

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

ЮСУПХОДЖАЕВА Г. Б.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

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

ТАШКЕНТ – 2022

УДК: 667
ББК: 65.052я73
Ю 91

Юсупходжаева Г. Б. Бухгалтерский учёт. Учебное пособие. –Т.: «Fan va texnologiyalar nashriyot-matbaa uyi», 2022. 324 стр.

ISBN 978-9943-8758-7-6

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного стандарта. Учебное пособие подробно раскрывает теоретические, методологические и практические вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами и положениями. Излагаются требования основных нормативных документов, регламентирующих порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, методы оценки объектов учета и формирование показателей финансовой отчетности.

Предназначено для студентов бакалавриата по направлению 5230100 – Экономика (по отраслям и сферам), 5230200–Менежмент (управление инновационными проектами на промышленных предприятиях).

O‘quv qo‘llanmada Davlat standarti talablari asosida tayyorlangan. O‘quv qo‘llanmada buxgalteriya hisobini qonunlar va me‘yoriy-huquqiy hujjatlarga muvofiq tashkil etish va yuritishning nazariy, uslubiy va amaliy masalalari atroflicha ochib berilgan. Buxgalteriya hisobi registrilarida xo‘jalik operatsiyalarini qayd etish tartibini tartibga soluvchi asosiy me‘yoriy hujjatlarning talablari, buxgalteriya hisobi obyektlarini baholash usullari va moliyaviy hisobot ko‘rsatkichlarini shakllantirish ko‘rsatilgan.

O‘quv qo‘llanma 5230200-Menejment (sanoat korxonalarida innovatsion loyihalarni boshqarish), 52310100 – Iqtisodiyot (tarmoqlar va yo‘nalishlar bo‘yicha) yo‘nalishi bakalavriat talblari uchun mo‘ljallangan.

The textbook has been prepared in accordance with the requirements of the State Standard. The textbook reveals in detail the theoretical, methodological and practical issues of organizing and maintaining accounting in accordance with legislative and regulatory legal acts and regulations. The requirements of the main normative documents regulating the procedure for recording business transactions in accounting registers, methods for assessing accounting objects and the formation of financial reporting indicators are outlined.

The textbook is intended for undergraduate students in the direction 5230200-Management (management of innovative projects at industrial enterprises), 52310100 - Economics (by industry and area).

УДК: 667
ББК: 65.052я73

Рецензенты:

Муратова Ш. Н. – д.э.н. (DSc) проф. (ТИГТК РУз);
Ибрагимова С. А. – к.э.н., проф. в.б. (ТашГТУ).

ISBN 978-9943-8758-7-6

© Ташкентский государственный технический университет, 2022
© «Fan va texnologiyalar nashriyot-matbaa uyi», 2022.

ВВЕДЕНИЕ

Целью данного учебного пособия является освещение вопросов эффективной организации бухгалтерского учета, и изучение данных вопросов с теоретической и практической точки зрения. Организация и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой отчетности предприятий и организаций, независимо от их организационно-правовой формы в Республике Узбекистан. В современных условиях также необходимо знание международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), на которые в перспективе планируется переход отечественных организаций в связи с процессами международной интеграцией. Бухгалтерский учет заключается в документальном сборе и систематизации информации о финансовых и хозяйственных операциях, результаты которых, выраженные в формах отчетности, служат источником для финансово-экономического анализа в целях повышения эффективности управления. В силу универсальности показателей бухгалтерская информация позволяет анализировать активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организаций на отраслевом и межотраслевом уровнях, а также по отчетным периодам. Настоящее учебное пособие рассчитано на бакалавров, обучающихся по направлению 5230200-Менеджмент (управление инновационными проектами на промышленных предприятиях), 52310100 - Экономика (по отраслям и сферам).и содержит основные положения нормативного регулирования и методы бухгалтерского учета в Республике Узбекистан, а также обеспечивает получение целостного представления о взаимосвязи учета и других аспектов хозяйственной деятельности организаций.

Бухгалтерский учет в настоящее время пользуется большой популярностью. Эта наука настолько востребована нашими современниками, что порой является показателем грамотности делового человека. Без рыночных отношений уже нельзя представить современный мир, в котором, чтобы жить и работать по законам рынка, нужны глубокие знания, и в первую очередь — знание бухгалтерского учета.

1. ПРЕДМЕТЫ И МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Бухгалтерский учет, его особенности, задачи, требования, функции

Бухгалтерский учёт – основное звено формирования экономической политики, инструмент бизнеса, один из главных механизмов управления процессами производства и продажи продукции – способствует совершенствованию организации производства, оперативного и долгосрочного планирования, прогнозирования и анализа хозяйственной деятельности.

Юридически не одна организация, не зависимо от ведомственной принадлежности и форм собственности, не может функционировать без ведения бухгалтерского учета, поскольку только данные бухгалтерского учёта обеспечивают полную информацию об имущественном и финансовом состоянии организации. Синтетическая и аналитическая информация о состоянии материальных, трудовых и денежных ресурсов, о результативности инвестиционной и кредитной политики, о затратах и эффективности производства позволяет управлять хозяйственной деятельностью и контролировать выполнение планов прибыли, разрабатывать перспективные планы развития производства. Учётная информация служит основой для принятия управленческих и финансовых решений как внутри организации, так и вовне. При этом она обеспечивает выполнение важнейших функций – таких, как информация, планирование, контроль и анализ. Таким образом, бухгалтерский учёт является составной частью управленческой и информационной системы организации.

В настоящее время в Узбекистане в условиях переходной экономики в зависимости от организационно-правовой формы собственности, действуют различные виды организаций. В результате возникла необходимость адаптировать бухгалтерский учёт и отчётность к требованиям переходного периода, что, в свою

очередь, повлекло преобразование всего учёта в более оперативную, не обременённую громоздкими регистрами доступную информационно-управленческую систему. В результате существенным изменениям подверглись теоретические и методологические основы бухгалтерского учёта, а именно: содержание и определение предмета бухгалтерского учёта, его объекты, основные задачи.

Особенности бухгалтерского учета:

- 1) сплошной;
- 2) непрерывный во времени;
- 3) документальность;
- 4) специфические приемы и способы обработки учетных данных;
- 5) применяются все 3 вида учетных измерителей (натуральный, трудовой и денежный), основным обобщающим является денежный;
- 6) отражаются расчетные и кредитные взаимоотношения;
- 7) организуется в рамках отдельных хозяйствующих субъектов.

Задачами бухгалтерского учета:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;
- 2) 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;
- 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Основные требования к ведению бухгалтерского учета:

- 1) ведется в валюте РУз - сум;
- 2) отдельный учет собственного имущества и имущества других организаций;
- 3) непрерывность учета во времени;

- 4) ведение учета двойной записью;
- 5) соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета;
- 6) отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- 7) раздельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

Функции бухгалтерского учета:

Для выполнения основных задач бухгалтерский учет выполняет следующие функции: информационную, контрольную и аналитическую.



Рис. 1. Структура отдела бухгалтерии

Информационная функция. Учетно-аналитическая информация, характеризующая фактическое состояние финансово – хозяйственной деятельности организации, формируется в бухгалтерском учете.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится более 70% общего объема экономической информации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и хозяйствен-

ной деятельности предприятия. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете.

Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах и отражаются на счетах бухгалтерского учета, а затем полученные данные обобщаются в различных формах бухгалтерской отчетности.

Контрольная функция предполагает постоянный контроль над использованием всех видов ресурсов организации.

Контроль - система наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, выявление результатов управленческих воздействий на управляемый объект 1.

Именно с помощью контрольной функции путем применения специальных приемов и способов осуществляются три вида контроля:

а) предварительный контроль – до совершения хозяйственной операции;

б) текущий контроль – во время совершения хозяйственной операции;

в) последующий контроль – после совершения хозяйственной операции;

Контроль осуществляется по ряду направлений. Основными из них являются:

- обеспечение сохранности собственности;
- выполнение плана объема выпуска продукции и ее продажи;
- рациональное использование материальных, финансовых и трудовых ресурсов;
- формирование себестоимости продукции (работ, услуг);
- деятельность различных подразделений, т.е. отдельных цехов, участков, служб и производств;
- формирование прибыли и ее использование и др.

Выполнение этих функций требует определенных условий, материальных и трудовых затрат, а также профессиональных навыков и исполнителей.

Так, для реализации функции обеспечения сохранности собственности необходимы соответствующие оборудование, складские помещения, контрольно-измерительные приборы, периодическое проведение инвентаризации и др.

Аналитическая функция позволяет осуществлять анализ производственной и финансовой деятельности организации и ее результатов. На основе информации, полученной в процессе ведения бухгалтерского учета, проводится анализ имущественного состояния организации, ее платежеспособности, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, доходности различных видов деятельности организации, перспектив развития и др. В процессе анализа фактические показатели за отчетный период сравниваются с плановыми, нормативными, сметными показателями и с фактическими показателями за предыдущий период и выявляются причины отклонений. Поэтому аналитическая функция учета имеет огромное значение для принятия соответствующих управленческих решений и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности организации.

1.2. Предмет бухгалтерского учета и объекты его

Предмет бухгалтерского учета определяется его объектами. Основными объектами бухгалтерского учета являются имущество, источники образования имущества и хозяйственные операции. Другими словами, предметом бухгалтерского учёта является хозяйственная деятельность предприятий, организаций и учреждений.

Имущество организации по своей экономической сущности подразделяется на основные и оборотные средства.

Основные средства – средства, используемые в процессе производства долговременно, не изменяя своего внешнего вида и переносящие свою стоимость на готовый продукт частями в виде амортизационных отчислений.

Оборотные средства – средства, используемые в процессе производства один или несколько раз, видоизменяются и полностью переносят свою стоимость на готовый продукт.

Кроме того, имеется такая группа имущества, которая обособливается и отражается в учете как оборотные средства, хотя по

характеру использования они являются основными. Это – *малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)*. К ним относится имущество стоимостью менее 100 минимальных оплат труда за единицу и сроком службы менее одного года.

Для эффективного использования имущества необходимо знать, какие его виды имеются в организации и как они размещены, а также источники образования этого имущества и их целевое назначение. Поэтому необходима классификация имущества в двух разрезах:

1. по составу и размещению
2. по источникам образования и назначению

По составу и размещению – имущество можно подразделить на следующие основные группы: средства производства, средства в сфере обращения, средства, обслуживающие обращение, средства непромышленной сферы и отвлеченные средства.

Средства производства – включают средства труда и предметы труда. Средства труда - это здания, сооружения, производственное оборудование, транспортные средства и т.д. К основным средствам относится также земля, если она находится в собственности организации.

Если у предприятия имеются патенты, права пользования природными ресурсами, программные продукты и т.д., то это группа средств называется *нематериальными активами*.

К средствам в сфере производства можно условно отнести *капитальные вложения* - средства, вложенные в пока что неоконченное строительство, приобретение, реконструкцию, капитальный ремонт основных средств.

Предметы труда – это сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, МБП, незавершенное производство и т.д. *Незавершенное производство* - это ресурсы предприятия, которые находятся непосредственно в процессе производства, но еще не превращены в готовую продукцию. Например, это затраты на сырье, материалы, оплату труда и т.д. на производство продукции, которая еще не прошла все стадии обработки (автомобиль на конвейере в машиностроительной промышленности и т.п.).

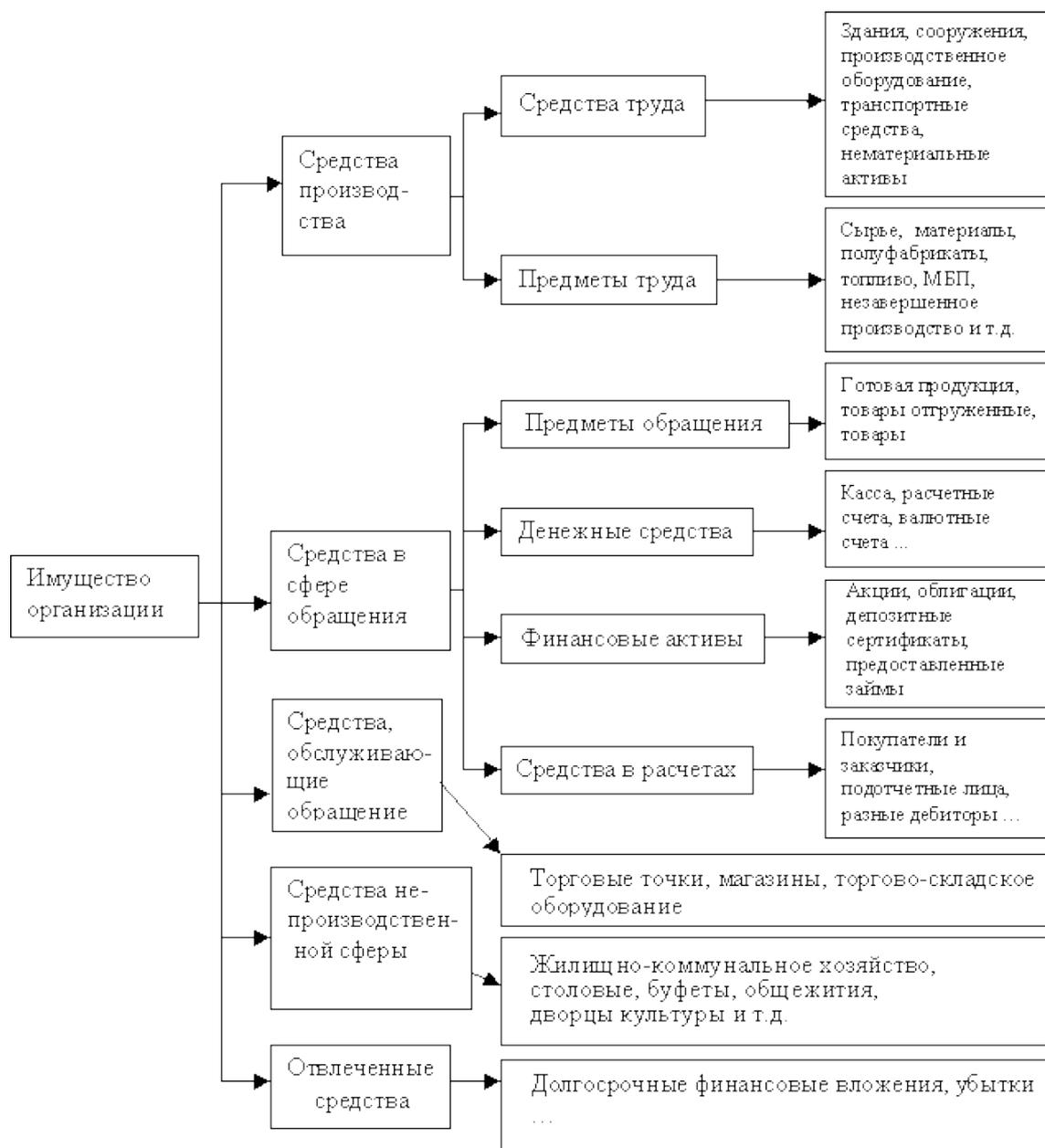


Рис.2. Классификация имущества организации по составу и размещению.

Средства в сфере обращения включают, как видно из схемы, следующие виды имущества:

1. предметы обращения;
2. денежные средства;
3. финансовые активы;
4. средства в расчетах

Теперь более подробно охарактеризуем эти подгруппы имущества.

Предметы обращения включают готовую продукцию, товары отгруженные и товары.

Готовая продукция – продукция, произведенная в организации, прошедшая все стадии обработки, соответствующая стандартам и предназначенная для реализации.

Товары отгруженные – это готовая продукция, которая отправлена в виде груза покупателю, но право собственности еще принадлежит предприятию-поставщику. .

Товары – различные виды товаров, приобретенные для дальнейшей реализации и перепродажи.

Денежные средства – наличные деньги, хранящиеся в кассе организации, средства на различных счетах в банке.

Финансовые активы – это ценные бумаги (акции, облигации и т.д.), а также представленные займы другим организациям.

Средства в расчетах – это долговые права, так называемая *дебиторская задолженность*. Дебиторами или должниками организации могут быть другие организации по полученной продукции (покупатели), по оказанным услугам, выполненным работам (заказчики).

Также должниками предприятия могут быть его работники по полученным авансам на различные хозяйственные нужды (подотчетные лица) и др.

Средства обслуживающие обращение – это торговые точки, магазины, торгово-складское оборудование, находящиеся в собственности организации.

Отвлеченные средства – средства, изъятые из оборота бесповоротно или на длительный срок (долгосрочные финансовые вложения, убыток и т.д.).

Мы рассмотрели основные виды ресурсов, но для полной их характеристики необходимо знать источники образования этих ресурсов. Это могут быть собственные источники, а также привлеченные (см. схему 2).

Собственные источники – это капитал организации, зарегистрированный в уставе (уставный капитал), создаваемые резервы (резервный капитал, различные резервы), фонды и прибыль.

Привлеченные источники – это различные кредиты банков, других организаций (займы) и долги предприятия по различным операциям.

Организация может задолжать другой организации при получении от него различных материалов и товаров (поставщикам), услуг и выполненных ими работ (подрядчикам) и т.д.

У предприятия возникает долг перед государством по различным налогам и обязательным отчислениям (пенсионному фонду и другим внебюджетным фондам), а также перед своими работниками (по оплате труда). Вся перечисленная задолженность входит в группу кредиторской задолженности.

Объектом бухгалтерского учета, как указано выше, является также хозяйственная операция - фактическое совершенное действие по изменению объектов учета или один отдельный факт хозяйственной деятельности. Причем, любая хозяйственная операция должна быть оформлена документально.

Из массы хозяйственных операций складываются процессы:

1) *снабжения* – заготовление сырья, материалов, т.е. обеспечение организации основными и оборотными средствами;

2) *производства* – хозяйственные операции по расходованию сырья и материалов, рабочей силы (начисление оплаты труда), основных средств (начисление износа) и оприходованию готовой продукции;

3) *реализации* – совокупность операций по отгрузке продукции покупателю, расчетам за отгруженную продукцию, поступлению денег на счета организации и определению финансового результата от реализации.

Все хозяйственные процессы в деятельности отдельной организации могут происходить одновременно и задача бухгалтерского учета - своевременное и достоверное их отражение в учете. Для этого в учете есть соответствующие методы, на которых остановимся в следующих подразделах.

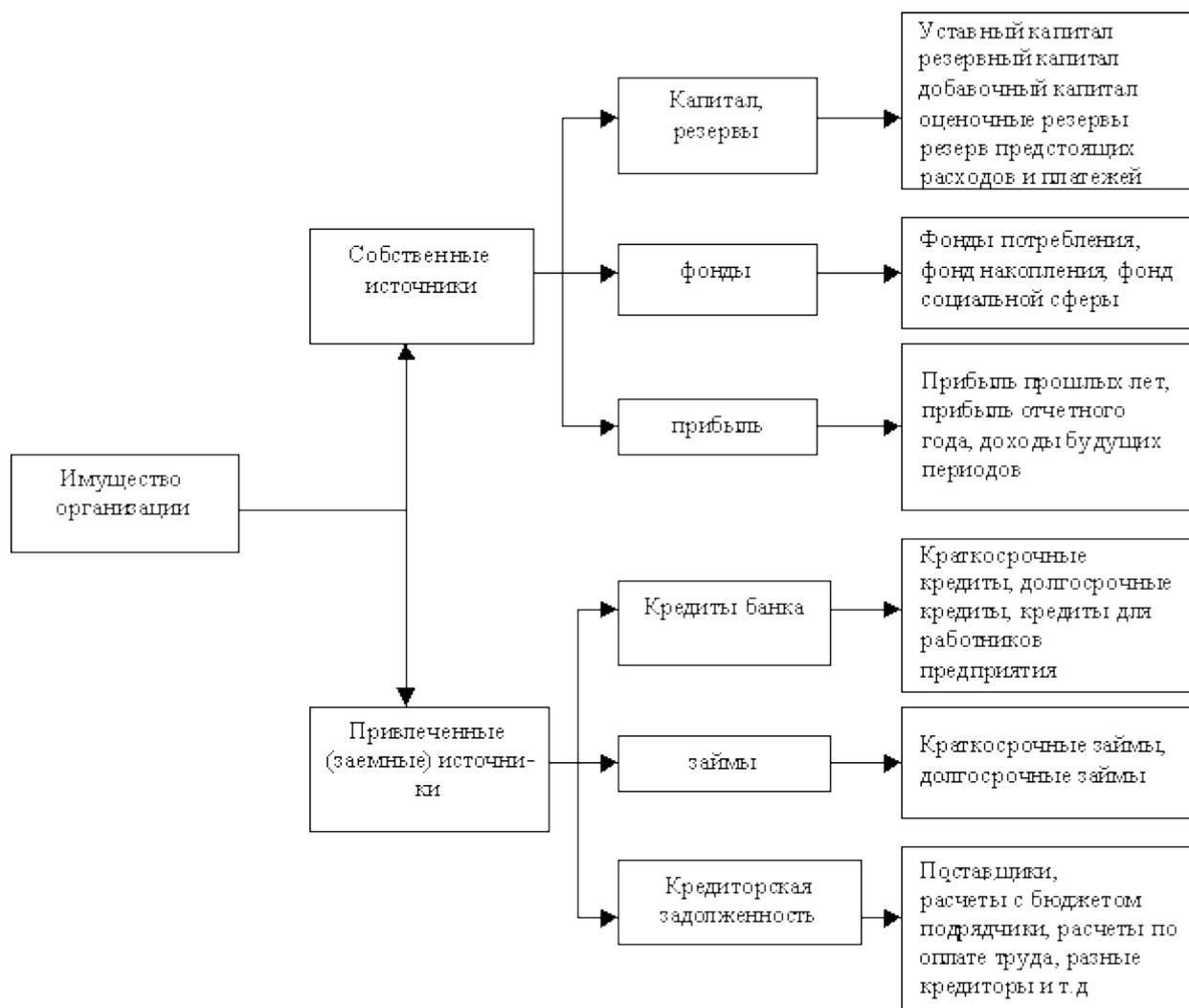


Рис. 3. Классификация имущества организации по источникам образования и целевому назначению.

1.3. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Методом бухгалтерского учета называется совокупность способов и приемов, используемых для его организации и ведения. К ним относятся такие элементы, как: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, баланс и отчетность.

Документ — письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, придающее юридическую силу Данным бухгалтерского учета.

С документации начинается движение учетной информации, она обеспечивает сплошное и непрерывное отражение деятельности банка.

К учету принимаются только правильно оформленные документы, в которых заполнены все обязательные показатели — реквизиты: наименование банка, название документа, его номер, дата составления, краткое содержание банковской операции, ее количественное и денежное выражение; подписи лиц, отвечающих за эту операцию (ответственный исполнитель, контролер, для кассовых - еще и кассир).

Основные требования к документам: своевременность и полнота их заполнения, представление их на проверку и обработку, обеспечивающие возможность предварительного и текущего контроля за уставной деятельностью банка и активного воздействия на результаты его работы.

Инвентаризация — это проверка и документальное подтверждение наличия, состояния и оценка имущества и обязательств.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем банка, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Проведение инвентаризации обязательно: при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

в случае стихийного бедствия, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации организации; в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на его счетах в следующем порядке:

излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты.

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на расходы банка, сверх норм — за счет

виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных банковских операций.

На каждый вид средств и их источников открывается отдельный балансовый счет. Имеется два вида счетов: активные и пассивные, названные от частей баланса и отражающие их содержание.

Так, активные счета используются для учета средств банка по их составу и размещению, его расходов; пассивные - для учета источников образования (ресурсов), в том числе любого вида кредиторской задолженности, доходов банка.

Сумма каждой банковской операции отражается по дебету одного и кредиту другого счета, независимо от их вида, что является двойной записью.

Двойной записью обеспечивается взаимосвязанное отражение в учете деятельности банка. Применение двойной записи имеет контрольное значение, так как требуется обязательная сбалансированность (равенство) итогов оборотов по счетам. Это осуществляется по окончании каждого операционного дня, когда подсчитываются суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов. Неравенство сумм по дебету и кредиту свидетельствует об ошибке, допущенной бухгалтером при записи операции по счетам. Сейчас, когда банковский учет полностью компьютеризирован, такую ошибку допустить нельзя, поэтому выше изложенное представляет интерес только в историческом аспекте.

Двойная запись оформляется указанием дебетуемого и кредитуемого лицевого счетов на сумму банковской операции, что чаще всего называется бухгалтерской проводкой, иногда корреспонденцией счетов, редко счетной формулой.

Отчетность широко освещает деятельность кредитного учреждения и включает, кроме баланса, целый ряд таблиц, характеризующих состав расходов и доходов банка (отчет о прибылях и убытках), его инвалютных средств, фондов, резервов и другие аспекты банковской работы.

Формы отчетности должны полностью удовлетворять требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету по обеспечению

информацией управления, проведения анализа и контроля над деятельностью банка, как со стороны руководства банка, так и внешних пользователей отчетности (учредители, клиенты, налоговые службы, ЦБ Руз).

В процессе деятельности в организации происходит большое количество хозяйственных операций, которые изменяют остатки средств и их источников в балансе. Составлять новый баланс после каждой операции невозможно, поэтому все хозяйственные операции сначала отражаются на счетах бухгалтерского учета, так как баланс составляется на 1-е число месяца (квартала, года), нельзя с его помощью ежедневно следить за изменениями, происходящими в составе имущества, обязательств предприятия, источников их формирования.

Для текущего учета и контроля используется система счетов бухгалтерского учета.

Счет бухгалтерского учета – это способ текущей группировки и учета, контроля однородных по экономическому содержанию активов, обязательств, а также хозяйственных операций.

Учет средств и источников на счетах бухгалтерского учета осуществляется непрерывно и последовательно. Каждый счет бухгалтерского учета имеет свой номер и название, показывает, какие средства и процессы отражаются на этом счете. Счет открывается для каждого вида хозяйственных средств, их источников. В каждом отдельном счете регистрируется первоначальное состояние учитываемого объекта и его изменения (операции), и поэтому в любой момент времени можно определить новое состояние объекта.

По своему внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей: левая - дебет, правая - кредит. В начале таблицы пишутся название и шифр счета.

На счетах бухгалтерского учета информация может отражаться как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Дебет (Дт)

Кредит (Кт)

Счет (наименование объекта учета)

Для открытия счета необходимо записать сумму из баланса (по соответствующей статье), которая называется остатком или сальдо. Различают сальдо на начало и сальдо на конец отчетного

периода. В течение месяца на счете записываются суммы хозяйственных операций, которые в конце месяца подчитываются и называются оборотом.

Выделяют оборот по дебету и оборот по кредиту и выводят сальдо конечное, который используют при составлении баланса на начало следующего периода.

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив, то и счета делятся на активные и пассивные.

Активные счета предназначены для учета и движения хозяйственных средств организации. Увеличение средств на активных счетах отражается по дебету, а их расходование - по кредиту.

На активных счетах (например, «Касса», «Материалы», «Основные средства», «Расчетный счет» и т.д.) остатки бывают только по дебету счета.

Схема строения активного счета

Кт Дт

Уменьшение средств (-)

Сальдо на начало отчетного периода Увеличение средств (+)
Сальдо на конец отчетного периода. Пассивные счета предназначены для учета состояния и движения источников хозяйственных средств. На пассивных счетах увеличение источников хозяйственных средств записывается по кредиту, а уменьшение - по дебету. Сальдо начальное и сальдо конечное у пассивных счетов (например, «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Долгосрочные займы» и т.д.) бывают только по кредиту счета.

Активно-пассивные счета имеют признаки как активных, так и пассивных счетов и служат для отражения расчетных операций, где одновременно могут возникать дебиторская и кредиторская задолженности. Записи на активно-пассивных счетах начинают с указания начальных остатков (сальдо) хозяйственных средств по дебету и источников хозяйственных средств по кредиту. Затем на счетах отражают суммы операций, вызывающие изменения начальных остатков (сальдо). Записи по дебету могут иметь разное значение: увеличение средств, уменьшение источника. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: увеличение источника, уменьшение средств.

Если по активно-пассивному счету нет начального сальдо, то конечное сальдо определяется сравнением месячных оборотов и отражается на той стороне счета, где оборот больше.

Сальдо на таких счетах называется развернутым, т.е. дебетовое сальдо отражается в активе баланса, кредитовое в пассиве баланса. Обычным порядком его определить невозможно, для этого необходимы данные аналитического учета. К активно-пассивному счету относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской задолженности, либо уменьшение кредиторской задолженности. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете, чтобы не открывать разных счетов для организаций, которые в разное время могут быть и дебиторами и кредиторами.

Схема строения активно-пассивного счета

Кт Дт

Сальдо средств на начало периода Увеличение средств (+)
Уменьшение источника (-) Сальдо средств на конец периода

Сальдо источника на начало периода

Уменьшение средств (-)

Увеличение источника(+)
Сальдо источника на конец периода

Между счетами и балансом существует тесная взаимосвязь.

Активные счета соответствуют активу баланса; пассивные счета - пассиву баланса.

Отдельные наименования статей баланса соответствуют наименованию счетов.

Остатки хозяйственных средств и источников их образования показываются на счетах по той же стороне, что и в балансе.

Суммы остатков по всем активным счетам равны итогу актива баланса, а по всем пассивным счетам - итогу пассива баланса.

Баланс составляется на основании данных счетов бухгалтерского учета, а счета открываются на основании данных баланса.

Двойная запись хозяйственных операций на счетах.

Изменения средств организации являются результатом хозяйственных операций, которые учитываются на бухгалтерских счетах при помощи двойной записи.

Так как каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, затрагивает два объекта учета, то она имеет двойственный характер.

Например, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличивается остаток материалов, а с другой – уменьшаются средства, за счет которых они приобретены, т.е. обязательно указывается счет источника приобретения (за наличный расчет - счет «Касса», за безналичный расчет - счет «Расчетный счет», образовалась кредиторская задолженность поставщику - счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.).

Двойная запись - способ отражения каждой хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счета в одной и той же сумме.

Двойная запись придает бухгалтерскому учету систематический характер, обеспечивает взаимосвязь между счетами, что позволяет объединить их в единую систему.

Двойная запись имеет большое информационное значение, так как позволяет получить информацию о движении хозяйственных средств и источников их образования, позволяет проверить экономическое содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельных операций и заканчивая отражением в балансе.

Двойная запись обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущении ошибок в записях. Метод двойной записи имеет и контрольное значение, так как одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды, поэтому расхождений сумм по обороту не должно быть, сразу выявляется ошибка и устанавливается ответственный за нее.

В каждом бухгалтерском счете хозяйственные операции отражаются систематически, в последовательности их свершения, т.е. в хронологическом порядке.

Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергаются бухгалтерской обработке. Один из ее этапов - запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в

документе. Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникшая в результате двойной записи на них хозяйственной операции в бухгалтерском учете, называется корреспонденцией счетов, а сами счета - корреспондирующими.

Отражение на счетах хозяйственных операций называется бухгалтерской записью (проводкой). Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные.

Простая бухгалтерская проводка - запись хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета.

Сложная бухгалтерская проводка - запись по дебету нескольких счетов и кредиту одного счета или по дебету одного счета и кредиту нескольких счетов. Однако суммы по дебету и кредиту должны быть равны.

Рассмотренные элементы метода бухгалтерского учета и их связь с предметом бухгалтерского учета показана на схеме (рис. 3). Более подробная характеристика этих элементов бухгалтерского учета приводится в последующих подразделах.



Рис. 4. Схема взаимосвязи предмета и метода бухгалтерского учета.

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	A
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	А
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	А
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ	
1510	Заготовление и приобретение материалов	

1600	СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ	А
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА	
2010	Основное производство	
2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	А
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	А
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ	А
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ	А
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	А
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	А
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	А
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ	А
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ	А
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	П
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	П
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	П
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 ВЫБИТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ	
9210	Выбытие основных средств	

9220	Выбытие прочих активов	
9300	СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	T
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	T
9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9500	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	T
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	T
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)	T
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	T

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	З
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	З
003	Материалы, принятые в переработку	З
004	Товары, принятые на комиссию	З
005	Оборудование, принятое для монтажа	З
006	Бланки строгой отчетности	З
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	З
008	Обеспечения обязательств и платежей — полученные	З
009	Обеспечения обязательств и платежей — выданные	З
010	Основные средства, сданные по договору финансовой аренды	З
011	Имущество, полученное по договору ссуды	З
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	З
013	Временные налоговые льготы (по видам)	З
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	З
015	Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)	З
016	Нематериальные активы, полученные по праву пользования	З

Вопросы для самоконтроля:

1. Назовите единицы измерения, применяемые в хозяйственном учете.
2. В чем единство и различие отдельных видов учета?
3. Каковы важнейшие объекты учета?
4. Как группируется имущество организации?
5. Какова группировка обязательств организации?

6. Охарактеризуйте содержание группировки имущества организации.

7. На какие основные группы подразделяются обязательства организации?

8. Каковы основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету?

9. Каковы основные задачи бухгалтерского учета в современных условиях?

10. В чем сущность метода бухгалтерского учета и каковы его элементы?

11. Дайте наиболее полное определение бухгалтерского учета.

2. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И РАСЧЕТЫ

2.1. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетные лица – работники предприятия, получающие денежные авансы на осуществление хозяйственных расходов и на затраты по случаю командировок. Порядок ведения кассовых операций определяет порядок выдачи денег под отчет. Выдача производится при наличии кассы и без кассы, выдается чек из кассы банка.

Подотчетные суммы на хозяйственные расходы выдаются в размере 2-дневной потребности не более, чем на 3 дня. Если вне места нахождения предприятия – в размере 10-дневной потребности до 15 дней. На служебные командировки: на стоимость проезда туда и обратно, суточные и расходы по найму жилого помещения.

В случае если командировочный работник временно нетрудоспособен, то ему возмещается наем жилого помещения, кроме тех случаев, когда работник был в стационаре, и выплачиваются суточные за все время, пока он не мог продолжить поручение и вернуться, но не свыше 2 месяцев.

Временная нетрудоспособность и невозможность вернуться должны быть установлены документально. В срок командировки не включаются дни временной нетрудоспособности. Работнику возмещаются услуги по предварительной покупке билетов, пользование постелью, страховой сбор, расходы по бронированию жилого помещения, по пользованию транспортом общего пользования (кроме такси), если они находятся вне пункта назначения только на основании документов.

Днем выезда является день отправления транспортного средства из места постоянной работы, а днем приезда считается день приезда транспортного средства к месту работы. При отправлении в место до 24 ч является текущий день, после 0 ч – последующие сутки.

Если место назначения находится за чертой города, учитывается время приезда до станции. Режим работы и отдыха определяется предприятием, командировавшим его. Взамен дней отдыха, не использованных во время командировки, другие дни не предоставляются. Если работник выезжает в командировку по распоряжению администрации в выходной день, то ему в установленном порядке предоставляется другой день отдыха.

Полученные авансы разрешается использовать подотчетным лицам только на те цели, на которые они выданы. В течение 30 дней после возвращения из командировки подотчетные лица обязаны представить авансовый отчет об израсходованных суммах.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдача наличных денежных средств выдается подотчетному лицу на основании служебной записки, в которой должны быть указаны: цель расхода, сроки и необходимая для этого сумма. Служебную записку должен подписать руководитель предприятия, и только после этого бухгалтер может выписать расходный кассовый ордер на данную сумму, а кассир – выдать подотчетную сумму.

Подотчетное лицо в установленный срок должно представить в бухгалтерию предприятия авансовый отчет с подтверждающими документами (товарные чеки) о факте приобретения предметов для административно-хозяйственных нужд. Остаток неиспользованной суммы подотчетное лицо возвращает в кассу предприятия по приходному кассовому ордеру.

Руководитель предприятия может отправить подотчетное лицо в служебную командировку (например, в поездку на определенный срок в другой регион или город для выполнения каких-либо поручений руководителя).

При направлении подотчетного лица в служебную командировку в пределах Российской Федерации в бухгалтерии предприятия оформляется командировочное удостоверение, которое должно содержать следующие необходимые реквизиты:

- 1) фамилия, имя, отчество подотчетного лица;
- 2) пункт назначения командировки;
- 3) наименование предприятия, куда командировается подотчетное лицо;

- 4) цель командировки;
- 5) срок командировки.

Командировочное удостоверение должно быть подписано руководителем предприятия. Действующее законодательство предусматривает следующие гарантии и компенсационные выплаты при командировках:

- 1) сохранение за командированным работником в течение всего времени командировки места работы (должности) и среднего заработка;

- 2) оплату суточных за время нахождения в командировке;

- 3) оплату расходов по проезду к месту назначения и обратно;

- 4) оплату расходов по найму жилого помещения. В бухгалтерском учете операции с подотчетными лицами отражаются следующими проводками:

- 1) выдан аванс на командировочные расходы:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кредит счета 50 «Касса»;

- 2) отражены расходы по найму жилого помещения (без учета НДС):

Дебет счета 44 «Расходы на продажу», Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

- 3) учтена сумма НДС, уплаченная за найм жилого помещения:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

- 4) возврат неиспользованной суммы в кассу от подотчетного лица:

Дебет счета 50 «Касса»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

К авансовому отчету прилагаются оформленные документы, подтверждающие расход подотчетных сумм, по командировкам прилагается оформленное командировочное удостоверение и т. д.

В бухгалтерии авансовые отчеты проверяются и определяются суммы, подлежащие утверждению руководством предприятия.

На суммы, выданные под отчет, делается запись:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кредит счета 50 «Касса».

На израсходованные суммы, принятые и утвержденные по авансовым отчетам, делаются записи:

Дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы»,

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Неизрасходованные суммы возвращаются в кассу предприятия:

Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При заграничных командировках выдача аванса в валюте в учете отражается так:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кредит счета 50 «Касса».

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, списываются следующим образом: Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Если эти суммы могут быть удержаны из зарплаты, то делается запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если они не могут быть удержаны:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет ведется по каждой авансовой выдаче. Выдача новых авансов может быть только при полном отчете по предыдущему авансу. Передача аванса другому лицу не допускается.

2.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Расчеты с покупателями и заказчиками у поставщиков – возмещение издержек и реализация, получение определенного дохода.

Порядок учета расчетов с покупателями зависит от выбранного метода учета реализации. Если по оплате (кассовый метод) – задолженность покупателей учитывается на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической производственной себестоимости:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные», Кредит счета 43 «Готовая продукция» – отгружена продукция. При поступлении платежа:

1) Дебет счета 51 «Расчетный счет», Кредит счета 90 «Продажи»;

2) Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 45 «Товары отгруженные» – списана реализованная продукция по производственной себестоимости;

3) Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС.

Задолженность покупателей, истекшая в установленный срок исполнения обязательств, списывается со счета 45 «Товары отгруженные» в убыток предприятия не включая уменьшения налогооблагаемой прибыли. Задолженность покупателей, списанная в убыток, принимается на забалансовый счет 007 и в течение 5 лет на нем учитывается. При оплате задолженности сумма отражается как финансовый результат и включается в налогооблагаемую прибыль. Если учет реализации идет по отгрузке, то учет ведется на активном счете 62, на котором задолженность покупателей отражается по стоимости реализации (цене продажи).

В учетных регистрах может быть открыто несколько субсчетов:

1) расчеты в порядке инкассо;

2) расчеты в порядке плановых платежей и т. д.

На субсчете «Расчеты в порядке инкассо» учитываются расчеты по предъявленным и принятым банком к оплате документам по отгрузке. На втором субсчете учитываются расчеты, которые носят систематический характер и не завершаются оплатой одного расчетного документа. На третьем субсчете учитываются расчеты по векселям. На счетах бухгалтерского учета делаются записи:

1) Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит счета 90 «Продажи» – отгружена продукция и предъявлен счет покупателю;

2) Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 43 «Готовая продукция» – списана реализованная продукция по производственной себестоимости;

3) Дебет счета 90 «Продажи», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – на сумму НДС.

При погашении задолженности кредитуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при планировании платежей в разрезе покупателей и заказчиков.

При применении метода начисления учета реализации предприятиям разрешается создавать резервы по сомнительным платежам за счет прибыли, при этом налогооблагаемая прибыль уменьшается.

Невостребованная в срок дебиторская задолженность после истечения срока исковой давности списывается в уменьшение резервов по сомнительным долгам:

Списанная задолженность принимается на счет 007 и учитывается там в течение 5 лет. В случае погашения задолженности полученная сумма зачисляется в прибыль как внереализационный доход.

Расчеты по авансам – определенная система финансовых взаимоотношений, связанных с выдачей и получением авансов под поставку ценностей, выполнение работ, по оплате продукции и работ, произведенных для заказчика или принятия по частичной готовности. Условиями договора может быть предусмотрен аванс в определенном размере. При этом организация обеспечивает обособленный учет по каждому поступившему авансу. Делается запись:

Дебет счета 51 «Расчетный счет», Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При получении аванса с него обязательно начисляют в бюджет налог на добавленную стоимость и в бухгалтерском учете оформляют следующей записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Расчеты по претензиям

Претензии оформляются в письменной форме, где указывается требование заявителя, сумма, 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 или частичном удовлетворении претензии в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на перечисленную сумму. При полном или частичном отказе необходимо сделать ссылку на законодательство. Предъявитель имеет право подать иск в суд при отказе в удовлетворении претензии или неполучении ответа в установленный срок. 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. Учет расчетов по претензиям ведется на счете 76 субсчете 2 «Расчеты по претензиям».

