошло 3 года (то есть истек срок исковой давности) и она до сих пор не погашена, предприятие

должно списать такую задолженность. В этом случае специальная комиссия проводит инвентаризацию расчетов с покупателями для выявления остатков и обоснованности сумм, числящихся на счете **4010**. Она же – устанавливает сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов, реальность их взыскания, определяет виновных, допустивших пропуск сроков исковой давности, и готовит решение (акт) о списании задолженности, которое должно быть утверждено руководителем предприятия.

Задолженность, по которой истек срок исковой давности, может быть списана за счет резерва по сомнительным долгам или без резерва.

Суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо финансирования (фондов) у бюджетной организации.

16.2.Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами

Обособленные подразделения - филиалы и представительства - включаются в общий баланс головного предприятия (внутрихозяйственные или внутрибалансовые расчеты).

Поэтому все расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, выплате заработной платы работникам подразделений и по другим текущим операциям не проходят через счета реализации или выбытия активов.

Дочерним признается предприятие, контролируемое основным обществом. Такой контроль может быть следствием преобладающего участия в уставном фонде, заключенного договора или иных прав головной компании по отношению к дочерней (ст. 67 ГК).

Дочернее хозяйственное общество не отвечает по долгам головного. Головное же общество, если оно обладает правом определять решения, принимаемые дочерним обществом, отвечает солидарно с ним по сделкам, заключенным дочерним обществом во исполнение таких решений.

При банкротстве дочернего хозяйственного общества по вине основного общества последнее несет субсидиарную ответственность по его долгам.

Зависимым является хозяйственное общество, если более 20% его голосующих акций (долей) принадлежат другому обществу (ст. 68 ГК).

Ведение учета и составление отчетности обособленными подразделениями

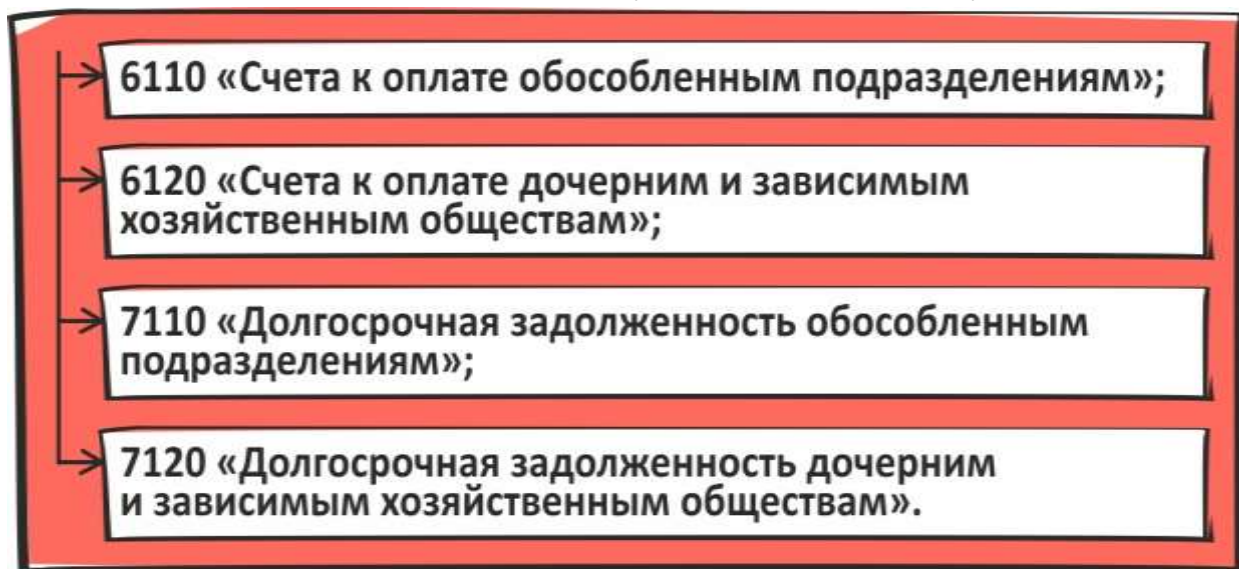
определяется учредительными документами головного предприятия, его учетной политикой и Положением об обособленном подразделении.

Обязательства перед дочерними и зависимыми предприятиями возникают в связи с расчетами по полученным товарам (работам, услугам) и другим текущим операциям. Учет этих обязательств аналогичен учету обязательств поставщикам и подрядчикам (счет **6010**) с той лишь разницей, что они отражают операции только с предприятиями, которые имеют особые юридические отношения с головным предприятием.

Оценка таких обязательств будет соответствовать стоимости полученных товаров, работ, услуг.

Обязательства перед обособленными подразделениями могут быть связаны с полученным от них имуществом.

Обязательства предприятия обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам учитываются на следующих счетах:



По кредиту счетов обязательств учитывается задолженность по различным основаниям, по дебету – ее погашение.

Согласно законодательству все подразделения, выделенные на отдельный баланс, в целях налогообложения рассматриваются как юридические лица. Поэтому расчеты с филиалами, имеющими в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении имущество и отвечающими по своим обязательствам этим имуществом, а также имеющими самостоятельный баланс и расчетный счет, следует вести как с самостоятельными организациями.

По обособленным подразделениям, не выделенным на отдельный баланс, счета **6110** и **7110** не применяются, так как баланс предприятия при выделении имущества таким подразделениям не изменяется. Они рассматриваются как одно целое с головным предприятием.

16.3. Учет авансов выданных и полученных

Авансы, выданные персоналу учитываются на счетах **4200** с соответствующим названием - «**Авансы, выданные персоналу**». Обычно выделяют четыре вида авансов, которые могут выдаваться сотрудникам предприятия:



Суммы, выплаченные поставщикам и подрядчикам, которые еще не выполнили своих обязательств перед предприятием (не поставили товар, не выполнили работы или не оказали услуги), учитываются на счете **4300** «**Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам**».



При перечислении аванса поставщику делается следующая проводка:

Дт 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Кт 5110 «Расчетный счет»

Когда поставщик выполняет свои обязательства, счет **4300** кредитуется, а счета задолженности поставщикам дебетуются.

В бухгалтерском учете проводки по авансам выданным персоналу будут следующие:

Выдается аванс по заработной плате из кассы:	
Дт 4210	«Авансы, выданные по оплате труда»
Кт 5010	«Денежные средства в кассе»
Ранее выданный аванс по заработной плате, удерживается из предстоящей выплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4210	«Авансы, выданные по оплате труда»
Выдается аванс подотчетному лицу:	
Дт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Дт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Дт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»
Кт 5010	«Денежные средства в кассе»
Подотчетные лица вернули неиспользованные средства в кассу:	
Дт 5010	«Денежные средства в кассе»
Кт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Кт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Кт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»
Подотчетные лица отчитались по израсходованным средствам:	
Дт 9400	«Расходы периода»
Дт 2510	«Общехозяйственные расходы» - счета затрат зависят от того, на что были произведены затраты
Кт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Кт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Кт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»

В некоторых случаях предприятия выплачивают авансы за услуги, которые будут оказываться им в течение нескольких месяцев. В этом случае авансовый платеж учитывается на счете **3100 «Расходы будущих периодов»**.

В соответствии с [Указом](#) №УП-1154 от 12.05.1995 г. поставка продукции и товаров, выполнение работ или оказание услуг могут осуществляться предприятиями только при наличии предоплаты (авансового платежа) от покупателей и заказчиков в размере не менее 15% стоимости поставки. Конкретный размер предоплаты устанавливается по соглашению сторон при заключении договора – в пределах от 15% до 100% суммы договора.

В отношении отдельных видов продукции законодательство может устанавливать дополнительные условия и требования к размеру авансового платежа.

Аванс — это гарантия поступления будущих платежей от покупателей и заказчиков – с одной стороны и гарантия выполнения договора поставщиком – с другой. Полученные авансы создают обязательства для предприятия,

получившего денежные средства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Текущая задолженность по полученным авансам отражается на следующих счетах:

- 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»;
- 6320 «Авансы, полученные от подписчиков на акции»;
- 6390 «Прочие полученные авансы».

Учет текущих обязательств по полученным авансам		
	Дебет	Кредит
Отражение авансов, полученных в соответствии с хозяйственными договорами	5110 "Расчетный счет"	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"
Зачет аванса	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"

Авансы, полученные в иностранной валюте, отражаются в учете в суммах по курсу ЦБ на дату совершения операции в иностранной валюте ([Положение №1411](#)).

Авансы, полученные от покупателей и заказчиков, не признаются в качестве дохода (п. 4 Примеров признания доходов при реализации товаров и оказании услуг (работ) в соответствии с [НСБУ №2](#), рег. МЮ №41 от 20.08.1998 г.).

16.4. Учет расчетов с бюджетом

В отличие от отношений с поставщиками, где мы платим деньги за товары или услуги, отношения с налоговыми органами односторонние: мы уплачиваем налоги и другие платежи, ничего не получая взамен. налоговое законодательство четко определяет, какие налоги, в какой сумме и когда мы должны платить. Поэтому если вы оплатите налоги до положенного срока, у вас появляется право не оплачивать их, пока не подойдет срок следующего платежа. Кроме того, если у вас есть авансы по налогам, вас не оштрафуют за несвоевременную оплату, а это тоже, если подумать, является экономической выгодой.

Авансы по платежам в бюджет (например, по налогу на прибыль, единому налоговому платежу, налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы

физических лиц и т.д.) учитываются на счете **4410 «Авансы по платежам в бюджет»** – по видам налогов. Необходимо вести отдельный учет по каждому налогу.

Авансы по платежам в государственные целевые фонды и по страхованию – это актив, имеющий схожую функцию с авансами по платежам в бюджет. Разница заключается только в том, что эти платежи не являются налогами. Это могут быть платежи по обязательному страхованию граждан, единому социальному платежу, взносы во внебюджетный Пенсионный фонд, в Республиканский дорожный фонд и в еще один фонд с длинным названием, который обычно кратко называют «Школьным». Авансы по всем этим платежам также необходимо учитывать по видам на счетах **4510 «Авансовые платежи по страхованию»** и **4520 «Авансовые платежи в государственные целевые фонды»**.

Когда производится платеж, счет денежных средств кредитуется, а счет соответствующего аванса по налогам или другому платежу дебетуется.

Когда налог рассчитывается и начисляется (в конце каждого квартала или, в некоторых случаях, в конце каждого месяца), кредитуется счет **6410 «Задолженность по платежам в бюджет»** или **6500 «Задолженность по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды»**. Дебетуются при этом разные счета, в зависимости от того, является налог прямым или косвенным.

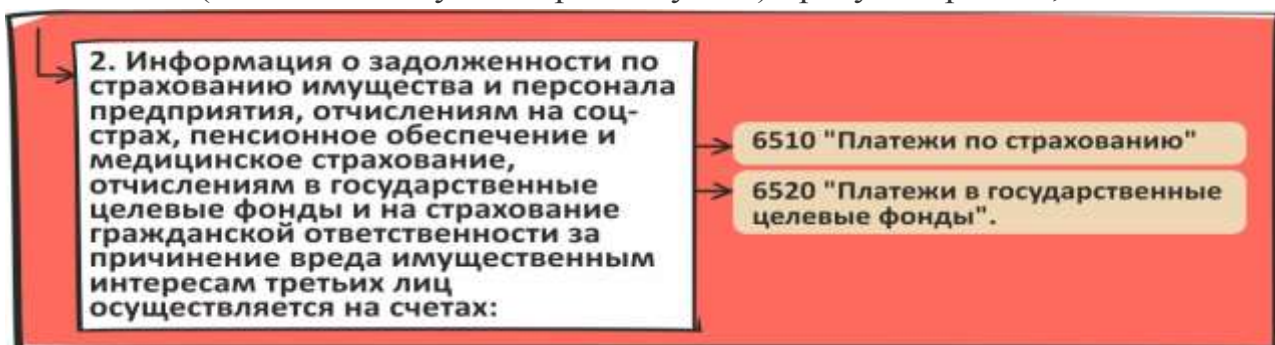
Когда по одному и тому же налогу или другому платежу имеется и аванс, и задолженность, производится зачет.

Дт 6410	«Налог на прибыль к оплате»
Кт 4410	«Авансы по налогу на прибыль»

Обязательства предприятия по налогам являются краткосрочными, так как должны погашаться в текущем периоде.

Для отражения информации об уплате налогов и сборов служит счет **6400 (6500)**. На нем кредитуются суммы налогов, рассчитанные и предназначенные к уплате, и дебетуются – уплаченные в бюджет.

НСБУ №21 (План счетов бухгалтерского учета) предусматривает, что:

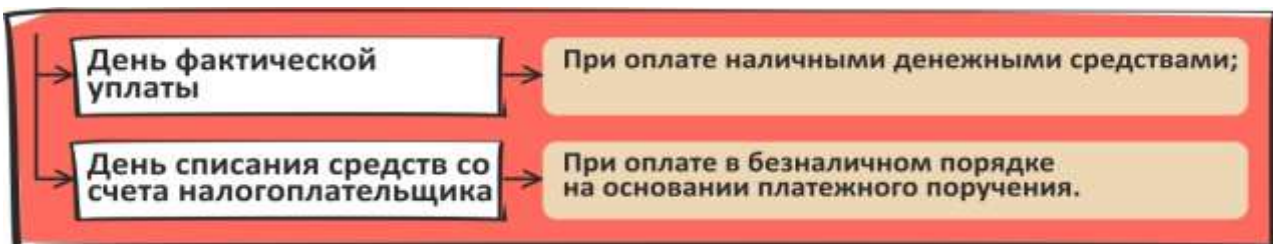




Сопоставление оборотов по активному счету авансовых платежей и пассивному счету начисленных обязательств по уплате налогов показывает результаты взаимоотношения предприятия с бюджетом по каждому виду налогов.