Организация может выставить поставщику (подрядчику) претензию, если:

- 1) поставщиком не соблюдены договорные обязательства;
- 2) выявлена недостача поступивших от него ценностей;
- 3) обнаружены арифметические ошибки в документах поставщика (подрядчика) на поставленные товары (работы, услуги).

В первом случае договор обычно предусматривает взыскание с поставщика пени, штрафа или неустойки. В учете они отражаются проводкой:

Дебет счета 76-2 «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 91-1 «Прочие доходы» – начислены пени, штрафы, неустойки, выставленные поставщику (подрядчику) и признанные им или присужденные судом.

Когда покупатель при приемке ценностей, поступивших от поставщика, выявил их недостачу или порчу, в его учете делаются записи:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена недостача (порча) ценностей в пределах предусмотренных договором величин;

Дебет счета 76-2 «Расчеты по претензиям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена недостача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций недостача списывается так:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», Кредит счета 76-2 «Расчеты по претензиям» – списана недосдача (порча) ценностей сверх предусмотренных договором величин.

Расчеты платежными требованиями-поручениями

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота. Платежными поручениями могут производиться:

1) перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

2) перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;

3) перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;

4) перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Платежное поручение составляется на бланке формы 0401060. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При оплате платежного поручения на всех экземплярах расчетного документа в поле «Списано со счета плательщика» проставляется дата списания денежных средств со счета плательщика (при частичной оплате – дата последнего платежа), в поле «Отметки банка» проставляются штамп банка и подпись ответственного исполнителя.

Банк обязан информировать плательщика по его требованию об исполнении платежного поручения не позже следующего рабочего дня после обращения плательщика в банк, если иной срок не

предусмотрен договором банковского счета. Порядок информирования плательщика определяется договором банковского счета.

Аккредитивы

Плательщик выставляет аккредитивное поручение банка покупателя банку поставщика произвести оплату счетов на условиях, указанных в заявлении покупателя.

Отличительной особенностью является то, что платеж совершается непосредственно за отгрузкой. Поставщик представляет в банк все соответствующие документы, подтверждающие отгрузку, выполнение услуг и работ и получает соответствующую сумму.

Так устраняется возможность задержки и обеспечивается его своевременность. Аккредитив выставляется на срок по договору поставки, при этом каждый предназначен для расчетов только с одним поставщиком.

Аккредитив может быть открыт за счет собственных средств или кредитов.

2.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги или работы, а к подрядчикам – предприятия, проводящие строительные работы. Расчеты с ними осуществляются обычно после отгрузки материалов, товаров и т. д., либо одновременно с совершением этих операций. Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

В связи с массовым неплатежами в настоящее время поставки производятся на условиях предварительной оплаты без согласия предприятия в безакцептном порядке оплатить требования за энергоносители и пользование связью.

Учет расчетов ведется на пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

1) Дебет счета 10 «Материалы» (и другие счета учета материальных ценностей),

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»;

2) Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» – на сумму НДС.

За услуги по доставке и переработке материалов сторонними организациями производятся записи, аналогичные приобретению ценностей.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, 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 материалов они учитываются как неотфактурованные поставки:

Дебет счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» – по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запись сторнируется и делается новая запись. Погашение задолженности отражается по дебету счета 60 и по кредиту счета в соответствии с оплатой.

Сумма задолженности, обеспеченная векселями, не списывается со счета 60, а учитывается отдельно в аналитическом разрезе. Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей – в разрезе каждого поставщика и подрядчика. Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность приобретения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по нефактурованным 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 № 1, который ведется по кредиту счета 60 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 в конце месяца переносятся в журнал-ордер № 6.

2.4. Расчеты по оплате труда

Расчеты по оплате труда ведутся на счете 70. По кредиту этого счета ведется учет начисленной зарплаты, а по дебету – удержания из зарплаты и ее выдача. Сальдо означает задолженность предприятия перед работниками. На суммы начисленной за отработанное время зарплаты, в зависимости от места занятости:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если резервирование не допускается, то:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Если производятся выплаты за выслугу лет, то:

- 1) если зарезервированы – за счет резерва;
- 2) если нет – за счет фонда потребления.

Из заработной платы предприятия удерживают:

- 1) подоходный налог:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- 2) удержания по исполнительным листам:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- 3) удержания за брак:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
Кредит счета 28 «Брак в производстве».

Оставшаяся заработная плата выдается работникам и оформляется в учете следующей проводкой:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
Кредит счета 50 «Касса».

2.5. Учет кассовых операций

Кассовые операции – это операции, связанные с приемом, хранением и расходованием различных денежных средств, поступающих в кассу организации из обслуживающего банка. Поступление денежных средств в кассу с расчетного счета в бухгалтерском учете отражается следующей проводкой:

Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 51 «Расчетный счет».

Первичная документация:

1) приходный кассовый ордер (для оформления операции поступления наличных средств в кассу по любым основаниям от одного лица);

2) расходный кассовый ордер (для оформления выдачи наличных денег из кассы одному лицу на любые нужды);

3) кассовая книга;

4) платежная ведомость;

5) журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;

б) книга учета принятых и выданных кассиром денег в подотчет общественным раздатчикам заработной платы и операциям кассирам.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера должны быть заполнены без помарок, четко и ясно. Книга кассира-операциониста должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена подписями главного бухгалтера и руководителя предприятия. Печать организации должна стоять на каждом кассовом документе.

Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определяется лимитом. Лимит централизованно устанавливается.

Все факты поступления и выдачи наличных денег в кассу учитываются в кассовой книге (типовая форма). Она должна быть пронумерована, прошнурована, опечатана сургучной печатью и заверена подписями директора и главного бухгалтера. Записи в ней ведутся в 2-х экземплярах под копировальную бумагу. Второй экземпляр (отрывной) – это отчет кассира, он передается в бухгалтерию с приходными и расходными документами ежедневно в конце рабочего дня.

Учет операций по расчетному счету

Прием, выдачу и безналичные перечисления банк производит по документам специфической формы. Основные документы:

1) при наличных расчетах:

а) чек денежный;

б) объявление на взнос наличными;

2) при безналичных расчетах:

а) акцептная форма (согласие на оплату) расчетов (расчеты платежными требованиями; действительно в банк 10 дней);

б) расчеты платежными поручениями;

в) аккредитивная форма расчетов (заявление на аккредитив), это перечисление по поручению предприятия аванса в банк для оплаты по предъявлении отгрузочных документов поставщиком в свой банк;

г) заявление об отказе от акцепта;

д) инкассовое платежное поручение – для безакцептного списания средств со счета предприятия в случаях, установленных законодательством;

е) мемориальный банковский ордер – служит для списания или зачисления на счет предприятия безналичных средств по распоряжению обслуживающего банка.

Основная форма безналичных расчетов – акцептная (расчет платежными требованиями). Поставщик при посредничестве банка получает деньги от плательщика на основании расчетных документов.

Инкассо – поручение банку на получение суммы с покупателя.

Акцепт – есть различные виды акцепта (предварительный, последующий и пр.). Если в 3-дневный срок плательщик не заявил об отказе от акцепта, платежное требование считается акцептованным, но отказ должен быть документированно обоснован.

Авизо – официальное банковское извещение о произведенной расчетной операции (о перемещении средств со счета плательщика на счет поставщика).

Типичные операции по поступлению и расходу наличных денежных средств:

1) получение из банка наличных денежных средств: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 51 «Расчетный счет»;

2) внесение подотчетным лицом остатка неиспользованных денежных сумм: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

3) погашение задолженности покупателя за товары, работы, услуги: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

4) погашение задолженности по недостачам и хищениям: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

5) оприходование излишков, выявленных в результате инвентаризации (ревизии) кассы: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) получение из банка наличных денежных средств в иностранной валюте: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 52 «Валютный счет»;

7) внесение подотчетным лицом остатка неиспользованных денежных средств: Дебет счета 50 «Касса», Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

8) отражение выплат работникам из кассы (заработная плата, социальные пособия, доходы от участия в уставном капитале и т. д.):

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», Кредит счета 50 «Касса».

Учет денежных средств и расчетов в процессе хозяйственной деятельности в организации постоянно ведутся расчеты с поставщиками, продажи покупателям, производятся расчеты с кредитными учреждениями по ссудам, перечисления в бюджет по различного рода платежам.

Денежные средства организации находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках, в чековых книжках. Их приумножение, правильное использование — важнейшая задача бухгалтерии.

В данной главе мы познакомимся с основными этапами учета денежных средств в кассе;

- Задачи бухгалтерского учета денежных средств.

- Учет кассовых операций.
- Учет в главной кассе.
- Инвентаризация и ревизия кассы.
- Учет расчетов с подотчетными лицами.

К основным задачам бухгалтерского учета денежных средств относятся:

проверка правильности документального оформления и законности операций с денежными средствами, расчетных и кредитных операций, своевременное и полное отражение их в учете;

обеспечение своевременности, полноты и правильности расчетов по всем видам платежей и поступлений, выявление дебиторской и кредиторской задолженности;

своевременное выявление недостачи, инвентаризация денежных средств, денежных документов и расчетов, обеспечение изыскания дебиторской и погашение кредиторской задолженности в установленные договорами сроки;

обеспечение сохранности денежных средств, денежных документов в кассе, бесперебойное удовлетворение денежной наличностью неотложных нужд организации;

изыскание возможностей наиболее рационального вложения свободных денежных средств как источника финансовых инвестиций, приносящих доход.

Учет кассовых операций – для учета денежных средств применяются счета бухгалтерского учета, объединенные в раздел Денежные средства (счета Кассы, Расчетных счетов, Валютных счетов и Специальных счетов, Переводов в пути), и всех видов внутрихозяйственных и внешних расчетов организации.

Учет кассовых операций-порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе регулируется постановлением правления центрального банка республики Узбекистан об утверждении инструкции об организации работы по денежному обращению банками республики Узбекистан [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан от 8 июля 2002 года. Регистрационный № 1156] положением Банка Узбекистана «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Узбекистан», а также порядком ведения кассовых операций в Узбекистане.

В соответствии с этими документами организации независимо от организационно правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги только в пределах лимитов, установленных банком по согласованию с руководителем организации. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Этими же документами установлено, что организации обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и сроки, согласованные с обслуживающими банками. Организации имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию не свыше трех рабочих дней.

За накоплением наличных средств в кассах организаций сверх установленных лимитов обязаны следить обслуживающие эти организации банки. Банки имеют право, используя Рекомендации по осуществлению учреждениями банков проверок соблюдения организациями и учреждениями Порядка ведения кассовых операций, направлять сведения о соответствующих нарушениях в налоговые органы для принятия мер финансовой и административной ответственности. Лимит остатка кассы определяется исходя из объемов налично-денежного оборота организаций с учетом особенностей режима его деятельности, порядков и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей. Чтобы обеспечить получение с расчетного счета в банке наличных средств в течение следующего квартала, организации необходимо представить в обслуживающий банк до начала текущего квартала кассовую заявку, в которой организация раскрывает источники поступления наличных денег и расходы, производимые за наличные деньги. Кассовая заявка подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, подписи которых заверяются оттиском печати.

Образец кассовой заявки приведен в приложении. Составляется также календарь выдачи денежных средств. Учреждением банка регулируется лимит наличных

2.6. Учет денежных средств и расчетов

Денежные средства, которые организация может оставлять в качестве переходящего на следующий день кассового остатка. Для лимитирования кассового остатка организация представляет в банк на бланке соответствующей формы расчет требующейся суммы лимита. Форма расчета приведена в приложении. На основе решения банка закрепляется сумма лимита остатка кассы, а также разрешение расходовать выручку на выплату заработной платы, приобретение канцелярских товаров и хозяйственного инвентаря. Наличные кассовые расчеты между организациями разрешается проводить также с использованием приходного кассового ордера, который приравнен к бланку строгой отчетности.

Учет в главной кассе, для учета кассовых операций применяются следующие межведомственные формы первичных документов и учетных регистров: приходный кассовый ордер (форма № КО-1), расходный кассовый ордер (форма № КО-2), Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма КО-3), Кассовая книга (форма КО-4), Книга Учет в главной кассе учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма КО-5). Эти формы утверждены постановлением Госкомстата Руз.

Прием наличных денег кассами организации производится по приходным кассовым ордерам. Приходный кассовый ордер подписывается главным бухгалтером или уполномоченным лицом, заверяется печатью и регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Далее кассовый ордер передается кассиру, который получает наличные деньги, подписывает ордер и квитанцию к нему и регистрирует операцию в кассовой книге. Квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера и кассира, заверенная печатью организации, хранится вместе с выпиской из кассовой книги. При получении наличных денежных средств в банке с расчетного счета и оприходовании их в кассу приходный кассовый ордер хранится вместе с квитанцией. Оформление приходного кассового ордера Прием денег в кассу организации осуществляется на основании документа Приходный кассовый ордер. В документе следует указать корреспондирующий счет, заполнить поле «Основание».

Если прилагаются дополнительные документы, их перечисляют в поле «Приложение». Оформим операцию «получено с расчетного счета в кассу по денежному чеку». В поле «корреспондирующий счет» следует указать «счет 51». Рис. 1. Приходный кассовый ордер.

Код по ОКУД		0308001 1	
ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР №		<input type="text"/>	
Число	Месяц	20_г.	
—	—		
Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
—	—	—	—
Принято от _____			
Основание _____			
_____ сум. <u> </u> тысяч			
(прописью)			
Приложение _____			

Главный (Старший) бухгалтер _____			
Получил кассир _____			

(наименование предприятия)

КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому ордеру № 1

Принято от _____

Основание _____

_____ сум. **тысяч**

(прописью)

М. П. _____

Главный бухгалтер (старший) _____

Кассир _____

Акт

В приходном кассовом ордере может указываться и другая корреспонденция счетов, например, 62.1 «Расчеты с покупателями». Заполнение приходных кассовых ордеров производится в соответствии с указанной корреспонденцией счетов.

Нумерация приходных ордеров ведется по порядку, начиная с 1 января и до конца года. В документе также проставляется дата оформления. В графе «Корреспондирующий счет, субсчет» указывается кредитуемый в данной операции счет, в графе «Дебет» указывается счет, на который приходятся полученные денежные средства. Ниже пишется наименование юридического или физического лица, от которого получены средства. В графе «Основание» указывается источник наличных денег, приходяемых в кассу,

например спонсорский взнос, компенсация недостатков по результатам инвентаризации и т. д. В строке в том числе указывается сумма налога на добавленную стоимость. Это может быть наименование финансовой операции. Кассовые документы составляются на основании первичных документов, оформляющих хозяйственную операцию, которая в данном документе указывается как приложение (например, при возврате подотчетной суммы — это авансовый отчет, материальной помощи — заявление с визой руководителя).

Расходный кассовый ордер

Выдача наличных денег из кассы организации производится по расходным кассовым ордерам или надлежащим образом оформленным другим документам — платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег подписываются руководителем организации, главным бухгалтером или другими лицами, на это уполномоченными. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным ордерам документах, заявлениях, счетах имеется разрешительная надпись руководителя, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа, удостоверяющего личность получателя), записывает наименование и номер документа, кем и когда выдан и отбирает расписку получателя. Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено

получение денег. Организации выдают наличные деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы, служебные командировки и в прочих случаях, предусмотренных законодательством. Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки предъявить в

бухгалтерию организаций отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. После возвращения из командировки или проведенных хозяйственно-операционных расходов подотчетное лицо представляет в бухгалтерию авансовый отчет, на основании которого из-под отчета списывается выданный ранее аванс или выплачивается перерасход работнику из кассы. Отчет имеет лицевую и оборотную стороны.

Расходный кассовый ордер

(наименование предприятия)

Код по ОКУД 0308002 8

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР № _____

Число	Месяц	20__ г.	
-------	-------	---------	--

Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения

Выдать _____
(фамилия, имя, отчество)

Основание: _____

Сумма _____ сум. _____ тийн.
(прописью)

Приложение _____

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____

Получил _____
(прописью)

" ____ " _____ 20__ г. Подпись _____

По _____
(наименование, номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность получателя)

Выдал кассир _____

[Скачать версию для печати](#)

[Формы первичных документов](#)

Рис 2. Расходный кассовый ордер

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть заполнены четко и ясно шариковой ручкой или на компьютере. Подчистки, помарки, исправления в этих документах не допускаются. В приходных и расходных кассовых ордерах приводится основание для их составления, и перечисляются прилагаемые к ним документы (поле «Приложение»). Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

При получении расходных и приходных кассовых ордеров кассир обязан проверить наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера и на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе подписи руководителя организации, правильность оформления документов и наличие перечисленных в документах приложений. Приходные и расходные кассовые ордера до передачи в кассу регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Журнал

регистрации приходных и расходных кассовых ордеров также удобно вести в программе Excel, отформатировав соответствующим образом строки журнала. Форма документа приведена на прилагаемом компакт-диске, пример ведения журнала будет рассмотрен в части III.

Расходные кассовые ордера, оформленные на расчетно-платежные ведомости на оплату труда и другие приравненные к ней платежи, регистрируются после их выдачи. Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитываются на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет счета записываются поступления денежных средств в кассу, а в кредит — выбытие денежных средств из кассы. К счету могут быть открыты субсчета: 50.1, 50.2, 50.3. На субсчете 50.1 учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты. На субсчете 50.2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в билетных и багажных кассах портов, вокзалов, пристаней и т. п. На субсчете 50.3 «Денежные документы в сум.» учитывают находящиеся в кассе почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины.

Ведение кассовой книги

Все поступления и выдачи наличных предприятия учитываются в кассовой книге. Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данной организации. Записи в книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации. Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру. Очевидно, что для ведения таких записей удобно воспользоваться вычислительной программой. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день.

Суммарный приход кассы отражается в оборотах по дебету. Из него вычитается суммарный расход, равный обороту по кредиту. Учитывается также остаток в кассе на начало рабочего дня и на конец рабочего дня. Кассир передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист, в котором отражаются копии записей в кассовой книге за день с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Бухгалтер проверяет правильность документа, арифметических расчетов. Кассовая книга может вестись автоматизированным способом на компьютере.

Отчет кассира, в котором бухгалтером проставлена корреспонденция счетов, служит основанием для заполнения журнала-ордера и ведомости по счету 50 «Касса». Журнал-ордер является вторичным бухгалтерским документом, который составляется на основании первичных (расходных, приходных кассовых ордеров, отчет кассира). Данные этого документа заносятся в форму отчетности №1 Бухгалтерский баланс.

Инвентаризация и ревизия кассы

Инвентаризация наличия денежных средств в кассе производится согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Руз.

Инвентаризация и ревизия кассы

Ревизия кассы производится внезапно комиссией, назначенной приказом руководителя организации, в присутствии кассира. При этом по листно проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги и бланки строгой отчетности. Расписки на выданные суммы наличными, не оформленные расходными кассовыми ордерами, в остаток в кассе не включаются. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается. Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств не производятся. Результаты инвентаризации оформляются актом по форме № ИНВ-15, утвержденной Постановлением Госкомстата Руз. На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение о причинах излишков или недостатков, установленных в процессе инвентаризации, а руководитель организации — решение по результатам инвентаризации. Выявленные излишки приносятся с последующим

перечислением их в доход организации. При этом оформляются проводки. Дебет счета 50 кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

В случае выявления недостачи их суммы подлежат взысканию с материально ответственного лица и оформляются записью. Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» кредит счета 50. Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» кредит счета 94 «Недостатки и потери от порчи ценностей». Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров. Бухгалтерские проводки по учету кассовых операций

Бухгалтерские проводки, связанные с операциями по кассе, приведены в таблице 2.1.

Таблица 2.1.

Бухгалтерские проводки с операциями по кассе
Хозяйственная операция

Название операции	Дебет	Кредит
Поступили деньги от покупателей	51(50)	62
оплачены товары, работу или услуги поставщику	60	51(50)
Перечислены налоги	68	51
Перечислены взносы	69	51
Сданы денежные средства на расчетный счет, в т.ч. путем инкассации	51(57)	50
Выдан из кассы аванс поставщику	60	50
Возвращен покупателю аванс	52	50
Выданы средства под отчет работнику	71	50(51)

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте
Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса. Кассам устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Они должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами. (справочниками по иностранной валюте).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты их кассы. При приеме от

клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов. В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Ветхие, поврежденные денежные знаки кассиром от клиентов не принимаются. Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. При расчете за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. Выдача сдачи в сумлях запрещается. Для обособления учета наличия и движения наличной валюты к счету 50 «Касса» открывается соответствующий субсчет.

Учет расчетов с подотчетными лицами Подотчетные лица — это работники организации, получившие авансом наличные деньги из кассы на хозяйственные, командировочные расходы, на приобретение материалов. Список должностей и лиц, имеющих право получать в кассе наличные деньги на хозяйственные и другие расходы, утверждается руководителем организации, а средства на командировки выдаются на основе его приказа.

Подотчетные суммы включают наличные денежные средства, выдаваемые персоналу организации на расходы в служебных командировках, представительские цели, оплаты услуг. Размер выдаваемых сумм ограничивается нормативами, устанавливаемыми Центральным банком Узбекистана для кассовых операций. Основными документами, которые используются при учете расчетов с подотчетными лицами являются:

расходный кассовый ордер;

приходный кассовый ордер;

командировочное удостоверение, платежная ведомость, авансовый отчет; прочие (счет, квитанция, проездные билеты, торговозакупочный акт и т. п.). Выдача денег на хозяйственные расходы оформляется расходным кассовым ордером. Если руководителем организации письменно определен срок, на который Учет расчетов с подотчетными лицами эти деньги выданы, то подотчетное лицо обязано отчитаться за полученную сумму в течение 3-х дней после установленного срока. С этой целью оно должно представить в

бухгалтерию авансовый отчет. Подотчетные суммы могут выдаваться путем перечисления денежных средств на персональную расчетную карту физического лица. Не использованная подотчетная сумма сдается в кассу по приходному кассовому ордеру. Выдача денег на командировочные расходы оформляется расходным кассовым ордером или (если в командировку отправляется группа людей) платежной ведомостью.

В соответствии со статьи Трудового кодекса Руз в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возместить работу расходы по проезду, по найму гостиницы, суточные. Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. В соответствии приказа Министерством юстиции Республики Узбекистан от 19 ноября 2015 г. зарегистрирован Регистрационным № 2730. Приложение 1 к Положению о порядке выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан. Командировочные расходы в иностранной валюте при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций оплата суточных производится в размере по норме установленном в приложении № 1, нахождения в командировке. Оплата найма жилого помещения производится по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами. Руководители предприятия могут разрешить, в порядке исключения, производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах. Подотчетные суммы учитываются на синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В отдельных случаях предприятия участвуют в процессе налично-денежного обращения - при оплате труда штатных и нештатных сотрудников, закупке материалов, выдаче сотрудникам авансов на командировочные расходы и др. В связи с этим, предприятие может располагать наличными денежными средствами. Для хранения денежных средств предназначена касса предприятия.

Таблица 2.2

Дата проводки	Проводка	Отражена операция
Дата выдачи денег	Дт 71 Кт 50, 51, 55	Выданы деньги
	Дт 55 Кт 51, 52	Перечислены деньги на корпоративную карту
Дата списания денег	Дт 73 Кт 55	Списаны деньги со специального счета при отсутствии подтверждающих расходы документов
Дата утверждения АО	Дт 10 (08, 20, 26, 44) Кт 71	Приняты к учету товары (работы, услуги)
Срок, установленный в приказе	Дт 50, 51 Кт 71, 73	От работника получен остаток неизрасходованных сумм
	Дт 71 Кт 50, 51	Работнику возвращен перерасход по авансовому отчету
	Дт 94 Кт 71	Отражены суммы, не возвращенные в установленный срок
	Дт 70 Кт 94, 73	Из зарплаты удержаны подотчетные суммы, не возвращенные в срок

Порядок ведения кассовых операций в нашей стране довольно строго регламентирован. Он определен в Порядке ведения кассовых операций Республики Узбекистан.

Основными задачами учета денежных средств и расчетов являются:

- учет и выполнение операций с наличными денежными средствами и расчетов с юридическими и физическими лицами в соответствии с требованиями действующего законодательства и установленными правилами;

- контроль соблюдения кассовой и расчетной дисциплин;
- оперативный, повседневный контроль за сохранностью денежных средств и ценных бумаг в кассе предприятия;

- контроль за использованием денежных средств по их целевому назначению;

- контроль за своевременностью расчетов с поставщиками, покупателями (заказчиками), бюджетом, банками, органами социального страхования, рабочими и служащими и др.;

- своевременная сверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

- своевременное выявление результатов инвентаризации денежных средств, документов и расчетов.

Первичные документы по поступлению и расходованию денежных средств в кассе являются основой организации по операциям с денежными средствами.

В кассовых документах все реквизиты заполнены четко и ясно, подчисток, помарок или исправлений не допускается. Прием и выдача денег по кассовым ордерам производится только в день их составления. При получении приходных и расходных кассовых ордеров кассир обязательно проверяет: наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере - подпись руководителя организации; правильность оформления документов; наличие перечисленных в документах приложений. В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

Поступление и расходование денежных средств и денежных документов в кассу организации отражаются, как правило, в корреспонденции со следующими счетами:

- 50 «Касса»;

- 51 «Расчетный счет»;

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Корреспонденции по счету 50 «Касса» свидетельствует о том, что в процессе хозяйственной деятельности у каждой организации возникает множество оснований, по которым фиксируются поступления и расходование наличных денежных средств.

Основными задачами бухгалтерии по учету денежных средств являются: обеспечение их сохранности и правильности использо-

вания, строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций, правильное оформление движения денежных средств в документах и регистрах бухгалтерского учета.

Безналичные расчеты за поставленную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги являются основным видом расчетов между юридическими лицами (табл. 2.3.).

Таблица 2.3

Бухгалтерские проводки по учету кассовых операций

№ п/п	Наименование проведенной операции	Документ	Сумма	Корреспонденция счетов Д К
1.	Поступление наличных денег с расчетного счета чек АЧ 992572	Приходный кассовый ордер (ф. №КО-1)	15000000	50 51
2.	Возврат в кассу выданного ранее аванса на хозяйственные нужды	Приходный кассовый ордер (ф. №КО)	36400	50 71
3.	Выдана заработная плата работникам по ведомости №15	Расходный кассовый ордер (ф. №КО-2)	17490000	70 50
4.	Выданы наличные в подотчет на хозяйственные нужды	Расходный кассовый ордер (ф. №КО-2)	300000	71 50

Платежные поручения организацией используются для следующих целей:

- перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- перечисление денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договорами.

Таблица 2.4

Бухгалтерские проводки по учету операций на расчетном счете предприятия

№ п/п	Наименование проведенной операции	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи	Сумма	Корреспонденция счетов Д К
1.	Поступили денежные средства за реализованную продукцию, выполненные работы, услуги	Выписка банка, платежное поручение	7200000	51 62
2.	Зачислены авансы от покупателей.	Выписка банка, платежное поручение	1500000	51 62.1
3.	Оплачены платежные документы поставщиков	Выписка банка, платежное поручение	1274000	60 51
4.	Оплата банковских услуг	Выписка банка, платежное поручение	127760	91.2 51
5.	Перечислен НДС	Выписка банка, платежное поручение	1245130	68 51
6.	Перечисление страховых взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС	Выписка банка, платежное поручение	865420	69 51

На расчетном счете скапливаются свободные денежные средства и поступления за проданную продукцию, выполненные работы и услуги и прочие зачисления. С расчетного счета производятся почти все платежи организации: оплата поставщикам за

товар, погашение задолженности по бюджету, получение денег в кассу для выдачи заработной платы, материальной помощи.

Вопросы для самоконтроля:

1. Назовите основные документы, регулирующие порядок осуществления, документального оформления, контроля и учета кассовых операций.

2. Какими документами оформляются кассовые операции?

3. В какой форме представляет отчет в бухгалтерию кассир?

4. Открываются ли субсчета к счету «Касса»?

5. Что относится к денежным документам?

6. Каков порядок открытия расчетных счетов в банке?

7. Для чего предназначен счет 55 «Специальные счета в банках»?

8. Какие субсчета открываются к счету 55 «Специальные счета в банках»?

9. В чем различие депозитных и расчетных счетов?

10. Каким образом осуществляется учет переводов в пути?

11. Что называется платежеспособностью и почему она важна?

12. Как вы понимаете выражение «Прибыль — это мнение, наличность — это факт»?

13. Что означает коэффициент платежеспособности?

14. Какие факторы способствуют улучшению платежеспособности?

15. Что собой представляет ликвидность? Какие факторы приводят к ее улучшению?

3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Характеристика основных средств и их оценка

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл.

В организациях любой формы собственности к ним в основном относятся: здания, сооружения; вычислительная техника; транспортные средства; хозяйственный инвентарь; прочие основные средства (библиотечные фонды, капитальные затраты в арендованные основные средства и др.)

До 1 января 2001г. при определении понятия «основные средства» использовали 2 критерия: срок службы объекта и лимит стоимости.

Предметы со сроком полезного использования свыше 12 месяцев независимо от их стоимости должны относиться к основным средствам, а предметы со сроком полезного использования менее 12 месяцев – учитываться в порядке, установленном для материалов.

Основные средства могут быть оценены по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости. Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основного средства, кроме НДС и иных возмещаемых налогов.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Восстановительная стоимость – стоимость основных средств в современных условиях, при современных ценах и технике, это стоимость, по которой оцениваются основные средства после проведения переоценки. При принятии решения о переоценке

следует учитывать, что в последующем такие объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость переоцениваемых основных средств существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Объекты стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 сумов за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Амортизация - процесс постепенного переноса стоимости основных средств на производимую продукцию (работы, услуги).

Амортизацию начисляют одним из способов (методов) (по кредиту счета 02): линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Оценка основных средств. Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по *первоначальной стоимости*.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Уз.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для

устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации.

Инвентарный номер выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через 5 лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Учет движения основных средств. Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре *акт (накладную) приемки–передачи основных средств (ОС-1)* на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется *акт о выявленных дефектах оборудования*. В нем указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют *актом приемки–сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ОС-3)*. В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта.

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха в другой, а также их передачу из запаса в эксплуатацию оформляют *актом (накладной) приемки–передачи основных средств*.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом на списание основных средств (ОС-4)*, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа – *актом на списание автотранспортных средств (ОС-4а)*. В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей, полученных от ликвидации объекта, результат от списания.

Основным регистром аналитического учета основных средств являются *инвентарные карточки*. Карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно– хозяйственной назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце. Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации на правах собственности, осуществляется на следующих счетах: 01 (основные средства), 02 (амортизация основных средств), 91 (прочие доходы и расходы),

75 (расчеты с учредителями), 08 (вложения во внеоборотные активы), 99 (прибыли и убытки).

Основные типовые бухгалтерские проводки по движению основных средств[3] отражены в таблице 3.1.

Дебет	Кредит	Содержание проводки
1. Покупка объектов основных средств (без НДС) через подотчетных лиц. Объекты не требуют дополнительных расходов по доведению их до состояния, пригодного для дальнейшего использования		
08-4	71-1	Отражена покупная стоимость основного средства с НДС
08-4	71-1	Отражены (начислены) транспортно-заготовительные расходы с НДС (если есть)
01	08-4	Объект введен в эксплуатацию
60 (76)	71-1	Отражена оплата поставщику
2. Покупка объектов основных средств (с НДС) для производственных целей через подотчетных лиц.		
08-4	60 (76)	Отражена покупная стоимость основного средства без НДС
19-1	60 (76)	Учен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате при приобретении основных средств
08-4	60 (76)	Отражены (начислены) транспортно-заготовительные расходы без НДС (если есть)
19-1	60 (76)	Учен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по транспортно-заготовительным расходам (если есть)
01	08-4	Объект введен в эксплуатацию
60 (76)	71-1	Отражена оплата поставщику
68-2	19-1	Принят к вычету из бюджета НДС в месяце ввода в эксплуатацию объекта основных средств, не требующих монтажа
3. Покупка объектов основных средств для непроизводственных целей через подотчетных лиц.		
08-4	60 (76)	Отражена покупная стоимость основного средства без НДС
19-1	60 (76)	Учен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате при приобретении основных средств
08-4	60 (76)	Отражены (начислены) транспортно –заготовительные расходы без НДС (если есть)
19-1	60 (76)	Учен (начислен) НДС, уплаченный или причитающийся к уплате по транспортно-заготовительным расходам (если есть)
01	08-4	Объект введен в эксплуатацию
91-2	19-1	Списан на внереализационные расходы организации НДС в месяце ввода в эксплуатацию объекта основных средств, не требующих монтажа
60 (76)	71-1	Отражена оплата поставщику

4. Поступление объектов основных средств от учредителей		
08-4	75-1	Отражена фактическая стоимость основного средства, согласованная учредителями, с учетом оплаченных учредителем и документально им подтвержденных транспортно-заготовительных расходов
01	08-4	Начислена фактическая (первоначальная) стоимость основного средства
5. Полное (ликвидация) или частичное списание с баланса основных средств по износу		
01-2	01	Списана балансовая стоимость выбывшего объекта основных средств на отдельный субсчет
02-1	01-2	Отражена накопленная амортизация по выбывшему объекту на отдельном субсчете
91-2	01-2	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств с отдельного субсчета на операционные расходы организации
98-2-1	91-1	Списана остаточная стоимость безвозмездно полученных объектов основных средств на счет прочих расходов и доходов в качестве внереализационного дохода (если есть)
83-1	84-1	Отражен перенос суммы дооценки объектов основных средств при их выбытии с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации
6. Отражение выбытия основных средств, передаваемых в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации		
01-2	01	Списана балансовая стоимость выбывшего объекта основных средств на отдельный субсчет
02-1	01-2	Отражена накопленная амортизация по выбывшему объекту на отдельном субсчете
58-1	01-2	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств, вложенного в уставный капитал с отдельного субсчета
58-1	76	Включена стоимость услуг по оценке в фактические затраты на приобретение финансовых вложений

3.2. Учет амортизации основных средств

Основные средства, в отличие от оборотных средств, находятся в замедленном кругообороте длительное время, участвуя производственной, коммерческой или иной деятельности организации. В процессе кругооборота основные средства, сохраняя свою первоначальную вещественную форму, постепенно изнашиваются, частями перенося свою стоимость на издержки производства и обращения. Износ представляет собой постепенное снашивание основных средств и перенесение их стоимости на вырабатываемую готовую продукцию (работы, услуги).

К моменту выбытия основные средства обладают иной потребительской стоимостью. Причиной изменения потребительской

стоимости основных средств служит материальный (физический) и моральный износ, который с особой силой действует на активную часть основных средств— автомашины, оборудование и т.д.

Износ основных средств не является объектом бухгалтерского учета, но служит для определения степени изношенности.

Объектом бухгалтерского учета является *амортизация*, представляющая собой денежное выражение износа основных средств.

Амортизация начисляется на все действующие и недействующие основные средства организаций независимо от формы собственности и виды деятельности.

Начисление амортизации производится только в течение срока полезного использования, причем срок полезного использования объектов основных средств определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к бухгалтерскому учету, если он не установлен в централизованном порядке или отсутствует в технических условиях. Т.е. до полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта (продажа, ликвидация и пр.) с баланса, либо в связи с прекращением права собственности или вещного права.

Амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания при выбытии.

Амортизация начисляется ежемесячно и включается в отчетный период независимо от результатов деятельности организации в этом отчетном периоде.

Способы начисления амортизации:

1.Метод равномерного начисления (линейный) предполагает, что функциональная полезность актива зависит от времени его использования и не меняется на протяжении срока полезной службы, т.е. начисляется постоянная сумма амортизации на протяжении всего срока полезной службы актива.

При этом способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования объектов основных средств.

Пример. Приобретен объект стоимостью 120 тыс. сум. со сроком полезного использования 4 года. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 25% ($100 : 4$). Годовая сумма амортизационных отчислений – 30 тыс. сум. ($120 \text{ т.с.} * 25 : 100$), сумма амортизации за отчетный месяц – 2,5 тыс. сум. ($30 \text{ т.с.} : 12$).

2. Метод уменьшаемого остатка исходит из того, что полезность и производительность объектов основных средств в начальные периоды использования значительно выше, чем в последующие, поэтому предусматривает начисление наибольших сумм амортизации в начальных периодах использования объекта и постепенное уменьшение суммы амортизации на протяжении срока его полезной службы.

Пример. Приобретен объект основных средств, первоначальная стоимость которого 300 тыс. сум. Срок полезного использования объекта составляет 5 лет, годовая норма амортизационных отчислений – 20% ($100 : 5$), годовая сумма амортизационных отчислений – 60 тыс. сум.

В первый год эксплуатации сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к бухгалтерскому учету, и составляет 60 тыс. сум., во второй год амортизация начисляется в размере 20% от остаточной стоимости (первоначальная стоимость объекта за вычетом суммы начисленной амортизации) и составляет 48 тыс. сум. ($((300 - 60) * 20 : 100)$); в третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 20% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составляет 38,4 тыс. сум. ($((240 - 48) * 20 : 100)$) и т.д.

Способ амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования. Этот способ также относится к ускоренным и позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем в последующие. Указанный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы. Этот способ целесообразно применять при

начислении амортизации по вычислительной технике, средствам связи; машинам и оборудованию малых и недавно образованных организаций, у которых нагрузка на объекты основных средств приходится на первые годы работы.

При способе списания стоимости по сумме числа лет срока использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

Метод начисления амортизации выбирается на основе предполагаемой схемы получения экономических выгод, если только эта предполагаемая схема получения экономических выгод от использования актива не меняется.

Бухгалтерский учет амортизации основных средств осуществляется на счете 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности и сданного в лизинг. По своему отношению к балансу этот счет является пассивным, но в бухгалтерском балансе – нетто не находит своего отражения, так как основные средства в балансе показываются в остаточной стоимости. По кредиту счета учитываются остаток и начисленная сумма амортизации, а по дебету – списание амортизации.

Счет 02 субсчетов не имеет. Однако к этому счету могут быть открыты субсчета, предусмотренные в ранее действующем Плате счетов бухгалтерского учета: 1 – Амортизация собственных основных средств, 2 – Амортизация имущества, сданного в лизинг.

Амортизация основных средств представляет собой одну из статей затрат, поэтому при ее начислении дебетуют счета издержек производства и обращения и кредитуют счет 02.

Организация – арендодатель отражает начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в аренду, бухгалтерской записью:

Дебет– сч.91 «Прочие доходы и расходы», с/сч.2 «Прочие расходы»

Кредит– сч.02.

Во всех случаях выбытия основных средств (продажа, списание при ликвидации, разборка, безвозмездная передача, недостача и т.д.) списывается амортизация, сумма которой определяется расчетным путем за весь период эксплуатации и не должна быть выше первоначальной (восстановительной) стоимости списываемого объекта. При этом составляется бухгалтерская запись:

Дебет – сч.02

Кредит–сч.01«Основные средства», с/сч. «Выбытие основных средств».

Аналитический учет по счету 02 следует вести по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Нематериальные активы

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденным Приказом Минфина России от 16 октября 2000 г . № 91н.

В целях исчисления налога на прибыль порядок отнесения объектов к нематериальным активам определяется нормами Налогового кодекса РУз.

Перечень объектов, которые в бухгалтерском учете включаются в состав нематериальных активов:

К ним относятся объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности):

- 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 происхождения товаров;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Из приведенного перечня наглядно видно, что нематериальный актив представляет собой прежде всего исключительное право. Поэтому нематериальный актив никоим образом не должен отождествляться с материальными носителями информации, на которых отображен тот или иной результат интеллектуального труда.

Помимо перечисленных исключительных прав тем же п.4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам отнесены:

- деловая репутация организации;
- организационные расходы, т.е. расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада учредителей в уставный капитал организации.

При этом к нематериальным активам не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Для того чтобы принять к бухгалтерскому учету объект в виде нематериального актива, необходимо, чтобы одновременно выполнялись *следующие условия* :

а) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;

б) возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

в) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

ж) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности

(патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

3.3. Учет поступления и выбытия основных средств

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект, который представляет собой совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п.

Основным признаком, по которому один инвентарный объект следует отличать от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо в использовании для управленческих нужд организации.

Все виды нематериальных активов, получаемых организацией, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая образуется из суммы фактических расходов на их приобретение (создание), за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов в соответствии с действующим законодательством (п.6 ПБУ 14/2000).

Оформление первичных документов при постановке на учет нематериальных активов. Следует обратить особое внимание на правильное и полное оформление всех необходимых первичных документов, поскольку они являются не только основанием для отражения соответствующих записей на счетах бухгалтерского учета, но и служат подтверждением совершения хозяйственных операций, которые тем или иным образом учитываются для целей налогообложения.

Основным документом, необходимым для принятия нематериального актива к учету, является документ, подтверждающий право организации на владение и распоряжение данным активом. Таким документом может быть патент, свидетельство, договор и т.п.

Амортизация нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов (НМА) погашается частями в течение всего времени их использования в организации посредством начисления амортизации (п.14 ПБУ 14/2000).

Для определения суммы амортизационных отчислений за месяц организации необходимо:

- установить срок полезного использования объекта НМА;
- выбрать способ начисления амортизации по объекту;
- рассчитать норму амортизационных отчислений по каждому объекту.

При принятии объекта НМА к бухгалтерскому учету организация самостоятельно устанавливает срок его службы.

В силу того что состав нематериальных активов в бухгалтерском учете неоднороден, определять срок использования конкретного объекта НМА организация должна дифференцированно с учетом условий, перечисленных в п.17 ПБУ 14/2000.

Наиболее общим критерием определения срока полезного использования объекта НМА является ожидаемый срок его использования, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Руководствуясь только этим критерием, организации бывает достаточно сложно установить оптимальный срок использования того или иного объекта НМА.

Для отдельных групп НМА срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Срок полезного использования такого объекта – величина переменная, которая зависит от ряда показателей функционирования организации, например от объема произведенной продукции за отчетный период.

В случае если возникли затруднения с определением срока полезного использования объекта НМА (или этот срок установить невозможно), нормы амортизационных отчислений по ним устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Пунктом 15 ПБУ 14/2000 предусмотрены следующие способы начисления амортизации:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;

• списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). ПБУ 14/2000 разрешено использовать один из способов начисления амортизации применительно к группе однородных объектов НМА.

Поэтому перед тем как приступить к выбору способа начисления амортизации, организации целесообразно все свои НМА поделить на группы, объединенные общими признаками (например, исключительные права на товарные знаки – в первую группу, на промышленные образцы – во вторую и т.д.).

Организация вправе выбрать любой способ (способы) начисления амортизации: один – по всем группам однородных объектов, либо различные способы – для разных групп объектов НМА.

Выбытие нематериальных активов. Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации (в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям), подлежит списанию.

Если амортизационные отчисления по каким-либо нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм (т.е. с использованием счета 05), то одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов в бухгалтерском учете отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, увеличивая (уменьшая) финансовые результаты организации.

Продажа нематериальных активов. Владелец нематериального актива имеет право уступить (продать) принадлежащие ему исключительные права на этот актив. В этом случае стоимость проданного актива подлежит списанию с баланса. При этом поступления от продажи нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в составе операционных доходов (п.7 ПБУ 9/99), а расходы, связанные с их продажей, – в составе операционных расходов.

Сведения о продаже нематериального актива отражаются в графах 13 – 17 Карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1, утверждена Постановлением Госкомстата.

В бухгалтерском учете организации операции по продаже нематериального актива отражаются проводками:

Дебет счета 62 (76) – Кредит счета 91 — продажная стоимость нематериального актива отражена в составе операционных доходов организации;

Дебет счета 91 – Кредит счета 68/"НДС" (76/"НДС") – отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива;

Дебет счета 05 – Кредит счета 04 – списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу к моменту выбытия;

Дебет счета 91 – Кредит счета 04 – остаточная стоимость нематериального актива списана в состав операционных расходов.

3.4. Учет инвестиций в основные средства

Долгосрочные инвестиции – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение вне оборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Связаны со следующими действиями:

- Осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов производственной сферы.

- Приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств.

- Приобретение земельных участков и объектов природопользования.

- Приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т.д.).

- Осуществление доходных вложений в материальные ценности.

- Выполнение научно-технических, опытно-конструкторских и технологических работ.

- Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- В целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него.

- По приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщик должен предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

- 1 «Приобретение земельных участков» (учитываются затраты на приобретение в собственность организации земельных участков);

- 2 «Приобретение объектов природопользования» (затраты на приобрет. в собств. организ. объектов природопользования);

- 3 «Строительство объектов основных средств» (затраты на возведение зданий, монтаж оборудования);

- 4 «Приобретение объектов основных средств» (затраты на приобретение оборудования, машин, инвентаря, не требующих монтажа);

- 5 «Приобретение нематериальных активов»;

6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» (затраты на выращивание молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо);

7 «Приобретение взрослых животных»;

8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов.

Сформированная первоначальная стоимость основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

+Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов. К незавершенным капитальным вложениям относят объекты недвижимости, не прошедшей государственную регистрацию.

Схема записей по счету 08 «Вложение во внеоборотные активы»:

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
Сн – стоимость незавершенных Капитальных вложений на начало месяца Затраты по капитальным вложениям в отчетном месяце Ск – стоимость незавершенных Капитальных вложений на конец месяца	Фактическая себестоимость Оприходованных основных средств, Доходных вложений в материальные Ценности и нематериальных активов (Сн+ затраты отчетного месяца - Ск)

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту.

3.5. Учет затрат на ремонт

Ремонт — это совокупность работ по восстановлению исправности или работоспособности объекта основных средств или его составных частей с приведением данного объекта в соответствие с требованиями действующих норм, определенных техническими нормативными правовыми актами, а также по предотвращению их дальнейшего интенсивного износа без изменения технико-экономических характеристик объекта и его ресурса.

В зависимости от объема, характера и периодичности проведения работ различают текущий, средний и капитальный ремонт.

При текущем ремонте проводят работы по частичной замене и мелкой починке отдельных деталей, регулированию механизмов, устранению небольших повреждений. Текущий ремонт проводят регулярно в течение года по плану, разработанному на год, в пределах утвержденных смет.

При капитальном ремонте осуществляется разборка машин и агрегатов, замена и восстановление изношенных деталей и узлов, сборка, регулировка и испытание машин и механизмов и т. п.

При среднем ремонте производится частичная разборка ремонтируемых машин, замена и восстановление отдельных изношенных деталей и узлов. По сложности и объему он близок к капитальному ремонту. Однако средний ремонт нередко проводится с периодичностью менее одного года.

Как правило, текущий ремонт проводится в течение всего года по плану (графику), составленному с учетом результатов осмотров объектов основных средств, разработанной сметно-технической документации на текущий ремонт, а также мероприятий по подготовке объектов основных средств к эксплуатации в сезонных условиях.

Производиться текущий ремонт может как хозяйственным, так и подрядным способом. На крупных и средних предприятиях данный вид ремонта обычно выполняется хозяйственным способом, т.е. собственными ремонтными подразделениями (ремонтно-механическими или ремонтно-строительными цехами) или силами работников, имеющих соответствующую квалификацию.

По своей экономической сути текущий ремонт не является формой воспроизводства основных средств, т.к. он не возобновляет их экономические характеристики. Расходы на его проведение сравнительно невелики, являются текущими затратами и включаются в себестоимость продукции (расходы на реализацию) по мере их осуществления.

Капитальный ремонт проводится через сравнительно большие интервалы времени (не менее года) на основании заранее составленной документации и зачастую с предварительной подготовкой соответствующих материалов и конструкций для замены во время ремонта.

На капитальный ремонт, как правило, ставится объект основных средств в целом или его часть. Однако при необходимости может производиться капитальный ремонт отдельных элементов (конструкций) объекта.

Различают комплексный и выборочный капитальные ремонты. Комплексный капитальный ремонт — это ремонт, связанный с остановкой производства. Выборочный капитальный ремонт осуществляется без остановки производства.

Одним из основных способов улучшения свойств основных средств является их *модернизация*. Под модернизацией понимается усовершенствование находящихся в эксплуатации машин и оборудования путем внесения в их конструкции изменений, повышающих производительность, технические и экономические показатели использования машин и оборудования. Модернизация бывает малой (частичной) и комплексной (модернизация комплекса средств труда).

В процессе проведения модернизации всегда должна производиться замена имеющихся устаревших конструктивных элементов и систем объекта на новые, более эффективные, без изменения конструкции и комплектации объекта. В результате проведения модернизации технико-экономические показатели объекта основных средств изменяются, конструкция и комплектация остаются теми же, ресурс может увеличиться, срок службы может быть пересмотрен, а стоимость объекта изменяется.

Предприятия могут также проводить *реконструкцию* основных средств, которая связана с полным или частичным переоборудованием или переустройством основных средств, с заменой морально устаревших и физически изношенных частей, которые обеспечивают увеличение выпуска продукции, расширение ассортимента или повышение качества выпускаемой продукции, а также улучшение других технико-экономических показателей с меньшими затратами в более короткие сроки. При реконструкции действующих предприятий может осуществляться:

-расширение отдельных зданий и сооружений основного, подсобного и обслуживающего назначения в случаях, когда новое оборудование не может быть размещено в соответствующих зданиях;

-строительство новых зданий и сооружений на территории действующего предприятия взамен ликвидируемых объектов, дальнейшая эксплуатация которых по техническим и экономическим условиям признана нецелесообразной.

Из этого можно сделать вывод, что после проведения указанных работ преобразуется или видоизменяется ранее действовавший объект основных средств или строятся новые объекты взамен старым, изношенным или морально устаревшим объектам. То есть в результате реконструкции принципиально новые объекты основных средств не создаются.

Ремонт может проводиться *хозяйственным или подрядным способом*. Текущий и средний ремонт, как правило, осуществляется хозяйственным способом (силами ремонтной бригады предприятия). При хозяйственном способе ведения ремонтных работ в затраты включаются стоимость израсходованных на проведение ремонта материалов, запасных частей, заработная плата исполнителям, отчисления на социальное страхование, налоги, включаемые в издержки предприятия, и др. Если при разборке основных средств получены материалы, детали, узлы, пригодные для дальнейшего использования, то на их стоимость уменьшаются затраты на ремонт основных средств.

Капитальный ремонт чаще всего проводится подрядным способом.

На предприятиях, где затраты на ремонт основных средств значительны и на протяжении года производятся неравномерно, может создаваться ремонтный фонд (резерв). Он создается по разработанным предприятием нормативам отчислений на покрытие предполагаемых затрат на ремонт основных средств и включается в издержки производства или обращения.

Таким образом, существуют различные способы поддержания основных средств в рабочем состоянии и совершенствования их технических характеристик.

3.6. Учет арендованных основных средств

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование. Договор аренды должен быть заключен в письменной форме. Договор аренды здания или сооружения сроком не менее года подлежит государственной регистрации.

Существует два вида аренды:

1. *Текущая аренда*
2. *Долгосрочная (финансовая, лизинг) аренда (с выкупом основных средств)*

Учет текущей аренды у арендодателя (арендатора) включает в себя следующие разделы:

- Сдача (прием) основных средств в аренду
- Начисление арендной платы к получению (к перечислению)
- Отражение затрат по ремонту и капитальным вложениям по арендованным основным средствам
- Возврат арендованных основных средств.

При сдаче основных средств в текущую аренду перехода права собственности не происходит, поэтому у арендодателя переданные в аренду основные средства с баланса не снимаются (амортизация начисляется с Д 91 К 02), а у арендатора – ставятся на забалансовый учет (Д 001).

Суммы начисленных арендных платежей:

- У арендодателя – включаются в состав прочих операционных доходов

(Д 76 К 91) и по ним начисляется НДС (Д 91 К 68)

· У арендатора – включаются в издержки производства и обращения (Д 20,26,44 К 76), НДС отражается на счете 19 (Д19 К 76).

Затраты по текущему ремонту арендованных основных средств, производимых арендатором, включаются в издержки производства и обращения (Д20,26,44,43 К 10,70,69...).

Учет долгосрочной аренды (лизинг).

Лизинг – это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения.

Отношения при лизинге определяются ФЗ «О лизинге» №164-ФЗ от 29.10.98 г.

Для учета операций долгосрочной аренды (лизинга) в новом плане счетов используются 3 счета:

08 – вложения во внеоборотные активы

62 – расчеты с покупателями и заказчиками

76 – расчеты с разными дебиторами и кредиторами

98 – доходы будущих периодов

08,76 для арендатора, 03 и 97 для арендатора.

Пример: Арендодатель отдает в аренду с правом выкупа ОС, первоначальная стоимость которых 120000, износ 24000. Цена соглашения 150000 под 10% годовых от цены соглашения сроком на 5 лет.

У арендодателя:

1) списывается с баланса стоимость объекта

№	Содержание	Дебет	Кредит	Сумма
1	Списывается амортизация по объекту	02	01	24000
2	Списывается остаточная стоимость объекта	91	01	96000 120000-24000
3	Передаются в аренду ОС по цене соглашения	62	91	150000
4	Списывается разница между остаточной стоимостью и ценой соглашения	91	98	54000 150000-96000
5	Отражается в учете сумма начисленных процентов	62	91	15000 10% ГОДОВЫХ
6	Ежегодное списание части сумм, учтенных как доходы будущих периодов на прибыль отчетного года	98	91	10800 54000:5 лет
7	Поступление годовой арендной платы от арендатора и процентов	51,50	62	45000 (150000:5лет)= 30000+15000

По истечении срока действия договора сч. 62 закрывается.

Списав таким образом предмет лизинга со своего баланса, лизингодатель принимает его на забалансовый учет на счет 011 "Основные средства, сданные в аренду"). На забалансовом учете предмет лизинга числится в оценке, указанной в договоре лизинга.

У арендатора, арендующего ОС на условиях долгосрочной аренды возникает следующая хозяйственная ситуация:

- с одной стороны, арендованное ОС показывается в балансе как часть имущества

- с другой стороны, как подлежащее оплате обязательство

№	Содержание	Дебет	Кредит	Сумма
1	Вступление в силу арендного договора	08	76	150000
		01	08	150000
2	Начисление амортизации	20,26,44	02	3000
3	Выплата арендной платы	76	50,51	30000
4	Начисление процентов по договору	91(84)	76	15000
5	Выплата начисленных процентов	76	50,51	15000

В конце срока действия арендного договора сч. 76 закрывается, выкупленные ОС переводятся в состав собственных основных средств Д 01/2 К 01/1 150000, начисленный износ переносится с одного субсчета на другой Д 02/2 К 02/1.

3.7. Инвентаризация основных средств

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, по зданиям - указать их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), год постройки и др.; по каналам - протяженность, глубину и

ширину (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам – местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т.п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации - изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях проводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Восстановление основных средств

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Выбытие основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случае: продажи; прекращения использования вследствие морального или физического износа; ликвидации при аварии, стихийном бедствии и иной чрезвычайной ситуации; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации; частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции; в иных случаях.

Если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);

- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;

- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

3.8. Учет нематериальных активов

Нематериальные активы – это условная стоимость промышленной и интеллектуальной собственности и другие имущественные права, на которые распространяется право собственности предприятия, они используются в течение длительного периода (свыше 1 года) и приносят доход.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо выполнение следующих условий:

1) организация осуществляет контроль за объектом, в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права этой организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и т.п.).

В соответствии с частью 4 ГК РУз регистрации подлежат любые сделки с интеллектуальными правами. Порядок и условия их государственной регистрации должны быть установлены Правительством РУз.

2) объект способен приносить предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, в частности, он предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности);

3) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

5) первоначальная стоимость объекта может быть достоверно определена;

б) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении вышеперечисленных условий, к нематериальным активам организация можно отнести права на следующие результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность):

- произведения науки, литературы и искусства (кинофильм, музыка, повесть и т.п.);

- программы для электронных вычислительных машин;

- изобретения;

- полезные модели;

- селекционные достижения;

- секреты производства (ноу-хау);

- товарные знаки и знаки обслуживания и др. активы;

- деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса в целом.

В состав нематериальных активов не включаются:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что понимается под основными средствами?

2. По каким направлениям в бухгалтерском учете осуществляется группировка основных средств?

3. В какой оценке отражаются на счете 01 «Основные средства»?

4. В какой оценке в балансе отражаются основные средства?

5. Что понимается под долгосрочными инвестициями?

6. На каком счете осуществляется учет затрат по капитальным вложениям?

7. Какие методы начисления амортизации по основным средствам вы знаете?

8. Какими способами осуществляется восстановление основных средств?

9. За счет каких источников покрываются затраты по ремонту основных средств?

10. Как отражаются в учете затраты по модернизации основных средств?

11. Какой записью отражается безвозмездное поступление основных средств?

12. Как оцениваются безвозмездно поступившие основные средства?

13. На каком счете отражается задолженность по вкладам в уставный капитал объектов основных средств?

14. Как оцениваются объекты основных средств, поступившие по договору мены?

15. Какой записью отражается создание резерва на ремонт основных средств?

16. Какой записью отражаются затраты по ремонту основных средств при подрядном способе их осуществления?

17. Какой записью отражается дооценка основных средств?

18. На каком счете у арендодателя собираются затраты, связанные с передачей объекта в текущую аренду, если она не является предметом деятельности?

19. Какой бухгалтерской записью отражается начисление сумм арендной платы, если текущая аренда является предметом деятельности?

20. Какой записью у лизингополучателя отражается выкуп объекта лизинга, если он учитывался на балансе лизингополучателя?

4. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ

Инвестиции — это вложения организацией денежных ресурсов в строительство, приобретение основных средств и нематериальных активов, не предназначенных для продажи, которые можно использовать длительное время, а также в ценные бумаги, получая с них доход в форме дивидендов или процентов.

4.1. Понятие долгосрочных инвестиций, их классификация и оценка

Понятие долгосрочных инвестиций, их классификация и оценка для целей бухгалтерского финансового учета. Учет договоров строительного подряда. Учет строительных и монтажных работ при подрядном и хозяйственном способах их производства; учет приобретения оборудования, инструмента и инвентаря, прочих капитальных работ и затрат. Учет законченных капитальных вложений. Определение инвентарной стоимости вводимых в действие объектов капитальных вложений. Учет источников финансирования капитальных вложений.

Если рассматривать инвестиции по срокам их вложения, то они бывают долгосрочными и краткосрочными. Краткосрочные инвестиции производятся сроком до одного года (12 месяцев), а долгосрочные — на срок более года.

Если рассматривать инвестиции по конечным результатам, то их можно разделить на вложения в имущество и финансовые вложения.

Под вложениями в имущество понимают капитальные вложения во внеоборотные активы, т.е. инвестиции в основные средства и нематериальные активы. Финансовые вложения — долгосрочные и краткосрочные инвестиции в ценные бумаги и долговые обязательства, вложения в уставные капиталы других организаций, а также предоставление займов с целью получения дополнительного дохода.

Капитальные вложения — представляют собой совокупность затрат на воспроизводство основных средств и улучшение их

качественного состава — создание новых, расширение и модернизацию действующих.

Воспроизводство основных средств — это хозяйственный процесс. Как и любой другой хозяйственный процесс, он отражается в бухгалтерском учете как совокупность затрат и результатов. В учете отражаются прежде всего затраты в процессе капиталовложений, т.е. затраты на проектирование, строительство и реконструкцию объектов, приобретение и монтаж оборудования, машин, приборов, затраты на покупку готовых объектов и пр. Результатом процесса капитальных вложений являются новые или реконструированные объекты основных средств.

Разнообразие капитальных вложений требует правильной их группировки. Рассмотрим некоторые группировочные признаки, применяемые в планировании и бухгалтерском учете.

По технологической структуре капитальные вложения подразделяют на:

- строительные и монтажные работы;
- оборудование, инструмент и инвентарь;
- прочие капитальные работы и затраты.

К **строительным** относят работы, связанные с возведением, расширением и восстановлением зданий и сооружений, устройством оснований и фундаментов, подготовкой и планировкой территории застройки и пр. К **монтажным** работам относится монтаж оборудования, сборка и установка технологического, энергетического, подъемно-транспортного и иного оборудования, которое может эксплуатироваться только после сборки и установки на фундамент на месте его постоянного использования.

В состав **оборудования**, инструмента и инвентаря входят оборудование, **требующее монтажа**, и оборудование, инструмент, инвентарь, не требующие монтажа. К первому виду относится оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки частей и прикрепления к фундаменту, основанию или другим конструкциям зданий и сооружений. **Оборудование, не требующее монтажа**, — это автомобили и другие транспортные средства, свободно стоящие станки и т.п., которые не требуют дополнительных затрат на установку.

К прочим капитальным вложениям относят проектно-изыскательские работы, работы по бурению, расходы на отвод земельных участков и переселение в связи со строительством, другие работы и затраты, предусмотренные в смете строительства.

По направлению капитальные вложения делятся на новое строительство, реконструкцию, расширение, техническое перевооружение и поддержание мощностей действующих производств.

Новым считается строительство зданий и сооружений на новых площадках по первоначальному проекту. **При расширении** строятся дополнительные или увеличиваются существующие производства. **Реконструкция** предусматривает переустройство действующих цехов или производств. При техническом перевооружении выполняется комплекс работ по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов или участков на основе внедрения передовой техники и технологии, модернизации и замены устаревшего оборудования. Поддержание мощностей действующей организации предполагает постоянное возобновление выбывающих основных средств.

По назначению произведенных затрат капитальные вложения подразделяются на:

капитальные вложения, предназначенные для строительства объектов производственного назначения (производственных помещений, складов, гаражей и пр.);

капитальные вложения, предназначенные для строительства объектов непроизводственного назначения (объектов жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, спортивных сооружений и пр.);

капитальные вложения в объекты, предназначенные для сдачи в аренду, лизинг, прокат.

По степени готовности различают капитальные работы законченные и незаконченные (незавершенное капитальное строительство).

Законченными считаются объекты, полностью завершенные, сданные в эксплуатацию и включенные в состав основных средств. В состав незавершенного строительства включаются объем выполненных строительно-монтажных работ по возводимому объекту, стоимость поступившего оборудования, не требующего

монтажа, и оборудования, находящегося в монтаже, а также прочие капитальные работы и затраты.

Организация, осуществляющая капитальные вложения, называется застройщиком (заказчиком). Капитальные работы выполняются либо подрядным способом, специальными строительно-монтажными организациями (подрядчиками) на договорных началах, либо самим застройщиком — хозяйственным способом, собственными силами организации.

Капитальные вложения можно осуществлять только при условии наличия титульных списков, проектно-сметной документации и источников финансирования. Титульные списки представляют собой перечень объектов, намеченных к строительству или реконструкции. В них предусматриваются сроки начала и окончания работ, сметная стоимость, объемы капитальных вложений по годам и др. В проектно-сметную документацию включаются проект, чертежи, комплекс технических документов, пояснительные записки и другие материалы, необходимые для намеченного строительства или реконструкции здания, сооружения или организации. Проектно-сметная документация разрабатывается на основе технико-экономических обоснований и технико-экономических расчетов.

4.2. Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений

Долгосрочные инвестиции – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции осуществляются в форме:

- нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы, капитального строительства;
- приобретения зданий, сооружений, транспортных средств и других объектов основных средств;
- приобретения земельных участков и объектов природопользования;
- приобретения и создания нематериальных активов;

- выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Организации, осуществляющие капитальное строительство, являются застройщиками. Застройщики могут осуществлять капитальное строительство подрядным или хозяйственным способом.

При подрядном способе работы выполняются сторонней организацией-подрядчиком по договору строительного подряда. Застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает заказчиком. Подрядчик выполняет предусмотренные договором подряда работы и сдает их заказчику по акту. Заказчик оплачивает принятые им работы по договорной стоимости.

Договорная стоимость объекта строительства определяется в договоре на строительство и может рассчитываться:

- на основе стоимости (цены), определяемой в соответствии с проектом (твердая цена);
- на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованной договором на строительство прибыли подрядчика (открытая цена).

При подрядном способе застройщик-заказчик не ведет учет затрат строительного производства, а учитывает законченные работы в оценке по договорной стоимости и расчеты с подрядчиком за выполненные работы.

При хозяйственном способе работы выполняются собственными силами застройщика, который ведет по объектный учет выполненных капитальных работ и относящихся к ним затрат. Для выполнения таких работ организация может иметь специальное подразделение (отдел капитального строительства), которое осуществляет строительные-монтажные работы, приобретает объекты основных средств. Законченные строительством и приобретенные объекты данная служба передает основной деятельности организации.

Законченные и оформленные в установленном порядке долгосрочные инвестиции принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», счет активный,

калькуляционный. К данному счету открываются следующие субсчета:

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

Капитальное строительство — это работы по строительству новых объектов, а также расширение, реконструкция и техническое перевооружение действующих объектов основных средств. Капитальное строительство осуществляется в соответствии с договором (контрактом) на капитальное строительство — документом, устанавливающим обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении.

Как ведется учет затрат на капитальное строительство

Содержание

- Как ведется учет затрат на капитальное строительство
- Вычет НДС по объектам строительства
- НДС при подрядном способе строительства
- НДС при хозяйственном способе строительства
- Незавершенное строительство
- Синтетический и аналитический учет

Застройщик — это организация, занимающаяся строительством объектов, контролем за ходом строительства, ведением бухгалтерского учета. Организация-застройщик может осуществлять строительство *хозяйственным способом* (то есть собственными силами) или *подрядным способом* (с привлечением подрядных организаций).

Подрядчик — это организация, выполняющая подрядные работы для застройщика по договору на строительство. При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядчику строительной организации выступает в роли заказчика.

Инвестор — это юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных и заемных средств в капитальное строительство объектов.

Учет затрат на капитальное строительство зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного.

При **подрядном способе** выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются в учете по дебету счета 08-3 по договорной стоимости, согласно принятым к оплате счетам-фактурам подрядных организаций и справкам формы № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Дебет 08-3 Кредит 60 — отражена стоимость строительных работ, указанная в КС-3;

Дебет 19 Кредит 60 — отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации.

Незавершенное строительство — затраты застройщика по возведению объектов с начала строительства до их ввода в эксплуатацию. До полного окончания работ по строительству объектов затраты по их сооружению (возведению) учитываются в составе незавершенного строительства.

После окончания строительства осуществляется приемка и ввод в эксплуатацию законченными строительством объектов основных средств, которая оформляется следующими документами:

- Акт приемки законченного строительством объекта (ф. № КС-11);

- Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).

На счете 08-3 формируется инвентарная стоимость законченными строительством объектов основных средств. Для отражения в учете составляется акт по форме № ОС-1, составляется запись: Дебет 01 Кредит 08-3 и заводится инвентарная карточка.

Инвентарная стоимость объекта — это затраты застройщика по возведению объекта с его начала до ввода в эксплуатацию. Источниками финансирования объектов капитального строительства являются собственные и заемные источники, а также средства

целевого финансирования (бюджетные средства, получаемые на безвозвратной основе).

Капитальные вложения – инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты.

В состав капитальных вложений входят затраты на строительно-монтажные работы при возведении зданий и сооружений; приобретение, монтаж и наладку машин и оборудования; затраты на проектно-изыскательские работы; затраты на содержание дирекций строящегося предприятия; затраты на подготовку и переподготовку кадров; затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством и др.

Инвестиции, осуществляемые в форме капитальных вложений, подразделяют на следующие виды:

- оборонительные инвестиции, направленные на снижение риска по приобретению сырья, комплектующих изделий, на удержание уровня цен, на защиту от конкурентов и т. д.;

- наступательные инвестиции, обусловленные поиском новых технологий и разработок, с целью поддержания высокого научно-технического уровня производимой продукции;

- социальные инвестиции, целью которых является улучшение условий труда персонала;

- обязательные инвестиции, необходимость в которых связана с удовлетворением государственных требований в части экологических стандартов, безопасности продукции, иных условий деятельности, которые не могут быть обеспечены за счет только совершенствования менеджмента;

- представительские инвестиции, направленные на поддержание престижа предприятия.. В зависимости от направленности действий выделяют:

- 1) начальные инвестиции (нетто-инвестиции), осуществляемые при приобретении или основании предприятия;
- 2) экстенсивные инвестиции, направленные на расширение производственного потенциала;

3) реинвестиции, под которыми понимают вложение высвободившихся инвестиционных средств в покупку или изготовление новых средств производства;

4) брутто-инвестиции, включающие нетто-инвестиции и реинвестиции.

В экономическом анализе применяется и иная группировка инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений:

- инвестиции, направляемые на замену оборудования, изношенного физически и (или) морально; - инвестиции на модернизацию оборудования. Их целью является прежде всего сокращение издержек производства или улучшение качества выпускаемой продукции;

- инвестиции в расширение производства. Задачей такого инвестирования является увеличение возможностей выпуска товаров для ранее сформировавшихся рынков в рамках уже существующих производств, при расширении спроса на продукцию или переход на выпуск новых видов продукции;

- инвестиции на диверсификацию, связанные с изменением номенклатуры продукции, производством новых видов продукции, организацией новых рынков сбыта; - стратегические инвестиции, направленные на внедрение достижений научно-технического прогресса, повышение степени конкурентоспособности продукции, снижение хозяйственных рисков. Посредством стратегических инвестиций реализуются структурные изменения в экономике, развиваются ключевые импортозамещающие производства или конкурентоспособные экспортно-ориентированные отрасли.

Капитальное строительство может финансироваться застройщиком за счет собственных или привлеченных средств.

Собственные средства организации для финансирования кап вложений складывается из амортизации находящиеся в эксплуатации ОС. Использование собственных средств в текущем БУ не отражается. Это нужно делать за отчетный год в годовой финн отчетности в приложении к ББ.

Привлеченные для кап строительства средства отражаются в БУ организации по каждому инвестору. В частности к привлеченным средствам относится:

-средства инвестора по инвестиционным договорам и договорам долевого строительства;

-средства заказчика при выполнении организацией функций застройщика по посредническим договорам;

-заемные средства, полученные на возвратно-возмездной основе от кредитной и иных организаций и ФЛ.

Для учета средств инвестора по инвестиционным договорам используется сч86. По К – полученные от инвесторов средства, по Д – сч соответствующих форм инвестиций активов (сч учета денежных ср-в, материалов, оборудования, ц.б.).

Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

Долгосрочные инвестиции связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем - строительство) действующих предприятий и объектов непроектной сферы. Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию;

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием активов нематериального характера.

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;

-обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

-правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

-осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками.

4.3. Учет долгосрочных инвестиций

Под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности, предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т.п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Расходы по содержанию застройщиков (по действующим предприятиям-работники аппарата подразделения капитального строительства) производятся за счет средств, предназначенных на финансирование капитального строительства, и включаются в инвентарную стоимость вводимых в эксплуатацию объектов.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли заказчика.

Организация учета долгосрочных инвестиций

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

1) в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

2) по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

Долгосрочные инвестиции всегда осуществляются в форме кап вложений.

Использование сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Сч. 08 предназначен для обобщения информ. о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к б.у. в качестве о.с., земельных участков и объектов природопользования, НМА, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

Для организации учета долгосрочных инвестиций используются следующие субсчета:

08-1 «Приобретение земельных участков»

08-2 «Приобретение объектов природопользования»

08-3 «Строительство объектов о.с.»

08-4 «Приобретение объектов о.с.»

08-5 «Приобретение НМА»

По дебету счета 08 отражаются фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, НМА и других соответствующих активов. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, НМА и др., принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

Учет приобретения отдельных объектов основных средств

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж.

При заключении договора на строительство, в котором обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика, бухгалтерский учет его приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию осуществляет застройщик.

В учете застройщика оборудование, требующее монтажа, отражается на счете "Капитальные вложения" по фактическим расходам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания (сооружения)) или начата укрупнительная сборка оборудования.

Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (или в акте их инвентаризации), оформленной в установленном порядке.

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и т.п.).

Расходы по доставке оборудования до склада и заготовительно-складские расходы учитываются предварительно на счете учета оборудования в общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков и включаются в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сданного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, числящегося в остатке на конец отчетного периода. В тех случаях, когда указанные расходы составляют значительную величину, застройщики могут учитывать транспортные и заготовительно-складские расходы до их списания на счет 07 "Оборудование к установке" на счете "Издержки обращения".

Транспортные и заготовительно-складские расходы учитываются в составе затрат по строительству отдельно от стоимости оборудования.

При обеспечении строительства оборудованием силами строительных организаций согласно договорам на строительство его стоимость отражается в учете застройщика в составе затрат по строительству объекта по договорной их стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам строительных организаций.

Вопросы для самоконтроля:

1. В чем сущность долгосрочных инвестиций?
2. Назовите основные формы осуществления долгосрочных инвестиций.
3. Как называются организации, осуществляющие капитальное строительство?
4. Назовите способы осуществления застройщиками капитального строительства.
5. На каком синтетическом счете осуществляется ведение бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций?
6. Из каких затрат формируется первоначальная (инвентарная) стоимость приобретенных и законченных строительством объектов?
7. Назовите источники финансирования долгосрочных инвестиций.

5. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

5.1. Материально-производственные запасы (МПЗ), их классификация, оценка и задачи учета

Материально-производственные запасы – активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг), приобретаемые непосредственно для перепродажи, а также используемые для управленческих нужд организации (МПЗ) - часть оборотных активов организации, т. е. часть имущества, используемая:

а) при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) с целью продажи; для управленческих нужд организации; исключительно для продажи;

б) в качестве средств труда, участвующих в обороте не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он более 12 месяцев;

в) в качестве готовой продукции, законченной обработкой (компенсацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора, или требованиям других документов, установленных законодательством (ГОСТ, стандартов);

г) в виде товаров, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи (перепродажи) без дополнительной обработки.

Сырье представляет собой изначальный продукт, не подвергавшийся первичной обработке. К нему относятся сельскохозяйственная продукция (молоко, семена подсолнечника, сахарная свекла и пр.) и продукция отраслей добывающей промышленности (руда, уголь, газ и др.).

Основные материалы – продукты обрабатывающей промышленности, получаемые в процессе обработки исходного сырья (металл, подсолнечное масло, сахар и т.п.).

Полуфабрикаты покупные или собственного производства (чугун, пряжа и пр.) – это тоже материалы, подвергшиеся опреде-

ленной обработке, но не воплотившиеся еще в готовую продукцию. Их удельный вес в составе производственных запасов определяется уровнем специализации и кооперирования производства.

Вспомогательные материалы служат для придания определенных качеств новому продукту (краски в машиностроении, лаки в мебельной промышленности и пр.). Могут применяться в целях обеспечения нормальных условий процесса производства (отопления, освещения), содержания в порядке и обслуживания производственного оборудования (смазочные и обтирочные материалы) и т.п. В разных отраслях промышленности в зависимости от выполняемой роли и расхода одни и те же материалы рассматриваются как основные или как вспомогательные. Например, кожа в обувном производстве является основным материалом, а при производстве игрушек – вспомогательным. В то же время в отдельных отраслях химической промышленности такое деление материалов вообще носит условный характер.

Возвратные отходы, – материалы, оставшиеся после использования, утратившие полностью или частично свои исходные потребительские качества (лоскуты тканей в швейной промышленности, обрезки металла в машиностроении и т.п.).

Топливо как вид производственных запасов используется для технологических целей в качестве двигательной энергии или на хозяйственные нужды. При этом не имеет никакого значения, в каком виде оно потребляется: твердом, жидком или газообразном.

Тара и тарные материалы к производственному процессу изготовления продукции не имеют никакого отношения, но, способствуя сохранности материалов при хранении и транспортировке, обеспечивают более высокие качественные характеристики сырья и материалов в процессе их использования, а также готовой продукции при ее продаже.

Запасные части предназначены для ремонта и замены износившихся узлов и деталей активной части основных средств – машин и оборудования.

Инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности, как и запасные части, скорее рассматриваются не как предметы, а как средства труда. Это определяет особенности не

только организации их учета в процессе заготовления и постановки на баланс, но и погашения первоначальной стоимости.

Средства специального назначения включают в себя большой перечень оборотных активов, относящихся к МПЗ. Их перечень состоит из специального инструмента, различного рода специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Причем если часть из них (не считая специальной одежды) в основном характерна для применения в организациях машиностроительного комплекса, то специальная одежда имеет общеотраслевой характер.

2. Физико-химический состав – твердые (уголь, металл), жидкие (краска, горючее), газообразные (газ), мягкие (ткань, кожа, резина).

3. Техническое содержание. В основу технической классификации производственных запасов положена их номенклатура – систематизированный перечень материальных ценностей, разрабатываемый предприятием, исходя из отраслевых особенностей и сложившейся практики их учета. В ней предусмотрены группы, в пределах которых указываются отдельные наименования материалов по маркам, сортам, размерам, под определенным кодом (шифром) и в соответствующей единице измерения.

Порядок организации учета запасов определяется положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) и Методическими указаниями Минфина РУз.

Оценка материально-производственных запасов. Эти запасы принимаются к учету по фактической себестоимости, которая исчисляется в зависимости от способа приобретения (получения) данного имущества.

При покупке материально-производственных запасов у других организаций фактической себестоимостью считаются фактические затраты на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов в соответствии с законодательством РУз.

Указанные фактические затраты могут включать:

◆ суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договором;

◆ суммы, уплачиваемые другим организациям за информационно-консультационные услуги, связанные с приобретением запасов;

◆ таможенные пошлины и иные платежи;

◆ невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с поступлением каждой единицы запасов;

◆ вознаграждения, уплачиваемые посредническим (снабженческим, внешнеэкономическим и т.п.) организациям;

◆ затраты по заготовлению и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию грузов. (Такие затраты, называемые транспортно-заготовительными расходами, могут включать комплекс расходов по заготовке и транспортировке запасов; по содержанию заготовительно-складского аппарата организации; затраты по доставке запасов до места использования, если они не включены в цену запасов по договору поставки; затраты по оплате процентов по коммерческому кредиту (кредиту поставщиков); затраты по оплате процентов по заемным средствам, связанным с приобретением запасов, если они произведены до оприходования запасов на склад);

◆ затраты по доведению запасов до состояния пригодности к использованию;

◆ иные затраты по приобретению материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме тех случаев, когда они непосредственно связаны с процессом их приобретения.

При изготовлении различных видов материально-производственных запасов собственными силами организаций фактическая себестоимость определяется в размере фактических затрат на производство определенного вида продукции в соответствии с действующим порядком формирования себестоимости.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных как вклад в уставный (складочный) капитал организации, определяется на основе их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством РУЗ.

При безвозмездном получении материально-производственных запасов в порядке дарения фактическая себестоимость определяется по их рыночной стоимости на дату оприходования организацией-получателем.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Эта стоимость устанавливается на основе цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организации обычно определяют стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, принятых к учету в организации, не подлежит изменению, кроме случаев, предусмотренных законодательством и действующим положением ПБУ 5/01. Например, материально-производственные запасы могут быть переоценены по цене возможной продажи на конец отчетного года, если в течение года цены на эти запасы снизились либо они частично утратили первоначальные качества или морально устарели. При этом на разницу в оценке (цена возможной продажи ниже первоначальной стоимости приобретения) уменьшаются резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее распоряжении по договору с собственником, показываются на забалансовых счетах в оценке по договору.

При приобретении материально-производственных запасов с оценкой в иностранной валюте производится пересчет в сумлевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату принятия ценностей к бухгалтерскому учету организацией-получателем в соответствии с договором.

Под суммовой разницей понимается разница между сумлевой оценкой произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте, либо кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по согласованному курсу на дату принятия ее к учету, и

сумлевой оценкой этой задолженности по официальному курсу на дату ее погашения.

Следовательно, оценка материально-производственных запасов во всех случаях их приобретения осуществляется по фактическим затратам, совокупность которых образует фактическую себестоимость приобретения.

Однако исчисление фактической себестоимости приобретения (заготовления) каждого вида запасов от разных поставщиков возможно только при ограниченной номенклатуре потребляемых запасов и по их основным видам. Практически большинство организаций ведут текущий учет по учетной стоимости, т. е. по средним покупным ценам, по плановой (нормативной) себестоимости и др.

В соответствии с принятыми Методическими указаниями в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применение учетных цен, в качестве которых могут быть использованы:

◆ договорные цены (с исчислением разницы между фактической себестоимостью и стоимостью материалов по договорным ценам, представляющей собой транспортно-заготовительные расходы);

◆ фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного года (периода). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов в текущем месяце и их учетной стоимостью представляют собой транспортно-заготовительные расходы;

◆ планово-расчетные цены, разрабатываемые организацией для внутреннего использования, применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;

◆ средняя цена группы, представляющая собой разновидность планово-расчетной цены, когда производится укрупнение номенклатурных позиций (размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. Такие

отклонения не должны, как правило, превышать десять процентов). В этом случае организации разрабатывают номенклатурный ценник.

Для малых предприятий более предпочтителен метод оценки по средней (средневзвешенной) себестоимости, согласно которому каждая единица (вид, группа) МПЗ, списанная на производство или числящаяся в остатке, оценивается по стоимости, полученной, как уже отмечалось, путем деления суммы остатка и прихода на их количество. Тем самым признается, что простота расчета в условиях малого предприятия рассматривается как основное достоинство.

Использование компьютерных технологий при большой номенклатуре и поступлении МПЗ от разных поставщиков и по разным ценам позволяет значительно снизить трудоемкость исчисления их себестоимости при отпуске в производство.

В то же время следует учитывать, что при применении одного и того же метода оценки списания таких запасов может быть получен различный конечный результат, если исходной базой для расчета было структурное подразделение или предприятие в целом. Такой подход важно учитывать для целей финансового и управленческого учета. Необходимость в таком разделении существует на средних и крупных предприятиях, где запасы распределены по нескольким складам и их учет ведется в целом по предприятию. Для целей же финансового учета списание себестоимости целесообразно вести по каждому структурному подразделению, представленному как самостоятельное юридическое лицо и ведущему обособленный бухгалтерский учет.

Основными задачами бухгалтерского учета материально-производственных запасов являются:

1. Формирование полной и достоверной информации о запасах материальных ценностей в организации, необходимой внутренним пользователям для принятия управленческих решений: руководителям, учредителям, собственникам имущества, а также внешним пользователям-кредиторам, инвесторам и др.;

2. Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям, для контроля за законностью осуществления хозяйственных операций и их целесообразностью в

части наличия и движения материально-производственных запасов, а также использования их в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3. Формирование фактической себестоимости запасов;

4. Контроль за сохранностью запасов в местах хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

5. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов снижения себестоимости продукции в части материальных затрат в целях обеспечения финансовой устойчивости.