Например, суммы НДС, подлежащие уплате поставщикам и подрядчикам по полученным счетам-фактурам, следует сначала отразить на счете **4411 «Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость»**, а затем списать на счет **6411 «Задолженность по платежам в бюджет - НДС»**.

Датой уплаты налогов и сборов и, соответственно, погашения задолженности по платежам в бюджет, считаются:



С 1 января 2015 г. в случае непредставления или несвоевременного представления налогоплательщиком в обслуживающий банк платежного поручения на уплату налогов и других обязательных платежей с должностного лица предприятия взыскивается штраф в размере от 3 до 5 МРЗП, при повторном правонарушении – от 5 до 10 МРЗП (ч. [6](#), [7](#) ст. 175 КоАО).

Отражение обязательства предприятия по НДС и их погашение		
	Дебет	Кредит
Зачет НДС по полученным счетам-фактурам	4411 "Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость" 6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 4411 "Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость"
Начисление НДС с оборотов по реализации	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"
Перечисление НДС в бюджет	6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"	5110 "Расчетный счет"

Уплата налогов и других обязательных платежей может производиться посредством электронного платежного поручения через персональный кабинет налогоплательщиков, расположенный на Едином портале интерактивных государственных услуг и официальном сайте ГНК РУз (п. 30 Положения о безналичных расчетах в Республике Узбекистан, рег. МЮ №2465 от 03.06.2013 г.).

Пример. По Расчету у предприятия за I квартал сумма налога на прибыль юридических лиц, подлежащая уплате, составила 1 539 тыс. сумов. При этом были уплачены текущие платежи в размере 1 458 тыс. сумов, в том числе:

- 8 января – 486 тыс. сумов;
- 5 февраля – 486 тыс. сумов;
- 4 марта – 486 тыс. сумов.

До 25 апреля должно быть уплачено в бюджет 81 тыс. сумов (1 539 - 1 458).

Бухгалтерские проводки по уплате налога на прибыль будут такими:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	8 января Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
2.	5 февраля Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
3.	4 марта Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
4.	Начислен налог на прибыль за 1 квартал	1 539	9810	6410	Расчет бухгалтерии
5.	Зачет текущих платежей	1 458	6410	4410	Расчет бухгалтерии
6.	Перечислен остаток по налогу	81	6410	5110	Платежное поручение, выписка банка

Пример. Оптовое торговое предприятие реализовало юридическому лицу листы фанеры, приобретенные у завода-изготовителя, на сумму 750 тыс. сумов. Себестоимость реализованной партии составила 700 тыс. сумов. Покупатель перечислил 100% аванс.

Предприятия оптовой торговли (кроме аптечных и предприятий по заготовке и закладке на хранение плодоовощной продукции, входящих в состав ассоциации "Узбекозиковкатзахира") обязаны уплачивать авансовые платежи по ЕНП в размере 5% от суммы выручки, поступающей им от проведенных операций (п. 5 № ПП-1245 от 22.12.2009 г.). Порядок уплаты таких авансовых платежей определен специальным Положением (рег. МЮ № 2065 от 14.01.2010 г.).

Значит, 37,5 тыс. сумов (750 тыс. сумов x 5%) банк перечислит в качестве авансового платежа по ЕНП в бюджет. Оставшаяся же часть суммы - 712,5 тыс. сумов (750 тыс. сумов x 95%) перечисляется на основной счет предприятия.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Начислена пеня за несвоевременное перечисление платежей в Пенсионный фонд	50 000	9430	6520	Расчет-справка бухгалтера, инкассовое поручение
2.	Перечислена пеня	50 000	6520	5110	Выписка банка

Налоги и другие обязательные платежи должны уплачиваться в установленные законодательством сроки. За нарушение этих сроков уплачивается пеня. **Пеня** — это финансовая санкция, начисляемая на сумму налоговой задолженности за каждый день просрочки – начиная со следующего дня после установленного срока уплаты и по день уплаты включительно в размере, установленном законодательством (см. Положение о порядке начисления пени по налогам и обязательным платежам, рег. МЮ №1724 от 09.10.2007 г.). С 1 октября 2011 г. ее размер составляет 0,033% от суммы задолженности (п. 4 № УП-4354 от 24.08.2011 г.).

Пеня не начисляется:

- На сумму задолженности, равной излишне уплаченным субъектом предпринимательства суммам;
- При превышении итоговой суммы переплаты над итоговой суммой недоимки по налогам и другим обязательным платежам.

Размер пени не может превышать суммы задолженности предприятия по соответствующим налогам, сборам и другим обязательным платежам.

Суммы задолженности по налогам взыскиваются с предприятий в порядке, установленном [главой 11](#) НК.

Обязательства налогоплательщика перед бюджетом могут быть списаны по решению суда или уполномоченного государственного органа. Так, по решению налогового органа подлежит списанию налоговая задолженность, признанная безнадежной, в порядке, предусмотренном [Положением](#) утвержденным ПКМ №307 от 24.10.2012 г.

Безнадежной налоговой задолженностью признается задолженность ликвидируемого предприятия, неудовлетворенная за недостатком имущества. Определение хозяйственного суда о завершении ликвидационного производства предприятия, признанного банкротом, является основанием для принятия налоговым органом решения о списании налоговой задолженности ([раздел II](#) Положения №307).

16.5. Расчеты по претензиям

Хозяйствующий субъект, чьи права и законные интересы нарушены, вправе предъявить претензию к хозяйствующему субъекту, их нарушившему ([ст. 17](#) Закона «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов» №670-І от 29.08.1998 г.). Расчеты по претензиям – это требования кредитора должнику об уплате долга, штрафных санкций, устранения недостатков, снижение цен в соответствии с договором и т.д.

Претензии оформляются в письменной форме, где указывают требование заявителя, сумму, ссылки на законодательство, к ней прилагаются соответствующие документы и заверенные копии.

Претензии рассматриваются в срок до 30 дней со дня получения. Ответ сообщается письменно.

При полном (частичном) удовлетворении претензии, в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на перечисленную сумму. При полном (частичном) отказе приводят мотивы отказа со ссылкой на законодательство. При отказе в удовлетворении претензии или не получении ответа в установленный срок предъявитель имеет право подать иск в суд (арбитраж).

Можно выдвинуть требование, о признании договора недействительным, о его расторжении и т.д. Ответ должен быть дан в 10-дневный срок, если иное не установлено законодательством.

4860 «Счета к получению по претензиям»

Это — средства, которые нам должны лица, не выполнившие какие-то обязательства перед нами и, по сути, оштрафованные нами за это. Кредитуются при этом счета, отражающие суть претензии. К примеру, если поставщик недопоставил нам товар, и мы выставили ему претензию, кредитоваться будет счет **2910 «Товары»**.

Учет ведется по активному счету 4860 «Счета к получению по претензиям», где отражаются расчеты по предъявленным претензиям и расчет по присужденным штрафам, неустойкам и т.д.

В случае если предприятию по вине поставщика причинен ущерб в результате нарушения договорных условий, ему предъявляются претензии по возмещению, суммы которых учитываются по дебету счета 4860. Ущерб может быть нанесен по разным причинам и различного вида: например, переплата по счетам поставщиков из-за неправильного применения цен или арифметических ошибок, низкого качества поступивших производственных запасов или их недостачи в пути сверх норм естественной убыли, из-за брака и простоев, возникших по вине поставщиков.

Суммы предъявленных претензий по вине поставщиков (дебет счета 4860 и кредит счетов учета материальных ценностей или счетов к оплате поставщикам) числятся на счете 4860 до тех пор, пока они не будут погашены (дебет счета 5110 и кредит счета 4860).

Например, выявлено расхождение между стоимостью производственных запасов по договору (285 тыс. сум.) и согласно счету-фактуре (280 тыс. сум.), при этом договорная сумма была перечислена авансом. Записи будут следующие:

— перечисление аванса (предоплата 100%-ная):

Д-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» — 285

К-т 5110 «Расчетный счет» — 285;

— получение производственных запасов:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 280

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 280;

— закрытие счета авансов и отражение претензионной задолженности:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 280

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» — 5

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» — 285.

Претензии за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат; например, предъявлены претензии к поставщикам энергии за простои производства по внешним причинам на сумму 250 тыс. сум.:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» — 250

К-т 2010 «Основное производство» — 250

Претензии также могут быть предъявлены банкам по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) со счетов предприятия, например, ошибочно снято банком с расчетного счета 15 тыс. сум.:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» — 15

К-т 5110 «Расчетный счет» — 15

Претензии по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков и других за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом, отражаются в корреспонденции со счетом 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки». Например, отражена сумма неустойки за нарушение договорных обязательств в сумме 75 тыс. сум., признанная поставщиком:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» — 75

К-т 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки» — 75.

Счет 4860 «Счета к получению по претензиям» кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет, по кредиту счета 4860 «Счета к получению по претензиям».

Например, поставщики энергии отказались принять претензию за простои производства на сумму 300 тыс. сум., так как отключение электроэнергии произошло по не зависящим от них обстоятельствам; счет учета претензий в этом случае кредитуется:

Д-т 2010 «Основное производство» — 300

К-т 4860 «Счета к получению по претензиям» — 300.

Задолженность предприятия по предъявленным претензиям и признанным (или присужденным) штрафам, пени и неустойкам отражается по кредиту счета 6960 «Счета к оплате по претензиям» в корреспонденции со счетами учета затрат.

Пример. Предприятие нарушило условие договора по ассортименту поставляемого товара. Покупатель предъявил претензию, указав несоответствия по товарам, и потребовал неустойку – 200 тыс. сумов. С претензией и суммой неустойки предприятие согласилось.

Задолженность предприятия по претензиям покупателя отражается по кредиту счета **6960 «Счета к оплате по претензиям»** в корреспонденции со счетами учета затрат, в данной ситуации – со счетом **9430 «Прочие операционные расходы»**.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражаются обязательства по претензии	200	9430	6960	Претензия, акты сверки
2.	Погашается задолженность по претензии	200	6960	5110	Выписка банка

В случае признания или присуждения судом штрафов (пеней, неустоек) производится аналогичная запись, т.е. в балансе отражается обязательство, а в отчете о финансовых результатах — расходы, уменьшающие прибыль на сумму штрафов.

Аналитический учет ведется по каждому дебитору и кредитору, по каждой их претензии.

16.6. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Счета к оплате поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, работы или услуги являются краткосрочными обязательствами предприятия. Они вступили в силу по условиям договора, по которому предприятие получило товары, работу или услуги. Оценка возникшего обязательства (= кредиторской задолженности) соответствует стоимости полученных ТМЦ, работ и услуг.

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги/работы, а к подрядчикам – предприятия, проводящие строительные работы.

Расчеты с ними осуществляются обычно после отгрузки производственных запасов, товаров и т.д., либо одновременно с совершением этих операций. Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

В связи с массовыми неплатежами в настоящее время поставки производятся на условиях предварительной оплаты без согласия предприятия в безакцептном порядке оплатить требования за энергоносители и пользование связью.

Текущие - 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Долгосрочные - 7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Учет расчетов ведется на пассивном счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

1. 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, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
2. Товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);
3. Излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;
4. Полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Обязательства поставщикам и подрядчикам за полученные товарно-материальные ценности, работы, услуги отражаются на следующих счетах:

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

6020 «Векселя выданные»;

— долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

7020 «Векселя выданные». Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 — долгосрочную задолженность предприятия различным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы (в старом Плане счетов — счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Счет **6010** «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость фактически поступивших ТМЦ, принятых работ и потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400

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

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму НДС.

За услуги по доставке и переработке производственных запасов сторонними организациями производятся записи аналогичные приобретению ценностей.

Приобретенные материальные ценности могут транспортироваться к покупателю следующими тремя способами.

1. Доставка материальные ценности осуществляется покупателем самостоятельно (само вывозом). Для получения материальных ценностей покупатель назначает своего поверенного, которому выдают доверенность на их получение согласно договору купли-продажи.
2. Доставку на склад покупателя осуществляет поставщик.
3. Доставку осуществляет специализированное транспортное предприятие. Поставка через посредника осуществляется при наличии с этим предприятием соответствующего договора.

На счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» сумма отражается в пределах акцепта по рассматриваемым документам, если счет был оплачен до поставки груза, а при приемке на склад обнаружена недостача или несоответствие цен и т.п. то делается проводка

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму ошибок.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, то необходимо проверить, не числятся ли ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или вывезенные со склада, и не числится ли сумма как дебиторская задолженность.

После проверки производственных запасов они учитываются как неотфактурованные поставки.

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

Д-т 1000, 1510 и т.д. по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запись сторнируется и делается новая запись.

Погашение задолженности отражается по дебету счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета в соответствии с оплатой (5010, 5110, 5210, 5500).

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

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

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

На счетах 6020 и 7020 «Векселя выданные» отражают выданные предприятием векселя под приобретение ТМЦ и других активов, выполненные работы и оказанные услуги. По кредиту этих счетов учитывается (до момента

погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за приобретенные ТМЦ, другие активы и услуги.

Например, передан простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 2500 тыс. сум. поставщикам в счет погашения кредиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 2500

К-т 6020 «Векселя выданные» — 2500.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно необходимо начислять расход в виде процентов: $2500 \times 36\% \times 1:12 = 75$ тыс. сум.:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 75

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 75.

За три месяца эти расходы составят $(3 \times 75) = 225$ тыс. сум.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счетов 6020 «Векселя выданные» и 6920 «Начисленные проценты». В нашем примере при погашении векселя необходимо заплатить поставщику $2500 + 225 = 2725$ тыс. сум.:

Д-т 6020 «Векселя выданные» — 2500

Д-т 6920 «Начисленные проценты» — 225

К-т 5110 «Расчетный счет» — 2725.

Аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей – в разрезе каждого поставщика и подрядчика.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по неотфактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту.

Эти данные необходимы при составлении баланса.

При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 6, который ведется по кредиту счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» позиционным способом по каждому расчетному документу.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками при расчетах в порядке плановых платежей ведут в специальной ведомости №5, данные которой общими итогами в разрезе корреспондирующих счетов конце месяца переносятся в журнал-ордер №6.

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности
2. Что такое срок исковой давности?
3. Понятие обособленных подразделений, дочерние и зависимые общества
4. Как проводятся расчеты по претензиям?
5. Кто такие поставщики и подрядчики?
6. Как проводятся расчеты по авансам выданным и полученным?
7. Виды страхования и порядок учета.
8. Как отражаются в учете расчеты с бюджетом?
9. Кто такие подотчетные лица, и как ведется учет расчетов с ними?
10. Расчеты с персоналом по прочим операциям.

ГЛАВА 17. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

- 17.1. Общие понятия финансового результата
 - 17.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)
 - 17.3. Учет прочих доходов
 - 17.4. Учет расходов предприятия
 - 17.5. Определение чистой прибыли (убытка)
- Вопросы для самоконтроля

17.1. Общие понятия финансового результата

Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток. В соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденного постановлением КМ РУз. от 5 февраля 1999 г. № 54 и налоговым законодательством имеются определенные различия между налогооблагаемой прибылью и прибылью, получаемой на счетах бухгалтерского учета (балансовой прибылью). Такое положение существенно повышает полезность финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

Следовательно, предприятие должно располагать системой сбора и обработки информации, которая бы позволила ему рассчитать все свои доходы за отчетный период с тем, чтобы определить эффективность своей хозяйственной деятельности.

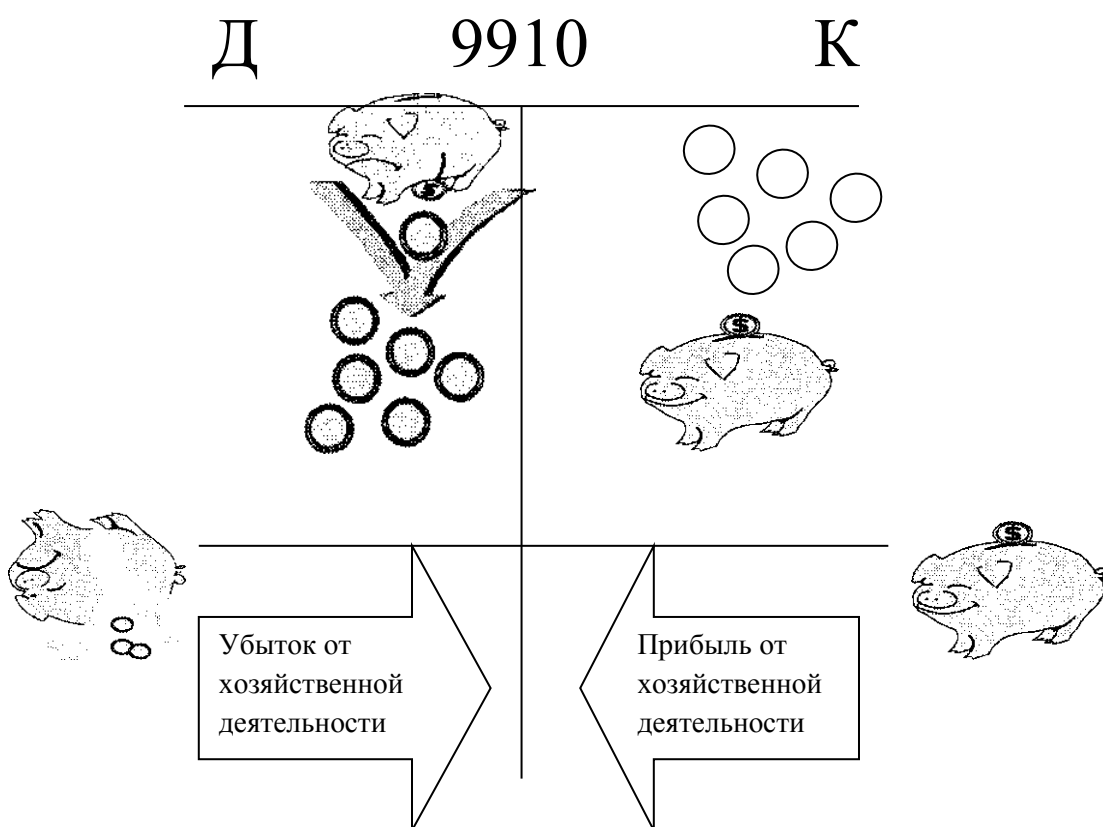
В связи с этими задачами бухгалтерского учета является непрерывное и четкое отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

В бухгалтерском учете общий финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для этой цели служит счет 9910 «Конечный финансовый результат».

По кредиту счета 9910 отражаются прибыли и доходы, по дебету – убытки и потери. Операции отражаются на счете 9910 «Конечного финансового результата» по так называемому кумулятивному принципу: показатели

прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим итогом с начала отчетного года.



Финансовые результаты деятельности предприятия определяются, прежде всего, качественными показателями выпускаемой предприятием продукции, уровнем спроса на данную продукцию, поскольку, как правило, основную массу в составе финансовых результатов составляет прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Финансовый результат деятельности предприятия служит своего рода показателем значимости данного предприятия в народном хозяйстве. В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя предприятие способно расширять свою мощность, материально заинтересовывать персонал, работающий на данном предприятии, выплачивать дивиденды акционерам и т.д.

Финансовый результат предприятия складывается из следующих видов дохода:

- доходы (расходы) от основной деятельности;
- доходы (расходы) прочей деятельности;
- доходы (расходы) от финансовой (инвестиционной) деятельности;
- чрезвычайные прибыли и убытки.

Сальдо по счету 9910 определяется как разность между всей суммой прибыли, отраженной по кредиту счета 9910, и всей суммой убытков, отраженных по дебету счета 9910, с начала отчетного года.

17.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Основной вид доходов любого предприятия — это доходы от различных видов деятельности или, другими словами, — выручка от продажи готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Выручка от реализации продукции и товаров определяется исходя из стоимости их отгрузки. Основанием для признания выручки и определения ее размера являются документы, подтверждающие факт отгрузки.

Доходы (выручка) от реализации готовой продукции и товаров в бухгалтере отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»
Кт 9020	«Доходы от реализации товаров»
Одновременно с отражением выручки списывается себестоимость реализованных готовой продукции и товаров:	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Дт 9120	«Себестоимость реализованных товаров»
Кт 2800	«Готовая продукция»
Кт 2900	«Товары»
Если учет товаров ведется по продажным ценам, списывается и сумма торговой наценки по реализованным товарам:	
Дт 2980	«Торговая наценка»
Кт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
В конце отчетного периода счета 9000 и 9100 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС и акцизного налога, одновременно с признанием выручки начисляет и эти налоги:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Доходы (выручка) от реализации работ или услуг отражаются в бухучете, когда работа уже выполнена, а услуга оказана, результат принят заказчиком и подписаны подтверждающие это документы.

В бухучете доходы от реализации работ и услуг отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9030	«Доходы от выполнения работ и оказания услуг»
Себестоимость работ и услуг списывается проводками:	
Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2010	«Основное производство»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
В конце отчетного периода счета 9030 и 9130 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС, одновременно с признанием дохода отражает его начисление:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Пример. Предприятие – не плательщик НДС оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 000 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

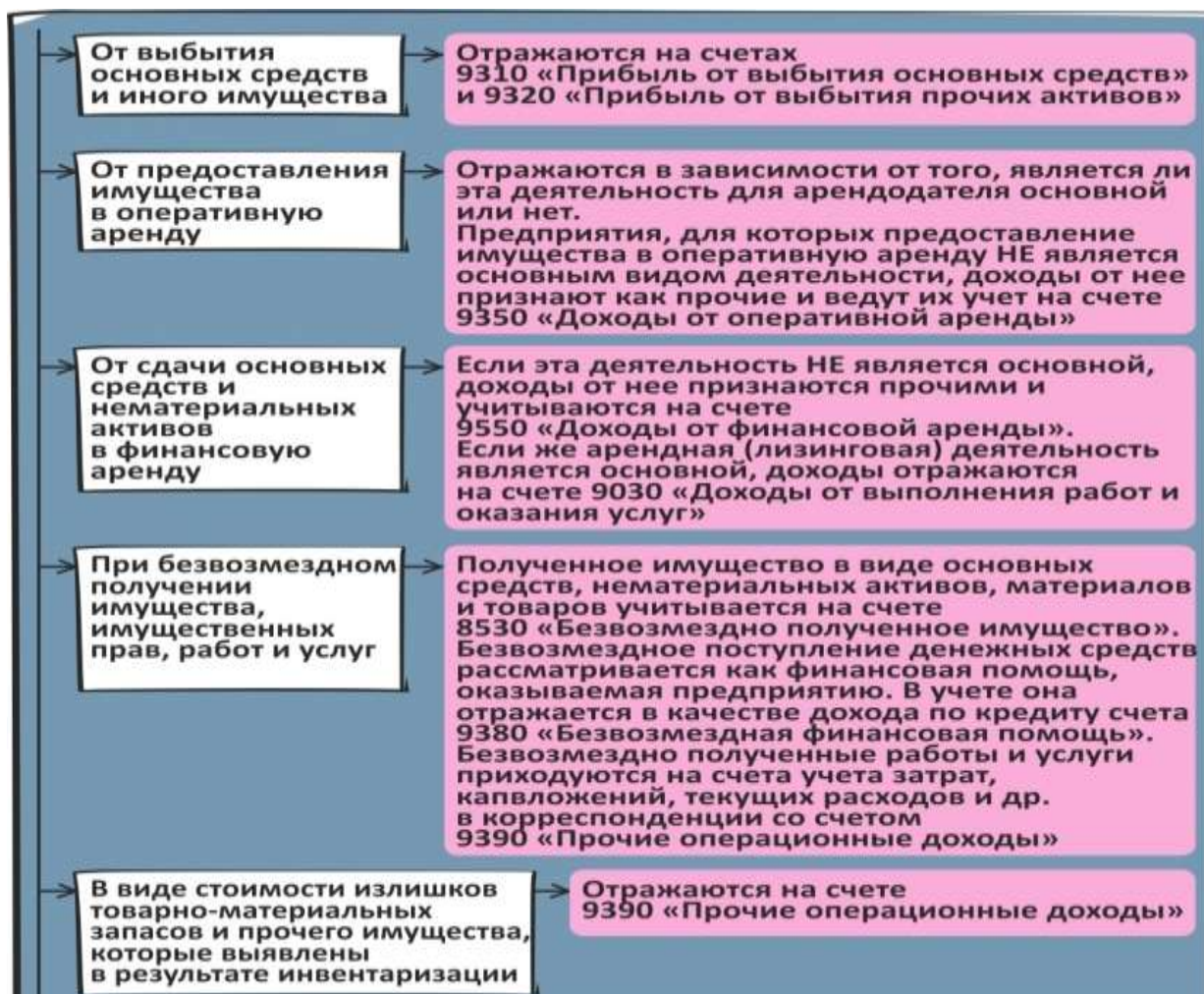
Пример. Предприятие – плательщик общеустановленных налогов оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 400 тыс. сумов,