5.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов

Для учета материально-производственных запасов характерна значительная однотипность совершаемых операций. Это позволяет использовать типовую первичную документацию, разрабатываемую Государственным комитетом по статистике в централизованном порядке.

Документальное оформление всех происходящих в организациях хозяйственных операций, связанных с движением материальных ценностей, позволяет организовать систематический контроль за их сохранностью на складах и у материально ответственных лиц. Рационально разработанная первичная документация и схема документооборота по учету запасов дают возможность получать необходимую информацию для оперативного руководства организацией и осуществлять как предварительный, так и последующий контроль за их использованием.

По учету материально-производственных запасов применяются следующие документы.

«Доверенность» (ф. № М-2) предназначена для оформления права должностного лица выступать в качестве доверенного лица организации для получения материальных ценностей. Она составляется в одном экземпляре и выдается получателю под расписку бухгалтерией организации. Срок выдачи доверенности — 15 дней, но при получении ценностей в порядке плановых платежей — календарный месяц.

«Приходный ордер» (ф. № М-4) используется для оформления учета запасов, поступивших на склад организации от поставщиков. Бланки приходных ордеров вручаются материально ответственными лицам в пронумерованном виде. Составляются в одном экземпляре на фактически принятое количество ценностей в день их поступления. Основными реквизитами являются: дата составления, код операции, склад, наименование и код поставщика, номер платежного документа, наименование и номенклатурный номер материальных ценностей, код и наименование единицы измерения, количество, цена, сумма без учета НДС и с учетом НДС и др. Графа «Номер паспорта» заполняется при поступлении запасов, содержащих драгметаллы и камни.

«Акт о приемке материалов» (ф. № М-7) нужен для оформления приемки материально-производственных запасов в тех случаях, когда имеются количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика. Акт составляется также при приемке запасов, поступивших без документов. Акт заполняется в двух экземплярах приемочной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или незаинтересованной организации. Он утверждается руководителем организации или другим уполномоченным лицом. Один экземпляр акта с приложенными первичными документами (товарно-транспортными накладными и др.) передается в бухгалтерию организации для принятия на учет материальных ценностей, второй — отделу снабжения для направления претензионного письма поставщику. Графа «Номер паспорта» заполняется только в случаях обнаружения расхождений по ценностям, содержащим драгметаллы и камни.

«Лимитно-заборная карта» (ф. № М-8) используется для учета отпуска со склада сырья, материалов, покупных полуфабрикатов в производственные подразделения предприятия (цехи, на объекты, участки и др.) в пределах утвержденного лимита. Лимит отпуска определяется на основе существующих нормативов расчетным путем исходя из объемов производственных заданий цехов и с учетом переходящих остатков запасов на начало отчетного периода.

Лимитно-заборные карты выписываются в двух экземплярах сроком на месяц, а при небольших объемах списаний — на квартал. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху-потребителю материальных ценностей, второй — складу. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах карты дату и количество отпущенных запасов и выводит остаток лимита по каждому их номенклатурному номеру. В лимитно-заборной карте цеха расписывается кладовщик, а в карте склада — представитель цеха-получателя. Все выданные лимитно-заборные карты регистрируются отделом снабжения (маркетинга) в специальном реестре, копия которого направляется в бухгалтерию для контроля над своевременной сдачей карт после использования лимита. При автоматизации учета отпуска запасов лимит рассчитывается одновременно с выпиской лимитно-заборных карт с учетом использования лимитов.

Для сокращения количества первичных документов допускается оформлять отпуск материалов непосредственно в карточки учета (ф. № М-17), где проставляется лимит отпуска. По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, неиспользованных в производстве (возврат).

«Требование-накладная» (ф. № М-11) используется для учета движения материально-производственных запасов в самой организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами. Заполняется в двух экземплярах материально ответственным лицом склада или цеха, сдающего ценности. Первый экземпляр предназначен для списания ценностей (складом, цехом и т. п.), второй - для оприходования ценностей принимающей стороной.

Сверхлимитный отпуск запасов со склада связан, как правило, либо с перевыполнением подразделением производственного задания, либо с покрытием перерасхода материалов на возмещение производственного брака. Поэтому такой отпуск может быть разрешен только руководителем или главным инженером организации и оформляется требованием-накладной. Аналогично оформляется замена одних видов запасов другими, сходными по физико-химическим свойствам. Документ вместе с лимитно-заборной картой заменяемого материала передается на склад, и

кладовщик уменьшает остаток лимита с учетом выдачи материалов-заменителей. Этими накладными оформляются также операции по сдаче на склад неизрасходованных в производстве материалов, если они были получены по требованию, а также сдача брака и отходов. Накладную подписывают материально ответственные лица сдатчика и получателя.

«Накладная на отпуск материалов на сторону» (ф. № М-15) необходима для учета отпуска подразделениям предприятия, расположенным на другой территории, или сторонним организациям. Накладную выписывают в двух экземплярах на основании договоров, нарядов и предъявления получателем доверенности на получение груза. Первый экземпляр передают складу в качестве основания для отпуска запасов, второй - получателю.

При отпуске материально-производственных запасов на месте, т. е. самовывозом, накладную, подписанную получателем, кладовщик передает в бухгалтерию для выписки платежных документов, если материальные ценности были отпущены с последующей оплатой.

«Карточка учета материалов» (ф. № М-17) служит для учета движения запасов на складе по каждому номенклатурному номеру, виду, сорту, размеру. Карточки являются документами строгой отчетности и выдаются кладовщику под расписку. Материально ответственное лицо (кладовщик, заведующий складом) производит записи в карточках на основе первичных приходно-расходных документов в день совершения операций в натуральном выражении.

При оформлении внутреннего перемещения запасов (между базовыми складами и цеховыми кладовыми) может быть использован способ записи непосредственно в карточках учета материально-производственных запасов. При этом представитель подразделения-получателя расписывается в карточке складского учета, в которой предусмотрена специальная графа для проставления кода производственных затрат. Таким образом, карточка становится одновременно оправдательным документом, исключается возможность несвоевременности записей операций по приходу и расходу, усиливается контроль со стороны работников

склада за соблюдением норм и выявлением сверхнормативных запасов и неликвидов.

«Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» (ф. № М-35) требуется для учета материальных ценностей, полученных в процессе ликвидации основных средств. На стоимость таких ценностей увеличивается финансовый результат. Акт составляется в трех экземплярах комиссией, состоящей из представителей заказчика и подрядчика. Первый и второй экземпляры акта остаются у заказчика, третий — у подрядчика.

5.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета

Поступившие в организацию материально-производственные запасы проверяются с точки зрения их соответствия количеству и качеству, указанным в сопроводительных документах. При необходимости проведения технической экспертизы или лабораторного испытания материалы принимаются специальной комиссией, назначаемой руководителем.

Доставленные МПЗ сдаются на склад уполномоченным лицом или представителем отдела маркетинга под расписку заведующего складом на счете-фактуре, квитанции транспортной накладной или другом документе поставщика. Расчетные документы направляются в отдел маркетинга для регистрации, акцепта, а затем передаются в бухгалтерию.

Сортовой количественный учет поступивших на склад материальных ценностей в номенклатурном разрезе ведется материально ответственными лицами в карточках складского учета (ф. № М-17), в которых содержатся следующие основные реквизиты: номер склада, наименование материала, марка, сорт, профиль, размер, номенклатурный номер, единица измерения, цена, норма запаса.

Складской учет материально-производственных запасов отличается значительной трудоемкостью. Особенно велики затраты ручного труда на ведение карточек складского учета. Важнейшей задачей является автоматизация складского учета на основе

современных компьютерных технологий. Этот процесс необходимо увязать с учетом в бухгалтерии. Использование локальных средств электронно-вычислительной техники (мини- и микро-ЭВМ, электронных бухгалтерских машин, видеотерминальных устройств) позволяет решить эту задачу на базе децентрализованной обработки информации. С этой целью на рабочих местах бухгалтеров применяются персональные компьютеры или электронно-бухгалтерские машины; полученные на них промежуточные результаты передаются на дискетах на ЭВМ более высокого уровня для составления сводных регистров бухгалтерского учета и отчетности. В таких условиях сортовой аналитический учет запасов на складах организуется с помощью микро-ЭВМ или терминальных устройств, созданных на рабочих местах кладовщиков. Информация с типовых первичных приходно-расходных документов вводится кладовщиком-оператором с терминального устройства в ЭВМ и записывается на магнитном носителе в форме карточки складского учета. Для контроля над правильностью совершения операций по движению всех видов запасов на ЭВМ склада может ежедневно составляться регистр-расшифровка прихода и расхода материалов по складу.

Последующий этап регистрации и обработки первичной информации по движению запасов связан с переходом к безбумажной технологии учета, при которой первичные документы имеют вид машинных носителей информации, а машинная запись обладает юридической силой путем копирования личных паролей для каждого пользователя, ограничения доступа к терминалам, ввода перед началом работы на дисплее последней суммы, зафиксированной перед его выключением и др. Таким образом, при использовании компьютерных технологий обработка аналитической информации по учету запасов включает следующие этапы: приемку и регистрацию первичных документов типовой формы с приходных ордеров (ф. № М-4), накладных-требований (ф. № М-11), лимитно-заборных карт (ф. № М-8), накладных отпуска на сторону (ф. № М-15) и др.; подсчет контрольных сумм; перенос информации на магнитную ленту; контроль подготовленной информации и формирование входных файлов; таксировку

сформированных файлов и решение задач; контроль выходных документов и выдача их потребителям.

Сводная информация по учету запасов в системе децентрализованной обработки данных материального отдела бухгалтерии формируется ежемесячно по организации в целом в виде распечатанных итоговых ведомостей: поступления материальных ценностей от поставщиков, отпуска в производство, внутренних перемещений, отпуска на сторону, возврата неиспользуемых ценностей и отходов, оборотного баланса по счетам (субсчетам) материально-производственных запасов.

5.4. Организация синтетического учета материально-производственных запасов

В бухгалтерском учете синтетический учет материально-производственных запасов ведется на счетах:

- материалов;
- животных в сельскохозяйственных предприятиях;
- резервов под снижение стоимости материальных ценностей;
- заготовления и приобретения материальных ценностей, находящихся в обороте;
- отклонений в стоимости материалов;
- НДС по приобретенным материальным ценностям.

Для возможности получения более детальной информации по видам запасов в плане счетов к некоторым счетам открыты субсчета. Субсчета составляют основу аналитического учета материалов. В отличие от счетов, субсчета организация имеет право вводить самостоятельно, объединять их по своему усмотрению или вообще отказаться от их использования. Все зависит от специфики деятельности организации, от требований анализа, отчетности, контроля, установленных в отдельно взятой организации. Поэтому разнообразие субсчетов не имеет границ.

Плана счетов бухгалтерского учета имеются схемы типовых проводок, необходимых для отражения всех основных хозяйственных операций, осуществляемых с производственными запасами при хозяйственно-финансовой деятельности организации. Если в

инструкции нет подходящей схемы корреспонденции счетов для какой-либо конкретной ситуации, разрешено применить собственную схему, но при этом необходимо придерживаться установленных инструкцией порядков.

Предусмотрена обязанность организации по утверждению своего рабочего плана счетов. При составлении рабочего плана следует учитывать специфику своей деятельности, в него нужно включить только те счета, которые будут использоваться в учете организации.

Для получения более детальной информации о запасах организация использует аналитический учет. Его целесообразно вести не только в стоимостном выражении, но и в натуральных показателях. Аналитический учет создается к определенному синтетическому счету. Поэтому сумма остатка в денежном выражении по аналитическим счетам равна остатку соответствующего синтетического счета, также суммы оборотов по аналитическим счетам будут равны суммам оборотов синтетического счета.

По счету 10 «Материалы» аналитический учет рекомендуется вести:

- по количеству;
- по сортам;
- по материально ответственным лицам;
- по местам хранения; и т. д.

Например, для количественного учета материала заводятся карточки или книги складского учета. Ответственное лицо по мере поступления первичных документов вносит данные по движению материальной ценности в карточку или книгу. Формы и порядок их применения вы можете посмотреть в материалах:

• «Карточка складского учета материалов — бланк и образец»;

• «Книга складского учета материалов по форме М-17 — образец».

При небольшом перечне используемых материальных ценностей рекомендуется использование материального отчета. Это удобно при выполнении строительных работ по каждому материально ответственному лицу, так как строительный материал обычно доставляется на место ведения работ, а не на склад.

Данные аналитического учета имеют свою актуальность при проведении инвентаризаций МПЗ, при составлении калькуляций стоимости продукции производственного предприятия.

Например, по животным на выращивании и откорме аналитика ведется:

- по количеству голов,
- по продуктивности и качеству,
- по приросту живой массы,
- и т. д.

По общему правилу, сумму «входного» НДС в стоимость материала не включаем, а учитываем обособленно на счете «НДС».

В соответствии с положением в общем случае запасы должны оцениваться на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- фактической себестоимости запасов;
- чистой стоимости продажи запасов.

Если чистая стоимость ниже фактической, в учете должен создаваться резерв под снижение стоимости МПЗ.

Для синтетического учета производственных запасов предусмотрены синтетические счета, установленные на законодательном уровне. Для аналитического учета можно использовать субсчета, открывая их по своему усмотрению. Регистры в виде карточек, книг, оборотных ведомостей и самостоятельно разработанных организацией форм позволяют вести более детальный глубокий аналитический учет.

5.5. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов

Для обеспечения сохранности материальных ценностей в организациях не реже одного раза в год проводится их инвентаризация. Составленные при проверке инвентаризационные описи типовой формы подписываются членами комиссии. Материально ответственные лица подтверждают правильность составления документа и дают расписку о том, что проверка произведена в их присутствии и претензий к комиссии нет.

Основанием для проведения инвентаризации является приказ или другой документ руководителя организации (постановление, распоряжение).

В крупных организациях создается постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия, в состав которой входят руководитель или его заместитель (председатель комиссии), главные специалисты, включая главного бухгалтера, начальники отделов, юрисконсульт, представители общественных организаций. Для непосредственного проведения инвентаризации материально-производственных запасов формируются рабочие инвентаризационные комиссии из числа руководителей структурных подразделений, ведущих специалистов отделов, секторов, специалистов по отдельным вопросам (товароведы, технологи, бухгалтеры и др.), представителей общественных организаций.

Разрешается включать в состав инвентаризационной комиссии представителей службы внутреннего аудита или независимых аудиторских фирм. При незначительном объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на нее.

Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии в период проведения инвентаризации дает основание считать ее результаты недействительными.

В процессе счетной обработки данных инвентаризации в бухгалтерии заполняются сличительные ведомости. В условиях автоматизации учета они не составляются, так как вся необходимая информация об остатках и движении материалов по местам хранения формируется автоматически и выдается по запросам пользователей в форме учетных регистров. Регулирование результатов инвентаризации определено Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и другими нормативными документами.

Выявленные излишки материальных ценностей приходуются на дебет счета 10 «Материалы» (по соответствующему субсчету), а их сумма зачисляется на финансовые результаты по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Недостачи списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи

ценностей» по фактической себестоимости (по частично испорченным материальным ценностям в сумме фактических потерь). На сумму недостач и порчи ценностей записи производятся по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы» (по соответствующим субсчетам). Недостачи списываются с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» следующим образом:

- ◆ в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (при выявлении их на стадии заготовления); на счета учета затрат на производство (в пределах норм естественной убыли); на счета расходов на продажу (при выявлении их в процессе хранения и продажи);

- ◆ сверх норм естественной убыли, потерь от порчи, а также при хищении, когда установлены конкретные виновники, - на дебет счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

- ◆ сверх норм естественной убыли и потерь от порчи, а также при хищении, когда конкретные виновники не установлены, либо при отказе суда во взыскании вследствие необоснованности исков — на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что списание недостач и хищений с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на дебет счетов затрат на производство или расходы на продажу осуществляется по фактической себестоимости. Однако снабженческие, сбытовые и торговые организации, которые ведут учет недостающих ценностей по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по продажным ценам, сумму списаний на расходы на продажу корректируют дополнительной записью со счета 42 «Торговая наценка» (на сумму скидок, накидок), приходящихся на стоимость недостающих ценностей.

Если недостачи с виновных лиц взыскиваются по ценам, превышающим балансовую стоимость материалов (фактическую себестоимость), то разница между этими ценами и фактической себестоимостью этих материалов отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»;

◆ по мере взыскания с материально ответственного лица или виновника недостачи причитающейся суммы эта разница списывается:

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи, выявленные в процессе инвентаризации в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам и признанные материально ответственными лицами, отражаются бухгалтерской записью: Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»;

◆ одновременно на сумму недостач:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет

«Расчеты по возмещению материального ущерба» К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

◆ по мере погашения задолженности: Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В результате инвентаризации уточняются фактическое наличие и оценка материально-производственных запасов, что необходимо для составления отчетности.

Если организация проводит переоценку материально-производственных запасов, то ее результат утверждается руководителем организации и списывается сразу на счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражается сумма уценки, т. е. дебетуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуется счет 10 «Материалы», а по кредиту данного счета показывается сумма дооценки, т.е. дебетуется счет 10 «Материалы» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В аналитическом разрезе к счету 91 «Прочие доходы и расходы» может быть открыт отдельный субсчет для отражения результатов переоценки. Соответственно сальдо счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

При проведении инвентаризации перед составлением бухгалтерского баланса может быть выявлено снижение стоимости материальных ценностей по сравнению с их рыночной стоимостью

(например, переоценка вследствие устойчивого снижения рыночных цен, снижение потребительских свойств при хранении запасов и т. п.).

Для обобщения информации об отклонениях стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей организациям предоставлено право формировать соответствующий резерв, отражаемый на счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет применяется также при выявлении снижения стоимости других средств в обороте - незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице запасов либо по отдельным видам (группам) запасов. Не допускается создание разделов по таким укрупненным группам запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы и т.п. Иными словами, организация осмотрительно страхуется в отчетном периоде от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному отчетному периоду.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете записью:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

При неиспользовании резерва в начале периода, следующего за отчетным, зарезервированная сумма восстанавливается, т.е. дебетуется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы». Тем самым переходящие остатки материальных ценностей отражаются в учете не по сниженным ценам, а исходя из предложения, что они будут полностью израсходованы в течение следующего отчетного периода.

Материально-производственные запасы показываются в бухгалтерском балансе по отдельным статьям в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции (работ, услуг) и иной деятельности.

По состоянию на конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в балансе в зависимости от прин-

ятого метода оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, по средней себестоимости, по себестоимости первых или последних по времени приобретений.

В бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию следующие положения учетной политики организации:

- ◆ методы оценки материально-производственных запасов по видам;

- ◆ изменение методов оценки материально-производственных запасов и результаты этих изменений;

- ◆ разница между фактической себестоимостью и стоимостью по ценам возможной продажи запасов, отнесенная на финансовые результаты организации, в случаях уменьшения продажных цен; нанесения ущерба ценностям; при наличии запасов в оценке, превышающей стоимость их возможной продажи по состоянию на конец года.

Вопросы для самоконтроля:

1. Что входит в состав материально-производственных запасов?

2. Дайте классификацию материалов.

3. Перечислите основные задачи учета материалов.

4. Какие существуют виды оценок материалов для отражения их в текущем учете? В чем их различие?

5. Перечислите методы оценки материалов, используемые при отпуске их в производство. Дайте характеристику каждого метода.

6. Какие используются счета, если учет материалов ведется по учетным ценам? Дайте их характеристику.

7. Перечислите документы, используемые для отражения движения материальных ценностей.

8. Как отражаются операции по продаже материалов на счетах бухгалтерского учета?

6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

Действующее законодательство РУз дает право предприятиям самостоятельно определять форму, систему и размер оплаты труда, а также другие доплаты и надбавки для своих работников. Каждый гражданин РУз. имеет право получать заработную плату за свой труд, на основании трудового договора или иных нормативно-правовых актов.

6.1. Учёт заработной платы

Заработная плата в структуре затрат на производство занимает существенную долю. Она как часть издержек производства (обращения) оказывает влияние на формирование собственной продукции и в конечном итоге – на получение предприятием прибыли. Поэтому одной из основных задач бухгалтерского учета является обеспечение снижения непроизводительных расходов по заработной плате, как оплаты сверхурочных и других отклонений.

С точки зрения работника важной задачей бухгалтерского учета является правильное исчисление заработной платы и своевременная ее выдача.

На практике различают основную и дополнительную заработную плату.

Основная заработная плата представляет собой:

а) начисления работнику за отработанное время, количество и качество выполненных работ;

б) оплаты по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам;

в) доплаты в связи с отклонением от нормальных условий работы, за работу в ночное, сверхурочное время, за бригадирство;

г) оплаты простоев не по вине работника и т.п.

К заработной плате относятся также выплаты за непроработанное время, оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

По форме оплате труда существуют *сдельная* и *повременная* оплата.

Сдельная заработная плата рассчитывается на основе количества произведенной продукции (работ) и расценки за ее единицу.

Повременная форма оплаты труда предусматривает расчет заработной платы исходя из количества отработанного работником времени и тарифной ставки за час работы.

Применяются также разновидности сдельной оплаты: сдельно-премиальная и аккордная формы оплаты труда.

Сдельно-премиальная форма предусматривает выплату премий за выполнение и перевыполнение норм выработки.

При **аккордной** форме оплаты труда заработная плата рассчитывается на весь объем выполненных работ с учетом оговоренных сроков ее выполнения. Коллективный заработок распределяется пропорционально времени, отработанному каждым членом бригады.

Повременная форма оплаты труда предусматривает расчет заработной платы исходя из количества отработанного работником времени и тарифной ставки за один час работы.

Разновидностью повременной оплаты является **повременно-премиальная**. Эта система оплаты труда предусматривает начисление премии за качественные и количественные показатели. Она применяется при расчете заработной платы рабочих повременщиков, служащих, которым установлены месячные должностные оклады. Премия начисляется по утвержденному и действующему на предприятии Положению о премировании из расчета отработанного времени должностного оклада или тарифной ставки.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Основанием для расчета сумм к оплате является листок нетрудоспособности медицинского учреждения (бюллетень).

Размер пособия зависит от среднего заработка за предшествующий болезни месяц работы, количества дней болезни и общего стажа работы. При стаже работы до 5 лет выплачивается 60%, свыше 5 лет – 80% и

В размере 100% независимо от стажа оплачиваются пособия по временной нетрудоспособности, при наличии трех и более

детей до 16 лет, при трудовом увечье и производственной травме, инвалидам войны и др.

В сумму заработка включаются все виды оплат, на которые начисляются страховые взносы, кроме выплат единовременного характера, не относящихся к оплате труда. К заработку последнего месяца, предшествующего болезни, прибавляют среднемесячную сумму премий вознаграждений за прошлый год.

Лицам, получающим месячную оплату труда, пособие рассчитывается исходя из их оклада за последний предшествующий болезни месяц работы к которому прибавляют среднемесячную премию за 12 последних месяцев. Пособие по временной нетрудоспособности во всех случаях не может быть менее минимальной оплаты труда и не должно превышать заработка, из которого исчисляется пособие. Оно исчисляется во всех случаях по фактическому заработку.

Расчет оплаты отпусков. Работники имеют право на ежегодный трудовой отпуск, предоставляемый по истечении шести месяцев непрерывной работы на данном предприятии. Сумма оплаты за отпуск исчисляется из суммы заработка за последний предшествующий отпуск месяц работы.

В расчет принимается все виды оплат, на которые начисляются отчисления на социальное страхование, кроме единовременных поощрений. В сумму заработка включается 1/12 часть годовых премий. Полученная сумма делится на 25,4 (среднее количество рабочих дней в месяц) и умножается на количество дней отпуска.

Необходимо отметить, что согласно Трудовому Кодексу РУз *продолжительность основного трудового отпуска* определена 15 дней, но продолжительность дополнительных отпусков работников может быть определена коллективным договором на несколько дней больше.

Учет расчетов с работниками по заработной плате и другим выплатам. Заработная плата выдается один или два раза в месяц. Авансы выплачиваются в размере 50% за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым в бухгалтерском учете предприятия для оформления расчетов с рабочими и служащими, является расчетная ведомость. Она составляется по цехам и отделам и содержит следующие показатели: начисление по видам

оплат(оборот по кредиту счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»); удержания из заработной платы (оборот по дебету счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»). Разница составляет сумму к выдаче на руки.

Последний показатель расчетной ведомости переписывается в платежную ведомость для выплаты заработной платы.

Аналитический учет зарплаты ведется на лицевых счетах каждого работника.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на одноименном счете 6700. В кредит этого счета отражается начисленная заработная плата, премии, пособия, компенсации, а в дебете – все удержания и выплаченная зарплата.

Типовая корреспонденция операций по учету расчетов по оплате труда приведена ниже в таблице.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена оплата труда по персоналу, занятому в области капитальных вложений	0810-0890	6710
2	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1010-1120 2910-2990	6710
3	Начислена оплата труда по операциям с подготовкой и приобретением ТМЗ (при использовании счета 1510)	1510	6710
4	Начислены суммы оплаты труда рабочим основных, вспомогательных производств, общепроизводственных цехов, связанного с исправлением брака, обслуживающих хозяйств	2010,23 10, 2510,26 10, 2710	6710
5	Начислена оплата труда персоналу, занятому реализацией продукции, административными и прочими операциями	9410-9430	6710
6	Начислена оплата труда за работу, относимые к расходам будущих периодов (в сезонных отраслях и т.п.)	3190	6710

7	Начислена оплата труда по операциям выбытия основных средств	9210	6710
8	В кассу возвращены излишне уплаченные суммы (оплаты труда и т.п.)	5010	6710
9	Начислена оплата труда работникам, связанным с ликвидацией стихийных бедствий, пожаров	9720	6710
10	Начисленные единовременные премии персоналу	9430	6710
11	Удержана стоимость продукции, работ, услуг от работников предприятия	6710	4790
12	Выплачены из кассы суммы, начисленные работникам (оплата труда, премии и т.п.)	6710	5010
13	Удержаны невозвращенные авансы подотчетных лиц	6710	4220-4290
14	Погашены обязательства по подписке на акции	6710	4610
15	Удержания с работников очередных платежей по расчетам за товары, приобретенные в кредит	6710	4710
16	Возмещения материального ущерба из сумм оплаты труда виновных работников	6710	4730

6.2. Учет подоходного налога и других удержаний из заработной платы

Налог на доходы физических лиц внедрен с марта 1991 года на основании Закона Республики Узбекистан от 15 февраля 1991 года “О подоходном налоге с граждан республики Узбекистан, иностранных граждан и лиц без гражданства”. Подоходный налог удерживается согласно Налоговому Кодексу РУз. и Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доход физических лиц.

Объектом налогообложения является совокупный доход граждан, полученный как в денежной, так и в натуральной форме.

В совокупный годовой доход физических лиц включаются денежные или другие средства, подлежащие получению (полученные) работником либо полученные им безвозмездно:

В совокупный доход физических лиц включаются (Статья 171 Налогового кодекса):

доходы в виде оплаты труда;
имущественные доходы;
доходы в виде материальной выгоды;
прочие доходы.

Доходами в виде оплаты труда признаются все выплаты, начисляемые и выплачиваемые физическим лицам, состоящим в трудовых отношениях с работодателем и выполняющим работу по заключенному трудовому договору (Статья 172 Налогового кодекса).

В состав имущественных доходов физических лиц включаются:

проценты, дивиденды, доходы от сдачи имущества в аренду, доходы от реализации имущества, принадлежащего физическим лицам на праве частной собственности, доход, полученный физическим лицом, являющимся обладателем патента (лицензии) на объекты промышленной собственности, селекционного достижения, при уступке патента или заключении лицензионного договора, роялти, остающаяся в распоряжении собственника частного предприятия, участника семейного предприятия и главы фермерского хозяйства сумма прибыли после уплаты налогов и других обязательных платежей (Статья 176 Налогового кодекса).

Доходы которые считаются доходами в виде материальной выгоды:

- оплата юридическим лицом в интересах физического лица товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- стоимость безвозмездно выданного имущества, в том числе по договору дарения, выполненных работ и оказанных услуг в интересах налогоплательщика;
- отрицательная разница между ценой, по которой товары (работы, услуги) реализуются работникам, и стоимостью этих товаров (работ, услуг);
- сумма предоставляемых работникам в соответствии с законодательством льгот по проезду железнодорожным, авиационным, речным, автомобильным транспортом и городским электротранспортом;
- списанные по решению юридического лица суммы долга физического лица перед ним;

- суммы, уплаченные работодателем в счет платежей, подлежащих удержанию, но не удержанных с работника (*Статья 177 Налогового кодекса*).

Доходы которые относятся к прочим доходам:

- пенсии и установленные законодательством пособия;
- стипендии;
- пособия и другие виды помощи, оказываемые физическим лицам органами самоуправления граждан, благотворительными и экологическими фондами;
- вознаграждение за донорство;
- алименты;
- стоимость безвозмездно полученного от физических лиц (в том числе по договорам дарения) имущества, имущественных прав;
- призы, денежные награды, присуждаемые за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах;
- полученные гранты и другие (*Статья 178 Налогового кодекса*).

Льготы

Состав необлагаемых доходов физических лиц определен а также доходы освобождаемые от налогообложения определены статьями 179 и 180 Налогового кодекса.

Не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц (Статья 179 Налогового кодекса):

- суммы материальной помощи в связи с чрезвычайными обстоятельствами - полностью, в других случаях - до двенадцатикратного размера минимальной заработной платы);
- единовременное денежное вознаграждение, полученное спортсменами за призовые места на международных спортивных соревнованиях;
- вознаграждение за донорство;
- доходы от продажи выращенных в домашнем хозяйстве, включая дехканское, продукции животноводства, пчеловодства и растениеводства;

- полученные от юридического лица стоимостью до шестикратного размера минимальной заработной платы в течение налогового периода подарки в натуральной форме работникам;
- доходы в денежной и натуральной форме, полученные от физических лиц в порядке наследования или дарения, а также безвозмездно;
- выигрыши по облигациям государственного займа, а также проценты по государственным ценным бумагам Республики Узбекистан, выигрыши по лотерее;
- доходы по сберегательным сертификатам, государственным ценным бумагам, а также проценты и выигрыши по вкладам в банках;
- выходное пособие, выплачиваемое при прекращении трудового договора, в пределах двенадцатикратного размера минимальной заработной платы, другие пособия, установленные законодательством;
- полученные алименты;
- суммы, получаемые гражданами в виде страхового возмещения;
- стипендии, выплачиваемые образовательными и научно-исследовательскими учреждениями в размерах, установленных законодательством для государственных стипендий;
- государственные пенсии;
- обязательные накопительные пенсионные взносы, процентные доходы по ним, а также накопительные пенсионные выплаты;
- суммы заработной платы и другие доходы физических лиц, подлежащие налогообложению и направляемые на погашение ипотечных кредитов и начисленных на них процентов, полученных членами молодых семей на строительство, реконструкцию и приобретение индивидуального жилого дома или на реконструкцию и приобретение квартиры в многоквартирном доме;
- застройщиками, а также членами их семей, являющимися созаемщиками по указанным кредитам, осуществляющими строительство индивидуального жилья в сельской местности по типовым проектам за счет кредитов банков, на которые в соответствии с законодательством возложена выдача кредитов на эти цели;

- суммы заработной платы и другие доходы граждан, подлежащие налогообложению, направляемые на оплату за обучение в высших учебных заведениях Республики Узбекистан и другие.

Физические лица освобождаемые от налога на доходы физических лиц (Статья 180 Налогового кодекса):

- главы и члены персонала дипломатических представительств, должностные лица консульских учреждений иностранных государств, члены их семей, проживающие совместно с ними;

- члены административно-технического персонала дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств и члены их семей, проживающие совместно с ними;

- входящие в состав обслуживающего персонала дипломатических представительств, консульских учреждений иностранных государств;

- домашние работники сотрудников дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств;

- должностные лица международных неправительственных организаций;

- состоящие в трудовых отношениях с индивидуальным предпринимателем - по доходам, полученным ими от выполнения работ по заключенному с индивидуальным предпринимателем трудовому договору.

удостоенные Освобождаются от налогообложения частично (по доходам в размере четырехкратной минимальной заработной платы за каждый месяц, в котором получены эти доходы) следующие физические лица:

- звания "Узбекистон Кахрамони", Героя Советского Союза, Героя Труда, лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- инвалиды и участники войны, а также приравненные к ним лица, круг которых устанавливается законодательством;

- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;

- родители и вдовы (вдовцы) военнослужащих и сотрудников органов внутренних дел, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите бывшего СССР,

конституционного строя Республики Узбекистан либо при выполнении других обязанностей военной службы или службы в органах внутренних дел, либо вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте.

- одинокие матери, имеющие двух и более детей до шестнадцати лет;
- вдовы и вдовцы, имеющие двух и более детей до шестнадцати лет и не получающие пенсию по случаю потери кормильца;
- один из родителей, воспитывающий проживающего с ним инвалида с детства в связи с требованиями по постоянному уходу.

Ставки налога на доходы физических лиц устанавливаются постановлением Президента Республики

с 01.01.2019 года	ставка
Налог на доходы физических лиц (единый)	12%
Дивиденды и проценты	5 %

Доходы физического лица - нерезидента Республики Узбекистан подлежат налогообложению у источника без вычетов по следующим ставкам (*Статья 182 Налогового кодекса*):

6.3. Учет затрат на труд

Затраты на оплату рабочей силы являясь составной частью издержек производства оказывает влияние на формирование себестоимости продукции и на получение прибыли хозяйственного субъекта.

Объектами бухгалтерского управленческого учета в равной степени являются как учет затрат на рабочую силу, относящиеся на стоимость отдельных операций и накладных расходов, так и расчет заработной платы, необходимой для расчета сумм, причитающихся рабочим, а также налоговым органам, пенсионному фонду за выполненную работу.

В этой связи организация учета затрат на рабочую силу имеет цель фиксации времени, потраченного всеми рабочими на каждый вид деятельности на основе карточки заказа или табеля для применения системы почасовой оплаты.

Для учета затрат производственного труда на практике используются разнообразные по содержанию и форме первичных учетных документов. К их числу можно отнести, прежде всего, *учетную карточку заказа*, где отражаются затраты на конкретную работу (заказ) и *табель посещаемости*, который отражает отобранное время рабочих.

Учетная карточка заказа представляет собой документ, где производится запись времени, потраченного на конкретную работу. Обычно это и есть стоимость рабочей силы. Для обеспечения точности регистрации времени рекомендуется, по возможности, использовать хронокарты.

Табель посещаемости является документом, где производится запись о том, что работник потратил рабочее время. Табель посещаемости по сравнению с индивидуальной учетной карточкой заказа не полностью может раскрыть незанятое время. Дело в том, что индивидуальная карточка заказа, обычно, должна быть возвращена в офис немедленно по завершении работ над определенной операцией.

Анализируя затраты на труд необходимо обратить внимание на то, что для изготовления продукции затрачивается прямой косвенный труд.

Прямой труд и соответственно прямая заработная плата относятся к затратам производственного труда, которые прямо (непосредственно) связаны с изготовлением продукции. Например, труд рабочих на производственной линии, сборочном конвейере, где выполняется конкретный заказ.

Косвенный или вспомогательный труд – это такие затраты, которые нельзя прямо отнести на изготовление конкретной продукции. Такие затраты являются производственными накладными расходами, которые вначале учитываются отдельно, а затем распределяют по соответствующей ставке на продукт. К косвенному труду относят заработную плату начальников цехов, бригадиров, инженерных работников, охранников и уборщиков

цехов. Заработная плата непроизводственного персонала, т.е. работников, связанных с реализацией продукции, и заработная плата работников административно-управленческого персонала учитывается как расходы отчетного периода и списывается на счета прибылей и убытков по мере возникновения этих расходов.

В процессе производства возможно случаи простоя, который является непродуктивным, не подлежит оплате, т.к. это не зависит от деятельности работника. Простой могут быть устранимый и неизбежный.

Устранимый простой – это такая потеря времени, которую можно было бы избежать при эффективном управлении производством. Поэтому такие расходы не включаются в себестоимость продукции, а списываются на счет прибылей и убытков.

Неизбежными являются простои, которые нельзя заранее предусмотреть и поэтому считаются неизбежными затратами предприятия. Неизбежный простой возникает из обычных рабочих условий или внешних факторов, таких как: перерывы на чай, неожиданный спад спроса на продукцию, забастовка у поставщика от которого зависит поставки для производства. Такие затраты собираются на счета общепроизводственные расходы, с последующим отнесением их на производственную себестоимость продукции.

В процессе производственной деятельности возможны случаи сверхурочной работы (сверхурочное время), которая как обычно оплачивается в виде надбавки сверх установленного рабочего времени в пределах трудового законодательства. В силу производственной необходимости или специфика технологического процесса возникает необходимость сверхурочного труда в целях увеличения количества первоначально запланированной продукции, либо повышения качества продукции, а также невозможность остановки процесса производства до полного завершения работы по выпуску продукции.

Расходы на покрытие сверхурочной работы, так же как и неизбежный простой, обычно списывают на счет прибыли и убытков за период и включаются в производственную себестоимость продукции путем отнесения на счет общепроизводственных расходов.

В состав затрат на оплату труда включаются также премиальные вознаграждения, которые выплачиваются работникам основного и

вспомогательного производства за успешные производственные показатели. Такие затраты являются частью обычных производственных затрат, которые включаются в производственную себестоимость продукции (путем отнесения на счет общепроизводственных расходов). Премияльные вознаграждения непроизводственных работников списываются за счет прибылей и убытков.

Система оплаты труда. На практике известны следующие формы оплаты труда:

- **повременная система**, когда труд работника оплачивается в соответствии с установленной почасовой, ежедневной или еженедельной нормой оплаты независимо от объема выпущенной продукции. Разновидностью повременной оплаты труда является повременно-премиальная. Такая система оплаты труда предусматривает начисление дополнительной заработной платы в качестве премии за качественные и количественные показатели: за перевыполнение норм выработки, отсутствие брака и др.

Сдельная система оплаты труда – это такая система, когда размер заработной платы зависит от количества изготовленной продукции, выполненной работы и оказанной услуги на основе установленных расценок за единицу работы. Разновидностью сдельной системы оплаты труда является *дифференцированная сдельная оплата*, которая предусматривает относительно низкую оплату (низкие расценки) для первых единиц продукции и высокие расценки для последующих единиц.

При анализе учета затрат на труд необходимо обратить внимание на такие категории как: текучесть и производительность рабочей силы.

Текучесть рабочей силы или обычно говорят текучесть кадров, который определяется как отношение выбывших из предприятия работников к среднему числу (среднесписочному составу) работников за отчетный период. Величина текучести рабочей силы рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Количество выбывших работников}}{\text{Среднее число всех работников}}$$

Производительность рабочей силы. Данный показатель дает возможность сопоставить фактическую производительность с запланированной величины (сметой) или нормативное время, отнесенное на фактический выпуск, который сопоставляют с фактически потраченным временем. В результате определяется коэффициент производительности (эффективности) труда, который вычисляется по следующей формуле:

$$\text{Кэф} = \frac{\text{Нормативное время, необходимое для производства продукции}}{\text{Фактически затраченные часы}}$$

Оплату производить:

1. На основе повременной системы оплаты труда.
2. На основе сдельной системы оплаты труда, но с гарантированной платы в размере 80% от повременной заработной платы, если рабочей не заработал этой суммы.
3. На основе повременно-премиальной системы оплаты труда, при которой премия выплачивается в дополнение к повременной заработной плате за сэкономленное время по ставке в размере 60% от почасовой.

При этом:

Норма времени (на единицу продукции):

А – 6 мин., **Б** – 9 мин., **В** – 15 мин.

Для расчета по сдельной системе каждая минута оплачивается в размере 50 сум.

Учет труда и заработной платы представляет собой сложную и очень трудоемкую бухгалтерскую задачу.

Оплата труда по трудовым соглашениям. Трудовые отношения – отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

В основе трудовых взаимоотношений лежит трудовой договор (контракт), заключенный в письменной форме. Трудовые доходы

каждого работника не ограничиваются максимальными размерами. Минимальный размер месячной оплаты труда устанавливается правительством и имеет достаточно широкое использование в расчете тарифных ставок, должностных окладов, при наложении штрафов.

В настоящее время среди важнейших задач учета труда и заработной платы можно назвать:

1) своевременно в установленные сроки производить расчеты с персоналом по оплате труда;

2) своевременно и правильно относить на себестоимость продукции суммы начисленной заработной платы и налогов;

3) собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и расчетов по налогам.

В Руз сторонами трудовых отношений являются работник и работодатель.

Работник – физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем.

Работодатель – физическое лицо либо юридическое лицо (организация), вступившее в трудовые отношения с работником. В случаях, установленных федеральными законами, в качестве работодателя может выступать иной субъект, наделенный правом заключать трудовые договоры.

Права и обязанности работодателя в трудовых отношениях осуществляются: физическим лицом, являющимся работодателем; органами управления юридического лица (организации) или уполномоченными ими лицами в порядке, установленном законами, иными нормативными правовыми актами, учредительными документами юридического лица (организации) и локальными нормативными актами.

По обязательствам учреждений, финансируемых полностью или частично собственником (учредителем), вытекающим из трудовых отношений, дополнительную ответственность несет собственник (учредитель) в установленном законом порядке.