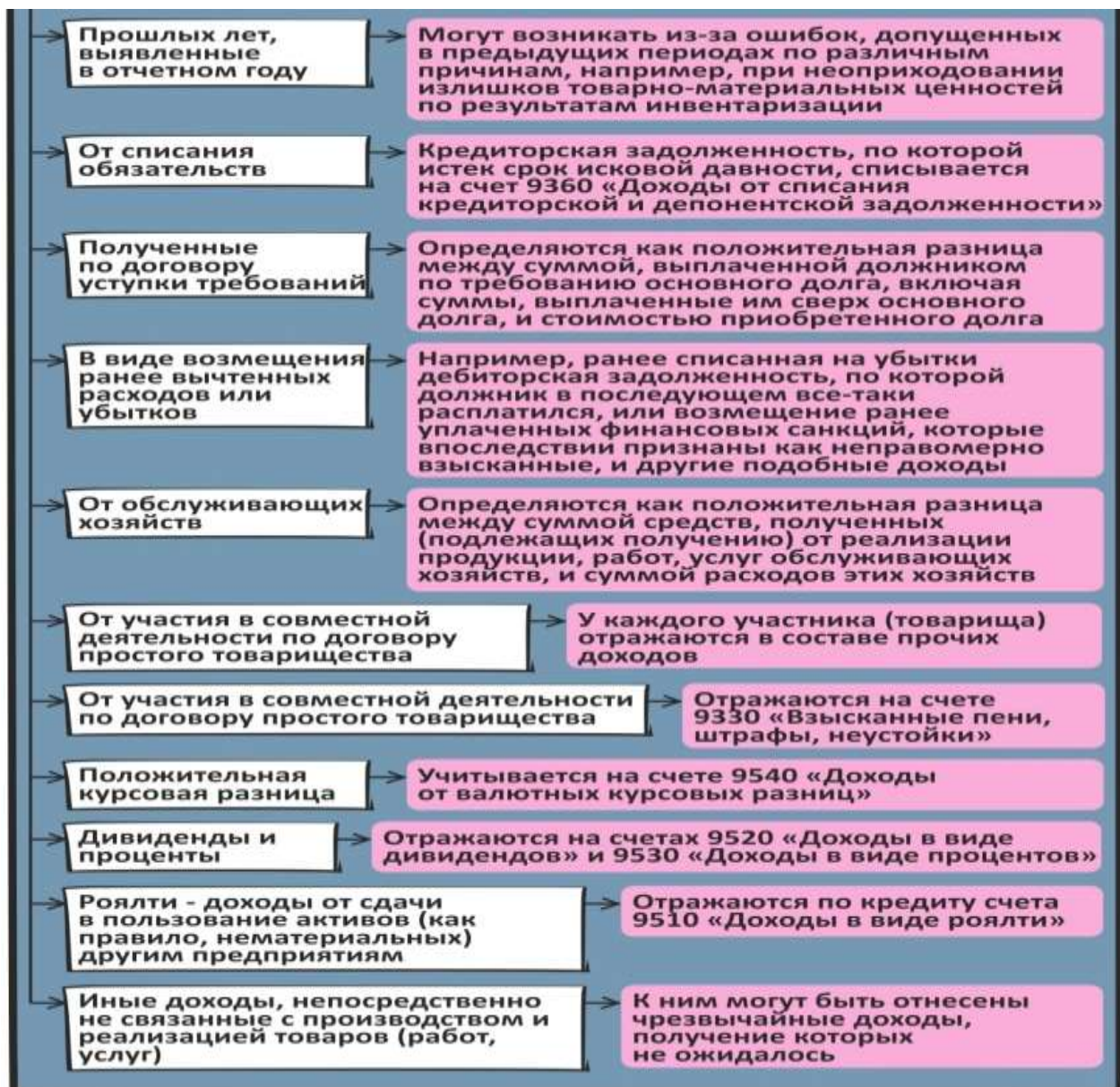
включая НДС 400 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Начислен НДС	400	4010	6410	Счет-фактура
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

17.3. Учет прочих доходов

Прочими доходами в бухгалтерском учете считаются доходы, которые не связаны с обычными видами деятельности предприятия, т.е. – с его выручкой от реализации продукции и товаров, выполнения работ или оказания услуг. Их перечень определен в Положении о составе затрат (прил. к ПКМ № 54 от 05.02.1999 г.) и в ст. 132 НК. К ним относятся доходы:





Следующие виды доходов могут быть как доходами от основной деятельности (реализации услуг), если их сумма в совокупности превышает общую сумму доходов от реализации товаров (работ, услуг), так и прочими доходами – если не превышает, т.е. деятельность является неосновной (ст. 130 НК):

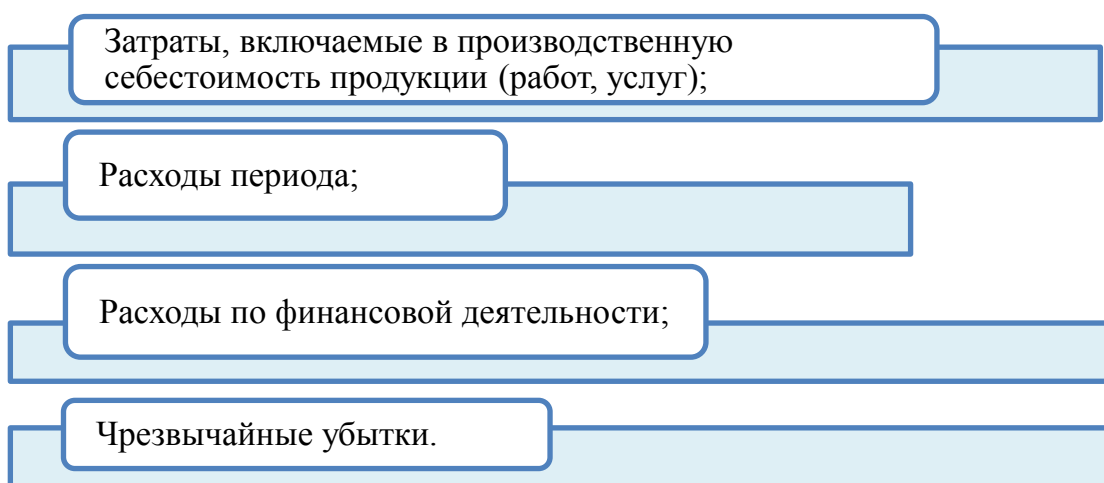
- Проценты и роялти;
- От предоставления имущества в оперативную аренду;
- От сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду;
- От уступки права требования.

17.4. Учет расходов предприятия

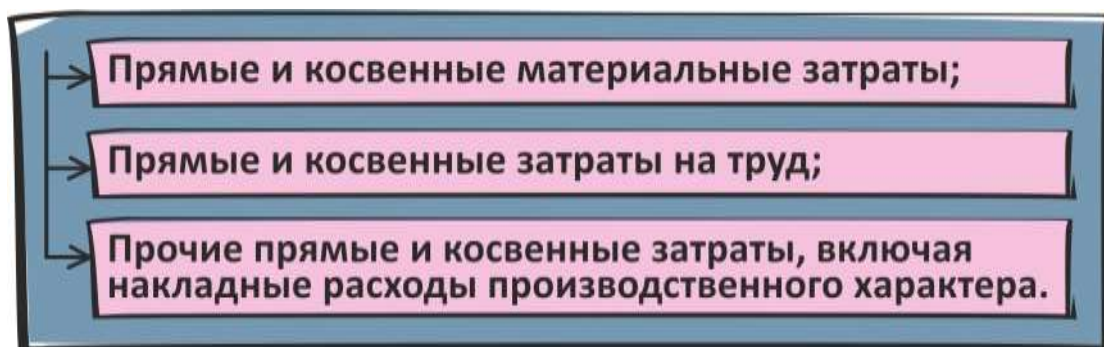
Основным принципом, который следует соблюдать при учете расходов, является их соответствие доходам. Данный принцип означает, что в отчетном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов этого периода.

Если между отдельными доходами и расходами трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к расходам на амортизацию, которые распределяются на несколько лет.

Согласно [Положению](#) о составе затрат все затраты группируются на:



В производственную себестоимость включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции, работ или услуг. К ним относятся:



Прямые затраты можно непосредственно отнести на конкретный объект калькуляции – продукцию, работу или услугу, основываясь на первичной документации (наряде, накладной и т.д.). Как правило, это — зарплата, отчисления на социальное страхование, расходы на материалы. В бухучете подобные затраты относят на счет **2010 «Основное производство»**.

К **косвенным затратам** относится стоимость ресурсов, которые нельзя напрямую отнести на объект калькуляции. Такими затратами являются амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения; ремонт производственных основных средств; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; аренда производственных помещений, машин и оборудования; оплата труда обслуживающего производственного персонала. В бухучете такие затраты сначала относятся на счет **2510«Общепроизводственные расходы»**, а затем распределяются между объектами калькуляции.

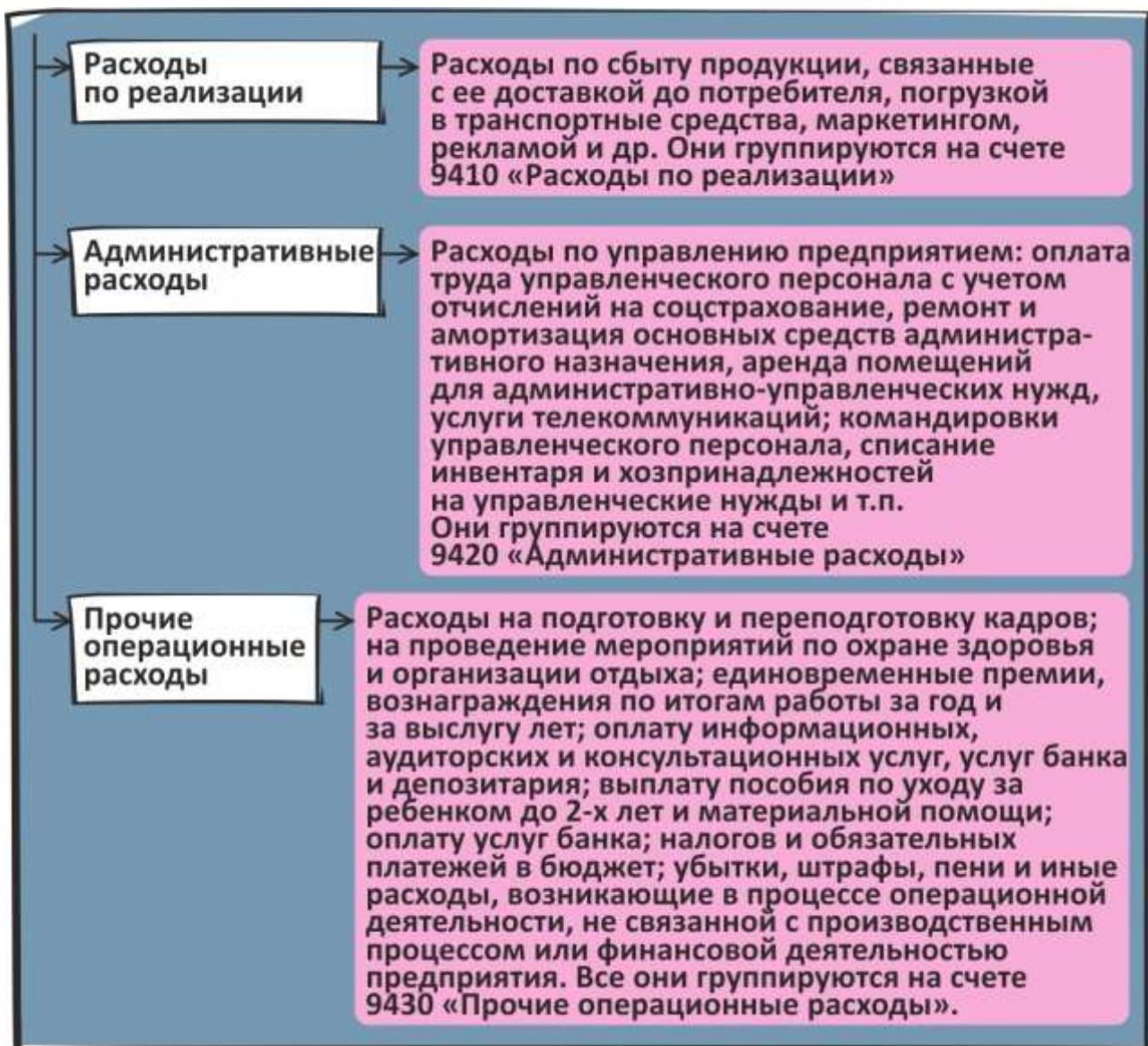
За экономическую основу их распределения принимаются некоторые разновидности прямых затрат – к примеру, зарплата основных работников, занятых на производстве, или размер выручки, полученной от реализации данной партии товара.

В соответствии с экономическим содержанием затраты, образующие производственную себестоимость, группируются по элементам:



Фактическая себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывается со счета **2010 «Основное производство»** в дебет счетов **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**, **9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»**.

Под **расходами периода** понимаются затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они суммируются и списываются в том отчетном периоде, в котором возникли. В отличие от затрат на производство продукции, они не зависят от объема производства и являются постоянными расходами предприятия. К ним относятся:



Расходы по финансовой деятельности включают в себя расходы по процентам, отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой, расходы по переоценке средств, вложенных в ценные бумаги, и прочие расходы по финансовой деятельности. Учитываются они на счетах группы **9600 «Расходы по финансовой деятельности»**.

Чрезвычайные убытки — это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности предприятия и получение которых не ожидалось. Чрезвычайные убытки должны соответствовать 3-м критериям:

- Быть очень редким (но существенным) явлением;
- Не иметь никакой связи с обычной деятельностью предприятия;
- Не зависеть от решений руководства предприятия.

При принятии решения о том, относить какие-либо расходы к разряду чрезвычайных или нет, нужно учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если предприятие расположено в зоне особых климатических условий, то простои по причине климатических условий не могут квалифицироваться как чрезвычайные, т.к. как эта статья расходов не отвечает критерию «очень редкое явление».

Как правило, к чрезвычайным убыткам относятся потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией последствий.

Потери, понесенные предприятием в связи с указанными событиями, списываются в дебет счета **9720 «Чрезвычайные убытки»**.