Между работником и работодателем могут возникать трудовые отношения на основании коллективного договора. В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя по следующим вопросам:

- 1) формы, системы и размеры оплаты труда;
- 2) выплата пособий, компенсаций;
- 3) механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором;
- 4) занятость, переобучение, условия высвобождения работников;
- 5) рабочее время и время отдыха, включая вопросы предоставления и продолжительности отпусков;
- 6) улучшение условий и охраны труда работников, в том числе женщин и молодежи;
- 7) соблюдение интересов работников при приватизации организации, ведомственного жилья;
- 8) экологическая безопасность и охрана здоровья работников на производстве;
- 9) гарантии и льготы работникам, совмещающим работу с обучением;
- 10) оздоровление и отдых работников и членов их семей;
- 11) контроль за выполнением коллективного договора, порядок внесения в него изменений и дополнений, ответственность сторон, обеспечение нормальных условий деятельности представителей работников;
- 12) отказ от забастовок при выполнении соответствующих условий коллективного договора;
- 13) другие вопросы, определенные сторонами.

В коллективном договоре с учетом финансово-экономического положения работодателя могут устанавливаться льготы и преимущества для работников, условия труда, более благоприятные по сравнению с установленными законами, иными нормативными правовыми актами, соглашениями.

В коллективный договор включаются нормативные положения, если в законах и иных нормативных правовых актах содержится прямое предписание об обязательном закреплении этих положений в коллективном договоре.

Оплата часов ночной работы. Временем ночной работы считается время с 22 ч. вечера до 6 ч. утра. Оно фиксируется в таблице итоговым количеством за месяц. Вся работа в ночное время

оформляется документально и рассчитывается в определенном (повышенном) размере. Этот повышенный размер не может быть ниже 40 % от тарифной ставки.

Согласно ст. 96 ТК РУз, к работе в ночное время не допускаются: беременные женщины; работники, не достигшие возраста 18 лет, за исключением лиц, участвующих в создании и (или) исполнении художественных произведений, и других категорий работников в соответствии с настоящим Кодексом и законами. Женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, инвалиды, работники, имеющие детей-инвалидов, а также работники, осуществляющие уход за больными членами их семей в соответствии с медицинским заключением, матери и отцы, воспитывающие без супруга (супруги) детей в возрасте до 5 лет, а также опекуны детей указанного возраста могут привлекаться к работе в ночное время только с их письменного согласия и при условии, если такая работа не запрещена им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом указанные работники должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от работы в ночное время.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочной является работа, которая осуществляется работниками после основной смены. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях с разрешения руководителя предприятия.

В соответствии со ст. 99 ТК РУз привлечение к сверхурочным работам производится работодателем с письменного согласия работника в следующих случаях:

1) при производстве работ, необходимых для обороны страны, а также для предотвращения производственной аварии либо устранения последствий производственной аварии или стихийного бедствия;

2) при производстве общественно необходимых работ по водоснабжению, газоснабжению, отоплению, освещению, канализации, транспорту, связи – для устранения непредвиденных обстоятельств, нарушающих нормальное их функционирование;

3) при необходимости выполнить (закончить) начатую работу, которая вследствие непредвиденной задержки по техническим условиям производства не могла быть выполнена (закончена) в

течение нормального числа рабочих часов, если невыполнение (незавершение) этой работы может повлечь за собой порчу или гибель имущества работодателя, государственного или муниципального имущества либо создать угрозу жизни и здоровью людей;

4) при производстве временных работ по ремонту и восстановлению механизмов или сооружений в тех случаях, когда неисправность их может вызвать прекращение работ для значительного числа работников;

5) для продолжения работы при неявке сменяющего работника, если работа не допускает перерыва. В этих случаях работодатель обязан немедленно принять меры по замене сменщика другим работником.

В других случаях привлечение к сверхурочным работам допускается с письменного согласия работника и с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин, работников в возрасте до 18 лет, других категорий работников в соответствии с федеральным законом. Привлечение инвалидов, женщин, имеющих детей в возрасте до 3 лет, к сверхурочным работам допускается с их письменного согласия и при условии, если такие работы не запрещены им по состоянию здоровья в соответствии с медицинским заключением. При этом инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет, должны быть в письменной форме ознакомлены со своим правом отказаться от сверхурочных работ.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч. в течение 2 дней подряд и 120 ч. в год.

Работодатель обязан обеспечить точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником.

Оплата продукции, оказавшейся браком. Полный брак по вине работника не оплачивается ему полностью, а частичный брак оплачивается в зависимости от степени годности произведенной продукции по пониженным расценкам или по себестоимости.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается по пониженным расценкам. Брак, который произошел не по вине работника, а по причине скрытого дефекта в обрабатываемом материале (сырье), оплачивается работнику наравне с годными изделиями.

Оплата простоев. Время простоя по вине работника оплате не подлежит. Время простоя не по вине работника, если он предупредил администрацию о начале простоя, оплачивается из расчета не ниже $2/3$ тарифной ставки установленного работнику разряда или оклада.

Оплата труда при совмещении профессий. Если работник наряду с основной работой, обусловленной трудовым договором, выполняет дополнительную работу по другой профессии или обязанности временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, то ему доплачивают за совмещение профессий или выполнения обязанностей временно отсутствующего работника.

Размер этих доплат устанавливает администрация по соглашению сторон.

Оплата труда в период освоения производства (новых видов продукции). На период освоения нового производства (продукции) работникам может быть сделана доплата до прежнего среднего заработка в порядке и на условиях, определяемых коллективным договором.

Оплата труда при совместительстве. Помимо основной работы, многие работники выполняют дополнительную работу (совмещают) в одной и той же организации. При совмещении профессий необходимо составлять трудовое соглашение, в котором оговорены продолжительность совмещаемой профессии и соответственно оплата за нее. Размер оплаты устанавливает администрация (руководитель) предприятия.

Оплата отпуска и выходных пособий. Право на отпуск возникает у работников через шесть календарных месяцев после поступления на работу в организацию. Отпуск должен предоставляться работникам ежегодно в срок, который предусмотрен утвержденным на предприятии графиком отпусков. В исключительных случаях и с согласия работника допускается перенос его установленного отпуска на следующий календарный год. В настоящее время на многих предприятиях график отпусков заметно отличается от графиков отпусков предприятий лет двадцать назад, поскольку многие работники находятся в отпуске не месяц, а меньше – 1–3 недели.

2. Классификация и учет персонала предприятия, учет использования рабочего времени

На крупных и средних предприятиях разработкой и расчетом всех необходимых показателей в области труда и заработной платы занимается отдел кадров.

Персонал подразделяется на:

- 1) постоянный персонал – работники, принятые на работу без указания срока;
- 2) сезонный персонал – работники, принятые на период сезонных работ;
- 3) временный персонал – работники, принятые на срок не свыше 2 месяцев.

В соответствии с ТК РУз **рабочее время** – время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени.

Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 ч в неделю.

Работодатель должен вести учет времени, фактически отработанного каждым работником.

При работе на условиях неполного рабочего времени оплата труда работника производится пропорционально отработанному им времени или в зависимости от выполненного им объема работ.

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет для работников каких-либо ограничений продолжительности ежегодного основного оплачиваемого отпуска, исчисления трудового стажа и других трудовых прав.

Продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- 1) для работников в возрасте 15–16 лет – 5 ч, в возрасте 16–18 лет – 7 ч;
- 2) для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с

работой, в возрасте от 14 до 16 лет – 2,5 ч, в возрасте 16–18 лет – 3,5 ч;

3) для инвалидов – в соответствии с медицинским заключением.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

1) при 36-часовой рабочей неделе – 8 ч;

2) при 30-часовой рабочей неделе и менее – 6 ч

Для творческих работников организаций кинематографии, теле- и видеосъемочных коллективов, театров, театральных и концертных организаций, цирков, средств массовой информации, профессиональных спортсменов в соответствии с перечнями категорий этих работников, утверждаемых Правительством РУз, продолжительность ежедневной работы (смены) может устанавливаться в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами, локальными нормативными актами, коллективным договором либо трудовым договором .

3. Начисление заработной платы

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 отражают причитающиеся членам трудового коллектива и работающим по трудовому договору (контракту) лицам суммы начисленной заработной платы за отработанное время и премий (дебет счетов 08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 43, 96), суммы пособий по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств внебюджетных социальных фондов. Основанием для начисления заработной платы служат табель, наряды-заказы (наряды) на выполнение работы, другие документы.

По дебету счета 70 учитываются выплаты заработной платы из кассы (кредит счета 50), сумма удержанного в бюджет подоходного налога (кредит счета 68), своевременно невозвращенные подотчетным лицам суммы (кредит счета 71), суммы за причиненный материальный ущерб (кредит счета 73), за брак (кредит счета 28), в погашение задолженности по выданным

ссудам (кредит счета 73), по исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц (кредит счета 76).

Аналитический учет к счету 70 ведут в лицевых счетах рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-55), которые заводят в начале года на каждого члена трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту). В течение года в лицевые счета заносят данные о начисленной заработной плате, премиях, выплатах по итогам года, за выслугу лет, пособий по листкам нетрудоспособности, удержаниях с указанием сумм к выдаче. Срок хранения лицевых счетов – 75 лет.

В бухгалтерском учете начисление заработной платы отражается следующими проводками:

1) начислена оплата труда работникам по отгрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа:

Дебет счета 07 «Оборудование к установке», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) начислена оплата труда работникам занятым в капитальном строительстве:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3) начислена оплата труда работникам по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов: Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

4) начислена оплата труда за изготовленную продукцию, работы, услуги персоналу основного производства:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

5) начислена оплата труда персоналу вспомогательных производств:

Дебет счета 23 «Вспомогательное производство», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

6) начислена оплата труда общепроизводственному персоналу: Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

7) начислена оплата труда общехозяйственному персоналу: Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
8) начислена оплата труда персоналу за исправление брака: Дебет счета 28 «Брак в производстве»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
9) начислена оплата труда работникам обслуживающих производств:

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

10) начислена оплата труда работникам за работы, относимые к расходам будущих периодов:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

11) начислена оплата труда персоналу, занятому сбытом продукции:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»,

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

12) начислена оплата труда персоналу за демонтаж основных средств:

Дебет счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Учет резерва на оплату отпусков

В организациях могут иметь место расходы, не производившиеся в отчетном периоде, но предстоящие в будущем. Такие расходы называются предстоящими расходами или предстоящими платежами. Это образуемые организацией резервы: на оплату отпусков.

Формирование резерва на оплату отпусков. Большая часть организаций начисленную оплату отпусков включают в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43, кредит счета 70). Членам трудового коллектива отпуска предоставляются в течение года неравномерно, это ведет к искажению себестоимости продукции (работ, услуг) в разные отчетные периоды. Во избежание этого организации могут, принимая учетную политику, предусмотреть формирование резерва на оплату отпусков, а суммы, фактически начисленные за отпуск, списывать за счет этого резерва. Резерв на отпуск начисляется с заработной платы за фактически отработанное время.

Вопрос о том, как отражать на счетах бухгалтерского учета оплату отпусков, определяет сама организация, принимая учетную политику на предстоящий год.

Механизмом резервирования сумм на оплату отпусков в основном пользуются крупные коммерческие организации (например, ОАО), а также организации, которые расположены в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях. Такой необходимости нет у субъектов малого предпринимательства.

Отчисления в резерв могут осуществляться либо в твердой величине ежемесячно, либо в процентах к оплате труда.

Распределение расходов на оплату труда и связанных с ней обязательных платежей

Все первичные документы по учету выработки (наряды, листки на доплату, листки о простое, маршрутные листы, таблицы и др.) попадают в бухгалтерию организации. Там их группируют по цехам, службам, отделам, а в разрезе этих подразделений – по центрам затрат на производственные (по видам изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг, на общепроизводственные и общехозяйственные цели, коммерческие расходы и др.) и непроизводственные (капитальное строительство, содержание и эксплуатация объектов социальной сферы, работы, финансируемые за счет специальных источников) цели. Сгруппированные первичные документы являются основанием для включения сумм начисленной оплаты труда (кредит счета 70) в издержки производства (дебет счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 43,), по другим направлениям (дебет счетов 07, 08, 10, 80, 96). Одновременно организация в дебет тех же счетов, куда была списана начисленная оплата труда, относит в установленном размере (%) к оплате труда:

1) с кредита счета 68 – начисленный в бюджет транспортный налог (1 %);

2) с кредита счета 69 – отчисления во внебюджетные социальные фонды: в Фонд социального страхования (счет 69.1), в Пенсионный фонд (счет 69.2), в Фонд обязательного медицинского страхования (счет 69.3), в Фонд занятости населения (счет 69.4).

Начисления производятся на оплату труда работников организации: штатных (включая работающих пенсионеров), нештатных, работающих по совместительству, сезонных, выполняющих разовые и случайные работы.

4. Вычеты из заработной платы

Выплаты из чистой прибыли, подлежащие включению в состав совокупного дохода для целей налогообложения

Список таких выплат достаточно велик. Существуют выплаты, которые в полном объеме включаются в совокупный доход, а по другим законодательно предоставлены льготы (для целей налогообложения такие выплаты включаются в расчет в суммах, превышающих льготируемую величину).

К первой группе, в частности, относятся предоставленные организацией работникам материальные и социальные блага:

- 1) оплата жилищно-коммунальных и бытовых услуг;
- 2) индивидуальная подписка на периодические издания (газеты, журналы) и книги; абонентская плата за телефон;
- 3) единовременные пособия в связи с уходом на пенсию;
- 4) бесплатные или льготные талоны на питание, приобретение проездных билетов, персональных абонементов для посещения спортивных сооружений;
- 5) внесение платы за родителей на содержание детей в дошкольных учреждениях, а также платы за обучение в учебных заведениях;
- 6) выдача работникам бесплатно или со скидкой туристических и экскурсионных путевок;
- 7) отчисления в негосударственные пенсионные фонды и др.

Ко второй группе относятся, в частности, суммы материальной помощи и стоимость вещевых подарков и призов, по которым предусмотрена льгота в размере 12-кратной величины месячной минимальной оплаты труда.

Налогообложение лиц, не состоящих в штате организации

Порядок налогообложения таких лиц не отличается от установленного для состоящих в штате организации, за исключением льгот по подоходному налогу, установленных для застройщиков и на содержание детей и иждивенцев – они не предоставляются лицам, не состоящим в штате организации.

В настоящее время у многих физических лиц отсутствуют основные места работы, поэтому они вынуждены работать по разовым трудовым соглашениям. При исчислении им налога доход уменьшается на все предусмотренные законом вычеты. Бухгалтерия при этом должна потребовать от этих лиц личные заявления, документы, подтверждающие право на льготы и вычеты, а также трудовую книжку.

Организация не реже одного раза в квартал в срок, согласованный с налоговым органом, представляет на указанных лиц справки о выплаченных доходах.

Удержание по исполнительным листам

Базой для удержания алиментов служат исполнительные листы, а при их утрате – дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов; отметки (записи) органов внутренних дел в паспортах лиц о том. В соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

Учет расчетов с юридическими и физическими лицами по удержаниям в их пользу организации учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К нему открыть субсчет 1 «Удержания по исполнительным листам».

Суммы доходов работников, с которых удерживаются алименты:

1) заработная плата по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнение работ, оказание услуг) и т. п.;

2) доплаты и надбавки к тарифным ставкам и должностным окладам (за работу во вредных и опасных условиях труда, в ночное время; занятым на подземных работах; за квалификацию, совмещение профессий и должностей, временное замещение, допуск к государственной тайне, ученую степень и ученое звание, выслугу лет, стаж работы и т. п.);

3) премии (вознаграждения), которые имеют регулярный или периодический характер, а также по итогам работы за год;

4) плата за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни;

5) сумма районных коэффициентов и надбавок к заработной плате;

б) заработная плата за время отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, в случае соединения отпусков за несколько лет;

7) дополнительные выплаты, установленные работодателем сверх сумм, начисленных при предоставлении ежегодного отпуска в соответствии с законодательством РФ и законодательством субъектов РФ;

8) сумма за время выполнения государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных ТК РФ (кроме выходного пособия при увольнении);

9) сумма, равная стоимости выдаваемого (оплачиваемого) питания, кроме лечебно-профилактического питания;

10) комиссионное вознаграждение (штатным страховым агентам, штатным брокерам и др.);

11) оплата выполнения работ по договорам гражданско-правового характера;

12) сумма авторского вознаграждения, в том числе выплачиваемого штатным работникам редакций газет, журналов и иных средств массовой информации;

13) суммы исполнительского вознаграждения;

14) доходы физических лиц, осуществляющих старательскую деятельность;

15) доходы от занятий предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

16) доходы от передачи в аренду имущества;

17) доходы по акциям и другие доходы от участия в управлении собственностью организации (дивиденды, выплаты по долевым паям и т. п.);

18) материальная помощь, оказываемая гражданам в связи со стихийным бедствием, пожаром, хищением имущества, увечьем, а также со смертью лица, обязанного уплачивать алименты, или его близких родственников.

Удержание за брак

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Различают брак исправимый (дефекты устранимы и это хозяйственно целесообразно) и неисправимый (дефекты неисправимы,

или, хотя и исправимы, это хозяйственно нецелесообразно); внутренний (выявленный в организации) и внешний (выявленный потребителями).

Если брак исправимый, то сумма потерь (дебет счета 28) будет складываться из расходов, связанных с его исправлением:

- 1) материалов (кредит счета 10);
- 2) заработной платы, начисленной за исправление брака (кредит счета 70);
- 3) платежей во внебюджетные социальные фонды (кредит счета 69);
- 4) суммы транспортного налога (кредит счета 68) и части общепроизводственных расходов (кредит счета 25). Учетная сумма потерь либо сразу будет удержана в полном размере (дебет счета 70, кредит счета 28), либо предварительно списана на счет 73.3 (дебет счета 73.3, кредит счета 28) и в дальнейшем погашена (кредит счета 73.3) путем удержания из оплаты труда (дебет счета 70), внесения наличных в кассу (дебет счета 50) или перечисления на расчетный счет (дебет счета 51).

Вопросы для самоконтроля:

1. Каково экономическое содержание оплаты труда?
2. Какой основной нормативный документ регламентирует трудовые отношения, между работников и работодателем?
3. На какие категории классифицируется персонал организации?
4. Что дает классификация персонала хозяйствующего субъекта?
5. Каковы основные задачи учета труда и заработной платы?
6. Как ведется первичный учет труда и заработной платы?
7. Что собой представляет форма оплаты труда?
8. Какие формы оплаты труда являются наиболее распространенными?
9. Как отражается в бухгалтерском учете, начисленная сумма оплаты труда?
10. Какие первичные учетные документы служат основанием для начисления заработной платы?

11. Какие виды удержаний из заработной платы существуют?
12. Как отражается в бухгалтерском учете начисление налога на доходы физических лиц?
13. Что собой представляет стандартный вычет?
14. Что собой представляет социальный вычет?
15. Что собой представляет имущественный вычет?
16. Какой проводкой отразить в бухгалтерском учете организации удержание части заработной платы работника в пользу другого лица?
17. Как отразить в бухгалтерском учете операцию по выплате заработной платы?
18. Какие первичные учетные документы подтверждают факт выдачи заработной платы?
19. Каким образом ведется аналитический учет расчетов по оплате труда?
20. Что собой представляет единый социальный налог (взносы)?
21. Какой нормативный документ регламентирует налогооблагаемую базу по единому социальному налогу?
22. Что собой представляет депонированная сумма?
23. Как отражается в бухгалтерском учете депонирование, неполученной в соответствующие сроки, заработной платы?
24. Что является целью создания резерва на выплату отпускных?
25. Как отражается в бухгалтерском учете резерв на выплату отпускных?
26. Какую часть причитающихся работнику в качестве оплаты труда средств может быть удержано?
27. На каком синтетическом счете ведутся расчеты по единому социальному налогу?

7. УЧЕТ ЗАТРАТ

Учет затрат – это совокупность сознательных действий, направленных на отражение происходящих на предприятии в течение определенного периода времени процессов снабжения, производства и реализации продуктов посредством их (процессов) количественного измерения (в натуральных и стоимостных показателях), регистрация, группировки и анализа в разрезах, формирующих себестоимость готовой продукции.

7.1. Затраты на производство и реализацию продукции, их классификация

Учет затрат на производство как процесс отражения использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности соответствующей модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия, то такая система учета будет соответствовать основным задачам управления себестоимостью.

Основное назначение учета затрат – контроль за производственной деятельностью и управление затратами на ее осуществление. В учете затрат формируется основная информация для повседневных нужд аппарата управления. Поэтому именно он занимает центральное место в системе управленческого учета предприятия.

Метод учета затрат – это способ документирования, группировки и обработки информации о производственных затратах, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции. Другими словами, эта совокупность способов аналитического учета затрат на производство по калькуляционным объектам и приемов исчисления себестоимости калькуляционных единиц. В коммерческих организациях для исчисления себестоимости продукции применяются следующие методы учета затрат:

- нормативный;
- прямого счета;
- суммирования затрат;
- исключения затрат на побочную продукцию;
- пропорционального распределения затрат;

- комбинированный.

Нормативный способ является составной частью нормативного метода учета затрат. Предпосылками применения этого способа являются:

- наличие норм и нормативов затрат;
- составление нормативной калькуляции себестоимости единицы выпускаемых изделий;
- достоверное документирование и учет затрат в разрезе действующих норм и по отклонениям от них.

Способ прямого счета заключается в том, что себестоимость продукции определяется на основе прямого учета затрат, а себестоимость единицы изделия исчисляется делением общей величины затрат по этой продукции на ее количество. Исчисление себестоимости этим способом достигается тогда, когда объекты учета затрат совпадают с объектами калькуляции. Этот способ находит применение при позаказном методе учета затрат.

Способ суммирования затрат состоит в том, что себестоимость продукции определяется путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ, как правило, применяется в производствах, где учет затрат осуществляется попередельным (попроцессным) методом.

Способ исключения затрат на побочную продукцию заключается в том, что получаемые в производстве продукты подразделяются на основные, побочные. Чтобы определить себестоимость основной продукции, побочные продукты исключают из общих затрат по заранее определенным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат применяется для калькулирования себестоимости продукции в условиях одновременного производства нескольких видов изделий, прямое отнесение затрат на которые невозможно. Этот способ наиболее приемлем в производствах сопряженных продуктов, когда одновременно получают несколько видов продукции в одном технологическом процессе. Сводный учет затрат организуется по группе выпускаемых изделий, а затраты внутри групп распределяются на отдельные виды продуктов пропорционально экономически обоснованной базе.

Комбинированный способ учета представляет собой сочетание нескольких перечисленных выше способов, если применение каждого из них в отдельности невозможно или не обеспечивает обоснованного исчисления себестоимости, например, в растениеводстве, способом исключения затрат определяют себестоимость основной и сопряженной продукции, после чего, используя способ пропорционального распределения затрат, исчисляют себестоимость каждого вида продуктов. Калькулируется себестоимость единицы основной продукции методом прямого счета.

Затраты на производство отражаются в учете только на основании первичных документов унифицированной формы, оформленных в порядке, установленном соответствующими нормативными документами. В случае отсутствия какого-либо документа в перечне унифицированных форм первичных документов, утвержденном Госкомстатом РУз, предприятие может самостоятельно разработать форму необходимого документа. В этом случае в приказе об учетной политике указывается, какие именно документы и для каких операций разработаны самостоятельно. При этом следует помнить, что первичные документы должны содержать обязательные реквизиты, набор которых предусмотрен Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РУЗ.

Первичная документация и аналитический учет прямых затрат на производство ведется в разрезе калькулируемых групп.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению все затраты на производство и продажу учитывают на следующих синтетических счетах бухгалтерского учета:

Счет 20 «Основное производство»

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Счет 28 «Брак в производстве»

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Счет 43 «Готовая продукция»

Счет 44 «Расходы на продажу»
Учет расходов основного производства

7.2. Учет производственных расходов

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о расходах производства, продукция (работы, услуги) которого явились целью создания данного Предприятия. В разрезе синтетического счета 20 ведут аналитический учет по каждому цеху основного производства по установленной номенклатуре статей расходов.

По дебету счета 20 учитывают все затраты, которые формируют фактическую производственную себестоимость: затраты на основные материалы, заработную плату основную производственных рабочих с начислениями, амортизацию машин и оборудования (если для этой цели не используется счет 25 «Общепроизводственные расходы»). Кроме того, на этот счет списываются затраты, предварительно учтенные на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 28 «Брак в производстве», в зависимости от метода учета затрат и калькулирования себестоимости полиграфических работ (продукции).

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», также могут быть списаны на основное производство, если это предусмотрено учетной политикой Предприятия.

По кредиту счета 20 отражается фактическая (полная или неполная) себестоимость полностью выполненных по заказам объемов полиграфических работ, а также готовой продукции и оказанных услуг. Эти суммы списываются соответственно в дебет счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Незавершенным производством являются полуфабрикаты, не прошедшие в отдельных цехах всех стадий производства, предусмотренных технологическим процессом, а также тиражи, законченные производством, но не принятые ОТК и не сданные на склад (несверстаный набор; листы, отпечатанные с одной стороны или не всеми красками; тиражи, находящиеся в брошюровке и на отделочных процессах, и т.п.).

Оценка переходящего остатка расходов в незавершенном производстве производится на отчетную дату в зависимости от выбранной Предприятием учетной политики: в оценке по прямым затратам, по учетным ценам, по фактически понесенным расходам, в размере условно-переменных расходов и т.д.

7.3. Учет вспомогательного производства

Обобщение информации о затратах производств, которые являются вспомогательными и обслуживающими для основного производства или основной деятельности предприятия, осуществляется на счете 2310 "Вспомогательное производство".

Этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- а) обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром и др.);
- б) транспортное обслуживание;
- в) ремонт основных средств;
- г) изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных предприятиях);
- д) добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- е) засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов (в основном в торговых предприятиях).

Кроме этого, на этих счетах могут быть отражены затраты научно-исследовательских и опытно-конструкторских подразделений, состоящих на балансе предприятия.

По дебету счетов 2310 "Вспомогательное производство" отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 2310 "Вспомогательное производство" 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 "Вспомогательное производство" со счета 2510 "Общепроизводственные расходы". При целесообразности расходы по обслуживанию вспомогательных производств могут учитываться непосредственно на счете 2310 "Вспомогательное производство".

Потери от брака списываются на счет 2310 "Вспомогательное производство" с кредита счета 2610 "Брак в производстве".

По кредиту счета 2310 "Вспомогательное производство" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются с кредита счета 2310 "Вспомогательное производство" в корреспонденции со счетами 2010 "Основное производство", 2510 "Общепроизводственные расходы", 2810 "Готовая продукция на складе", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг", 9420 "Административные расходы" и др.

Аналитический учет на счете 2310 "Вспомогательное производство" ведется по элементам и статьям затрат и по видам продукции.

Остаток на счете 2310 "Вспомогательное производство" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Корреспонденция по счетам учета вспомогательных производств (2300).

7.4. Учет общепроизводственных расходов

Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на обслуживание и управление производства. Учет общепроизводственных расходов должен обеспечить определение фактической величины этих расходов и оперативное выявление отклонений (экономии и перерасхода) от утверждаемых смет с тем, чтобы своевременно принимать необходимые меры к предотвращению перерасходов.

На предприятиях должен осуществляться систематический предварительный контроль за соблюдением подразделениями и отделами смет затрат общепроизводственных расходов.

Для соблюдения обеспечения утвержденных норм расхода и лимитов потребления материалов, топлива, энергии, инструмента, предметов и инвентаря, лимитов потребления и стоимости различного рода работ, услуг (ремонт основных средств, услуги транспорта и др.) выявляются и анализируются отклонения по элементам затрат. Для контроля за затратами, связанными с содержанием и эксплуатацией оборудования, целесообразно разработать нормативы затрат на ремонт и эксплуатацию важнейших групп оборудования и учитывать их фактическую величину с тем, чтобы выявить отклонения от установленных нормативов.

Общепроизводственные расходы учитываются в соответствии с планом по каждому цеху, производству. Ежемесячно эти расходы распределяются на соответствующие виды продукции, вырабатываемые данным цехом, в следующем порядке: в хлебопекарной промышленности пропорционально весу выработанной продукции, пересчитанному по установленным коэффициентам.

Общепроизводственные расходы могут распределяться пропорционально сумме заработной платы производственных рабочих (фонд оплаты труда).

Износ находящихся в эксплуатации малоценных и быстроизнашивающихся инструментов и предметов общего назначения, служащих менее одного года, а также инструменты и предметы стоимостью до 100 минимальных размеров оплат труда за единицу относят ежемесячно на соответствующие счета и статьи затрат в порядке, установленном учетной политикой предприятия в соответствии с действующим законодательством.

На предприятиях должно быть обеспечено выявление потерь, вызванных недостатками в управлении, организации производства и хранении материальных ценностей (порча и недостача сырья, материалов, продукции и др.). При этом должны быть установлены причины и конкретные виновники потерь для возмещения нанесенного ущерба и предотвращения подобных потерь в будущем. Эти потери включаются в фактическую себестоимость продукции за вычетом соответственно излишков сырья, материалов, продукции, обнаруженных при инвентаризации в подразделениях и заводских складах.

Потери, непосредственно связанные с выпуском определенных видов продукции, должны включаться в их себестоимость. Потери, не связанные с выпуском определенных видов продукции, распределяются между отдельными видами продукции в составе общепроизводственных расходов.

Бухгалтерией и плановым отделом предприятия должны осуществляться систематический, предварительный и последующий контроль за соблюдением подразделениями и отделами смет общепроизводственных расходов. Этот контроль должен обеспечить в первую очередь соблюдение утвержденных норм расхода и лимитов потребления материалов, топлива, энергии, инструментов и инвентаря, лимитов потребления и стоимости различных рода услуг (ремонт основных средств, услуги транспорта и др.), а также соблюдение утвержденной структуры управления, штатного расписания и ставок (окладов) заработной платы обслуживающего персонала.

Обобщение информации об общепроизводственных расходах предприятия осуществляется на счете 2510 "Общепроизводственные расходы".

На этом счете учитываются расходы общепроизводственного характера, в том числе:

- а) по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- б) амортизационные отчисления основных средств и нематериальных активов производственного назначения;
- в) затраты на ремонт основных средств производственного назначения;
- г) расходы по страхованию производственного имущества;
- д) расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- е) арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование, другие арендуемые средства, используемые в производстве;
- ж) оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства;
- з) другие расходы производственного характера.

129. Общепроизводственные расходы отражаются на дебете счета учета общепроизводственных расходов, в корреспонденции

со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и другими. Расходы, учтенные на счете учета общепроизводственных расходов, списываются в дебет счетов 2010 "Основное производство" и 2310 "Вспомогательное производство".

Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета определяется в учетной политике предприятия.

Аналитический учет по счету учета общепроизводственных расходов (2500) ведется по отдельным подразделениям предприятия и статьям расходов.

7.5. Учет брака продукции и потерь от простоев

Браком в производстве считаются продукция, полуфабрикаты, а также работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут использоваться по прямому назначению или могут быть использованы лишь после дополнительных затрат на исправление.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится на исправимый и окончательный.

Исправимым браком считаются изделия, полуфабрикаты и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательным браком считаются изделия, полуфабрикаты и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак подразделяется на внутренний, выявленный на предприятии до отправки продукции потребителям, и внешний, выявленный у потребителей.

Стоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по всем статьям расходов, установленных для калькулирования производственной себестоимости готовой продукции, кроме затрат по статьям "Общехозяйственные расходы" и "Брак в производстве", которые относятся лишь на себестоимость готовой продукции.

Стоимость исправимого брака складывается из стоимости материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление дефектной продукции, из затрат на оплату труда, начисленных за операции по исправлению брака, а также соответствующей доли общепроизводственных расходов. Себестоимость самой продукции и полуфабрикатов, являющихся исправленным браком, не включается в потери по исправлению брака.

Стоимость внешнего брака складывается из производственной себестоимости продукции, окончательно забракованной потребителями, и расходов по замене и транспортировке этой продукции или из расходов по исправлению забракованной продукции у потребителя, если она относится к исправимому браку.

Потери от внешнего брака отражаются в учете организации-изготовителя в том периоде, когда им принята рекламация от потребителя.

Учет и определение потерь от брака в стоимостном выражении осуществляют в бухгалтерском учете на счете "Брак в производстве", а технический учет - в отделе технического контроля организации.

Потери от брака продукции ежемесячно списывают на счет "Основное производство" и включают в себестоимость той продукции, по которой обнаружен брак.

Для определения суммы потерь от внутреннего и внешнего брака, относимых на себестоимость продукции, к стоимости внутреннего и внешнего окончательного брака присоединяют затраты по исправлению брака и вычитают: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования; суммы, фактически удержанные с виновников брака; суммы, взысканные или присужденные арбитражем с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак.

Взыскания сумм с работников организации, виновников брака для возмещения потерь от брака продукции производятся в соответствии с действующим законодательством.

Потери от брака продукции, происшедшие по вине поставщиков, относят на этих поставщиков.

Потери от внешнего брака, относящиеся к основной продукции, выработанной в прошлом отчетном периоде, списывают на себестоимость продукции, выработанной в текущем отчетном периоде. В случае, если подобная продукция в текущем отчетном периоде не изготовлялась, потери от брака по внешним причинам распределяются по видам выработанной продукции в порядке, установленном для общехозяйственных расходов.

В составе фактических общепроизводственных, общехозяйственных расходов учитываются потери от простоев, обусловленные внутренними или внешними причинами. Внутренними причинами простоев считаются различные производственные неполадки, а внешними - непоступление от поставщиков материалов, топлива, энергии и т.п. Потери от простоев, вызванные стихийными бедствиями (наводнением, ураганом и т.п.), учитываются в составе внереализационных расходов (ПБУ 10/99).

Полная величина потерь от простоев по внешним причинам складывается:

- из фактически начисленной суммы расходов по оплате труда производственных рабочих, причитающейся за время простоя, или из суммы доплат до установленного заработка, если соответствующие рабочие были заняты во время простоев на других, менее квалифицированных работах, а также отчислений на социальные нужды в соответствующем размере;

- из стоимости потребленного топлива, энергии, непроизводительно затраченных в период остановки производства;

- из доли общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Основанием для отражения в бухгалтерском учете потерь от простоев по внешним причинам служит специальный акт, утвержденный директором организации.

Потери, вызываемые простоями всей организации или отдельных ее частей (цехов, участков, отделений) по внешним для организации причинам, за исключением сумм, взысканных с поставщиков для возмещения потерь, относятся на общехозяйственные расходы.

Потери от целодневных и внутрисменных простоев по внутренним причинам (затраты по оплате труда за время простоев,

расход топлива и энергии) относятся на статью общепроизводственных расходов.

Средства, поступающие от поставщиков в связи с нарушением договорных условий по поставке материалов (несвоевременная отгрузка и пр.), относятся не на возмещение потерь от простоев, а на счет прибылей и убытков (например, полученные штрафы, пени и неустойки).

Как отразить учет потерь от простоев и с бракованной продукцией. Продукция считается бракованной, если ее качество не соответствует стандартам, установленным на предприятии. Брак может быть исправимым (частичным) или неисправимым (окончательным). При частичном или исправимом браке продукцию возможно восстановить технически и с экономической точки зрения это целесообразно. А при окончательном или неисправимом браке продукция имеет дефекты, которые невозможно восстановить или делать это экономически невыгодно.

Согласно НСБУ №21 потери от брака необходимо отражать на счете 2610 «Брак в производстве». В дебете счета 2610 учитываются затраты на исправление брака и себестоимость продукции, которая не подлежит восстановлению. По кредиту этого счета отражаются те суммы, которые связаны с уменьшением потерь от брака, суммы, взыскиваемые с виновников брака и т.д. Сумма потерь от брака равна разнице между оборотами по кредиту и дебету счета 2610. Невозмещаемая сумма от потерь включается в себестоимость тех видов продукции, в которых был выявлен брак. Если брак в продукции был выявлен в тот период, когда данная продукция не производится, то сумма потерь должна распределяться по видам продукции как общепроизводственные расходы.

Как учесть брак продукции и потери от простоев? Как отразить учет потерь от простоев. К потерям от простоя можно отнести заработную плату сотрудников и расходы энергии и топлива во время простоя. Простои в производстве могут произойти как по внешним, так и по внутренним причинам. Например, в период карантина из-за распространения коронавируса COVID-19 многие предприятия вынуждены были приостановить свою деятельность.

Для сохранения среднего заработка своих сотрудников, в этой ситуации многие руководители издавали приказ о простое предприятия. Ко внешним причинам также можно отнести ситуации, связанные с непоступлением материалов, топлива или неподачу электроэнергии или газа со стороны, а также стихийные бедствия. Потери по внешним причинам должны уменьшаться на суммы, которые взыскиваются с поставщиков, которые виноваты в простое и относятся на общепроизводственные расходы. Если виновники не компенсируют потери, то данные потери включаются в прочие операционные расходы, как убытки предприятия.

Простои по внутренним причинам случаются из-за неисправных станков или оборудования на предприятии. Простои по внутрипроизводственным причинам необходимо списывать на себестоимость продукции. Из-за этого себестоимость продукции увеличивается. Специального счета для учета простоев нет, поэтому их необходимо относить на счета 2510 «Общепроизводственные расходы» или 9430 «Прочие операционные расходы». Для того, чтобы отразить простой в бухгалтерском учете необходимо оформить акт. В нем нужно указать характеристику простоя, время его начала и окончания, расчет потерь и определение причин.

7.6. Учёт и оценка незавершенного производства

К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий производства, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Не относятся к незавершенному производству материалы и покупные полуфабрикаты, полученные цехами, но не начатые обработкой, а также окончательно забракованные полуфабрикаты и готовая продукция.

Остатки незавершенного производства ежемесячно инвентаризуются, причем остатки, находящиеся в емкостях, определяются расчетным путем, исходя из объемов массы в емкостях и установленного лабораторным анализом содержания продуктов. Оформление первичной документации и ведение оперативного количественного учета полуфабрикатов и деталей в цехах

осуществляется, как правило, аппаратом планово - диспетчерской службы, а на промежуточных складах - работниками этих складов. Бухгалтерия осуществляет методическое руководство учетом движения полуфабрикатов и деталей, контролирует правильность оформления документов и ведения оперативного количественного учета в местах нахождения полуфабрикатов и деталей. С целью проверки незавершенного производства периодически осуществляется инвентаризация.

Инвентаризация имеет целью установить фактическое наличие не законченных изготовлением изделий и полуфабрикатов, находящихся в производстве, выявить неучтенный брак, проверить данные учета движения полуфабрикатов и общую сумму затрат по основному производству, проверить правильность распределения затрат по видам продукции и уточнить себестоимость выпущенной продукции.

Инвентаризация в цехах предприятия проводится цеховыми инвентаризационными комиссиями.

Данные инвентаризации незавершенного производства сопоставляются с соответствующими данными оперативного учета.

Стоимость незавершенного производства определяется исходя из стоимости содержащихся в нем сырья, основных материалов и полуфабрикатов

По себестоимости (п.138 Прил.№2 к **НСБУ №21**). Ту часть площадей, которую вы будете использовать для собственных нужд нужно перевести из состава готовой продукции в состав основных средств. Первоначальная стоимость объектов, переведенных в основные средства из состава готовой продукции, равна ее производственной себестоимости (п.16 **НСБУ №5**).

При введении в эксплуатацию первого этажа, которое предприятие намерено использовать для собственных нужд, он переводится на счета учета основных средств. Таким образом, у предприятия одно здание в учете будет отражаться на как два объекта: готовая продукция и основное средство.

При втором способе на счете 0810 "Незавершенное строительство" учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, приобретению оборудования, инструментов, инвентаря и других предметов, предусмотренных сметами, сметно-финансовыми расчетами

и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом) (п.68 Прил.№2 к НСБУ №21).

А на счете 2010 «Основное производство» расходы, связанные с квартирами для реализации. Общепроизводственные расходы также нужно делить на объекты пропорционально площади.

7.7. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов (РБП) — это затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации.

Без них невозможно получить доходы в будущем. При этом отметим, что расходы будущих периодов существуют только в бухгалтерском учете.

Как распознать расходы будущих периодов— главная задача при учете расходов будущих периодов - это разграничить понесенные организацией затраты на расходы и на активы, а затем выделить отдельный самостоятельный объект - расходы будущих периодов.

Определяющие факторы для признания актива - это его подконтрольность организации и возможность получения от него экономических выгод, то есть притока денежных средств. А экономические выгоды актив принесет, когда он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим активом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой актив;
- использован для погашения обязательства;
- распределен между собственниками организации.

Это определение позволяет отнести те или иные затраты к расходам будущих периодов в качестве актива.

А бухгалтеру следует сформировать критерии такого отнесения (по видам затрат с учетом специфики отрасли) и закрепить их в бухгалтерской учетной политике.

Какие затраты относятся к расходам будущих периодов— затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но

относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

Положениями по бухгалтерскому учету предусмотрены всего два вида затрат, которые следует признавать в составе расходов будущих периодов:

1. затраты, понесенные в связи с предстоящими строительными работами. Например, материалы, переданные на строительную площадку;

2. лицензионное программное обеспечение (ПО).