В конце отчетного периода все счета расходов полностью списываются на счет **9910 «Конечный финансовый результат»**.

17.5.Определение чистой прибыли (убытка)

Методика формирования финансовых результатов для определения чистой прибыли приводится в [Положении](#) о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (прил. к ПКМ №54 от 05.02.1999 г.).

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:



Прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, 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;

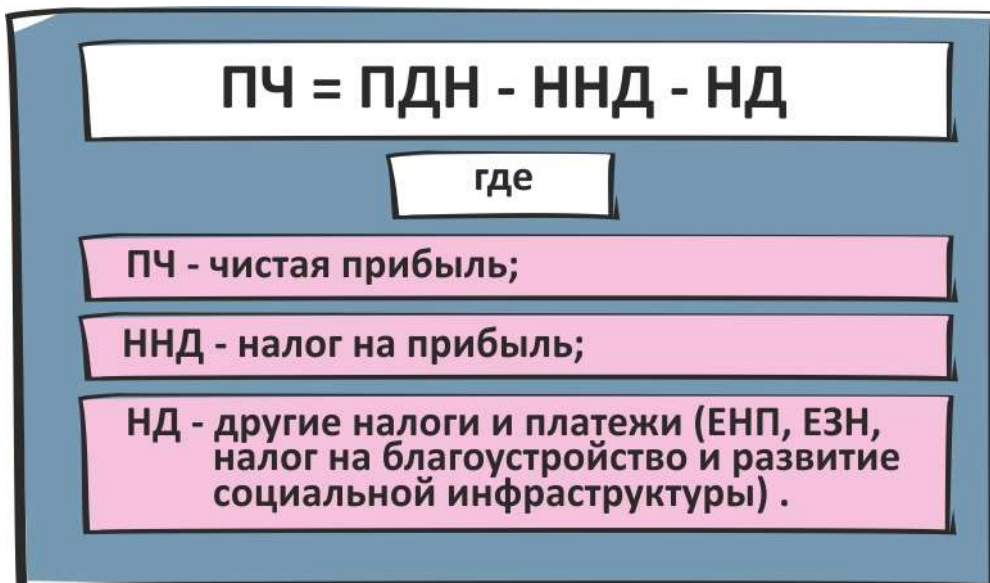
Прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН} = \text{ПО} + \text{ПЧ} - \text{УЧ}$$

где

- ПДН - прибыль до уплаты налога;
- ПЧ - чрезвычайная прибыль;
- УЧ - чрезвычайные убытки.

Чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога и представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на прибыль и других налогов и платежей, предусмотренных законодательством:



Чистая прибыль (убыток) формируется на транзитном счете **9910 «Конечный финансовый результат»**. По дебету этого счета отражаются расходы (убытки), а по кредиту – доходы (прибыль) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного периода.



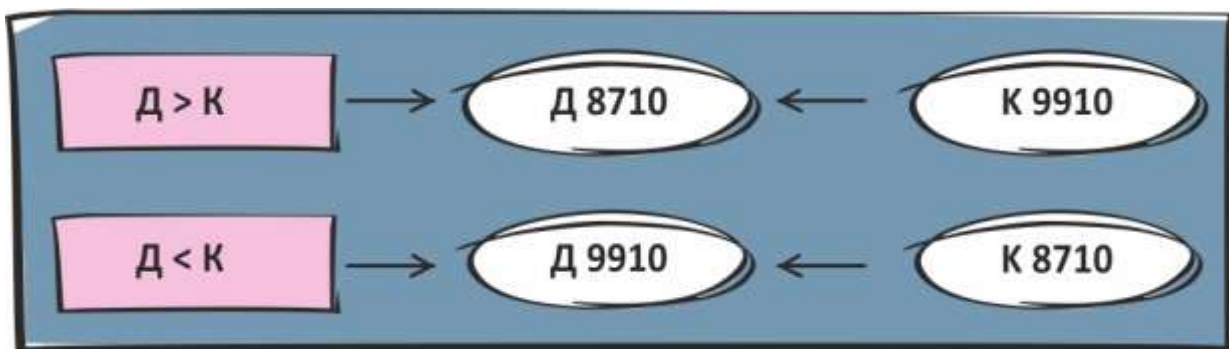
По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет **9910** закрывается в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»**. Эта операция называется **реформацией баланса**.

С начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года. Поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года, для чего и нужна реформация баланса. Она должна быть проведена по состоянию на 31 декабря отчетного года закрытием счетов:

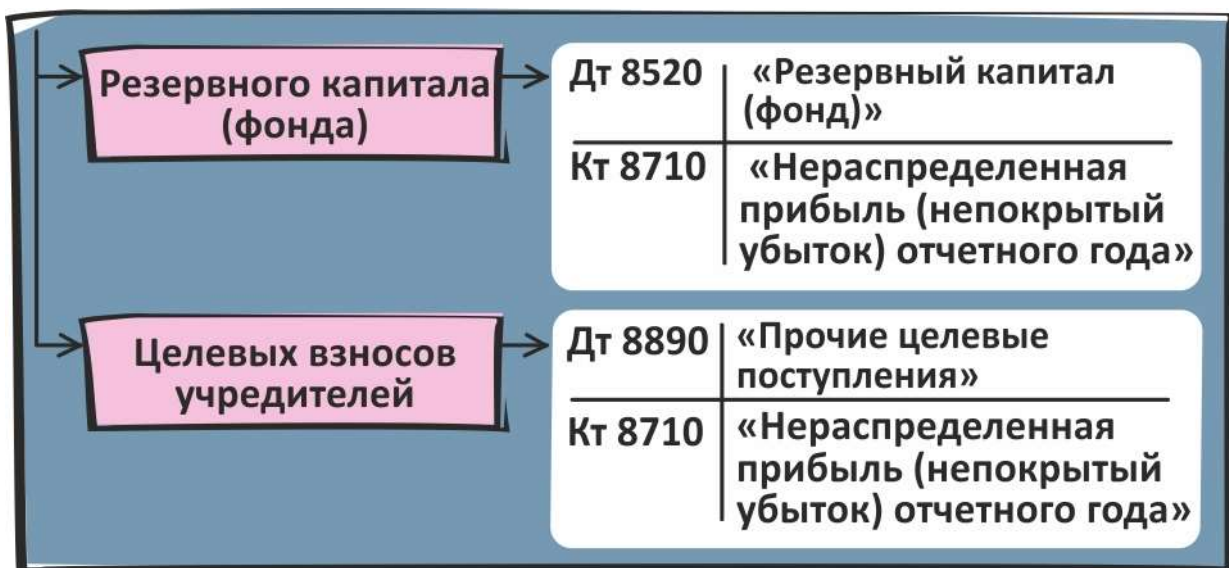
→	9000 «Доходы от основной (операционной) деятельности»;
→	9100 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;
→	9300 «Прочие доходы от основной деятельности»;
→	9400 «Расходы периода»;
→	9500 «Доходы от финансовой деятельности»;
→	9600 «Расходы по финансовой деятельности»;
→	9710 «Чрезвычайные прибыли»;
→	9720 «Чрезвычайные убытки»;
→	9810 «Расходы по налогу на прибыль»;
→	9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли».

Если по итогам отчетного года предприятие получило прибыль (т.е. сальдо по счету **9910** – кредитовое), эта операция отражается проводкой:

Дт 9910	«Конечный финансовый результат»
Кт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Если по итогам отчетного года получен убыток (т.е. сальдо по счету 9910 дебетовое), в учете эта операция отражается проводкой:
Дт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»
Кт 9910	«Конечный финансовый результат».



Убыток (как прошлых лет, так и текущего года) может покрываться за счет:



Если имеющихся источников для погашения непокрытого убытка отчетного года недостаточно, в балансе показывается непокрытый убыток со знаком «минус».

Вопросы для самоконтроля

1. Что признается доходом организации?
2. Что признается расходом организации?
3. Какие существуют виды доходов?
4. Какие существуют виды расходов?
5. При наличии каких условий признается выручка?
6. При наличии каких условий признаются расходы?
7. Какие доходы относятся к операционным?
8. Какие расходы относятся к операционным?
9. Какие доходы относятся к прочим?
10. Какие расходы относятся к прочим операционным?
11. Какие доходы относятся к чрезвычайным?
12. Какие расходы относятся к чрезвычайным?

13. Какие виды доходов относятся к доходам будущих периодов?
14. Какие виды расходов относятся к расходам будущих периодов?
15. Каким образом производится бухгалтерский учет доходов будущих периодов?
16. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов будущих периодов?
17. Какие виды расходов относятся к расходам на реализацию?
18. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов на реализацию?
19. Какие счета используются для формирования финансового результата от обычных видов деятельности?
20. Какие счета используются для формирования финансового результата от прочих видов деятельности?
21. Каким образом формируется информация на счете 9000 «Доходы от основной деятельности»?
22. Каким образом формируется информация на счете 9100 «Себестоимость реализованной продукции»?
23. Каким образом формируется информация на счете 9900 «Конечный финансовый результат»?
24. Какая прибыль называется нераспределенной?
25. Каковы основные направления использования нераспределенной прибыли?
26. Какими бухгалтерскими записями отражают формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года?
27. Какими бухгалтерскими записями отражают использование нераспределенной прибыли отчетного года?

ГЛАВА 18. СОСТАВЛЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- 18.1. Порядок представления финансовой отчетности
 - 18.2. Формы финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс (форма № 1)
 - 18.3. Отчет о финансовых результатах (форма № 2)
 - 18.4. Отчет о денежных потоках (форма № 4)
 - 18.5. Отчет о собственном капитале (форма № 5)
 - 18.6. Пояснительная записка и раскрытие учетной политики
- Вопросы для самоконтроля

18.1. Порядок представления финансовой отчетности

С помощью финансовой отчетности информация о финансовом положении предприятия на определенную дату или за отчетный период представляется различным группам пользователей, которые используют ее в своих целях. Она нужна:

Руководству предприятия - для принятия своевременных бизнес-решений;

Инвесторам - для анализа инвестиционного потенциала предприятия;

Банкам - для принятия решения о выдаче кредитов;

Другим предприятиям - для определения рисков при заключении крупных коммерческих сделок;

Налоговым органам - для целей налогообложения.

Бухгалтерия систематически учитывает, сортирует и обобщает тысячи первичных документов, подтверждающих хозяйственные операции предприятия: реализацию товаров, начисление заработной платы, приобретение товарно-материальных запасов и многое-многое другое. В дальнейшем на основе полученных данных готовится финансовый отчет.

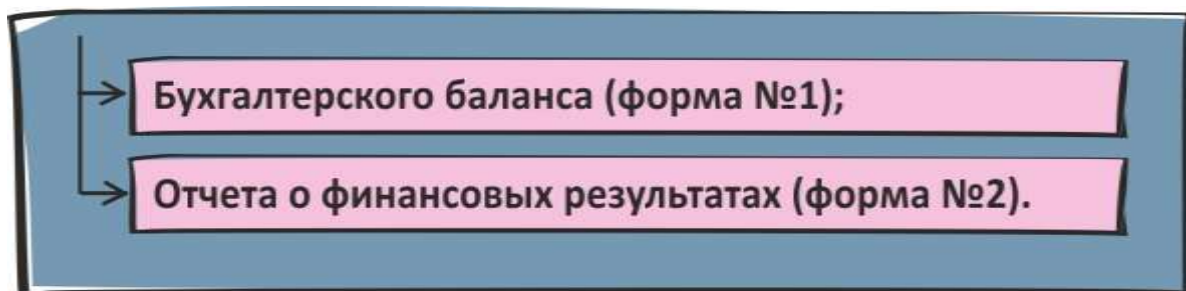
Финансовые отчеты формируются ежеквартально или 1 раз в год. Детали регламентированы специальным [Положением](#) (рег. МЮ №942 от 03.07.2000 г.). Состав финотчетности определен [ст. 22](#) Закона «О бухгалтерском учете»

(рег. №ЗРУ-404 от 13.04.2016 г.) и п. 12 НСБУ №1 (рег. МЮ №474 от 14.08.1998 г.).

Годовая и квартальная финотчетность хозяйствующих субъектов (за исключением малых предприятий и микрофирм) состоит из:



Субъекты малого бизнеса представляют только годовую финотчетность, которая также состоит из:



Отчетным периодом годовой финотчетности является календарный год, исчисляемый с 1 января по 31 декабря. Однако для новых предприятий (так называемых, вновь созданных) это правило действует с некоторыми оговорками.

В частности, если новое предприятие зарегистрировано до 1 октября, первым отчетным годом для него считается период с даты госрегистрации по 31 декабря того же года. Если предприятие зарегистрировано после 1 октября, первый отчетный год для него начинается с даты госрегистрации и завершается 31 декабря следующего года.

Предприятие, ликвидированное или реорганизованное в отчетном году, представляет отчетность за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

В формах финотчетности должны заполняться все реквизиты и предусмотренные показатели. Если какая-либо строка или графа не заполняется

из-за отсутствия у предприятия соответствующего показателя, их нужно прочеркнуть.

Все числовые показатели в финотчетности заполняются в тысячах сумов и, как правило, округляются до целых чисел.

В финотчетности не должно быть подчисток и помарок. Показатели деятельности всех обособленных подразделений головного предприятия, не выделенных на самостоятельный баланс, должны включаться в финотчетность головного предприятия.

Формы отчетности и Правила по их заполнению утверждены [приказом](#) Министра финансов (рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

До 2015 года налогоплательщики имели право самостоятельно выбирать форму представления отчетности – явочным порядком, по почте заказным письмом или в виде электронного документа по сети Интернет. Однако с 1 января 2015 г. все субъекты предпринимательства должны представлять налоговую отчетность только в виде электронного документа без права выбора иной формы.

Учитывая, что финансовая отчетность представляется, как правило, одновременно с налоговой отчетностью, введенная норма электронной сдачи отчетности распространяется на обе отчетности. Порядок представления электронной отчетности определен специальным [Положением](#) (рег. МЮ №2808 от 12.07.2016 г.).

18.2. Формы финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс (форма № 1)

Бухгалтерский баланс ([прил. №1](#), рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.) отражает состав имущества предприятия (в активе) и источники его формирования (в пассиве) на отчетную дату.

При его составлении следует помнить, что:

Недопускается зачет между статьями актива и пассива;

Амортизируемое имущество (ОС и НМА) отражается по остаточной стоимости;

Дебиторская и кредиторская задолженности, а также финансовые вложения показываются с разделением на краткосрочные и долгосрочные.

При отсутствии у предприятия каких-либо активов или пассивов,

соответствующая строка баланса прочеркивается.

Баланс состоит из «уравновешенных» актива и пассива. Актив баланса должен быть равен пассиву баланса и на начало периода, и на его конец. «Неуравновешенность» означает, что в бухгалтерском учете допущены ошибки, которые бухгалтеру придется выявлять и исправлять. Поэтому **до составления баланса обязательно нужно сверить обороты и остатки по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам Главной книги на конец отчетного периода.**

Если «разноска по счетам», как говорят бухгалтеры, произведена правильно, дебетовые обороты и дебетовые остатки будут равны кредитовым. Но помимо правильной разности, нужно, чтобы статьи баланса были обоснованы тщательно проведенной инвентаризацией активов и обязательств.

Активы — это имущество предприятия, которое должно приносить ему выгоду. Прежде всего, это — основные средства (производственное оборудование, здания, сооружения, транспорт и т.п.), денежные средства в кассе и на расчетном счете, ценные бумаги, товарно-материальные запасы, дебиторская задолженность. То есть все то, с чем предприятие ведет активную деятельность с конечной целью – получить прибыль.

Активы бывают долгосрочные (используются более 1 года) и текущие или оборотные (потребляются, используются, продаются или обращаются в деньги в течение года). Исключение составляют денежные средства, которые – всегда! – считаются текущими (оборотными) активами.

Пассивы — это обязательства и долги предприятия, они показывают, откуда взялись активы. Ведь все активы, которыми владеет предприятие, не могли появиться из ничего, они всегда возникают за счет определенных источников (займы и прочие обязательства, собственный капитал).

Из каких разделов состоит баланс и что в каждом из них отражается, описано в **НСБУ №15** (рег. МЮ №1226 от 20.03.2003 г.), который так и называется – «Бухгалтерский баланс».

Отметим одну особенность при заполнении баланса. В I разделе пассива баланса «Источники собственных средств» по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 450) отражается чистая прибыль (или убыток) отчетного года и накопленная прибыль (или убыток) прошлых лет. Если предприятие получило прибыль, она отражается в строке как обычно, то есть как и все другие показатели, со знаком «+». Но если получен убыток, он показывается в строке уже со знаком « – » и, соответственно, при подсчете итога раздела (строка 480) вычитается.

Очень важной подсказкой при заполнении баланса является то, что в его утвержденной форме в каждой статье (строке) после ее названия указаны

номера бухгалтерских счетов, остатки по которым учитываются в этой строке.

В продолжение баланса заполняется **Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах**. В ней показывается имущество, не принадлежащее предприятию, но временно находящееся в его пользовании или распоряжении. Это могут быть, к примеру:

Основные средства, полученные по договору оперативной аренды;

Материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении;

Товары принятые на комиссию;

Оборудование, принятое для монтажа.

Также в справке отражается:

Дебиторская задолженность, списанная в убыток из-за неплатежеспособности дебиторов.

Она должна учитываться за балансом 5 лет с момента списания. Если в течение этого времени финансовое положение должника изменится в лучшую сторону, может появиться возможность для ее взыскания.

В этой же справке показывается:

Сумма временных нецелевых налоговых льгот (средств, высвобожденных при временном освобождении от налогообложения, не предусматривающем их целевого использования.

По истечении льготного периода эта сумма списывается с забалансового счета. Также ведется за балансом учет:

Инвентаря хозяйственных принадлежностей, находящихся в эксплуатации.

При передаче в эксплуатацию стоимость такого имущества полностью относится на затраты производства или расходы периода. Но для обеспечения контроля за его сохранностью оно должно учитываться за балансом, пока им пользуются и оно не пришло в негодность.

Предприятия, имеющие просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность, заполняют приложение к бухгалтерскому балансу – *Расшифровку просроченной дебиторской и кредиторской задолженности*.

18.3. Отчет о финансовых результатах (форма №2)

Отчет о финансовых результатах — это один из основных финансовых отчетов предприятия наряду с бухгалтерским балансом (прил. №2 рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.). Он входит в состав годовой и квартальной финансовой отчетности. Субъекты малого бизнеса, представляющие только годовую финотчетность, сдают его 1 раз в год.

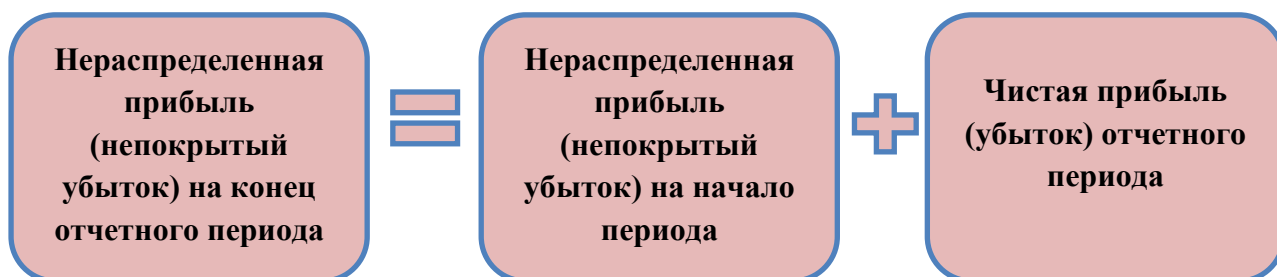
Данные в отчете отражаются за 2 периода: за текущий (отчетный) и за соответствующий период прошлого года. Если мы, к примеру, составляем отчет за 2017 год, то параллельно должны показать данные за 2016 год. Для отчета за I квартал 2018 года соответствующим периодом прошлого года будет I квартал 2017-го.

Показатели за каждый период разделены на 2 графы: доходы (прибыль) и расходы (убытки). В строках, в которых показываются только расходы, графа доходов отмечена знаком «Х», и наоборот. Это служит своеобразной подсказкой: нужно заполнять только те графы отчета, где нет знака «Х».

При заполнении отчета нужно соблюдать требования **НСБУ №3** (рег. МЮ №484 от 27.08.1998 г.) и **Правила** по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Если по данным баланса можно судить о наличии активов и обязательств предприятия на отчетную дату (конец квартала или конец года), то отчет о финансовых результатах дает представление об объемах доходов и расходов, наличии прибыли или убытка, то есть об эффективности работы предприятия за отчетный период. Однако есть показатель, который увязывает оба финансовых отчета, – это прибыль (или убыток). Только в балансе она показывается как остаток на отчетную дату, а в отчете о финрезультатах – как сумма, полученная за период.

Если баланс и отчет составлены правильно (при условии, что в течение отчетного периода накопленная прибыль не распределялась), то будет соблюдено следующее равенство:



Пример. В балансе ООО «Суперкастрюля» на 1 января 2016 г. по строке 450 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (8700)» числятся 30 580 тыс. сумов. В течение года накопленная прибыль не использовалась. В отчете о финрезультатах чистая прибыль за 2016 год (стр. 270) составила 10 200 тыс. сумов. Значит, в балансе на конец года по строке 450 должно быть указано 40 780 тыс. сумов.

Сумма начисленных дивидендов или отчислений в резервный капитал отражается в **Пояснительной записке** к финотчетности. Кроме этого, использование прибыли по направлениям отражается в Отчете о собственном капитале (**форма №5**) (только теми, кто его представляет).

Если же предприятие в отчетном периоде распределяло чистую прибыль между учредителями в виде дивидендов или же за счет прибыли сформировало резервный капитал (фонд), то результат будет таким:



платежах в бюджет. В ней показываются все платежи в бюджет и в государственные целевые фонды, производимые предприятием. По каждому виду платежа указывается его начисленная сумма (в графе «Причисляется по расчету за отчетный период») и оплаченная (в графе «Фактически внесено из причитающихся по расчету за отчетный период»).

Если у предприятия по расчетам за отчетный период получилась отрицательная разница по НДС, в строке 310 по графе «Причисляется по расчету за отчетный период» сумма этой отрицательной разницы показывается со знаком «минус».

18.4. Отчет о денежных потоках (форма № 4)

Отчет о денежных потоках тоже входит в состав годовой финансовой отчетности. Его сдают все предприятия, кроме субъектов малого бизнеса (прил. №4, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Данный документ показывает, откуда у предприятия появились денежные средства в отчетном году и куда оно их направило. Он составляется по кассовому методу (так называемый «метод по оплате»). Суть его заключается в том, что учитываются только фактически полученные и фактически

оплаченные средства, а не начисленные, как это было бы при методе начисления.

Любое предприятие, независимо от своего размера, структуры и отрасли, может составить этот отчет для себя. Он даст общую картину производственных результатов и позволит легко провести [финансовый анализ](#).

При заполнении отчета нужно соблюдать требования [НСБУ №9](#) (рег. МЮ №519 от 04.11.1998 г.) и [Правила](#) по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Приток и отток средств предприятия разделен по направлениям его деятельности: операционная, инвестиционная, финансовая, налогообложение.

Операционной считается основная и прочая деятельность предприятия, в ходе которой поступают и расходуются денежные средства. В этом разделе учитываются:

Денежные средства, поступившие в отчетном году на банковские счета и в кассу предприятия за реализованную продукцию (работы, услуги);

Денежные средства, уплаченные поставщикам за материалы, товары, работы, услуги, кроме покупки долгосрочных активов;

Денежные средства, выплаченные работникам в виде оплаты труда, а также уплаченные в государственные целевые фонды, уплата в бюджет налогов, в профсоюз, уплата алиментов, по кредитам банков, предоставленным работникам, оплата услуг, оказываемых работникам, прочий расход денежных средств из кассы и банковских счетов, приходящийся на операции с работниками;

Уплаченные и полученные средства от роялти, вознаграждений различного характера, комиссионных сборов и др. операционной деятельности.

В разрезе операционной деятельности отчет можно формировать двумя способами – прямым и косвенным.

Прямой метод предусматривает раскрытие информации об основных видах валовых денежных поступлений и выплат. Он раскрывает основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат.

По **косвенному** методу чистый доход или убыток корректируется на изменения текущих активов и обязательств, неденежных операций, а также на доходы и убытки, являющиеся результатом операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.



Инвестиционной считается деятельность, связанная с приобретением и продажей основных средств, нематериальных активов, долгосрочных и краткосрочных инвестиций (например, ценных бумаг, включая комиссионные вознаграждения посредникам и проценты, уплаченные на бирже).

Финансовая деятельность приводит к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств предприятия. Как правило, она связана с привлечением и возвратом кредитов, необходимых для финансирования операционной и инвестиционной деятельности. В этом разделе учитываются:

- Выплаченные дивиденды
- Денежные средства, поступившие от реализации собственных выкупленных акций, а также уплаченные владельцам за собственные акции, доли и паи, которые находятся на предприятии, для их последующей реализации или уничтожения (аннулирования)
- Погашение полученных кредитов и займов
- Денежные средства, уплаченные арендодателю (лизингодателю) и поступившие от арендатора (лизингополучателя)

В разделе **налогообложение** отдельно отражается уплаченный налог на прибыль и уплата других налогов, пошлин и приравненных к ним сборов и отчислений.

Полученные и уплаченные проценты и дивиденды могут быть классифицированы как денежный поток от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Например, для банков они обычно являются операционными денежными потоками. Другими хозяйствующими субъектами они также могут быть классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности, так как входят в состав чистого дохода или убытка. Выплаченные дивиденды могут быть классифицированы как финансовые денежные потоки, так как они являются платой за получение финансовых ресурсов.

По каждой деятельности подсчитывается **чистый денежный приток/отток**: суммируются данные по графе «Приход» и вычитаются по графе «Расход». Если сальдо получается со знаком «+», оно отражается в графе «Приход», если со знаком «-» – в графе «Расход».

Таким же образом в отчете подсчитывается **общий чистый приток/отток** от финансово-хозяйственной деятельности.

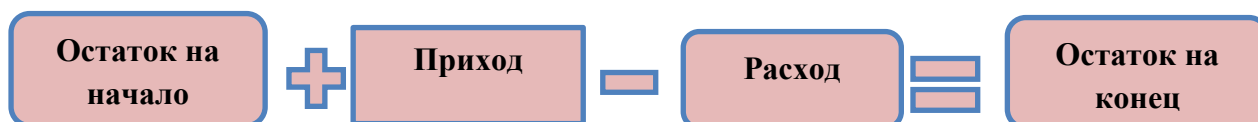
Дополнительно, вне разделов, в отчете отражается сальдо курсовых разниц, образовавшихся от переоценки денежных средств в иностранной валюте в течение отчетного периода.