Помимо этого, организация может признать расходы будущих периодов и в других случаях.

Обычно так делают, если ни в одном из Положений по бухгалтерскому учету не говорится, как учитывать затраты определенного вида, но, по мнению бухгалтера, эти затраты надо списывать в расходы постепенно в течение нескольких лет.

Какие затраты не надо отражать как расходы будущих периодов

Не относятся к расходам будущих периодов выданные авансы, в т.ч. расходы на подписку.

Не надо учитывать, как расходы будущих периодов и расходы на выплату отпускных, в т.ч. если был создан резерв на оплату отпусков, а его суммы оказалось недостаточно.

В этом случае - так же как в ситуации, когда резерв вообще не создавался, - отпускные начисляются по дебету счетов учета затрат (20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" и т.д.).

Бухгалтерский учет расходов будущих периодов

Обобщение информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам по текущей части, осуществляется на следующих счетах:

3110 "Предоплаченная аренда";

3120 "Предоплаченные услуги";

3190 "Прочие расходы будущих периодов".

156. На этих счетах могут быть отражены расходы, связанные с:

а) предоплатой всей суммы годовой подписки на периодические издания прессы;

б) оплатой годового страхования имущества;

в) взносом арендой платы за последующие периоды и другие расходы, которые могут быть отнесены на затраты в будущем.

Учтенные расходы на счетах учета расходов будущих периодов (3100) списываются в дебет счетов учета затрат. Списание расходов будущих периодов на текущие расходы производится равномерно в течение установленного срока или пропорционально объему или количеству выпущенной продукции.

На счете 3110 "Предоплаченная аренда" учитывается уплаченная арендная плата в данном отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам, например, в начале года предприятие оплатило арендную плату за год вперед.

На счете 3120 "Предоплаченные услуги" учитываются предоплаченные услуги в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. На этом счете могут быть отражены расходы по подписке и другие.

На счете 3190 "Прочие расходы будущих периодов" учитываются прочие предоплаченные расходы, не учтенные на счетах 3110 "Предоплаченная аренда" и 3120 "Предоплаченные услуги".

Аналитический учет по счетам учета расходов будущих периодов (3100) ведется по счетам, статьям и по объектам (направлениям) расходов.

Корреспонденция по счетам учета расходов будущих периодов (3100).

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	кредит
1	Отпущены материалы, готовая продукция для проведения работ, учитываемых в расходах будущих периодов	3190	1010-1090, 2810
2	Услуги вспомогательных производств, оказанные при проведении работ, относимых, к расходам будущих периодов	3190	2310
3	Списана доля общепроизводственных расходов, относящихся к затратам будущих периодов	3190	2510

4	Произведены расходы по подписке на будущий год	3120	5110
5	Задолженность поставщикам и подрядчикам за материальные ценности или работы, относимые к расходам будущих периодов	3190	6010, 7010
6	Другие счета к оплате, учитываемые в составе расходов будущих периодов	3190	Счета учета обязательства
7	Доля расходов будущих периодов при наступлении очередного отчетного периода отнесена на соответствующие счета расходов	Счета учета затрат	3110-3190

Вопросы для самоконтроля

1. Понятия: затраты, издержки, расходы, себестоимость.
2. Группировка затрат на производство по месту возникновения, по видам продукции
3. (работ, услуг), по видам расходов (по элементам затрат и статьям калькуляции).
4. Классификация производственных затрат.
5. Учет расходов по элементам затрат.
6. Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по статьям калькуляции.
7. Учет материальных затрат. Оценка эффективности формирования материально производственных запасов.
8. Учет затрат на оплату труда, учет затрат на подготовку и освоение производства.
9. Учет расходов по обслуживанию производства и управления.
10. Учет непроизводительных затрат и потерь.
11. Учет прочих производственных расходов и расходов на продажу.

8.УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ , ТОВАРОВ (РАБОТ И УСЛУГ)

Готовая продукция – это продукция основного и вспомогательного производств предприятия, предназначенная для выпуска на сторону. К ней предъявляются следующие основные требования: она должна быть полностью закончена и укомплектована; соответствовать стандартам и/или техническим условиям и быть принятой службой технического контроля; снабжена соответствующим паспортом, сертификатом, гигиеническим заключением и другими необходимыми документами, удостоверяющими ее качество и комплектность.

При передаче готовой продукции на склад или при сдаче покупателю непосредственно из производства должен составляться акт приемки или другой аналогичный документ.

- на каких счетах отражается выпуск готовой продукции;
- как производится оценка готовой продукции;
- порядок отражения на счетах бухгалтерского учета расходов на отгрузку и реализацию готовой продукции;
- порядок отражения результатов инвентаризации готовой продукции, товаров отгруженных и расчетов с покупателями.

должен уметь:

- правильно произвести оценку готовой продукции;
- учитывать отгрузку и реализацию готовой продукции одним из выбранных методов;
- своевременно и в полном объеме отражать расходы на реализацию.

8.1. Общие положения по учету готовой продукции и ее оценка

Любой производственный процесс заканчивается изготовлением готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Готовой продукцией считаются изделия, прошедшее все стадии обработки, сборки и укомплектования на данном предприятии, соответствующие стандартам, условиям договора или

техническим условиям, принятые ОТК и сданные на склад или непосредственно заказчику.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств предприятия и учитывается во втором разделе актива баланса.

Готовая продукция, предназначенная для сбыта, составляет основную часть товарной продукции.

В состав продукции (работ, услуг) входят:

- готовая продукция и полуфабрикаты собственного производства;
- работы и услуги промышленного характера, работы и услуги непромышленного характера;
- покупные изделия, приобретенные для комплектации;
- строительно-монтажные, проектно-изыскательские, научно-исследовательские, геологоразведочные и другие работы;
- услуги по перевозке грузов и пассажиров на предприятиях транспорта;
- услуги по прокату и доставке автомобилей;
- транспортно-экспедиционные и погрузо-разгрузочные работы;
- услуги предприятий связи и прочие.

Продукция, не прошедшая все стадии обработки, учитывается как незавершенное производство.

Вся продукция изготавливается согласно заданиям. При этом уделяется внимание увеличению ее объема, улучшению качества, расширению ассортимента.

Важной предпосылкой для правильной организации синтетического и аналитического учета выпуска, продажи и хранения продукции, исчисления финансового результата является наличие номенклатуры-ценника, в котором указывают перечень выпускаемой продукции (работ, услуг), определенные признаки выпускаемой продукции (назначение, артикул, сорт и т.д.), единицу измерения, учетную цену, данные о покупателях, номенклатурный номер, облагаемую и необлагаемую налогами продукцию, ставки налога.

Согласно Закону о бухгалтерском учете и отчетности в балансе готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости. Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода (месяца).

Поэтому в текущем учете готовую продукцию оценивают по нормативной (плановой) себестоимости, по свободным отпускным и розничным ценам (т е по учетным ценам)с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам.

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по ценам, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

- Определяется процент отклонений:

$$X = [(O + O1) 100] / (C п + C п1),$$

- Устанавливается сумма отклонений, относящаяся к остатку готовой продукции на складе и к отгруженной (реализованной) продукции:

$$\Phi \text{ с/с остатка ГП} = \text{Остаток ГП по уч.ц} * (1+X)$$

$$\Phi \text{ с/с отгруженной ГП} = \text{Отгружено ГП по уч.ц} * (1+X)$$

Если фактическая себестоимость выше плановой, то получается перерасход, который отражается дополнительными записями на тех же счетах, где учитывалась готовая продукция и ее реализация. Если наоборот – получается экономия и используется метод «красного сторно».

Продажа продукции производится по свободным отпускным ценам и тарифам + НДС; по государственным регулируемым оптовым ценам + НДС; по государственным, регулируемым розничным ценам + НДС.

По подакцизной продукции к продажной стоимости добавляется акциз, а при продаже за наличный расчет – 5 %-ный налог с продаж.

8.2. Документальное оформление выпуска готовой продукции

На склад из производства готовая продукция сдается по приемо-сдаточным накладным, которые могут быть разовые и накопительные. В накладной указывают номер цеха сдатчика, номер склада, наименование продукции, учетную цену и сумму. Подписывается накладная представителем цеха, кладовщиком,

работником отдела технического контроля и начальником цеха-сдатчика. Оказанные услуги или выполненные работы фиксируются приемо-сдаточными актами. На некоторых предприятиях по выполненным работам и оказанным услугам выписываются приемо-сдаточные ведомости.

На основании первичных документов заведующий складом (кладовщик) составляет карточку складского учета. Документы передаются в бухгалтерию, где на их основании составляется накопительная ведомость выпуска готовой продукции за месяц. В ней указывается наименование продукции, сорт, дата изготовления, номер первичного документа, количество изготовленной продукции. В конце месяца подсчитывается общее количество изготовленной продукции и производится ее оценка по фактической себестоимости.

При сальдовом методе учета в бухгалтерии ведутся сальдовые ведомости, в которых указываются остатки готовой продукции по наименованиям на каждую отчетную дату.

При журнально-ордерном методе учета синтетический учет готовой продукции и ее реализации ведется в ведомости 16.

Для учета готовой продукции предназначены два активных счета: счет 43 «Готовая продукция», если организация ведет учет по фактической, и счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» если учет ведется по нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 43 «Готовая продукция» отражают поступление готовой продукции из производства по фактической себестоимости, а по кредиту – отгрузку и реализацию продукции по фактической с/с. Сальдо по ДТ отражает наличие готовой продукции на начало или конец месяца по фактической с/с.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость выпущенной продукции, по кредиту – плановую (нормативную) себестоимость в течении месяца, а по окончании месяца – списываются отклонения плановой (нормативной) с/с от фактической. Сальдо счет не имеет.

Учет готовой продукции отражается так (табл. 8.5).

Корреспонденция счетов

№	Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт
1.	По фактической себестоимости из производства оприходована готовая продукция (работы, услуги) в конце месяца	40	20, 23
2.	Отражена нормативная (плановая) себестоимость реализованной готовой продукции Отражена фактическая с/с готовой продукции	90 43	43 20
3.	Переведена готовая продукция в производственные запасы	10	43
4.	Возврат готовой продукции, ранее отгруженной покупателю	43	45
5.	Перевод готовой продукции в товары	41	43
6.	Отражена стоимость продукции, направленной в производство как собственные полуфабрикаты	21	40, 43
7.	Отражена плановая с/с продукции, сданной на склад	43	40
8.	Отражена сумма превышения нормативной себестоимости над фактической методом красное сторно	40	90

Готовая продукция, принятая из подразделений по сдаточным накладным, учитывается на складе готовой продукции при помощи карточек количественно-сортового учета и отпускается с выписанными счетом-фактурой и платежным требованием. На отпущенный товар бухгалтерией выписывается счет-фактура и платежное требование; один экземпляр счет-фактуры и платежное требование отсылаются покупателю (плательщику), другой сдается в банк для взыскания платежа.

На основании складских документов в бухгалтерии ежемесячно составляется ведомость учета готовой продукции, в которой учет производится одновременно по фактической себестоимости, сложившейся в данном месяце, и по проданной цене. «Остаток на начало месяца» для ведомости берется из этой же ведомости за прошлый месяц, показатель «Фактическая себестоимость» – из

ведомости затрат на производство. Фактическая себестоимость отгруженной (реализованной) части продукции рассчитывается как суммарная продажная стоимость отгруженной части продукции, умноженная на процент отклонений фактической себестоимости от продажной цены. По такому же правилу вычисляется фактическая себестоимость остатка продукции на конец месяца (как суммарная продажная стоимость остатка продукции, умноженная на процент отклонений).

Учет отгруженной продукции и ее оплата ведется в ведомости расчетов с покупателями.

Основными документами для заполнения ведомости расчетов с покупателями служат приказы – накладные, платежные требования и выписки банка. Выписки банка подтверждают факт оплаты платежных требований за реализованную продукцию. Если оплата производится наличными в кассу предприятия, сумма реализации подтверждается приходным кассовым ордером.

Показатель «Остаток на начало месяца (не оплачено)» для ведомости расчетов с покупателями переносится из этой же ведомости за прошедший месяц (из графы «Остаток на конец месяца»).

При отпуске готовой продукции в реализацию непосредственно с производства показатель «Направлено в продажу» берется из ведомости учета затрат на производство (графа «Изготовленные изделия (услуги) – в реализацию»), а при отпуске в реализацию со склада ГП – из ведомости учета ГП (графы «Со склада – реализовано (отгружено»).

Графа «Оплачено – продажная стоимость» заполняется по выпискам банка при поступлении денег на расчетный счет или по приходным кассовым ордерам при расчете наличными. Показатель графы «Оплачено – фактические затраты» вычисляется путем умножения величины «Оплачено – продажная стоимость» на процент отклонений фактической себестоимости от продажной цены.

В графу «Доход за месяц» (или «Прибыль за месяц») заносится разница между показателем графы «Оплачено – продажная стоимость» и показателем графы «Оплачено – фактические затраты». Показатель «Остаток на конец месяца (не оплачено) – продажная стоимость» равен разнице между показателем графы «Оплачено –

продажная стоимость» и показателем графы «Направлено в продажу – продажная стоимость».

Показатель «Остаток на конец месяца (не оплачено) – фактические затраты» равен разнице между показателем «Оплачено – фактические затраты», определяемым расчетно, и показателем «Направлено в продажу – фактические затраты».

Следует помнить, что в ведомости расчетов с покупателями учет ведется отдельно по каждой группе товаров или по каждому покупателю.

8.3. Учет товарообменных операций

В практической деятельности организаций могут осуществляться операции без расчетов денежными средствами, например, обмен товарами. Правовой основой такого рода операций служит договор мены, по которому каждая из сторон обязуется передать товар в собственность другой стороны в обмен на товар. Такого рода сделки называются товарообменными, или бартерными. Если договором мены не предусмотрены особые случаи перехода права собственности на товары, то указанное право переходит к обеим сторонам после исполнения их обязательств.

В том случае, если одна из сторон, получив товары по договору мены, не исполнила свои обязательства, но взаимной отгрузке, она должна отразить полученные товары за балансом по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" - до момента выполнения своих обязательств. Вторая сторона, отгрузившая товары, должна будет отразить их как отгруженные и учитывать до момента исполнения обязательств своим контрагентом на счете 45 "Товары отгруженные". Оплатой товаров будет считаться прекращение встречного обязательства в момент поставки товаров.

Организации, осуществляющие бартерные сделки, могут в своей учетной политике определять выручку от реализации для целей налогообложения методом начисления. Датой определения выручки будет считаться день отгрузки товаров (работ, услуг) и предъявления покупателям расчетных документов.

Может применяться и кассовый метод для определения выручки от реализации, когда датой поступления выручки будет считаться дата прекращения дебиторской задолженности покупателей. Поскольку по товарообменным, или бартерным, сделкам денежные расчеты отсутствуют, то при кассовом методе определения выручки последняя будет считаться полученной при поступлении товаров по договору мены.

По договору мены товары считаются равноценными, расходы на их передачу и принятие несет каждая из сторон по соответствующим обязательствам. В том случае, если учетная стоимость товаров выше или ниже стоимости обмениваемого имущества, разница в стоимости относится на финансовые результаты деятельности организации. Все налоги должны быть начислены от стоимости обмениваемых товаров, установленной по договору. При этом предъявить к вычету из бюджета можно только сумму НДС, исчисленную от учетной стоимости товаров, а если учетная стоимость товаров ниже, чем по договору мены, то доначисление НДС будет сделано за счет прочих расходов организации.

8.4. Учет расходов на реализацию, Учет реализации продукции на условиях комиссии и консигнации

По договору комиссии (консигнации) одна сторона (комитент или консигнатор) поручает второй стороне (комиссионеру или консигнанту) за вознаграждение реализовать продукцию. Комиссионер за вознаграждение реализует продукцию покупателю. Готовая продукция, переданная комиссионеру, остается собственностью комитента и только после продажи право собственности переходит покупателю.

До момента перехода права покупателю комиссионер несет полную ответственность за повреждения (утрату) продукции, принятой на комиссию. Вознаграждение комиссионеру устанавливается в размере определенной суммы в процентах от стоимости сделки в виде разницы между продажной ценой и ценой, по которой продукция принята на комиссию.

Для комиссионера вознаграждение является выручкой с последующим налогообложением, для комитента - затратами, в

которые включаются расходы на реализацию. Комитент оформляет отгрузку готовой продукции накладной или актами приема-передачи.

Для учета отгрузки комитент использует счета 45 и 76. К этим счетам открываются отдельные субсчета. К счету 45 «Продукция, отгруженная комиссионеру», к счету 76 «Расчеты с комиссионером»

Комиссионер согласно договору комиссии получает продукцию и перепродает ее покупателю. Для расчетов с покупателями комиссионер может открывать счет 62 или счет 76. Если в сделке участвует иностранный покупатель или комиссионер, то в связи с изменением курса валют возникают курсовые разницы, которые отражаются по счету 92 «Внереализационные доходы и расходы».

8.5. Учет готовой продукции путем передачи ее учредителям

Учредитель (физическое лицо) заявил о выходе из ООО с получением своей доли. Учредитель согласен получить свою долю в виде готовой продукции. Доля выплачивается в пределах ранее внесенного вклада в уставный фонд. Если доля выплачена по стоимости выше ранее внесенного вклада, то разница должна облагаться подоходным налогом с физических лиц согласно составленной декларации. В учете будут произведены записи:

При производстве экспортной готовой продукции в ее себестоимость включаются следующие статьи:

заработная плата рабочих, занятых производством экспортной продукции;

отчисления от заработной платы;

стоимость основных материалов и сырья;

амортизация основных средств;

общехозяйственные расходы;

прочие расходы.

Произведенная экспортная продукция сдается на склад по приемо-сдаточной накладной и для ее учета открывается отдельный субсчет к счету 43 «Экспортная готовая продукция». При реализации экспортной продукции в структуре затрат значительную долю (до 50 %) занимают расходы на реализацию,

которые учитываются на счете 44 «Расходы на реализацию». Для правильной организации этих расходов к счету открывают следующие субсчета:

Таблица

Корреспонденция счетов

№	Содержание хозяйственных операций	дт	Кт
1.	Отражен выкуп обществом доли у физических лиц по фактическим затратам на основании заявления учредителя	81	75
2.	Аннулированы или перепроданы выкупленные акции	80, 75	81
3.	Отражена разница между номинальной и фактической стоимостью доли	91, 92	81
4.	Выдана физическому лицу готовая продукция по накладной в части им ранее внесенного вклада	75	43
5.	Начислен НДС на сумму превышения выплаченной учредителю доли и первоначальным взносом в уставный фонд (выписываются счета-фактуры и регистрируются в книге)	91, 92	68
	Восстановлен НДС, ранее зачтенный по работам, услугам, товарно-материальным ценностям, используемым при производстве готовой продукции, переданной учредителю в счет погашения его доли		

44-1 «Расходы на реализацию экспортной продукции»;

44-2 «Расходы на реализацию готовой продукции внутри РФ»;

44-3 «Прочие расходы на реализацию».

При экспорте готовой продукции в расходы на реализацию включаются:

1. Подготовка продукции к продаже (проверка качества, количества).

2. Погрузка продукции.

3. Транспортные расходы.
4. Страхование в пути.
5. Хранение в пути.
6. Комиссионные сборы.
7. Оплата таможенных пошлин.
8. Банковские расходы.
9. Налоги и сборы.
10. Недостача в пути и при хранении в пределах норм естественной убыли или сверх норм естественной убыли, если виновные лица не установлены или суд отказал в связи с необоснованностью иска и т.д.

Ученные расходы на реализацию по экспортным операциям списываются на стоимость реализованной продукции пропорционально реализованной продукции.

Корреспонденция счетов

№	Содержание хозяйственных операций	Дт	Кт
1.	На основании ТТН на сумму фактической себестоимости отгружена готовая продукция только в рублевой оценке	45 «Товары экспортные отгруженные в пути»	43
2.	Начислена выручка на дату перехода права собственности иностранному покупателю	60 «Расчеты с иностранными покупателями и заказчиками»	91-11 «Выручка от продажи экспортной продукции»
3.	Отражена фактическая себестоимость реализованной экспортной продукции	90-21 «Себестоимость экспортной готовой продукции»	45
4.	Отражены расходы на реализацию	90-2	44
5.	Отражен финансовый результат	90-9 (99)	99 (90-9)

6.	Отражена курсовая разница в связи с изменением курса валют Отнесена курсовая разница во внереализационные доходы	62, 91, 92 (98) 98	98 (91, 92, 62) 92
7.	На валютный счет (транзитный) поступила выручка от покупателей за реализацию продукции	51	62
8.	30 % обязательная продажа от суммы выручки	57	52
9.	70 % выручки поступило на текущий вал	52	52
10.	Снята валюта на продажу	91	57
11.	Зачислен рублевый эквивалент от продажи валюты на МВБ	51	91
12.	Определен финансовый результат от продажи валюты	91-9 (99)	99 (91-9)

8.6. Инвентаризация готовой продукции, товаров отгруженных и расчетов с покупателями

Основная задача инвентаризации готовой продукции – проверить соответствие фактического наличия готовых изделий на складе и в отгрузке учетным данным. Одновременно выявляют изделия, не оформленные сдаточными накладными, факты пересортицы, порчи, излишки и недостачи готовой продукции, проверяют документальную обоснованность остатка средств по счету Расчетов с покупателями и заказчиками, выявляют просроченную оплату выставленных счетов.

Порядок проведения инвентаризации готовой продукции такой же, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав оборотных средств. Некоторое отличие заключается в том,

что готовые изделия в ряде случаев хранятся не только на складах самой организации, но и в структурных подразделениях (цехах, цеховых кладовых) и в других организациях на ответственном хранении. В бухгалтерском учете и в инвентаризационных описях они отражаются отдельно, но как единое целое. Поскольку движение готовых изделий происходит, как правило, интенсивнее, чем сырья и материалов, инвентаризацию продукции следует проводить в сжатые сроки. При этом проверяют не только наличие готовых изделий путем их обмера, взвешивания, обмера, но и их комплектность, сортность и другие качественные характеристики. В инвентаризационных описях кроме кода, наименования и количества готовой продукции указывают ее номенклатурный номер, марку, сорт и другие отличительные признаки, предусмотренные в стандартах и технических условиях на готовую продукцию.

На залежалую и неполноценную продукцию составляют отдельные описи. Изделия, пришедшие в негодность, в описи не включают. На них составляют специальный акт, в котором указывают причины и виновников порчи готовой продукции, сумму потерь от порчи.

Изделия, поступившие во время инвентаризации, принимают в присутствии инвентаризационной комиссии и включают в отдельную опись. Отдельно записывают и товары, числящиеся в грузке или оплаченные, но не вывезенные покупателями. Тара для упаковки и хранения инвентаризуется вместе с готовой продукцией по видам, целевому назначению и категориям (новая и бывшая в употреблении).

Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, включается в описи на основании документов, подтверждающих ее сдачу на ответственное хранение. В описях отражают наименование, количество, сорт, учетную стоимость продукции, дату принятия ее на хранение, место нахождения, номера и даты оправдательных документов. Сохраненные расписки на продукцию, оставленную на ответственное хранение, должны быть переоформлены на дату, близкую к началу инвентаризации.

Отражение результатов инвентаризации готовой продукции в бухгалтерском учете

Если при инвентаризации были выявлены излишки готовой продукции, то в учете торгового предприятия делается проводка:

Дебет 43 Кредит 91 - оприходована неучтенная готовая продукция, выявленная при инвентаризации.

Если в ходе инвентаризации была обнаружена недостача готовой продукции, то в учете торгового предприятия делаются следующие записи:

Дебет 94 Кредит 43 - отражена сумма фактической недостачи, выявленной при инвентаризации;

Дебет 44 Кредит 94 - списана на издержки обращения недостача в пределах норм естественной убыли.

Недостачи готовой продукции сверх норм естественной убыли относятся на материально ответственных лиц. При этом материально ответственное лицо может:

- - признать себя виновным;
- - не признать себя виновным.

Если материально ответственное лицо признало себя виновным (или если суд установил его вину), то в учете торгового предприятия делаются следующие проводки:

Дебет 73 Кредит 94 - отнесена на виновное лицо сумма фактической недостачи готовой продукции сверх норм естественной убыли;

Дебет 50 (70) Кредит 73 - сумма недостачи внесена виновным лицом в кассу предприятия (удержана из заработной платы виновного работника).

Если сотрудник не признал себя виновным в возникшей недостаче, то предприятию следует обратиться в суд.

Если после этого работник будет признан виновным в соответствии с решением суда, то бухгалтеру нужно сделать такие же проводки, как и в случае, если сотрудник признал себя виновным сам.

Если суд не признал работника виновным, и конкретные виновники недостачи готовой продукции вообще не установлены, то сумма недостачи относится на финансовые результаты деятельности предприятия и уменьшает его налогооблагаемую прибыль. А в учете делается проводка:

Дебет 91-2 Кредит 94 - списана на финансовые результаты сумма фактической недостачи сверх норм естественной убыли, во взыскании которой было отказано и виновные лица судом не установлены.

Обращаем внимание бухгалтеров на то, что указанная сумма фактической недостачи сверх норм естественной убыли будет уменьшать налогооблагаемую прибыль торгового предприятия только в том случае, если у предприятия имеется соответствующее письменное решение суда.

Если такого решения нет или если предприятие вообще не обращалось в суд, несмотря на то, что работник не признал себя виновным, то суммы возникшей недостачи сверх норм естественной убыли отражаются в учете следующей проводкой:

Дебет 91 Кредит 94 - списана недостача сверх норм естественной убыли.

Реализация товаров и услуг – это передача на возмездной основе права собственности на товары и возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. Основной счет для учета реализации товаров в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета – счет 90 «Продажи». На этом счете отражается выручка от продажи товаров, а также расходы, связанные с продажей и начисленный с продаж НДС.

Представим типовые проводки по реализации товаров в таблице:

Операция	Дебет счета	Кредит счета
Отражена выручка от продажи товаров	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90, субсчет «Выручка»
Списана себестоимость проданных товаров	90, субсчет «Себестоимость продаж»	41 «Товары»
Начислен НДС со стоимости проданных товаров	90, субсчет «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
Списаны расходы, связанные с продажей товаров	90, субсчет «Расходы на продажу»	44 «Расходы на продажу»
Получена оплата от покупателей за проданный товар	51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.	62

Представленный комплекс проводок предполагает, что выручка признается в момент отгрузки товаров.

Однако возможна ситуация, когда в соответствии с договором право собственности на товар переходит к покупателю, к примеру, в момент оплаты. В этом случае выручка в момент отгрузки не признается, ведь не выполняется одно из условий ее признания – переход к покупателю права собственности. Но поскольку товар фактически уходит со склада и списывается с учета, в момент отгрузки используется счет 45 «Товары отгруженные»:

Операция	Дебет счета	Кредит счета
Отгружены товары покупателю по договору с особым порядком перехода права собственности (после оплаты)	45	41
Начислен НДС в момент отгрузки	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	68
Поступила оплата от покупателей	51, 52 и др.	62
Признана выручка от продажи товаров	62	90, субсчет «Выручка»
Списана себестоимость отгруженных ранее товаров	90, субсчет «Себестоимость продаж»	45
Учен НДС, начисленный в момент отгрузки товаров	90, субсчет «НДС»	76
Списаны расходы, связанные с продажей товаров	90, субсчет «Расходы на продажу»	44

Когда говорят об обратной реализации, имеют в виду комплекс бухгалтерских записей, который должен сделать в своем учете покупатель при возврате товара поставщику.

Безвозмездная реализация: проводки Иногда под реализацией понимают и безвозмездную передачу товаров. Естественно, в этом случае «продавец» не отражает доходы от выбытия товаров. Да и расходы, связанные с продажей, не будут учтены на счете 90. Для учета безвозмездной передачи применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Безвозмездная реализация товаров будет учтена так:

Операция	Дебет счета	Кредит счета
Списана стоимость безвозмездно переданных товаров	91, субсчет «Прочие расходы»	41
Начислен НДС в момент отгрузки	91, субсчет «НДС»	68
Списаны расходы, связанные с безвозмездной передачей	91, субсчет «Прочие расходы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Реализация услуг: проводки Главное отличие услуг от товаров состоит в том, что потребляются услуги непосредственно в момент их оказания. В связи с этим расходы, связанные с оказанием услуг, собранные на счетах 20 «Основные производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», списываются в дебет счета 90 в момент предъявления услуг без промежуточного их учета на счете, аналогичном счету 41. В остальном бухгалтерские проводки по оказанию услуг будут аналогичны приведенным выше:

Операция	Дебет счета	Кредит счета
Отражена выручка от оказания услуг	62	90, субсчет «Выручка»
Списана себестоимость оказанных услуг	90, субсчет «Себестоимость продаж»	20, 29 и др.
Начислен НДС со стоимости оказанных услуг	90, субсчет «НДС»	68
Списаны расходы, связанные с оказанием услуг	90, субсчет «Расходы на продажу»	44
Получена оплата от покупателей за оказанные услуги	51, 52 и др.	62

Учет "по незаконченным работам" - один из наиболее сложных разделов бухгалтерского учета. К незавершенному производству относятся продукция (работы, услуги), которая не прошла всех стадий (фаз, переделов) производства, предусмотренных

технологическим процессом, а также изделия, неукomплектованные и не прошедшие испытаний и технической приемки.

В производственных (учебных) мастерских к незавершенному производству относятся заготовки (детали, узлы, агрегаты) и изделия, обработка и сборка которых не окончены; готовые изделия, не полностью укомплектованные и не переданные на склад.

В подсобных (учебных) сельских хозяйствах при учреждениях в незавершенное производство включаются расходы под озимые посевы, на вспашку зяби, подготовку пара, парников и теплиц, а также расходы для закладывания садов, ягодников и виноградников.

В бюджетных научно-исследовательских учреждениях и учебных заведениях к незавершенному производству относятся незаконченные работы, которые выполняются по договорам с предприятиями и организациями.

К незавершенному капитальному строительству и незаконченным капитальным ремонтам относятся оборудование, не переданное для монтажа, временно остановленные строительные объекты, а также проектно-разведывательные работы по незаконченному строительству, незаконченный капитальный ремонт строений, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов, которые ремонтируются.

Для незавершенного производства предусмотрены различные варианты оценки по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям расходов или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. Право выбора варианта оценки - за предприятием.

Наиболее приемлемыми оценками незавершенного производства являются:

- для готовой продукции - производственная себестоимость;
- для товаров на предприятиях розничной торговли – продажная (розничная) цена;
- на оптовых складах и базах торговых и снабженческо-сбытовых предприятий - продажная (розничная) цена или цена, по которой они закуплены.

Учет незавершенного производства и незавершенных работ (услуг) осуществляется в соответствии с установленным порядком

на счетах бухгалтерского учета, предусмотренных для упорядочения информации о расходах основного и вспомогательного производства и обслуживающих хозяйств.

Незавершенное производство учитывается на таких счетах:

03 "Ремонт основных средств",

20 "Основное производство",

21 "Полуфабрикаты собственного производства",

03 "Ремонт основных средств",

20 "Основное производство",

21 "Полуфабрикаты собственного производства",

23 "Вспомогательные производства",

29 "Обслуживающие производства и хозяйства",

30 "Некапитальные работы",

36 "Выполненные этапы по незавершенным работам",

43 "Внепроизводственные расходы",

44 "Издержки обращения".

23 "Вспомогательные производства",

29 "Обслуживающие производства и хозяйства",

30 "Некапитальные работы",

36 "Выполненные этапы по незавершенным работам",

43 "Внепроизводственные расходы",

44 "Издержки обращения".

В статье Баланса предприятия "Незавершенное производство", показываются расходы по незавершенному производству и незавершенным работам (услугам).

В статье Баланса предприятия "Незавершенное производство", показываются расходы на не законченные до конца отчетного периода работы по капитальному ремонту основных средств, а также расходы незавершенного производства сельского хозяйства, которые отображаются за вычетом стоимости выпуска.

В этой статье Баланса предприятия также показывается сумма издержек обращения, относящаяся к остатку нереализованных товаров на предприятиях, осуществляющих свою деятельность в сфере поставки, сбыта, торговли и общественного питания.

Сумма издержек обращения, которая относится к остатку не реализованных на конец месяца товаров, определяется как произведение стоимости нереализованных товаров за кредит. Средний

процент определяется делением издержек обращения на остаток товаров на начало месяца и расходов на хранение, обработку, подсортировку, перепродажную подготовку товаров, транспортных расходов и процентов за кредит за отчетный месяц на сумму реализованных в отчетном месяце товаров и остатка товаров на конец отчетного месяца. Остальные издержки обращения ежемесячно списываются записью: Дт 80 Кт 44.

Транспортные предприятия, которые расчеты с заказчиками за услуги проводят по оформленным реестрам подписываемых получателями грузов товарно-транспортных документов, показывают фактическую себестоимость транспортных услуг, реестр документов на которые заказчиком на дату составления отчета не оформлен. Расходы по таким услугам до их оформления учитываются на отдельном субсчете счета 20.

Малые предприятия сумму расходов, проведенных в отчетном периоде, но подлежащих отнесению в следующих отчетных периодах на расходы производства и обращения, т.е. расходы будущих периодов, включают в статью "Незавершенное производство".

Если стоимость незавершенного производства отображается в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то стоимость материальных ресурсов в остатках незавершенного производства на конец отчетного квартала (года) определяется предприятием как произведение стоимости незавершенного производства на конец отчетного квартала (года) и частного материальных расходов в калькуляции нормативной (плановой) производственной себестоимости продукции (работ, услуг) за отчетный квартал (год).

При составлении Ведомости о балансовой стоимости материальных ресурсов в незавершенном производстве и готовой продукции определяется остаток на начало периода и остаток на конец периода, а также прирост (+) и убыль (-). Учет прироста (убыли) товарных и материальных ресурсов ведется только относительно тех товарных запасов и материальных ресурсов, расходы на приобретение которых в соответствии с Законом включаются в состав валовых расходов.

Определение прироста или убыли балансовой стоимости материальных активов и товаров выполняется путем уравнивания их остатков на начало и конец отчетного квартала.

При ведении учета прироста или убыли товарно-материальных ценностей на счетах учета производственных запасов показывается стоимость остатков ценностей, находящихся на складе.

На счетах учета незавершенного производства и готовой продукции отображается стоимость не всего незавершенного производства или готовой продукции, а только тех материалов, сырья, комплектующих изделий и полуфабрикатов, которые использованы в их производстве.

Данные об остатках и движении материалов, сырья (в т.ч. и в готовой продукции, незавершенном производстве, полуфабрикатах) берутся из Ведомости учета движения товарно-материальных ценностей, журналов-ордеров.

Вопросы для самоконтроля:

1. Учет производственных затрат.
2. Готовая продукция, ее состав и оценка в системе синтетического и аналитического учета.
3. Учет прибылей и убытков от реализации продукции, товаров, работ и услуг
4. Классификация затрат на производство
5. Учет заготовления и приобретения материалов.
6. Формирование фактической себестоимости.
7. Учет отпуска материалов со склада.
8. Методы оценки расходов материалов.

9. УЧЕТ КАПИТАЛА, ФОНДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

9.1. Учет уставного капитала (фонда) предприятия

Учет уставного капитала. В соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан обязательным условием образования юридического лица является наличие уставного капитала, размеры которого указываются в учредительных документах. Уставный капитал (уставный фонд) — совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество предприятия при его создании для обеспечения финансово-хозяйственной деятельности. Он формируется в соответствии с законодательством Республики Узбекистан и во многом зависит от организационно-правовой формы предприятия. В государственных унитарных предприятиях величина уставного капитала определяется его учредителем — государственным органом. Создание подобного предприятия осуществляется по решению (приказу) и на базе имущества государственного органа. Учредительными документами государственного предприятия являются устав и приказ о его создании и передаче на баланс основных и оборотных средств. Уставный капитал хозяйствующих субъектов, например, обществ с ограниченной ответственностью (ООО), образуется за счет вкладов долей его учредителей. Размер уставного капитала ООО должен быть не менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной законодательством на дату представления документов для государственной регистрации обществ. Размер доли учредителя ООО в уставном капитале общества определяется в процентах и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли и уставного капитала общества.

На момент государственной регистрации общества каждый учредитель обязан внести не менее 30 процентов своего вклада, который должен быть подтвержден справкой банка (при вкладе денежными средствами), актом приема-передачи, накладными и другими документами при вкладе денежными активами. Остальная часть вклада должна быть внесена в течение срока,

который определен учредительными документами, но не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества.

Учредители ООО могут внести свой вклад (свою долю) в уставный капитал в виде денежных средств, имуществ и в виде нематериальных активов. Вклады в виде денежных средств могут вноситься в национальной и иностранной валютах. При внесении вклада в уставный капитал в иностранной валюте бухгалтерский учет осуществляется в национальной валюте по курсу Центрального банка на момент внесения. В результате различия курсов валют на момент регистрации учредительных документов и на момент фактического взноса валюты и валютных ценностей в уставный капитал возникает курсовая разница, которая учитывается на счете 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала». При этом положительная курсовая разница отражается по кредиту, а отрицательная - по дебету счета 8420 в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы. Имущественные вклады представляют собой вложения в уставный капитал основными средствами, товарно-материальными запасами и другими активами, имеющими денежную оценку, которая утверждается единогласным решением общего собрания учредителей ООО. Виды вносимых активов должны быть обязательно оговорены в уставе или учредительном договоре предприятия. Например, если в уставе записано, что уставный фонд предприятия формируется за счет денежных средств, учредители не могут внести в него основные средства. Вкладами в виде нематериальных активов — результатов интеллектуальной деятельности являются:

- исключительные права правообладателя на изобретение, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения;

исключительные права правообладателя на товарный знак, знак обслуживания;

- исключительные права автора или иного правообладателя на программное обеспечение и базы данных;
- имущественные права автора или иного правообладателя на топологии интегральных схем.

Передача этих активов в качестве вклада в уставный капитал должна быть оформлена письменным договором с регистрацией в Патентном ведомстве республики. Размер вклада определяется платой за пользование объектом интеллектуальной собственности, исключительной за весь установленный учредителями срок.

Организованные расходы, понесенные учредителями в процессе создания (регистрации) предприятия, признаются их вкладами, если это предусмотрено учредительными документами. При создании частного предприятия вопрос об уставном капитале определяет сам собственник — физическое лицо, то есть он сам решает, нужно ли ему формировать уставный капитал или нет. Если собственник частного предприятия принял решение о формировании уставного капитала, то оценка вклада, передача и оприходование должны производиться в общеустановленном порядке. Вкладом в уставный капитал частного предприятия могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество, имеющие денежную оценку. Собственник самостоятельно оценивает вносимое свое имущество по рыночной стоимости. 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. В качестве вклада в уставный капитал могут быть внесены права пользования какими-либо активами, например, зданием, автомобилем на определенный срок. Таким образом, хозяйствующие субъекты (предприятия) независимо от форм собственности для нормального функционирования должны располагать определенным набором основных и оборотных средств, которые в целом составляют совокупный актив субъекта. Если из совокупного актива исключит, совокупные обязательства, то мы получим собственный капитал, который представляет собой стоимость активов не подлежащие в будущем для погашения обязательств, в результате мы получим балансовое уравнение:

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ = АКТИВЫ - ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.

Иначе говоря, это есть чистые активы предприятия, принадлежащие собственникам (инвесторам). Следовательно, собственный капитал (СК) представляет собой систему прав и интересов собственника предприятия. По-

другому это доля владения собственника активами предприятия за вычетом его обязательств. Для учета и обобщения информации о состоянии и движении собственного капитала предприятия, включая фонды и резервы, которые могут образоваться в соответствии с законодательством, а также учредительными документами в плане счетов предусмотрены счета:

1. Уставный капитал;
2. Добавленный капитал;
3. Резервный капитал;
4. Нераспределенная прибыль;
5. Целевые фонды (гранты и субсидии);
6. Резервы.

В группу счетов уставного капитала — 8300 входят счета:

8310 — «Простые акции»;

8320 — «Привилегированные акции»;

8330 — «Паи и вклады».

На счете 8310 «Простые акции» обобщается информация о состоянии и движении акционерного капитала, выраженной суммарной номинальной стоимостью простых акций, выпущенных (разрешенных к выпуску) акционерным обществом в соответствии с Уставом.

По кредиту этого счета отражается величина зарегистрированного акционерного капитала в части простых акций. По дебету — сокращение этого капитала. Аналитический учет по счету 8310 должен обеспечивать формирование информации по учредителям АО и стадиям формирования капитала. Счет 8320 «Привилегированные акции» отражает сумму акционерного капитала в части привилегированных акций по их номинальной стоимости. Аналитический учет привилегированных акций осуществляется аналогично учету простых акций. Счет 8330 «Паи и вклады» отражает сумму уставного капитала для предприятий всех других организационно-правовых форм, кроме акционерного общества: государственных и частных предприятий, товариществ и партнерств. В бухгалтерском учете государственных предприятий формирование уставного капитала государственного унитарного предприятия отражается следующим образом:

1. При поступлении активов в счет вклада в уставный капитал:

дебет 0100 «Основные средства»;
дебет 1000 «Материалы»;
дебет 5100 «Расчетный счет» и др.;
кредит 8330 «Паи и вклады».

2. При увеличении размера уставного капитала за счет государственной

инвестиции:

дебет 8810 «Гранты»;
дебет 8820 «Субсидии»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

3. При увеличении размера уставного капитала за счет нераспределенной

прибыли отчетного года:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

4. При увеличении уставного капитала за счет внутренних перемещений основных средств между государственными предприятиями на остаточную стоимость:

дебет 0100 «Основные средства»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

В бухгалтерском учете частного предприятия формирование уставного капитала отражается следующими проводками:

1. При отражении задолженности учредителей в уставный капитал:

дебет 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

2. При поступлении вкладов в счет вклада в уставный капитал:

дебет 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;
дебет 5110 «Расчетный счет»;
дебет 0100 «Основные средства»;
дебет 0400 «Нематериальные активы»;
дебет 1000 «Материалы» и др.;
кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Увеличение уставного капитала. В целях расширения производства, более широкого развития предприятия в ряде

случаев по решению учредителей уставный капитал может быть увеличен за счет увеличения вкладов существующих учредителей, привлечения новых, а также за счет нераспределенной прибыли предприятия.

При увеличении уставного капитала путем внесения дополнительных вкладов (основными средствами, нематериальными активами, денежными средствами и др.) в бухгалтерском учете составляются проводки аналогичные при образовании предприятия, а именно:

- После перерегистрации документов:
дебет 4610 «Задолженность учредителей»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

- При внесении взносов:
дебет 0100,0400,5010,5110,1000 и др.;
кредит 4610 «Задолженность учредителей».

Привлечение нового учредителя (участника). В деятельности хозяйствующего субъекта иногда возникает необходимость, когда появляется возможность привлечения нового учредителя (участника). Новый участник может стать учредителем общества двумя способами:

1. Путем покупки доли уставного капитала одного или нескольких партнеров.

2. Путем вложения дополнительного капитала.

Однако следует отметить, что в любом из этих двух случаев кандидатуру нового учредителя (участника) необходимо согласовать с прежними членами хозяйственного субъекта. В первом случае купленная доля капитала будет перенесена со счета капитала старого учредителя на счет нового, путем составления проводки:

дебет 8330 «Паи и вклады», вклад старого члена;
кредит 8330 «Паи и вклады», вклад нового члена.

Отсюда видно, что отражение суммы собственности в бухгалтерском учете для предприятия совершенно не имеет значения. В случае увеличения УК за счет накопленной прибыли бухгалтерская запись будет составлена так:

дебет 8720 «Накопленная прибыль»;
кредит 8330 «Паи и вклады».

При этом доля учредителей изменится соответственно его первоначальному вкладу в размере распределенной прибыли. Выход из состава учредителей. На практике часто встречаются случаи, когда один или несколько учредителей могут выйти из состава учредителей. Решение учредителя выйти из их состава и забрать свой вклад в бухгалтерском учете отражается проводкой:

дебет 8330 «Паи и вклады»; кредит 6620 «Задолженность убывающим учредителям по их доле».

Если в момент выхода учредителя ООО имеет определенную накопленную прибыль, то он имеет право и на нее в соответствии с установленной в учредительных документах пропорцией: дебет 8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»; кредит 6620 «Задолженность убывающим учредителям по их доле».

С суммы накопленной прибыли, полученной учредителем при выбытии, необходимо заплатить налог на доходы физических лиц. Изъятие же вклада учредителя из уставного капитала (со счета 8330) осуществляется без каких-либо удержаний в чистом виде.

При погашении задолженности перед убывающим учредителем:

дебет 6620 «Задолженность убывающим учредителям по их доле»;

кредит 5010,5110 «Денежные средства», либо счета других активов.

Учет добавленного и резервного капитала. Добавленный капитал представляет собой увеличение капитала хозяйствующего субъекта за счет эмиссионного дохода и курсовой разницы при формировании уставного капитала. Акционерное общество открытого типа (АООТ) вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение уставного капитала АООТ для покрытия понесенных им убытков не допускается. Общее собрание акционеров может принять решение об уменьшении уставного капитала. Уставный капитал уменьшается путем уменьшения номинальной стоимости либо путем выкупа части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного капитала АООТ допускается после

уведомления всех кредиторов АОТ. В плане счетов бухгалтерского учета для учета добавленного капитала предусмотрен счет 8400 «Счета учета добавленного капитала». При этом для учета эмиссионного дохода выделен счет 8410 «Эмиссионный доход», а для учета курсовой разницы — счет 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала». В отличие от уставного капитала, который должен оставаться неизменным вплоть до перерегистрации предприятия, добавленный капитал может пополняться в результате: во-первых, в случае первичной реализации акций по цене выше номинальной, когда образуется эмиссионный доход; во-вторых, при формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, когда возникает курсовая разница.

Эмиссионный доход, как уже было рассмотрено выше, учитывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается только при первичной эмиссии.

Например, допустим если акции номинальной стоимостью 500 тыс. сум проданы за 600 тыс. сум. В таком случае записи в бухгалтерском учете будут:

дебет 5110, 5210, 5010 (счета учета денежных средств) — 600 тыс. сум;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» - 500 тыс. сум;

кредит 8410 «Эмиссионный доход» - 100 тыс. сум.

Как показывает данная бухгалтерская запись по кредиту счета «Эмиссионный доход» учитывается только сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной эмиссии.

Следует иметь в виду, что эмиссионный доход не является объектом обложения по налогу на доход (прибыли). По дебету счета учитывается использование этих сумм на покрытие разницы при выкупе и аннулировании выкупленных собственных акций.

Согласно примеру приведенному выше, эмиссионный доход составил 100 тыс. сум, который отражен по кредиту счета 8410. Но далее, предположим, что эти акции выкуплены по цене 540 тыс. сум, а через некоторое время цена их упала, и они были проданы только по 480 тыс. сум.

Эти операции в бухгалтерском учете будут отражены следующими проводками:

а) при выкупке:

дебет 8610 «Выкупленные собственные акции - простые» - 540 тыс. сум;

кредит 5140 «Расчетный счет» - 540 тыс. сум;

б) при реализации:

дебет 5110, 5210, 5010 (счета учета денежных средств) — 480 тыс сум;

дебет 8410 «Эмиссионный доход» - 60 тыс. сум;

кредит 8610 «Выкупленные собственные акции - простые» - 540 тыс. сум.

Курсовая разница при формировании уставного капитала. При формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, как правило, возникает курсовая разница в результате различия курсов валют на момент регистрации учредительных документов, и момент фактического взноса валюты и валютных ценностей в уставном капитале. Например, в соответствии с учредительным договором доля иностранного учредителя в уставном капитале совместного предприятия составляет 100 тыс. долл. Учитывая курс на момент регистрации документов, равный 980 сум за 1 долл., его доля оценивается в 98000 тыс. сум, и эта сумма в уставном капитале не должна меняться при изменении валютного курса. Однако на момент взноса, предположим, денежными средствами курс составил 1000 сум за 1 долл., и это значит, что предприятие, получив те же 100 тыс. долл., в суммовом эквиваленте имеет уже не 98 000 тыс. сум, а 100 000 тыс. сум. Эта разница (100 000 тыс. сум — 98 000 тыс. сум) — 20 000 тыс. сум относится на добавленный капитал: дебет 5210 «Валютные средства внутри страны» - 100 000 тыс. сум; кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» - 98 000 тыс. сум; кредит 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала» - 20 000 тыс. сум. Однако в дальнейшем денежные статьи в иностранной валюте должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода. Отрицательная курсовая разница, возникающая при формировании уставного капитала совместных предприятий, отражается по кредиту счета 8420 со знаком

«минус». Таким образом, установленный порядок списания разницы в ценах и курсовой разницы позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренной в учредительных документах. Учет резервного капитала. В соответствии с действующим законодательством хозяйствующие субъекты формируют резервный капитал за счет своей чистой прибыли в размере, предусмотренном учредительными документами.

Отчисление в резервный капитал производится ежегодно в установленном размере до достижения величины, предусмотренной уставом. Резервный капитал могут создавать и другие коммерческие организации за счет своей чистой прибыли, если это предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами. Назначение резервного капитала состоит в том, чтобы покрыть возможные убытки предприятия и другие платежи. В АООТ резервный капитал может быть направлен на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли. На пополнение резервного капитала направляется сумма фонда индексации основных средств. Для учета образования и движения резервного капитала по плану счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета группы 8500 «Счета учета резервного капитала». Структура данного счета состоит из счетов:

8510 «Корректировка по переоценке имущества»;

8520 «Резервный капитал»;

8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Счет 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - используется для учета увеличения стоимости активов в результате их переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 «Корректировка по переоценке имущества» в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определится прирост стоимости в результате переоценок.

Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, оно отражается по дебету счета 8510. Сумма уценки, превышающая

прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу, признается как расход и отражается на счете 9430 «Прочие операционные расходы».

Так, согласно стандартам бухгалтерского учета, дооценка основных средств проводится по решению правительства, а переоценка нематериальных активов, ценных бумаг и прочих долгосрочных инвестиций до рыночной стоимости производится согласно учетной политике предприятия, при условии, что можно точно определить рыночную стоимость актива. При этом переоценку необходимо осуществлять так, чтобы балансовая стоимость актива не сильно отличалась от рыночной стоимости на каждую отчетную дату. Необходимо отметить, что при реализации переоцененных по рыночной стоимости ценных бумаг (и других активов) вся сумма дооценки, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода (либо как увеличение нераспределенной прибыли) и увеличивает базу по налогу на прибыль. Это положение отражено в п. 22 НСБУ №12: «если инвестиция была ранее переоценена или была учтена по рыночной стоимости, а увеличение балансовой стоимости переведено на счет суммы дооценки, то хозяйствующий субъект должен утвердить учетную политику либо кредитования суммы остающейся дооценки на счет дохода, либо перевода ее на счет нераспределенной прибыли. Эта учетная политика должна применяться в соответствии с НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах».

9.2. Учет резервов

Резервный капитал — размер имущества предприятия, который предназначен для размещения в нём нераспределённой прибыли, для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа акций предприятия.

Резервный капитал формируется в размере не менее 5 % от уставного капитала. общества с ограниченной ответственностью (ООО) и унитарные предприятия могут не формировать резервный капитал, но могут это сделать в соответствии с учредительными документами или учётной политикой. В ст. закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» говорится, что

общество может создавать резервный и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества.

Размер резервного капитала определяется уставом организации в определённых пределах: для акционерных обществ этот предел должен быть не меньше 5 % уставного капитала, а размер ежегодных отчислений не менее 5 % годовой чистой прибыли согласно закона «Об акционерных обществах».

Резервный капитал используется для покрытия непредвиденных потерь и убытков, а также для выплаты дивидендов акционерам, держателям привилегированных акций при недостаточности для этих целей прибыли. Кроме того, средства резервного капитала могут быть использованы для погашения облигаций организаций и выкупа её собственных акций в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Резервный капитал предназначен для покрытия общих убытков при отсутствии других возможностей их покрытия и формируется за счёт резервов, образованных в соответствии с действующим законодательством, и за счёт резервов, образованных в соответствии с учредительными документами.

Резервный капитал используется на покрытие убытков, полученных предприятием, но для большинства из них порядок использования резервного капитала законодательно не установлен. Однако для акционерных обществ он определён ст. закона «Об акционерных обществах», где говорится, что резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Счет 8520 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода». Резервный фонд предназначен для покрытия убытков, выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров, погашения облигаций общества, на списание долга и другие цели.

9.3. Порядок формирования финансовых результатов и учет нераспределенной прибыли

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», утвержденной 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. Подобные расчеты предприятие делает без учета налогового фактора. Методика расчета статей расходов, которые должны вычитаться из общей выручки предприятия для определения балансовой прибыли приводится в основном тексте Положения о составе затрат. Далее предприятие корректирует прибыль, полученную на счетах бухгалтерского учета, в соответствии с налоговым законодательством и получает прибыль, подлежащую налогообложению.

В результате такого расчета, предприятие получает информацию о том:

- сколько и какими подразделениями получена прибыль в результате производственной, финансовой и управленческой деятельности предприятия и его подразделений;

- как на окончательный результат деятельности предприятия повлияла налоговая политика государства;

- какую сумму в конечном итоге предприятие должно перечислить в бюджет.

Таким образом, предприятие будет иметь систему бухгалтерского учета, позволяющую уже на стадии сбора информации разделить внешние (например, налоговые) и внутренние факторы, влияющие на результаты хозяйственной деятельности, а, следовательно, разрабатывать более обоснованную политику реагирования на эти факты.

В связи с этими задачами бухгалтерский учет 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.

Учет нераспределенной прибыли — прибыль это конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, осуществляющего предпринимательскую деятельность. В результате эффективной работы, предприятия за счет прибыли увеличивается его капитал. Информация о размере прибыли обычно представляет собой наиболее важный финансовый показатель, который отражается на счете учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) группы 8700.

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, как за весь период деятельности предприятия, так и отчетного года, ведется на следующих счетах:

8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»;

8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)».

На счете 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за отчетный период деятельности предприятия.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в конце отчетного периода в кредит, а сумма убытка — в дебет счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» в корреспонденции со счетом 9910 «Конечный финансовый результат» а именно:- в случае прибыли: дебет 9910 «Конечный финансовый результат»; кредит 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года».

- в случае убытка:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; кредит 9910 «Конечный финансовый результат».

Накопленная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и прибыли. Накопленная прибыль представляет собой ту часть капитала, которая накоплена с момента создания предприятия, а не за последний год его работы. Она не равна сумме имеющихся у предприятия денежных средств, деньги — это средства (так же, как и другое имущество),

а прибыль — это часть капитала предприятия. Прибыль является источником выплаты дивидендов собственникам компаний. Дивидендом (доходом учредителя) является часть прибыли, остающаяся у предприятия после уплаты всех налогов и обязательных платежей, подлежащая распределению среди акционеров (учредителей). Дивиденды не относятся к расходам компании, а представляют собой способ распределения части прибыли предприятия между его владельцами. Так как дивиденды не являются расходами, их сумма не вычитывается из суммы доходов предприятия, однако выплата дивидендов приводит к уменьшению капитала.

Сведения о начисленных дивидендах, а также о других задолженностях перед учредителями отражаются на счетах:

6610 «Дивиденды к оплате»;

6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле», которые являются пассивными счетами и могут иметь только кредитовое сальдо. Кредитовые оборота по этим счетам отражают начисление дивидендов или обязательств по доле выбывающих

учредителей, а дебетовые обороты показывают выплату дивидендов и погашение задолженности перед учредителем. Согласно НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению» начисление и выплата дивидендов отражается следующим образом:

При начислении дивидендов:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;
кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

При выплате:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;
кредит 5000 «Счета учета денежных средства в кассе».

Согласно действующему законодательству источник выплаты должен удерживать налог с суммы дивидендов по ставке 10%. При этом составляется проводка:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При перечислении этой суммы в бюджет:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Если предприятие выплачивает дивиденды на всю сумму нераспределенной прибыли, накопленная прибыль в его балансе будет равна нулю. Дивиденды могут выплачиваться не только денежными средствами, но и акциями. Такие дивиденды называются акциями дивиденды. Такие операции в бухгалтерском учете отражаются следующими проводками:

- при начислении:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;
кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

- при оплате акциями:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;
кредит 8310 «Простые акции».

Дивиденды также могут быть выплачены готовой продукцией собственного производства или различными товарно-материальными ценностями.

Такие операции должны отражаться как реализация продукции, а предприятие-платательщик НДС должен начислить и НДС от оборотов по реализации продукции:

- при начислении дивидендов:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;
кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

- при отражении реализации продукции с НДС:дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;

кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

- при списании себестоимости готовой продукции:дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;кредит 2810 «Готовая продукция на складе».

Необходимо отметить, что в подобных случаях так же следует начислять налог на дивиденды по ставке 10%, и эту сумму акционеры (физические лица) должны внести в кассу.

Суммы нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года после начисления дивидендов и отчислений в резервный фонд переносятся на счет накопленной прибыли:

- в случае прибыли:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;
кредит 8720 «Накопленная прибыль».

- в случае убытка:дебет 8720 «Накопленный убыток»;кредит 8710 «Непокрытый убыток отчетного года».

Накопленная прибыль является одним из источников капитала, сам же капитал находится в распоряжении предприятия в виде средств, показанных в активе баланса.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение собственного и привлеченного капитала.

2. Какие субсчета можно открывать по счету «Уставный капитал»?

3. Каковы основные бухгалтерские записи по счету «Добавочный капитал»?

4. Каковы основные бухгалтерские записи по счету «Резервный капитал»?

5. Назовите основные бухгалтерские записи по счету Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

6. Что такое собственный капитал?

7. Для каких целей используют резервный капитал?

8. Перечислите функции бухгалтерской прибыли?

9. Что такое бухгалтерская прибыль?

10. Чем отличается бухгалтерская прибыль от убытка?

11. Что собой представляет прибыль организации?

12. На каком бухгалтерском счете отражается нераспределенная прибыль организации?

13. Какова примерная структура заемного капитала организации?

14. На каких счетах учитываются полученные организацией кредиты?

10. НАЛОГИ И ДРУГИЕ ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ

10.1. Основные нормативные правовые документы

1. Налоговый кодекс Республики Узбекистан.

2. Законодательство о бухгалтерском учете. Настоящий Закон принят в новой редакции в соответствии с Законом Республики Узбекистан от 13 апреля 2016 года № ЗРУ-404 «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете».

3. Постановление кабинета министров Республики Узбекистан о совершенствовании порядка учета затрат и формирования финансовых результатов хозяйствующих субъектов от 15.10.2003 г. № 444.

4. Постановление кабинета министров Республики Узбекистан об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов от 05.02.1999 г. № 54.

5. Об утверждении положения об учете документов и документов на бухгалтерском учете [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 14 января 2004 года №1297.

6. Об утверждении форм финансовой отчетности и правил их заполнения [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 24 января 2003 года, регистрационный номер 1209].

7. Национальный стандарт бухгалтерского учета № 1 Республики Узбекистан учетная политика и финансовая отчетность [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 14 августа 1998 года № 474].

8. «УТВЕРЖДЕНО» Министерство финансов Республики Узбекистан Заместитель министра Э.Ф.ГАДОЕВ 25.08.1998 г. № 43 Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (нсбу № 3) «отчет о финансовых результатах» [Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан от 26 августа 1998 г. Регистрационный № 484].

9. Инвестиционный учет и консолидированная финансовая отчетность дочерних компаний национальный стандарт бухгалтерского учета республики узбекистан №8 bhms [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 28 декабря 1998 года № 580].

10. Отчет о движении денежных средств национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан 9-ВНМС [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 4 ноября 1998 года № 519].

11. Приказ министра финансов от 01.03.2004 г. N 36 "Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 14) "Отчет о собственном капитале" (Зарегистрирован МЮ 07.04.2004 г. N 1335).

12. Приказ министра финансов Республики Узбекистан об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 15) «Бухгалтерский баланс» [зарегистрирован министерством юстиции Республики Узбекистан от 20 марта 2003 г. регистрационный № 1226].

13. Неожиданные ситуации и события деятельности после даты отчета бухгалтерского баланса Республика Узбекистан национальный стандарт бухгалтерской отчетности 16 [Зарегистрировано Министерством юстиции Республики Узбекистан 23 декабря 1998 года № 578].

14. Национальный стандарт бухгалтерского учета республики узбекистан НСБУ № 19 «организация и проведение инвентаризации» [Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан от 2 ноября 1999 года. Регистрационный № 833].

15. Приказ Министра Финансов Республики Узбекистан об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 21) «план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, и инструкция по его применению» [Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан от 23 октября 2002 года. Регистрационный № 1181].

10.2. Налоги и другие обязательные платежи

С момента регистрации предприятия в качестве юридического лица ее обязанности перед государством определяются в первую очередь правильностью, полнотой исчисления и своевременностью погашения налогов и сборов. Это один из важнейших участков бухгалтерского учета, от которого во многом зависит финансовое положение предприятия.

Платежи в бюджет как основной источник образования государственных финансов посредством изъятия части общественного продукта является исторически сложившимся фактом.

Налоги - это установленный государством в лице уполномоченного органа в административном порядке и в надлежащей правовой форме обязательный денежный или натуральный платеж в доход государства, производимый субъектом налога в определенные сроки и в определенных размерах, носящий безвозвратный, без эквивалентный и стабильный характер, уплата которого обеспечивается мерами государственного принуждения.

Налоги используются государством в качестве экономического рычага, регулятора экономики и становятся обязательными платежами, взимаемыми в соответствии с законами в определенных размерах и установленных сроках. Экономическое содержание налогов проявляется в их функциях - регулирующей, фискальной и пере распределительной. Государство, используя функции налогов, определяет систему налогов и разрабатывает механизм функционирования, проводит различные мероприятия в области налогов в соответствии с выработанной экономической политикой в зависимости от социально-экономических целей и задач общества каждого конкретного периода его развития.

В условиях формирования рыночных отношений основным направлением в области налоговой политики является определение налогов, эффективно выражающих новые отношения между государством и налогоплательщиками.

Налоговая система представляет собой совокупность финансовых отношений государства с юридическими и физическими лицами, налогов и сборов, форм, методов и способов

налогообложения, юридических актов по последнему, а также совокупность органов управления и налоговых служб.

Налоги используются всеми государствами с рыночной экономической как метод **прямого влияния** на бюджетные отношения и **воздействия** на производителей товаров, работ и услуг.

Через налоги государство решает несколько проблем, в том числе:

- достигается относительное равновесие общественных потребностей и ресурсов, необходимых для их удовлетворения;
- обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности, путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств;
- решаются экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Налоги выполняют следующие функции:

1. Фискальную.
2. Социальную (распределительную).
3. Регулирующую.
4. Контрольную.
5. Интегрирующую.

Назначение, характеристика и другие особенности этих налогов подробно рассматриваются на курсах «Финансы», «Налоги и налогообложение». В данной лекции мы рассмотрим, главным образом, вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, платежей в бюджет с точки зрения хозяйствующего субъекта. По объекту обложения во взаимоотношении плательщика и государства налоги делятся на **прямые** и **косвенные**. Прямые налоги непосредственно платятся субъектом налога и чаще всего прямо пропорциональны платежеспособности (налог на доходы, налог на имущество). Косвенные налоги подразделяются на **косвенно индивидуальные**, которыми облагаются строго определенные группы товаров (акцизы на отдельные виды товаров), **косвенно универсальные**, которыми облагаются практически все товары, работы и услуги и **таможенные пошлины**. В соответствии с Налоговым Кодексом налоги в Узбекистане разделены на **общегосударственные** и **местные**.

К общегосударственным налогам относятся:

1. Налог на доходы (прибыль) юридических лиц;
2. Налог на доходы физических лиц;
3. Налог на добавленную стоимость (НДС);
4. Акцизный налог;
5. Налог на пользование недрами;
6. Налог за использование водными ресурсами.

К местным налогам и сборам относятся:

1. Налог на имущество;
2. Земельный налог;
3. Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры;
4. Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств;
5. Сбор за право торговли, включая лицензионные сборы на право торговли отдельными видами товаров.

По характеру отражения в бухгалтерском учете различаются налоги: **включаемые в затраты** (земельный налог, налог на имущество); **включаемые в цену продукции** (НДС, акциз); **уплачиваемые за счет прибыли** (налог на прибыль, налог на развитие инфраструктуры); **удерживаемые из доходов работников** (подходный налог). Для учета задолженности по платежам в бюджет в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)», который предназначен для отражения обязательств предприятия по налогам. Всякая задолженность по платежам в бюджет является текущей (краткосрочной) и поэтому практически все начисленные обязательства по налогам погашаются в текущем периоде, в установленные законодательством сроки. Аналитический учет по счету 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» ведется по каждому налогу. На практике, обычно, рекомендуется открыть отдельные счета на каждый вид налога, например:

- 6411 «Задолженность по НДС»;
- 6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль)»;
- 6413 «Задолженность по налогу на имущество»;
- 6414 «Задолженность по подоходному налогу» и т.д.

В таком же порядке рекомендуется вести счета по учету авансовых платежей в бюджет:

4411 «Авансовые платежи по НДС»;

4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль)»
и т.д.

Если по какому-либо налогу образуется переплата в бюджет, это также отражается как авансовый платеж в активе баланса.

10.3. Учёт налогов и других обязательных платежей

Налог на имущество юридических лиц производится в соответствии с Налоговым кодексом и Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество юридических лиц. Плательщиками налога на имущество являются юридические лица, имеющие налогооблагаемое имущество за исключением:

- фирм и малых предприятий — плательщиков единого налога;
- сельхозпроизводителей - плательщиков единого земельного налога — по основному виду деятельности;
- юридических лиц, осуществляющих только виды предпринимательской деятельности, по которым установлена уплата фиксированного налога; и некоторые другие предприятия.

Объектом налогообложения являются среднегодовая остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, а также стоимость незавершенного в установленные сроки объекта строительства. Среднегодовая остаточная стоимость имущества предприятия определяется как частное от деления на 12 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на 1 января го да, следующего за отчетным, и суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных месяцев отчетного периода по следующей формуле:

$$\text{Среднегодовая остаточная стоимость} = \frac{\text{на 1 янв.} + \dots + \text{на 1дек.} + \text{на 1 янв.}}{12} \cdot 2$$

Имущество предприятий облагается налогом. Ставка применяется к остаточной стоимости имущества с учетом его переоценки. Установленная ставка налога на имущество **снижается:**

* на 30% при доле экспорта продукции (работ, услуг) собственно

производства в размере от 15 до 30% в общем объеме реализации;

* на 50% - при доле экспорта продукции (работ, услуг) собственного производства в размере более 30% для всех форм собственности, производящие экспортную продукцию.

Налогом не облагается имущество:

а) некоммерческих организаций, кроме имущества, используемого для предпринимательской деятельности;

б) используемое для нужд учреждений народного образования культуры;

в) предприятий жилищно-коммунального и другого городского хозяйства общегражданского пользования;

г) предприятий, в общей численности которых работает не менее 50% инвалидов;

д) вновь созданных предприятий в течении **двух лет** с момента регистрации.

Исчисленная сумма налога учитывается в расходах периода:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При уплате:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Налог на имущество физических лиц. Плательщиками налога на имущество являются физические лица, имеющие в собственности налогооблагаемое имущество.

Объектом налогообложения являются: стоимость жилых домов,

квартир, дачных и садовых домиков, гаражей и иных строений, помещений и сооружений по ставкам, утвержденным КМ РУз. ПКМ РУз. от 31 декабря 2001 г. № 490 взамен налога на имущество с физических лиц, уплачиваемого по транспортным

средствам, вводится налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств.

Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств. Плательщиками данного налога являются хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности, осуществляющие реализацию бензина, дизельного топлива и сжиженного газа физическим лицам по ставкам:

- бензина, дизельного топлива для транспортных средств
1 ПО сум за 1 литр;

- газа для транспортных средств — **100 сум за 1 кг.**

Эти ставки налога устанавливаются КМ РУз., размеры которых являются едиными для всей территории Республики Узбекистан. Сумма налога взимается одновременно с уплатой средств за реализуемый физическим лицам бензин, дизельного топлива, газа рассчитывается по формуле:

$$N = V * St,$$

где N — Начисленный налог; V — объем реализованного топлива

в натуральном выражении; St, — ставка налога.

Земельный налог. Земля является государственной собственностью — подлежит рациональному использованию, охраняется государством и не подлежит купле-продаже, обмену, дарению, залогу за исключением случаев, установленных законодательством. Земельный участок — часть земельного фонда, имеющий фиксированную границу, площадь, местоположение, правовой режим и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации прав на земельный участок. **Использование земель является платным.** За право владения и пользования, а также право собственности на земельные участки, юридические и физические лица производят плату за землю в форме **ежегодного земельного налога**, размеры которого определяются в зависимости от качества, местоположения и орошаемости земельных угодий земельного участка.

Плательщиками земельного налога являются предприятия, имеющие в собственности, во владении или пользовании земельные участки. **Объектом налогообложения** являются земельные участки, приобретенные в собственность, во владении или пользовании. **Ставки земельного налога** устанавливаются КМ РУз. для каждого района, города в отдельности.

От уплаты земельного налога освобождаются:

- некоммерческие организации, кроме использующих земельные участки для предпринимательской деятельности;
- благотворительные фонды;
- дехканские (фермерские) хозяйства сроком на два года с момента регистрации и ряд других.

Исчисление земельного налога осуществляется исходя из фактически занимаемой площади земельного участка, подтвержденного государственным кадастром земли. Земельный налог вносится в местный бюджет того района или города, на территории которого расположен земельный участок, независимо от местоположения налогоплательщика.

Сумма начисленного налога отражается записью:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При уплате:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Существуют особенности налогообложения отдельных категорий предприятий, где применяется упрощенная система, в соответствии с которой предусматривается уплата единого налога взамен уплаты совокупности общегосударственных налогов, а также местных налогов и сборов. Единый налог. Действие упрощенной системы налогообложения распространяется на юридические лица, которые согласно установленным законодательством критериям относятся к микроформами малым предприятиям. К категории субъектов малого предпринимательства (бизнеса) относятся:

- индивидуальные предприниматели;
- фирмы со среднегодовой численностью работников,

занятых в производственных отраслях не более - 20 человек, в сфере услуг и других производственных отраслях не более 10 человек;

- науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (в т.ч. аудиторские услуги), торговли, общественного питания и другой непромышленной сферы - не более 25 человек;
- ряд других.

Право выбора системы налогообложения предоставляется малым предприятиям на добровольной в соответствии с законодательством основе.

Предприятие, перешедшее на упрощенную систему налогообложения, имеет право вести учет в общеустановленном порядке или по упрощенной форме. Упрощенная форма первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов устанавливается Министерством финансов РУз.и является единой на всей территории.

Объектом обложения единым налогом (облагаемым оборотом) являются:

Министерство финансов Узбекистана сообщило об основных изменениях, произошедших в порядке налогообложения юридических и физических лиц с 1 января 2021 года (PDF).

Налоговая политика на новый год предусматривает сохранение основных налоговых ставок по НДС (15%), налогу на прибыль (15%, для отдельных категорий — 20%), налогу на доходы физических лиц (12%), налогу на имущество юридических лиц (2%), земельному налогу за земли сельскохозяйственного назначения (0,95%), социальному налогу (хозсубъекты — 12%, бюджетные организации — 25%) и налогу с оборота (базовая ставка — 4%). Сумма начисленного налога в бухгалтерском учете отражается: по

дебету счета 9810 «Расходы по налогу на доход (прибыль)»;
кредиту счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».
Перечисленные в бюджет суммы налога отражаются записью:
дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Вопросы для самоконтроля:

1. Основные способы налогообложения
2. Права и обязанности налоговых органов.
3. Основные способы налогообложения
4. Что входит в структуру налоговой системы?
5. Структура и состав совокупного годового дохода юридических лиц.
6. Налоговые льготы.
7. Механизм исчисления и сроки уплаты налога на доходы физических лиц.
8. Льготы по НДС.
9. Права и обязанности налоговых органов.
10. Объекты обложения налогом на доходы (прибыль).
11. Плательщики налога на прибыль юридических лиц.
12. Механизм исчисления и сроки уплаты налога на доходы физических лиц.

11. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Финансовая отчетность — система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

11.1. Содержание и структура финансовой отчетности

Пользователь финансовой отчетности — юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Отчетность — совокупность сведений о результатах и условиях работы предприятия за истекший период, представленных соответствующим хозяйствующим субъектам с целью анализа, контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источниках их образования, финансовых результатах работы, налогообложении, дивидендах.

Основная задача отчетности — изыскание резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности на рынке за счет повышения качества и ассортимента продукции, «ноу-хау» и прочих разработок. По данным отчетности руководитель отчитывается перед собственниками, учредителями и другими структурами управления и контроля (банками, финансовыми организациями), вышестоящими официальными органами власти и управления.

В первую очередь отметим, что предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке квартальную и годовую отчетность следующим пользователям:

- собственникам (органам, уполномоченным управлять имуществом, участникам, учредителям) в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой инспекции;
- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан возложены проверка

отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности.

В соответствии с последними нормативными документами микрофирмы, малые предприятия и приравненные к ним хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность один раз по итогам отчетного года.

Согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»:

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается с 1 января по 31 декабря включительно.

2. Первым отчетным годом для создаваемых предприятий и учреждений считается период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря того же года.

3. Хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность не позднее 15 февраля следующего за отчетным годом. Для министерств, ведомств других органов управления и некоторых субъектов МФ РУз. устанавливает иные сроки представления отчетности.

Отчет подписывает руководитель и главный бухгалтер, если же учет на предприятии осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет. Необходимо отметить, что годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении, является открытым к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия, представленная в соответствующие органы, рассматривается и утверждается в порядке установленном учредительными документами. Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие формы годового отчета:

- № 1 «Баланс предприятия»;
- № 2 «Отчет о финансовых результатах»;
- № 3 «Отчет о движении основных средств»;
- № 5 «Отчет о денежных потоках»;
- № 6 «Отчет о собственном капитале»;

- № ба «Отчет о дебиторской и кредиторской задолженности

Баланс входит в состав как квартальной, так и годовой отчетности. Это так называемый баланс «НЕТТО», позволяющий информировать пользователей об объеме чистой стоимости предприятия, т.к. стоимость имущества включается в итоговый показатель (в валюту баланса) за вычетом износа по статьям: основные средства, нематериальные активы, а сумма прибыли включается в итог только в объеме нераспределенной ее величины за отчетный период. Хотя понятно, что для анализа хозяйственной деятельности предприятия в балансе сохранены показатели: первоначальная стоимость и их износ, полученная прибыль. Предприятия, имеющие дочерние предприятия, филиалы и представительства составляют консолидированную финансовую отчетность. Вклады в дочерние предприятия отражаются в финансовой отчетности головного предприятия как его финансовые вложения. Финансовая отчетность представляется:

- налоговым органам, включая налоговые расчеты и декларации;
- собственникам в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистики по месту своей регистрации;
- другим органам в соответствии с законодательством.

Годовая финансовая отчетность согласно Закону предоставляется не позднее 15 февраля после окончания отчетного года. В целях обеспечения достоверности информации финансовой отчетности хозяйствующие субъекты периодически проводят инвентаризацию ценностей, имущества, расчетов и других.

Инвентаризация — это установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактических производственных затрат путем пересчета инвентаризируемого объекта в натуре, т.е. снятия остатков, или путем проверки учетных записей. С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете. Учитывают неучтенные хозяйственные операции, контролируют сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц. Инвентаризации

бывают полные, охватывающие все виды ресурсов предприятия, и частичные, охватывающие какую-либо определенную группу хозяйственных средств или их источников, например, материалы на одном складе. Инвентаризации могут быть плановые и внеплановые.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательства, проверяемых при каждой из них, устанавливаются предприятием, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- при передаче имущества предприятия, учреждения в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного и муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может проводиться один раз в два-три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случае пожара или стихийных бедствий.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты или увеличение финансирования (фондов) с последующим установлением причин излишка и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя предприятия соответственно на издержки производства, обращения или на уменьшение финансирования (фондов). Нормы убыли могут применяться лишь в

случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порчи сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства, обращения или уменьшения финансирования (фондов) с последующим прибавлением к налогооблагаемой базе. Рассмотрим порядок проведения инвентаризации расчета с дебиторами и кредиторами. Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами заключается во взаимной выверке расчетов с соответствующими предприятиями, организациями и отдельными лицами. Записи сумм долга за тем или иным дебитором, которые числятся по данным бухгалтерского учета предприятия, сверяются с записями сумм долгов по данным бухгалтерского учета предприятий дебиторов и кредиторов, а также отдельных лиц. Особое место в инвентаризации дебиторской задолженности занимают просроченные платежи за продукцию, работы и услуги для предприятий, работающих по учету реализации с момента отгрузки и сдачи работ. В данном случае резерв по сомнительным долгам создается в полной сумме платежных документов, по которым истек срок платежа, установленный в договоре. Проверка расчетов осуществляется либо путем посылки письма, либо путем командирования работников бухгалтерии на предприятие, числящееся дебитором. В том случае, когда счетный работник выезжает лично для проверки расчетов, он по окончании проверки составляет акт. При сверке может оказаться, что задолженность стала нереальной: предприятия ликвидированы и правопреемников установить не удалось, пропущена исковая давность, дебитор не признает долга и т.д., в таких случаях в бухгалтерии предприятия составляются списки на безденежную дебиторскую задолженность. В списках против каждого дебитора и кредитора указывают причины, по которым долг следует считать нереальным.

Указанные списки представляются на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии. После заключения комиссии долги, по которым истекла исковая давность, а также

присужденные судом, но не взысканные в связи с несостоятельностью должника, списываются по распоряжению руководителя предприятия за счет резерва по сомнительным долгам (прочие долги). Дебиторская задолженность списывается по ведомости №7 и журналу-ордеру № 8 по кредиту счетов дебиторов, на которых числилась задолженность в корреспонденции с дебетом счетов 9437. Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не считается аннулированием задолженности. Она подлежит учету за балансом в течение пяти лет. Списываемая не востребованная кредиторская задолженность зачисляется в состав прибыли предприятия. На предприятии в период инвентаризации хозяйственных средств создается центральная инвентаризованная комиссия, которая разрабатывает план инвентаризации. Результаты инвентаризации рассматриваются инвентаризационной комиссией с принятием решения, за счет кого должны быть отнесены недостатки, выявленные при инвентаризации, или как оприходованы излишки. Решения комиссией протоколируются. Протоколы в зависимости от размера и характера недостатков утверждаются руководителем предприятия или вышестоящей организацией по ходатайству руководства предприятия. На основании утвержденных протоколов бухгалтерия производит записи по счетам, приводя тем самым в соответствие данные инвентаризации и текущего учета.

11.2. Учет и организация финансовый отчетности

Для обеспечения своевременного составления квартального и годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. При ручной технике учета в сроки, установленные графиком, подсчитывают итоги в журналах ордерах, суммы из одних регистров записывают в другие и осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденций счетов.

Последовательность учетных работ при переносе сумм и закрытие учетных регистров, например, при журнально-ордерной форме по окончании месяца следующие:

из листков-расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости при этом делают соответствующие отметки в листках-расшифровках и журналах ордерах;

из ведомости по дебету счета 5010 «Касса» и ведомости по счету 5110 «Расчетный счет» переносятся итоги в журналы-ордера по учету «Товаров», «Материалов» и др.;

подсчитывают итоги в ведомостях аналитического учета соответствующих объектов учета, после чего итоговые данные отражая.

: в соответствующих журналах-ордерах;

подсчитывают итога оборотов по кредиту счетов в журналах-ордерах.

Если журналы-ордера содержат аналитические данные по счетам, делают подсчеты и определяют остаток на следующий месяц, сверяют итоги различных регистров, имеющих взаимосвязь по корреспондирующим счетам. Например, в журнале -ордере № 1 «Касса» итог графы отражающий корреспонденцию дебета счета 5010, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию счетов в ведомости № 2 по счету 5110 «Расчетный счет». Такая сверка показателей применяется по всем журналам-ордерам. Далее производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу — обороты по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому и аналитическому счету. Записи в Главную книгу делают только из журналов-ордеров.

После определения в Главной книге остатков по счетам их сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные таблицы по данным регистров журнально-ордерной формы. При этом надо иметь в виду, что необходимо закрывать все «Транзитные счета».

В предыдущих разделах, в частности, в разделе «Основы теории бухгалтерского учета» было отмечено, что хозяйствующие субъекты могут вести бухгалтерский учет по удобной для них форм бухгалтерского учета. Одной из таких форм была названа «Упрощенная форма ведения учета и отчетности».

Для этих целей был разработан НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» (утвержден МФ РУз. 23 ноября 1999 г. № 87 и зарегистрирован МФ РУз. 24 января 2000 г. № 879 с изменениями от 13 октября 2003 г. № 879-1). Согласно данному стандарту субъекты малого предпринимательства в РУз. Разделяются по следующим критериям: - Микрофирмы со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях —не более 20 человек, в сфере услуг и других непроеизводственных отраслях —не более 10 человек, в оптовой, розничной торговле и общественном питании —не более 5 человек. - Малые предприятия со среднегодовой численностью занятых в отраслях:

а) легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов - не более 100 человек;

б) машиностроения, металлургии, топливно-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно- производственной сферы - не более 50 человек;

в) науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного питания и другой непроеизводственной сферы - не более 25 человек.

- Малые предприятия и фирмы самостоятельно выбирают учетную политику предприятия исходя из потребностей своей хозяйственной деятельности. Бухгалтерский учет и отчетность ведутся субъектами малого предпринимательства в соответствии с едиными методологическими основами и порядком, установленными законодательством.

- Для организации учета по упрощенной форме малые предприятия и фирмы на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий имеют право составить сокращенный рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволяет вести учет средств и их источников на основных счетах и тем самым обеспечить контроль за достоверностью данных бухгалтерского

учета в целом - Малые предприятия и фирмы могут самостоятельно приспособлять применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы или соблюдении следующих требований:

а) единой методологической основы (принцип двойной записи);

б) взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета; в) сплошном отражении всех хозяйственных операций в регистрах;

г) учета на основании первичных учетных документов; накопления

и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью, а также для составления финансовой отчетности.

- Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных материальных носителей первичной учетной информации.

Следующими этапами учета являются:

а) регистрация сведений, содержащихся в первичных учетных документах, в применяемых регистрах бухгалтерского учета;

б) составление финансовой отчетности;

в) использование данных бухгалтерских регистров для получения другой необходимой для хозяйствующего субъекта информации.