В итоге отчета отражаются суммы денежных средств на начало и на конец года. Они включают остатки денежных средств на счетах учета:



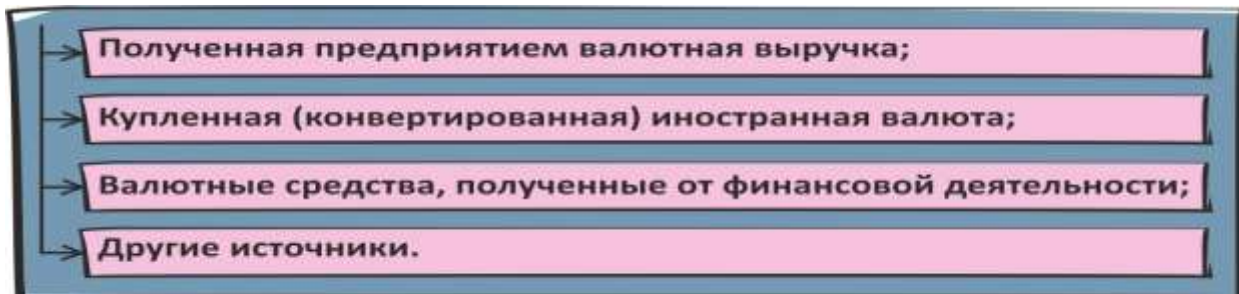
Эти показатели связывают Отчет о денежных потоках с Бухгалтерским балансом: они должны соответствовать данным **строки 320** баланса по графам **3** и **4** соответственно.

Весь отчет можно изобразить в виде классической бухгалтерской схемы:

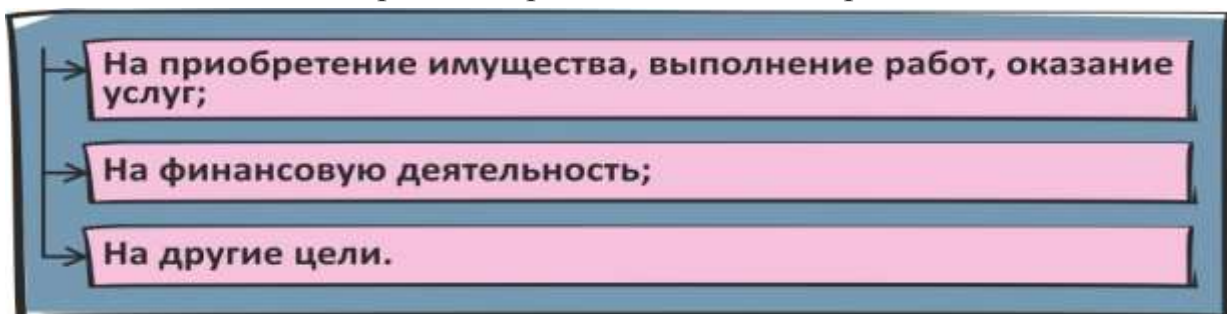


Дополнительно к Отчету о денежных потоках заполняется **Справка о движении денежных средств в иностранной валюте**. Валютные средства отражаются в ней в суммах по курсу Центробанка в момент совершения операций, а остаток валютных средств – на последнюю дату отчетного периода.

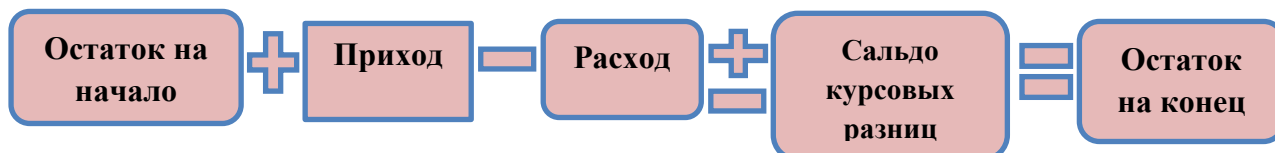
Поступление валютных средств отражается в разрезе его источников:



Расход валютных средств отражается по его направлениям:



Итогом справки является остаток валютных средств на конец отчетного года. Он определяется по той же классической бухгалтерской схеме, но с корректировкой на сальдо курсовых разниц:



18.5. Отчет о собственном капитале (форма № 5)

Отчет о собственном капитале входит в состав годовой финансовой отчетности. Его сдают все предприятия, кроме субъектов малого бизнеса (прил. №5, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Этот документ показывает состояние и движение собственного капитала предприятия за отчетный год:



При его заполнении нужно соблюдать требования [НСБУ №14](#) (рег. МЮ №1335 от 07.04.2004 г.) и [Правила](#) по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Все составляющие собственного капитала приведены в графах Отчета. Это:



Источники собственного капитала показаны построчно:



Уменьшение источников собственного капитала (курсовая разница при формировании уставного капитала, корректировки по переоценке имущества, резервный капитал, целевые поступления и резервы предстоящих расходов и платежей) по сравнению с суммой на начало года указывается со знаком «минус». Также с минусом отражается сумма начисленных дивидендов и непокрытого убытка отчетного года.

Раздел «Справочно» заполняют только акционерные общества. Здесь они показывают количество выпущенных привилегированных и простых акций, их номинальную стоимость и количество акций в обращении.

18.6. Пояснительная записка и раскрытие учетной политики

К годовой финансовой отчетности прилагается **Пояснительная записка**, в которой должны быть перечислены основные факторы, повлиявшие в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия. В ней также приводятся основные моменты принятой предприятием учетной политики. Требования к составлению пояснительной записки определены в **НСБУ №1** (рег. МЮ №474 от 14.08.1998 г.).

Если баланс на начало года был изменен, в пояснительной записке нужно объяснить причины этих изменений. К примеру, изменения в балансе могут быть результатом переоценки основных фондов: если она проводится по состоянию на 1-ое января текущего года, ее результаты отражаются в финотчетности на начало этого же года. При этом данные по основным фондам на конец предыдущего года и на начало текущего не будут соответствовать друг другу. Вот это несоответствие и должно быть объяснено в пояснительной записке как результат переоценки.

В ней также отражается сумма начисленных дивидендов или отчислений в резервный капитал. Эти сведения позволят пользователям финотчетности сопоставить величину прибыли предприятия по данным баланса и отчета о финансовых результатах.

Также, если в отчетном году увеличился или уменьшился уставный капитал, в пояснительной записке необходимо отразить, за счет чего это произошло.

Раскрытие учетной политики. Раздел об учетной политике в пояснительной записке должен раскрывать, прежде всего, основные оценки, используемые при подготовке финансовых отчетов:

- критерии признания основных средств и нематериальных активов;
- применяемые методы начисления амортизации;
- методы переоценки;

- способ учета затрат на ремонт основных средств;
- методы оценки ТМЗ при списании их в производство;
- информация по инвентаризациям;
- методы списания курсовых разниц;
- другие вопросы учета, существенные для предприятия.

Кроме того, в ней раскрывается информация о хозяйствующем субъекте, которой нет в других финансовых отчетах. К примеру, это может быть краткая характеристика деятельности предприятия, его юридический и фактический адрес, название головной компании или вышестоящей организации, среднесписочная численность работников, данные о руководителе и главном бухгалтере и т.д.

Вопросы для самоконтроля

1. Финансовая отчетность, его роль и состав
2. Составление отчета о финансовых результатах
3. Способы составления отчета о денежных потоках
4. Порядок составления финансовой отчетности
5. Состав собственного капитала
6. Нормативно правовые документы финансовой отчетности РУз
7. Отчетный период и порядок представления финансовой отчетности
8. Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.
9. Основные принципы учетной политики и финансовой отчетности
10. Порядок составления и заполнения отчета о собственном капитале
11. Порядок заполнения и составления бухгалтерского баланса
12. Показатели финансовых результатов и способы их определения

НСБУ № 21
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной
деятельности хозяйствующих субъектов

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
ЧАСТЬ I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
0100	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	А
0110	Земля	
0111	Благоустройство земли	
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства	
0130	Машины и оборудование	
0140	Мебель и офисное оборудование	
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника	
0160	Транспортные средства	
0170	Рабочий и продуктивный скот	
0180	Многолетние насаждения	
0190	Прочие основные средства	
0199	Законсервированные основные средства	
0200	СЧЕТА УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	КА
0211	Износ благоустройства земли	
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств	
0230	Износ машин и оборудования	
0240	Износ мебели и офисного оборудования	
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники	
0260	Износ транспортных средств	
0270	Износ рабочего скота	
0280	Износ многолетних насаждений	
0290	Износ прочих основных средств	
0299	Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0300	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРУ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ	А
0310	Основные средства, полученные по договору финансовой аренды	

0400	СЧЕТА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау	
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы	
0430	Программное обеспечение	
0440	Права пользования землей и природными ресурсами	
0460	Франчайз	
0470	Авторские права	
0480	Гудвилл	
0490	Прочие нематериальные активы	
0500	СЧЕТА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	КА
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау	
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов	
0530	Амортизация программного обеспечения	
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами	
0560	Амортизация франчайза	
0570	Амортизация авторских прав	
0590	Амортизация прочих нематериальных активов	
0600	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	А
0610	Ценные бумаги	
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества	
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества	
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом	
0690	Прочие долгосрочные инвестиции	
0700	СЧЕТА УЧЕТА ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ	
0710	Оборудование к установке — отечественное	
0720	Оборудование к установке — импортное	
0800	СЧЕТА УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ	А
0810	Незавершенное строительство	
0820	Приобретение основных средств	
0830	Приобретение нематериальных активов	
0840	Формирование основного стада	
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли	
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0890	Прочие капитальные вложения	
0900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ	
0910	Векселя полученные	

0920	Платежи к получению по финансовой аренде	
0930	Долгосрочная задолженность персонала	
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	
0950	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы	
ЧАСТЬ II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ II. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ		
1000	СЧЕТА УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ	A
1010	Сырье и материалы	
1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	
1030	Топливо	
1040	Запасные части	
1050	Строительные материалы	
1060	Тара и тарные материалы	
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону	
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
1090	Прочие материалы	
1100	СЧЕТА УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ	A
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ	
1510	Заготовление и приобретение материалов	
1600	СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ	A
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА	
2010	Основное производство	
2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	A
2110	Полуфабрикаты собственного производства	
2200		
2300	СЧЕТА УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ	

2310	Вспомогательное производство	
2400		
2500	СЧЕТА УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ	
2510	Общепроизводственные расходы	
2600	СЧЕТА УЧЕТА БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ	
2610	Брак в производстве	
2700	СЧЕТА УЧЕТА ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ХОЗЯЙСТВ	А
2710	Обслуживающие хозяйства	
2800	СЧЕТА УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	
2910	Товары на складах	
2920	Товары в розничной торговле	
2930	Товары на выставке	
2940	Предметы проката	
2950	Тара под товаром и порожня	
2960	Товары, переданные на комиссию	
2970	Товары в пути	
2980	Торговая наценка	КА
2990	Прочие товары	
РАЗДЕЛ III. РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ И ОТСРОЧЕННЫЕ РАСХОДЫ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
3000		
3100	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ	А
3110	Предоплаченная оперативная аренда	
3120	Предоплаченные услуги	
3190	Прочие расходы будущих периодов	
3200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ	А
3210	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
3220	Отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
3290	Прочие отсроченные расходы	
3300		
3400		

3500		
3600		
3700		
3800		
3900		
РАЗДЕЛ IV. СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
4000	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ	A
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ	A
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ	A
4210	Авансы, выданные по оплате труда	
4220	Авансы, выданные на служебные командировки	
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	
4290	Прочие авансы, выданные персоналу	
4300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	A
4310	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ	
4320	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы	
4330	Прочие авансы выданные	
4400	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ	A
4410	Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)	
4500	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ И ПО СТРАХОВАНИЮ	A
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ	A
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ	A
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит	
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам	
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	
4790	Прочая задолженность персонала	

4800	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫХ ДЕБИТОРОВ	А
4810	Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть	
4820	Платежи к получению по оперативной аренде	
4830	Проценты к получению	
4840	Дивиденды к получению	
4850	Роялти к получению	
4860	Счета к получению по претензиям	
4890	Задолженность прочих дебиторов	
4900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ	КА
4910	Резерв по сомнительным долгам	

РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, КРАТКОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ И ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ

5000	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ	А
5010	Денежные средства в национальной валюте	
5020	Денежные средства в иностранной валюте	
5100	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ	А
5110	Расчетный счет	
5200	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ	А
5210	Валютные счета внутри страны	
5220	Валютные счета за рубежом	
5300		
5400		
5500	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ	
5510	Аккредитивы	
5520	Чековые книжки	
5530	Прочие специальные счета	
5600	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ	А
5610	Денежные эквиваленты (по видам)	
5700	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПЕРЕВОДОВ) В ПУТИ	А
5710	Денежные средства (переводы) в пути	
5800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	
5810	Ценные бумаги	
5830	Краткосрочные займы выданные	
5890	Прочие текущие инвестиции	
5900	СЧЕТА УЧЕТА НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ	
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей	
5920	Прочие текущие активы	

ЧАСТЬ III. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
РАЗДЕЛ VI. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
6000	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	II
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	II
6110	Счета к оплате обособленным подразделениям	
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
6200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
6230	Прочие отсроченные доходы	
6240	Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
6250	Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
6290	Прочие отсроченные обязательства	
6300	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ	
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции	
6390	Прочие полученные авансы	
6400	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ	
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)	
6500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СТРАХОВАНИЮ И ПО ПЛАТЕЖАМ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ	
6510	Платежи по страхованию	
6520	Платежи в государственные целевые фонды	
6600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЯМ	
6610	Дивиденды к оплате	
6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	
6630	Вклады учредителей по увеличению уставного капитала	
6700	СЧЕТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	
6720	Депонированная заработная плата	
6800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	II
6810	Краткосрочные банковские кредиты	
6820	Краткосрочные займы	

6830	Облигации к оплате	
6840	Векселя к оплате	
6900	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
6910	Оперативная аренда к оплате	
6920	Начисленные проценты	
6930	Задолженность по роялти	
6940	Задолженность по гарантиям	
6950	Долгосрочные обязательства — текущая часть	
6960	Счета к оплате по претензиям	
6970	Задолженность подотчетным лицам	
6990	Прочие обязательства	
РАЗДЕЛ VII. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
7000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	П
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	П
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	П
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы	
7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства	
7300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ	П
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	П
7810	Долгосрочные банковские кредиты	

7820	Долгосрочные займы	
7830	Облигации к оплате	
7840	Векселя к оплате	
7900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
7910	Финансовая аренда к оплате	
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам	
ЧАСТЬ IV. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
РАЗДЕЛ VIII. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ		
8000		
8100		
8200		
8300	СЧЕТА УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА	П
8310	Простые акции	
8320	Привилегированные акции	
8330	Паи и вклады	
8400	СЧЕТА УЧЕТА ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА	П
8410	Эмиссионный доход	
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала	
8500	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА	П
8510	Корректировки по переоценке долгосрочных активов	
8520	Резервный капитал (фонд)	
8530	Безвозмездно полученное имущество	
8600	СЧЕТА УЧЕТА ВЫКУПЛЕННЫХ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ	КП
8610	Выкупленные собственные акции — простые	
8620	Выкупленные собственные акции — привилегированные	
8700	СЧЕТА УЧЕТА НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)	П
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)	
8800	СЧЕТА УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ	П
8810	Гранты	
8820	Субсидии	
8830	Членские взносы	
8840	Налоговые льготы с целевым использованием	
8890	Прочие целевые поступления	
8900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ	П
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей	
ЧАСТЬ V. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ		

РЕЗУЛЬТАТОВ		
РАЗДЕЛ IX. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
9000	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ (ОПЕРАЦИОННОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9010	Доходы от реализации готовой продукции	
9020	Доходы от реализации товаров	
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг	
9040	Возврат проданных товаров	КП
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам	КП
9100	СЧЕТА УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)	Т
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции	
9120	Себестоимость реализованных товаров	
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг	
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете	
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете	
9200	СЧЕТА УЧЕТА ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ	
9210	Выбытие основных средств	
9220	Выбытие прочих активов	
9300	СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9310	Прибыль от выбытия основных средств	
9320	Прибыль от выбытия прочих активов	
9330	Взысканные пени, штрафы, неустойки	
9340	Прибыли прошлых лет	
9350	Доходы от оперативной аренды	
9360	Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности	
9370	Доходы обслуживающих хозяйств	
9380	Безвозмездная финансовая помощь	
9390	Прочие операционные доходы	
9400	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПЕРИОДА	Т
9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9500	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9510	Доходы в виде роялти	
9520	Доходы в виде дивидендов	
9530	Доходы в виде процентов	
9540	Доходы от валютных курсовых разниц	

9550	Доходы от финансовой аренды	
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг	
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности	
9600	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9610	Расходы в виде процентов	
9620	Убытки от валютных курсовых разниц	
9630	Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг	
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности	
9700	СЧЕТА УЧЕТА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ПРИБЫЛЕЙ (УБЫТКОВ)	Т
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	Т
9810	Расходы по налогу на прибыль	
9820	Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли	
9900	СЧЕТА УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА	Т
9910	Конечный финансовый результат	
ЧАСТЬ VI. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
001	Основные средства, полученные по оперативной аренде	3
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	3
003	Материалы, принятые в переработку	3
004	Товары, принятые на комиссию	3
005	Оборудование, принятое для монтажа	3
006	Бланки строгой отчетности	3
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	3
008	Обеспечения обязательств и платежей — полученные	3
009	Обеспечения обязательств и платежей — выданные	3
010	Основные средства, сданные по договору финансовой аренды	3
011	Имущество, полученное по договору ссуды	3
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	3
013	Временные налоговые льготы (по видам)	3
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	3
015	Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)	3
016	Нематериальные активы, полученные по праву пользования	3

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995г № 163-I и 29.08.1996г №256- I (с последующими изменениями 2018г).
2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан от 25.12.2007г. № ЗРУ-136 (с последующими изменениями 2018г.)
3. Трудовой Кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995г. (с последующими изменениями 2009г.)
4. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 13.04.2016г. №ЗРУ- 404
5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» (Национальная база законодательства 24.05.2018г. №09/18/384/1266)
6. Правила ведения кассовых операций юридическими лицами, рег Минюст 22.06.2015г. №2687.
7. Положение «О безналичных расчетах в Республике Узбекистан» от 03.06.2013г. № 2465
8. Правила по заполнению форм финансовой отчетности зарег.МЮ от 24.01.2003г. №1209 (с последующими изменениями 2015г.)
9. НСБУ № 21 План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению зарегю МЮ №1181-3 от 30.05.2017г.
- 10.Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан 2018г.
11. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Практикум / И.В. Анциферова. - М.: Дашков и К, 2016. - 368 с.
- 12.Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева - М.: МФПУ Синергия, 2017. - 520 с.
13. Астахов, В.П. Бухгалтерский учет от А до Я: Учебное пособие / В.П. Астахов. - Рн/Д: Феникс, 2018. - 479 с.

14. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2017. - 398 с.
15. Воронина, Л.И. Бухгалтерский учет: Учебник / Л.И. Воронина. - М.: Альфа-М, НИЦ ИНФРА-М, 2018. - 480 с.
16. Джамбакиева Г.С. Финансовый учет. Учебное пособие. – Т.: Iqtisod- Moliya, 2012. - 352 с..
17. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2015. - 496 с.
18. Норбеков Д., Мисиров К., Тошмонов Ғ. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Ўқув кўлланма. . – Т.: Iqtisod- Moliya, 2018. - 421 б.
19. Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. - М.: Дашков и К, 2016. - 256 с.
20. Сотиволдиев А.С и др. Финансовый и управленческий учет. Учебник. – Т.: Iqtisod- Moliya, 2012. - 432 с
21. Эдди МакЛейн., Питер Этрилл «Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов» Электронная книга -2016 г. 349 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
ГЛАВА 1 ВВЕДЕНИЕ В ДИСЦИПЛИНУ «ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ»	
1.1. История возникновения и развитие бухгалтерского учета	4
1.2. Школы бухгалтерского учета	7
1.3. Понятие о хозяйственном учете, его возникновение, виды, учетные измерители	14
1.4. Бухгалтерский учет в системе управления хозяйственной деятельностью и его основные принципы	17
1.5. Функции бухгалтерского учета	20
Вопросы для самоконтроля	22
Тест	22
ГЛАВА 2 ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
2.1. Предмет и метод бухгалтерского учета	25
2.2. Задачи и функции бухгалтерского учета	29
2.3. Объекты и субъекты бухгалтерского учета	30
2.4. Классификация хозяйственных средств по составу и размещению	32
2.5. Классификация хозяйственных средств по источникам их образования	36
2.6. Концептуальные основы бухгалтерского учета	37
Вопросы для самоконтроля	43
ГЛАВА 3 БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	
3.1. Понятие, структура, содержание и значение бухгалтерского баланса	44
3.2. Изменения баланса под влиянием хозяйственных операций	46
3.3. Виды бухгалтерского баланса	49
Вопросы для самоконтроля	51
ГЛАВА 4 ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	
4.1. Счета бухгалтерского учета, их виды и классификация	52
4.2. Двойная запись и ее контрольные свойства	65

4.3.	Синтетический и аналитический учет	66
4.4.	Обобщение текущей информации бухгалтерского учета	70
4.5.	План счетов бухгалтерского учета	71
	Вопросы для самоконтроля	73
ГЛАВА 5 БИЗНЕС ПРОЦЕССЫ И ИХ УЧЕТ		
5.1.	Значение бизнес процессов	74
5.2.	Основные показатели хозяйственной деятельности	80
5.3.	Сущность и значение стоимостной оценки	81
5.4.	Учет процесса снабжения	87
5.5.	Учет процесса производства	91
5.6.	Учет процесса реализации	96
	Вопросы для самоконтроля	99
ГЛАВА 6 ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ		
6.1.	Документы и понятие о них	100
6.2.	Виды документации	103
6.3.	Реквизиты документов и их оформление	108
6.4.	Документооборот	110
6.5.	Понятие об инвентаризации, её значение и виды	113
6.6.	Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации	115
	Вопросы для самоконтроля	117
ГЛАВА 7 РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА		
7.1.	Понятие и значение о регистров бухгалтерского учета, виды регистров, порядок их ведения	118
7.2.	Порядок исправления ошибочных записей в регистрах бухгалтерского учета	119
7.3.	Формы бухгалтерского учета	124
	Вопросы для самоконтроля	134
ГЛАВА 8 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ		
8.1.	Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций	135
8.2.	Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете	145
8.3.	Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной	152

	валюте	
	Вопросы для самоконтроля	161
ГЛАВА 9	УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	
9.1.	Задачи учета труда и заработной платы	162
9.2.	Формы оплаты труда	168
9.3.	Расчет среднего заработка при оплате отпусков	177
9.4.	Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда	181
9.5.	Виды удержаний из заработной платы	187
	Вопросы для самоконтроля	197
ГЛАВА 10	УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ	
10.1.	Общие принципы организации учета товарно-материальных запасов	199
10.2.	Классификация и оценка товарно-материальных запасов	204
10.3.	Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии	212
10.4.	Учет поступления материалов	218
10.5.	Учет выбытия материалов	227
10.6.	Учет расходов производственных запасов по методам оценки	233
	Вопросы для самоконтроля	239
ГЛАВА 11	УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ	
11.1.	Основные определения финансовых инвестиций	241
11.2.	Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций	243
11.3.	Учет выбытия ценных бумаг	246
11.4.	Инвестиции в дочерние предприятия	249
	Вопросы для самоконтроля	252
ГЛАВА 12	УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
12.1.	Сущность, роль, классификация и оценка основных средств и нематериальных активов предприятия	253
12.2.	Документальное оформление движения основных средств и нематериальных активов	258
12.3.	Поступление основных средств и нематериальных активов	261
12.4.	Выбытие основных средств и нематериальных активов	270
12.5.	Учет начисления износа (амортизации) основных средств и нематериальных активов	279
12.6.	Переоценка основных средств	287
12.7.	Понятие нематериальных активов	289
	Вопросы для самоконтроля	291

ГЛАВА 13 ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

- 13.1. Сущность, значение и основные понятия бухгалтерского управленческого учёта 293
- 13.2. Понятие, значение и сущность производственных затрат 297
- 13.3. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции 301
- 13.4. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость 307
- 13.5. Учет затрат на вспомогательные и обслуживающие хозяйства 311
Вопросы для самоконтроля 320

ГЛАВА 14 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ РЕАЛИЗАЦИИ

- 14.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости 322
- 14.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка 327
- 14.3. Учет реализации готовой продукции товаров (работ, услуг) 331
- 14.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции 339
Вопросы для самоконтроля 340

ГЛАВА 15 УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

- 15.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала 342
- 15.2. Порядок формирования и учет уставного капитала 345
- 15.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала 351
- 15.4. Порядок формирования и учет резервного капитала 358
- 15.5. Учет нераспределенной прибыли 362
- 15.6. Учет целевых поступлений и финансирования 367
- 15.7. Резервы предстоящих расходов и платежей 369
Вопросы для самоконтроля 372

ГЛАВА 16 ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

- 16.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности 373
- 16.2. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами 379
- 16.3. Учет авансов выданных и полученных 381
- 16.4. Учет расчетов с бюджетом 383
- 16.5. Расчеты по претензиям 388
- 16.6. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 391
Вопросы для самоконтроля 395

ГЛАВА 17 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

17.1.	Общие понятия финансового результата	396
17.2.	Учет дохода и выручка от реализации продукции (работ, услуг)	398
17.3.	Учет прочих доходов	400
17.4.	Учет расходов предприятия	402
17.5.	Определение чистой прибыли	405
	Вопросы для самоконтроля	409
ГЛАВА 18 СОСТАВЛЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ		
18.1.	Порядок представления финансовой отчетности	411
18.2.	Формы финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс (форма№1)	413
18.3.	Отчет о финансовых результатах (форма№2)	416
18.4.	Отчет о денежных потоках (форма№4)	417
18.5.	Отчет о собственном капитале (форма№5)	421
18.6.	Пояснительная записка и раскрытие учетной политики	423
	Вопросы для самоконтроля	424
	ПРИЛОЖЕНИЯ	429
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	438