- Формы первичных документов, самостоятельно разрабатываемые хозяйствующими субъектами, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные в соответствующих типовых формах, с добавлением элементов, отражающих специфику данного субъекта.

- Для удобства учета можно вести реестр хозяйственных операций за месяц по следующей форме:

РЕЕСТР ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

за _____ месяц 202__ г.

№ п/п	Дата	Название и № первичного документа	Содержание операции	Сумма (сум.)	Корреспонденция счетов	
					дебет	кредит

По которому затем можно заполнить Книгу хозяйственных операций по следующей форме:

КНИГА УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

на _____ 20__ г.

Организация _____

Вид деятельности _____

Единица измерения: сум

Адрес _____

**Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях
банка** _____

Регистрационный номер патента (лицензии) _____

(дата выдачи)

ИНН _____

Налоговый работник _____

(подпись)

(расшифровка подписи)

№ п/п	Дата	№ ж/о № перв. документа	Содержание хоз. операции	Корреспонден- ция счетов		Сум- ма	Подпись
				Д/т	К/т		
Сальдо на				(число, месяц, год)			
Итого оборот за (число, год, месяц)							
Сальдо на							
(число, год, месяц)							

Руководитель _____
(Ф.И.О.)

[

1 Главный бухгалтер _____
(ФИ.О.)

м.п.

Таким образом, при упрощенной форме бухгалтерского учета возможно использование двух видов регистров:

- а) Книга учета хозяйственных операций;
- б) ведомости учета соответствующих объектов учета (согласно приложениям с № В-1 по № В-11).

Субъекты вправе вводить дополнительные графы и строки в предлагаемые формы первичных документов с учетом потребностей специфики своей деятельности. Книга учета хозяйственных операций является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие средств и их источников на определенную дату и составить финансовую отчетность. Ведомости являются регистрами аналитического учета. Отсюда следует, что Книгу учета хозяйственных операций можно заполнять либо по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей. Книгу учета хозяйственных операций можно вести в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме книги, в которой учет операций ведется весь отчетный

год. При этом Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней ее странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также оттиском печати хозяйствующего субъекта. Книга учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду средств и источников, по которым они имеются. Затем в графе «Содержание операций» записывается в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Контрольная сумма», отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов средств и их источников.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен общему итогу кредитовых оборотов и итогу «Контрольная сумма».

-В книге хозяйственных операций могут быть приведены все необходимые счета для ведения бухгалтерского учета.

-Малые предприятия и фирмы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса — формы № 1, отчета о финансовых результатах — формы № 2 и справки о дебиторской и кредиторской задолженностях — формы № 2а.

Баланс в системе финансовой отчетности занимает центральное место. Содержание статей актива и пассива баланса дает возможность использовать его как внутренними, так и внешними пользователями (акционерами, учредителями, поставщиками, кредиторами, банками и др.). Для последних необходимы сведения о финансовых результатах деятельности предприятия, его финансовой устойчивости, объемах кредиторской задолженности, долгах по ссудам банков и займам.

Внутри предприятия информация, содержащаяся в балансе, широко применяется для анализа хозяйственной деятельности, для изыскания резервов, сокращения затрат и потерь, устранения причин штрафов, неустоек, оплачиваемых за счет прибыли, остающиеся в распоряжении предприятия. Понятно, что особую

ценность она имеет при сопоставлении с плановыми нормативными показателями (что может представлять коммерческую тайну), которые в балансе отсутствуют.

К годовому отчету прилагается объяснительная записка — отчетный доклад руководителя предприятия о направлении деятельности. Это один из важнейших аналитических документов предприятия. В ней раскрываются факторы, повлиявшие на выполнение плана по основным показателям: количеству, ассортименту, качеству выпущенной продукции, объему реализации, сумме прибыли, снижению себестоимости, повышению производительности труда, рентабельности, результаты и перспективы научно-конструкторских разработок и т.п. Содержание объяснительной записки определяется особенностями организации и технологии производства. Приказом МФ РУз. от 12 марта 2003 г. № 43 был утвержден НСБУ № 15 «Бухгалтерский баланс», который содержит требования, предъявляемые к информации, подлежащей раскрытию при представлении бухгалтерского баланса как составной части финансовой отчетности. Хозяйствующие субъекты (за исключением банков и бюджетных организаций) должны выполнять требования данного стандарта в процессе подготовки и раскрытия бухгалтерского баланса. В бухгалтерском балансе вся информация должна быть раскрыта достоверно и понятна пользователям. При необходимости статьи, включаемые в бухгалтерский баланс, должны быть дополнены информацией, поясняющей их. В адресной части бухгалтерского баланса должны быть указаны отчетная дата, наименование, отрасль, форма собственности, организационно-правовая форма и полный юридический адрес хозяйствующего субъекта, наименование органа, в ведении которого состоит хозяйствующий субъект, единица измерения, использованная при подготовке бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс должен раскрывать соответствующие данные на начало и конец отчетного периода. Не должно быть сальдированное статей текущих активов и текущих обязательств. Отдельные статьи бухгалтерского баланса не должны включаться или сальдироваться с другими статьями. Долгосрочные и текущие активы, собственный капитал, долгосрочные обязательства в бухгалтерском балансе и их раскрытие представляют собой

информацию, которая может помочь пользователям финансовой отчетности в анализе финансового состояния хозяйствующего субъекта. В бухгалтерском балансе должны быть раскрыты общие суммы долгосрочных и текущих активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств. Понятия долгосрочного и текущего актива, собственного капитала, долгосрочного и текущего обязательства приведены в Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность». В разделе «Долгосрочные активы» должны быть раскрыты стоимость основных средств и нематериальных активов, суммы долгосрочных инвестиций, оборудования к установке, капитальных вложений, долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных отсроченных расходов. Основные средства и нематериальные активы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан

(НСБУ № 5) «Основные средства» и (НСБУ № 7) «Нематериальные активы» должны быть раскрыты по первоначальной (восстановленной) стоимости, сумме износа (амортизация), остаточной стоимости. Долгосрочные инвестиции, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 12) «Учет финансовых инвестиций» должны быть раскрыты по стоимости ценных бумаг, сумме инвестиций в дочерние хозяйственные общества, инвестиций в зависимые хозяйственные общества, инвестиций и предприятия с иностранным капиталом и прочих долгосрочных инвестиций. В разделе «Текущие активы» должны быть раскрыты суммы товарно-материальных запасов, расходы будущих периодов, текущая часть отсроченных расходов, дебиторской задолженности, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и прочих текущих активов.

В товарно-материальные запасы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 4) «Товарно-материальные запасы» включаются следующие запасы, которые должны быть раскрыты отдельно:

а) производственные запасы, которые включают запасы сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг, животных на выращивании и откормке, расходы по заготовке и приобретению материалов, отклонения в стоимости материалов;

б) незавершенное производство, которое включает незавершенное основное производство, полуфабрикаты собственного производства, незавершенные вспомогательные и прочие производства, брак в производстве;

в) готовая продукция;

г) товары.

По дебиторским задолженностям должны быть раскрыты суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженностей обособленных подразделений, задолженностей дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных персоналу, авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет, авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию, задолженностей учредителей по вкладам в уставный капитал, задолженностей персонала по прочим операциям и задолженностей прочих дебиторов. По денежным средствам должны быть раскрыты суммы остатков наличных денежных средств в кассе, денежных средств на расчетном счете, денежных средств на валютном счете и прочих денежных средств (специальные счета в банке, денежные эквиваленты, денежные средства (переводы) в пути). В разделе «Собственный капитал» должна быть раскрыта информация по уставному капиталу, добавленному капиталу, резервному капиталу, выкупленным собственным акциям, нераспределенной прибыли (непокрытому убытку), целевому поступлению и резерву предстоящих расходов и платежей. В разделе «Обязательства» должна быть раскрыта отдельно информация по долгосрочным и текущим обязательствам. По долгосрочным обязательствам должны быть раскрыты суммы долгосрочной задолженности поставщикам и подрядчикам, долгосрочной задолженности обособленным

подразделениям, долгосрочной задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам, долгосрочных отсроченных доходов, долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих долгосрочных отсроченных обязательств, авансов, полученных от покупателей и заказчиков, долгосрочных займов и прочих долгосрочных кредиторских задолженностей.

Обобщение процентных ставок, условия погашения договорных обязательств, очередность погашения, условия обращения и суммы премий и дисконтов должны быть указаны в пояснительной записке в части бухгалтерского баланса. По текущим обязательствам должны быть раскрыты суммы задолженностей поставщикам и подрядчикам, задолженностей обособленным подразделениям, задолженностей дочерним и зависимым хозяйственным обществам, отсроченных доходов, отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих отсроченных обязательств, полученных авансов, задолженностей по платежам в бюджет, задолженностей по страхованию, задолженностей по платежам в государственные целевые фонды, задолженностей учредителям, задолженностей по оплате труда, краткосрочных банковских кредитов, краткосрочных займов, текущей части долгосрочных обязательств и прочих кредиторских задолженностей.

Текущая доля долгосрочных обязательств может быть исключена из текущих обязательств, если предприятие намеревается рефинансировать обязательства на долгосрочной основе согласно кредитному соглашению. В этом случае должны быть раскрыты сумма обязательств и условия рефинансирования. Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения предприятия, в том числе:

- а) ограничения в правах собственности на активы;
- б) выданные гарантии по обязательствам;
- в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;

г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Пояснительная записка в части бухгалтерского баланса составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность».

11.3. Составление и структура бухгалтерского баланса

Баланс – представляет собой двустороннюю таблицу, где левая сторона (актив) отражает состав и размещение хозяйственных средств, а правая - (пассив) отражает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение. В бухгалтерском балансе должно присутствовать обязательное равенство актива и пассива.

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья, которая соответствует конкретному виду имущества, обязательств, источников формирования имущества. Статьи баланса бывают *агрегированные*, если имеют расшифровку в том числе, и *детализирующие*, которые расшифровывают агрегированные строки.

Балансовые статьи объединяются в группы (разделы баланса). Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания. Каждая строка (статья) баланса имеет свой порядковый номер, что облегчает ее нахождение, и ссылки на отдельные статьи. Для отражения состояния средств бухгалтерский баланс предусматривает две графы для цифровых показателей: на начало и на конец отчетного периода. Во второй графе показывается состояние средств и их источников на дату составления баланса.

В современном балансе статьи актива и пассива, исходя из их экономической однородности, объединены в определенные разделы. В современном балансе статьи актива и пассива, исходя из их экономической однородности, объединены в определенные разделы (Приложение А).

Актив баланса — средства организации, которые должны работать и приносить прибыль.

Пассив баланса — источники образования и размещения средств организации.

Внеоборотные активы — средства, приобретенные с целью длительного использования в процессе хозяйственной деятельности организации.

Оборотные активы — средства, которые в течение отчетного периода должны быть использованы, реализованы с целью обращения их в наличные деньги.

Доходы — увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходы — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Актив баланса содержит два раздела:

1. Внеоборотные активы,
2. Оборотные активы.

Пассив баланса состоит из трех разделов:

1. Капитал и резервы,
2. Долгосрочные обязательства,
3. Краткосрочные обязательства.

Разделы в активе баланса расположены по возрастанию ликвидности, а в пассиве - по степени закрепления источников.

Система показателей бухгалтерского баланса в составе финансовой отчетности сформирована, исходя из концепции сохранения (поддержания) и наращивания финансового капитала, основывается на разграничении трех основных элементов баланса: активов, обязательств и собственного капитала.

Активы характеризуются как доход образующее имущество, контроль над которыми организация получила в результате ведения своей деятельности путем размещения привлеченного

капитала извне на определенных условиях финансовых результатов организации.

Основой для составления бухгалтерского баланса являются учетные записи, подтвержденные оправдательными документами. При ведении учета с помощью журнально-ордерной формы счетоводства баланс составляется на основании данных Главной книги. Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главную книгу из ряда журналов-ордеров и оборотных ведомостей. Обороты по кредиту каждого счета записываются в Главную книгу только из журналов-ордеров.

Хозяйственные операции записывают в журналы-ордера по мере их совершения и формирования документации. Систематическая запись в журналы-ордера является одновременно хронологической записью. Проверенные месячные итоги из журналов-ордеров записывают в Главную книгу.

Статьи бухгалтерского баланса заполняются на основании остатков по счетам Главной книги при журнально-ордерной форме счетоводства. Ряд статей составляется с привлечением данных аналитического учета (ведомостей, журналов-ордеров или иных аналогичных по назначению регистров). Статьи баланса отражаются в двух разрезах: графа 3 "На начало отчетного года"; графа 4 "На конец отчетного периода". Данные графы 3 должны соответствовать данным графы 4 предыдущего года с учетом произведенной на начало отчетного года реорганизации, а также изменений в оценке показателей бухгалтерской отчетности. В графе 4 показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год). Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Финансовая отчетность организации представляет собой систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Состав и формы финансовой отчетности организаций устанавливаются Министерством финансов РУЗ.

В настоящее время в состав годовой бухгалтерской отчетности включаются:

1. Бухгалтерский баланс — форма № 1.
2. Отчет о прибылях и убытках — форма № 2.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках:

- 2.1. Отчет об изменениях капитала — форма № 3.
- 2.2. Отчет о движении денежных средств — форма № 4.
- 2.3. Приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5.
- 2.4. Пояснительная записка.

3. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс (форма № 1) — статичный документ, так как составляется на конкретную дату и характеризует финансовое положение организации по состоянию на эту дату.

Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) показывает эффективность управленческих решений в финансово-хозяйственной сфере деятельности организации, отражая и суммируя доходы и расходы организации.

Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств (форма № 3) суммирует потоки денежных средств организации. Направления движения денежных средств рассматриваются в отчете в разрезе основных видов деятельности организации — текущей, инвестиционной и финансовой.

Отчет об изменениях капитала

Отчет об изменениях капитала (форма № 4) содержит сведения об увеличении капитала всего и в том числе за счет дополнительного выпуска акций, переоценки имущества, прироста имущества, реорганизации юридического лица, за счет доходов, а также информация за счет чего был уменьшен капитал. В частности, за счет уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица, за счет расходов.

Приложение к бухгалтерскому балансу

Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) дает представление о показателях деятельности организации, информация о которых отсутствует в вышеперечисленных отчетах. Так, например, кредиторская и дебиторская задолженность, срочная и просроченная, амортизируемое имущество, социальные показатели и т. д.

Пояснительная записка

Пояснительная записка к финансовому отчету должна отразить особенности деятельности организации, основные виды деятельности, среднегодовую численность сотрудников, состав членов исполнительных и контрольных органов организации.

Аудиторское заключение

Аудиторское заключение должно быть составлено независимым аудитором и давать оценку достоверности представленных в финансовой отчетности данных.

11.4. Отчет о финансовых результатах

Финансовая отчетность является важнейшим источником информации о деятельности предприятия. Для целого ряда внешних пользователей, таких как акционеры и другие инвесторы, которые не имеют доступа к данным бухгалтерского учета предприятия, финансовая отчетность является единственным источником информации. Поэтому необходимо добиться того, чтобы она давала всю необходимую информацию инвесторам компании.

По статье «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг, полученная (подлежащая к получению) от покупателей и заказчиков, за вычетом налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного налога) и стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, а также скидок, предоставленных покупателю с продажных цен.

Основными формами отчетности является баланс предприятия и отчет о финансовых результатах форма № 2, которая приведена ниже.

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ форма № 2

с 1 января по 1 _____ 20__ год			Коды
Предприятие, организация _____	по ОКПО		
Вид деятельности _____	по ОКЭД		
Организационно-правовая форма _____	по КОПФ		
Форма собственности _____	по КФС		
Министерства, ведомства и другие _____	по СООГУ		
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН		
Территория	СОАТО		
Адрес _____	Дата высылки		
Единица измерения, тыс. сум.	Дата получения		
			Срок представления

Наименование показателя	Код строки	За соответствующий период прошлого года		За отчетный период	
		доходы (прибыль)	расходы (убытки)	доходы (прибыль)	расходы (убытки)
1	2	3	4	5	6
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	010		х		х
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)	020	х		х	
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 010 – 020)	030				
Расходы периода, всего (стр. 050 + 060 + 070), в том числе:	040	х		х	
Расходы по реализации	050	х		х	
Административные расходы	060	х		х	
Прочие операционные расходы	070	х		х	
Прочие доходы от основной деятельности	090		х		х
Прибыль (убыток) от основной деятельности (стр. 030 – 040 + 090)	100				
Доходы от финансовой деятельности, всего (стр. 120 + 130 + 140 + 150 + 160), в том числе:	110		х		х
Доходы в виде дивидендов	120		х		х
Доходы в виде процентов	130		х		х
Доходы от финансовой аренды	140		х		х
Доходы от валютных курсовых разниц	150		х		х

Прочие доходы от финансовой деятельности	160		x		x
Расходы по финансовой деятельности (стр. 180 + 190 + 200 + 210), в том числе:	170	x		x	
Расходы в виде процентов	180	x		x	
Расходы в виде процентов по финансовой аренде	190	x		x	
Убытки от валютных курсовых разниц	200	x		x	
Прочие расходы по финансовой деятельности	210	x		x	
Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности (стр. 100 + 110 – 170)	220				
Чрезвычайные прибыли и убытки	230				
Прибыль (убыток) до уплаты налога на прибыль (стр. 220 +/- 230)	240				
Налог на прибыль	250	x		x	
Прочие налоги и другие обязательные платежи от прибыли	260	x		x	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 240 – 250 – 260)	270				

По статье «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг, полученная (подлежащая к получению) от покупателей и заказчиков, за вычетом налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного налога) и стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, а также скидок, предоставленных покупателю с продажных цен. Строка 010 заполняется по данным счетов учета доходов от основной деятельности (счета 9000). Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление в аренду (лизинг) имущества, отражают по строке 010 сумму начисленной арендной платы (лизинговый платеж).

Посреднические предприятия в строке 010 отражают сумму комиссионных вознаграждений. По статье «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 020) показывается сумма себестоимости реализованной продукции (товаров, работ и услуг). Торговые предприятия по этой строке отражают покупную стоимость реализованных товаров. Посреднические организации, получающие доход в виде платы за услуги, без участия в товарообороте (приемке и продаже товаров), эту строку не заполняют.

Эта строка заполняется по данным счетов 9100. «Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 030) определяется как разница между чистой выручкой от реализации продукции (товаров, работ и услуг) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 010-020). По статье «Расходы периода, всего» (стр. 040) отражается итоговая сумма по строкам 050, 060, 070, 080. По статье «Расходы по реализации» (стр. 050). Отражаются расходы по реализации продукции, т.е. расходы, связанные с достаткой продукции до потребителя, погрузкой в транспортные средства, затраты отделов и работников, занятых маркетингом и другие — данные счета 9410.

По статье «Административные расходы» (стр. 060) показываются расходы по управлению предприятием, расходы на оплату труда управленческого персонала, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения и другие административные расходы — данные счета 9420. По статье «Прочие операционные расходы» (стр. 070) отражаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультативных услуг, выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, оплата услуг банка и депозитария, убытки, штрафы, пени и другие расходы, возникающие в процессе операционной деятельности, не связанной с производственным процессом, финансовой деятельностью и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов — данные счета 9430.

По статье «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем» (стр. 080), отражаются расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем, которые приведены в разделе 2.4 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54 — данные счета 9440. По статье «Прочие доходы от основной деятельности» (стр. 090) показываются прибыль от выбывания основных средств и прочих активов, взысканные штрафы, пени и неустойки, прибыли прошлых лет, доходы от краткосрочной аренды, доходы от списания кредиторской и дебиторской задолженности, доходы обслуживающих хозяйств, безвозмездная финансовая помощь и прочие операционные доходы, данные счетов 9300.

По статье «Прибыль (убыток) от основной деятельности» (стр. 100) оказываются финансовые результаты основной деятельности предприятия, которые определяются путем вычитания из валовой прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 030) суммы расходов периода (стр. 040) и прибавления суммы прочих доходов от основной деятельности (стр. 090). По статье «Доходы от финансовой деятельности, всего» (стр. 110) отражается итоговая сумма по строкам 120, 130, 140, 150, 160. По статье «Доходы в виде дивидендов» (стр. 120) отражаются доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию — данные счета 9520. По статье «Доходы в виде процентов» (стр. 130) показываются доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям — данные счета 9530. По статье «Доходы от долгосрочной аренды (финансовый лизинг)» (стр. 140) отражаются доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду юридическим и физическим лицам данные счета 9550.

По статье «Доходы от валютных курсовых разниц» (стр. 150) отражаются доходы от положительных курсовых разниц по валютным операциям, в том числе от переоценки валютных статей

баланса на дату составления баланса — данные счета 9540. По статье «Прочие доходы от финансовой деятельности» (стр. 160) показываются доходы от проведения переоценок ценных бумаг, доходы в виде роялти и прочие доходы от финансовой деятельности данные счетов 9510, 9560, 9590. По статье «Расходы по финансовой деятельности, всего» (стр. 170) отражается итоговая сумма по строкам 180, 190, 200, 210. По статье «Расходы в виде процентов» (стр. 180) показываются расходы на оплату процентов по кредитам банков и займам — данные счета 9610. По статье «Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу)» (стр. 190) отражаются расходы на оплату процентов по долгосрочной аренде (финансовый лизинг).

По статье «Убытки от валютных курсовых разниц» (стр. 200) отражаются отрицательные курсовые разницы по валютным операциям и от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса — данные счета 9620. По статье «Прочие расходы по финансовой деятельности» (стр. 210) отражаются расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, и прочие расходы по финансовой деятельности данные счетов 9630, 9690. По статье «Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности» (стр. 220) показываются финансовые результаты от общехозяйственной деятельности предприятия, которые определяются путем прибавления к сумме прибыли (убытка) от основной деятельности (стр. 100) суммы доходов от финансовой деятельности (стр. 110) и вычитания суммы расходов по финансовой деятельности (стр. 170).

По статье «Чрезвычайные прибыли и убытки» (стр. 230) показываются результаты чрезвычайных событий — данные счетов 9710, 9720. По статье «Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль)» (стр. 240), отражаются результаты суммирования строк 220 и 230, с учетом знака -/+ . Результат этой строки является основополагающим при расчете налога на доходы (прибыль) налогооблагаемая база по налогу на доход (прибыль) хозяйствующего субъекта рассчитывается следующим образом:

Прибыль (убыток) до уплаты налога на доход;

Плюс постоянные расхождения между бухгалтерской прибылью и прибылью для налогообложения, приведенные в приложении № 1;

Плюс и минус расхождения во времени вычета производственных затрат из налогооблагаемой базы, приведенные в приложении № 2;

Минус льготы по налогам в соответствии с законодательством;

Равняется налогооблагаемая база по налогу на доходы (прибыль).

По статье «Налог на доходы» (стр. 250) показываются суммы начисленного с начала отчетного периода налога на доходы (прибыль), причитающегося к уплате в бюджет — данные счета 9810.

По статье «Прочие налоги и сборы от прибыли» (стр. 260) отражается сумма начисленных с начала года налогов и сборов, уплачиваемых предприятием за счет прибыли (например, налог на развитие инфраструктуры) — данные счета 9820. Предприятия, для которых в соответствии с действующим законодательством предусмотрен особый порядок налогообложения, отражают по строке 260 сумму начисленного единого налога, налога с валовой выручки, единого налога на вмененный доход, единого земельного налога. По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (стр. 270) показывается конечный финансовый результат отчетного периода, определенный как разница строк: стр. 240-250-260; он должен соответствовать сальдо по счету 9910.

Следует добавить, что из чистой прибыли предприятия после налогообложения выплачиваются дивиденды и делаются, в случае необходимости, отчисления в резервный фонд. Однако эта информация отражается в другой форме отчетности — отчете о движении собственного капитала, так как эти статьи не являются расходами предприятия, а показывают, как используется прибыль.

Взносы в создание совместных предприятий, акционерных обществ и т.д. также не показываются в форме № 2 как затраты, а учитываются в балансе предприятия как инвестиции.

Также не учитываются в отчете о финансовых результатах в качестве расходов капитальные вложения в долгосрочные активы; они суммируются на бухгалтерском счете учета капитальных вложений, и отражаются в балансе предприятия.

С 1995 г. не предусмотрено создание на предприятиях специальных фондов (фонда социального развития, фонда материального стимулирования, фонда развития производства и т.д.), за исключением резервного фонда для совместных предприятий, страховых компаний и акционерных обществ в соответствии с законодательством.

Прирост собственных оборотных средств образуется либо за счет чистой прибыли предприятия, либо за счет прироста собственного капитала или займов.

Расходы хозяйствующего субъекта, связанные с выплатой материальной помощи, единовременных премий, вознаграждений, надбавок к пенсиям, и прочие подобные расходы производятся при наличии соответствующих денежных средств без указания источника их выплаты.

Финансовая отчетность представляет собой совокупность сведений о результатах и условий работы предприятия за истекший период, представленных соответствующим хозяйствующим субъектом с целью анализа контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источников их образования, финансовых результатах, налогообложении, дивидендах.

Вопросы для самоконтроля

1. Виды отчетности организаций: бухгалтерская, налоговая, статистическая и др.

2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность - источник информации о деятельности организации в рыночной экономике. Обязательность ее аудита, представления пользователям, публикации и хранения.

3. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности в рыночных отношениях.

4. Понятие публичности бухгалтерской отчетности.

5. Целевое назначение бухгалтерской отчетности в рыночной экономике и ее функции.

6. Качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности.

7. Принципы составления (допущения) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

8. Актив бухгалтерского баланса: содержание, оценка статей, техника составления.

9. Пассив баланса: состав разделов, оценка статей и техника составления.

10. Отчет о финансовых результатах: содержание, техника составления.

11. Отчет о финансовых результатах в российской и международной практике: сходство и различия.

12. Особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности малых предприятий.

13. Основные этапы составления годовой бухгалтерской отчетности.

14. Бухгалтерский баланс: сущность, функции, виды.

12. ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Управленческий учет – это сбор финансовой и производственной информации с последующим ее анализом для дальнейшего использования в принятии стратегических решений руководством компании. Показатели управленческого учета необходимы для планирования и достижения целей предприятия.

12.1. Управленческий учет как составная часть информационной системы предприятия

В современных условиях, когда предприятиям дана самостоятельность в разработке своих производственных программ, планов производственного и социального развития, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений управляющим необходима достоверная информация как о производственном, так и о финансовом положении предприятия. Решением второй части этой задачи и занимается бухгалтерская служба предприятия. В процессе повседневной хозяйственной деятельности предприятия возникает значительное количество оперативной информации, которая представляет собой “исходный материал” для принятия соответствующих управленческих решений.

Наибольшее значение для управления имеет экономическая информация, базирующаяся в основном на учетных данных. Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70 % общего объема экономической информации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества предприятия и источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в планировании,

прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия.

На всех этапах деятельности предприятия к бухгалтерской информации предъявляются такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и оперативность. Однако на современном этапе совершенствования управления, становления рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования. Она должна быть высокого качества и эффективной, должна удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей информации. Это означает, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели. Кроме того, необходимо, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени. Очевидно, что для удовлетворения всех перечисленных выше требований необходимо использовать различные методы сбора, обработки и учета информации. В экономически развитых странах эта проблема решена благодаря делению всей системы бухгалтерского учета на финансовый и управленческий.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самого предприятия. На российских предприятиях многие главные бухгалтеры, как правило, занимаются традиционным бухгалтерским учетом. Управленческий учет на большинстве предприятий не ведется или развит очень слабо. Многие его элементы входят в наш объединенный бухгалтерский учет (учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции), в оперативный учет (оперативную отчетность), в экономический анализ (анализ себестоимости продукции, обоснование принимаемых решений, оценка выполнения плановых заданий и др.).

Управленческий учет представляет собой основную систему коммуникаций внутри предприятия. Его цель — обеспечить соответствующей информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Управленческий учет обеспечивает сбор и обработку информации в

целях планирования, управления и контроля в рамках данной организации.

В составе управленческого учета информация собирается, группируется, идентифицируется, изучается в целях наиболее четкого и достоверного отражения результатов деятельности структурных подразделений и определения доли участия в получении прибыли предприятия.

Установлению сущности управленческого учета способствует рассмотрение признаков, характеризующих его как целостную информационно-контрольную систему предприятия: непрерывность, целенаправленность, полнота информационного обеспечения, практическое отражение использования объективных экономических законов общества, воздействие на объекты управления при изменяющихся внешних и внутренних условиях.

Сущность управленческого учета - интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия. Характеризуя сущность управленческого учета, следует отметить его важнейшую особенность: управленческий учет связывает процесс управления с учетным процессом.

Предметом управления является процесс воздействия на объект или процесс управления в целях организации и координации деятельности людей для достижения максимальной эффективности производства. Управление воздействует на предмет управления с помощью планирования, организации, координации, стимулирования и контроля. Именно эти функции выполняет управленческий учет, образуя свою систему, которая отвечает целям и задачам управления.

Предметом управленческого учета является управленческая информация. Информация управленческого учета – это финансовые и операционные данные о видах деятельности и процессах, осуществляемых в организации; функционировании ее структурных подразделений; выпускаемых ею продуктах и услугах; клиентах организации.

Для управленческого учета источниками информации, кроме данных учетной системы предприятия, служат сведения о нормах

расхода материальных ресурсов, технологических отходов, исследования о ситуации на рынке, отчеты о проведении научно-исследовательских работ, возможности использования их результатов в соответствующих условиях производства, размеры штрафных санкций при невыполнении сторонами пунктов хозяйственных договоров и др.

Управленческий учет можно, соответственно, назвать внутренним учетом. Его результаты используются только управленческим персоналом предприятия. Это своего рода “кухня” предприятия, где готовятся материалы для менеджеров.

Нормы и правила ведения управленческого учета устанавливаются самим предприятием. Управленческий аппарат организации может следовать любым внутренним правилам учета в зависимости от полезности этих правил.

Управленческий учет обычно включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия: отделов, цехов, участков, рабочих мест. Объектом учета также может выступать отдельная управленческая задача, определенная область деятельности.

Регистрация управленческой информации не обязательно должна опираться на систему двойной записи, накапливаться на счетах Главной книги. В управленческом учете может использоваться любая система, которая является полезной для сбора и анализа информации. В управленческом учете пользуются всеми видами измерителей: натуральными, трудовыми, денежными.

Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью. От управленческого учета обязательно требуется основное внимание уделять будущему и тому, что можно сделать, чтобы повлиять на ход дел. Прошлое нельзя изменить, но его можно использовать с целью руководства на будущее. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководством.

Вопросы организации управленческого учета на предприятиях в настоящее время выходят на передний план в связи с переходом

в области бухгалтерского учета на международные стандарты. Руководителям предприятий и главным бухгалтерам необходимо четко представлять подсистему управленческого учета, ее функции, задачи, построение [8].

Тактика управленческого учета включает: информационное обеспечение; контроль и регулирование; оценку результатов ранее принятых управленческих решений и ответственность за их исполнение.

Стратегия управленческого учета представляет систему планирования и координации управленческих решений, определяющих развитие предприятия на длительный период, что способствует разработке самостоятельных систем аналитических расчетов и взаимообусловленных плановых показателей.

Так как информация, подготовленная управленческим учетом, должна рассматриваться в свете ее конечного влияния на принятие решений, то необходимым условием для правильного восприятия управленческого учета является понимание процесса принятия решений.

В свете вышеизложенного, управленческий учет можно определить как систему планирования, учета, контроля, анализа и оценки информации о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений с целью принятия оперативных (тактических) и прогнозных (стратегических) управленческих решений.

12.2. Принципы управленческого учета

Управленческий учет представляет собой подсистему бухгалтерского учета, им объективно используется ряд важнейших **бухгалтерских принципов** – экономичности и своевременности представляемой информации, ее сопоставимости и др.

К принципам управленческого учёта относятся: непрерывность деятельности предприятия; использование единых для планирования и учёта (планово-учётных) единиц измерения; оценка результатов деятельности подразделений предприятия; преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации в целях управления; формирование

показателей внутренней отчетности, как основа коммуникационных связей между уровнями управления; применение бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью; полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учёта: периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы предприятия, установленные учётной политикой. Совокупность перечисленных принципов обеспечивает действенность системы управленческого учёта, но не унифицирует учётный процесс.

Непрерывность деятельности предприятия, которая выражается отсутствием намерения само ликвидироваться, сократить масштабы производства, означает, что предприятие будет развиваться в будущем.

Использование единых планово-учётных единиц измерения в планировании и учёте производства обеспечивает между ними прямую и обратную связь. Планово-учётные единицы раскрывают сущность и различие систем оперативно-производственного планирования на разных его уровнях; с их помощью создаётся реальная возможность разработки методологии системы учёта, основанной на тесной взаимосвязи показателей управленческого учёта производства и бухгалтерского учёта затрат, определения результатов хозяйствования отдельных структурных подразделений.

Оценка результатов деятельности структурных подразделений предприятия - один из основополагающих принципов построения системы управленческого учёта.

При всем различии организационных форм на предприятиях, управленческий учёт должен быть связан с оперативно-производственным и технике экономическим планированием. В совокупности с системой планирования и контроля управленческий учёт представляет собой механизм хозяйствования цеха, участка, бригады. Процессы оценки результатов деятельности предусматривают определение тенденций и перспектив каждого подразделения в формировании прибыли от производства и реализации. Хозяйственный механизм предприятия должен быть приспособлен к нуждам оперативного управления подразделениями и внутри них.

Соблюдение в процессе сбора, обработки и транспортирования первичных данных принципа преемственности и многократного использования упрощает систему учёта и делает ее эффективной (меньше затрат - больше значения в решении поставленной перед менеджером цели). При оперативном управлении информация управленческого учёта подкрепляется и иногда дополняется бухгалтерскими данными. В свою очередь данные финансового учёта детализируются, дополняются информацией, поступающей от управленческого учёта. Иногда рассматриваемый принцип называют принципом комплексности. Сущность принципа заключается в разовой фиксации данных в первичных документах или произведенных расчетах и многократного их использования при всех видах управленческой деятельности без повторной фиксации, регистрации или расчетов.

Данный принцип позволяет создать на предприятии рациональную и экономичную систему учёта сообразно его размерам и масштабам производственной деятельности. Его реализация означает, что из минимального количества данных получают максимально необходимое для управленческих решений количество информации. Тогда управленческий учёт выполняет свои функции.

Управленческая информация обладает способностью так формировать по данным первичного учёта показатели внутренней отчетности, что они становятся системой коммуникаций внутри предприятия. На нулевом уровне возникает первичная учётная информация в первичных документах, отчетах основных и вспомогательных цехов. На первом уровне создается сводная документация отдела снабжения, внешней кооперации, производственных подразделений сбытового и финансового отдела, бухгалтерии, складского хозяйства, а на последующих уровнях производится объединение и формирование отчетной сводной документации в функциональных отделах заводоуправления (главного конструктора, главного технолога, главного механика, отдела кадров, производственной и др.)

На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений, и преобразование её в результирующую отчетную документацию

производственно-диспетчерским, планово-экономическим отделами и бухгалтерией. Содержание отчетов зависит от целей его назначения и должности руководителя, для которого они предназначены. Бухгалтеры-аналитики составляют отчеты по анализу себестоимости с целью определения себестоимости продукции; сметы для планирования будущих расходов; текущие оперативные отчеты производственных подразделений для оценки результатов работы; отчеты о затратах на производство для принятия оперативных решений; анализ смет капитальных вложений для долгосрочного планирования или прогнозирования.

Особого внимания заслуживает принцип бюджетного (сметного) метода управления затратами, финансами, коммерческой деятельностью. Он используется на крупных предприятиях как инструмент планирования, контроля и регулирования. Бюджетный цикл состоит из процедур планирования всех сфер деятельности, отдельных подразделений; суммирования проектных решений всего коллектива; расчета проекта бюджета; расчетов вариантов плана и внесения корректив; окончательного планирования и учёта изменяющихся условий и отклонений от запланированного.

Система управленческого учёта должна отвечать принципам полноты и аналитичности информации. Показатели, содержащиеся в отчетах, должны быть представлены в удобном для анализа виде, не требовать дополнительной аналитической обработки, не предусматривать обратных синтезу (от низших до высших уровней управления) процедур. Нарушение этого принципа приводит к удорожанию системы и потере оперативности управления.

Принцип периодичности, отражающий производственный и коммерческий циклы предприятия также важен для построения системы управленческого учёта. Информация для руководителей необходима в том случае, когда это целесообразно, ни раньше, ни позже. Сокращение временного плана может значительно уменьшить точность информации, подготовленной управленческим учётом. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных, их обработки и группировки в итоговой информации.

12.3. Организация бухгалтерского управленческого учета

Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью. Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:

- учредить службу управленческого учета как структурное подразделение, возглавляемое соответствующим руководителем;
- ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации управленческого учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота, план счетов и их корреспонденции, план отчетности, план технического оформления учета, план организации труда работников бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составления расчетов потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанных самостоятельно.

Основой организации первичного учета в организациях является график документооборота. Под документооборотом понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. При разработке документооборота основное внимание нужно уделить первичным документам, предназначенным для внутреннего пользования. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив .

При разработке плана счетов для управленческого учета необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время план счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РУз. Позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться: без использования специальных счетов управленческого учета и с использованием системы счетов управленческого учета. Ее целесообразно использовать в малых организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете, и вследствие этого возможности контроля затрат ограничены.

Двухкруговую систему учета затрат целесообразно использовать в крупных организациях. При данной системе финансовый и управленческий имеют самостоятельные планы счетов. Возможен также вариант выделения для управленческого учета обособленных счетов.

Для согласования данных финансового и управленческого учета используют переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации из финансового учета в управленческий и из управленческого – в финансовый. Зеркальные счета обеспечивают численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.

В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименование служб и подразделений, а также фамилии должностных лиц, получающих отчеты способ представления отчетов и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой вышестоящим пользователям, во

второй – по отчетности, получаемой от нижестоящих подразделений организации.

В плане технического оформления учета указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использоваться в организации. Помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и разного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков.

В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ. В средних организациях в состав службы управленческого учета можно включить следующие группы: планирования, материальную, учета затрат труда и его оплаты, производственно-калькуляционную, учета продажи продукции, аналитическую.

Группа планирования составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации; бюджеты структурных подразделений организации и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.); операционный бюджет, который детализирует через частные бюджеты статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков; финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период; специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ.

Материальная группа осуществляется выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за поступлением, хранением и использованием этих ресурсов; разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы запасов сырья и материалов на складах; принимает участие в выборе типовых и разработке новых форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов; разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов; осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и материалов.

Группа учета затрат труда и его оплаты осуществляет нормирование труда, определяет расценки оплаты труда, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции.

Группа учета продажи продукции определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции и т.п., разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

Аналитическая группа осуществляет анализ эффективности деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации.

После ознакомления с теоретическими основами построения бухгалтерского управленческого учета, необходимо рассмотреть практический аспект его разработки и внедрения на предприятие.

Вопросы для самоконтроля

1. Предмет, объекты, метод, задачи и принципы управленческого учета.

2. Сравнительная характеристика бухгалтерского финансового и управленческого учета.

3. Расходы организации (понятие, классификация).

4. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг).

5. Классификация затрат для принятия управленческих решений.

6. Учет и контроль затрат на производство и продаж продукции по видам расходов.

7. Учет и исчисление затрат по местам формирования и ценам ответственности и распределение по объектам калькулирования.

8. Место затрат и центр ответственности, критерии их обособления в учете.

9. Сущность и значение группировки затрат по объектам калькулирования.

10. Содержание и назначение группировки затрат по элементам расходов.

11. Поэлементный метод учета затрат.

12. Нормативный метод учета затрат.

13. Анализ взаимосвязи «затраты – объем – прибыль»

14. Классификация накладных расходов и порядок их распределения.

15. Учет накладных расходов.

16. Учет вспомогательных производств.

17. Учет основного производства.

18. Методы определения безубыточности производства.

13. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ

13.1. Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета. Понятие бюджетирования, виды бюджетов. Бюджетный цикл.

Под бюджетированием в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно бюджет (или смета) – это план.

Планирование – особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а действительности всего предприятия.

Процесс планирования неразрывно связан с процессом контроля. Без контроля планирование становится бессмысленным. Планирование наряду с контролем является одной из функций управления и представляет собой процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем. Любое предприятие, достигшее среднего размера и, как следствие, имеющее такую организационную структуру, при которой службы предприятия обладают определенным уровнем самостоятельности, нуждается в планировании и контроле.

В основе планирования и контроля лежит анализ прошлой финансовой и нефинансовой информации. Финансовая информация, необходимая для планирования, собирается и обрабатывается в системе бухгалтерского учета.

Различают текущее (краткосрочное) планирование (разработка смет, бюджетов (- сроком до года – и перспективное (сроком более года). Обычно перспективные планы разрабатываются на 3-5 лет, а в электроэнергетике и добывающих отраслях промышленности – и на более длительный период (20 лет).

Планирование и контроль являются необходимыми атрибутами управления предприятием. При этом под управлением понимается процесс обеспечения деятельности предприятия для достижения его целей в соответствии с намеченными планами.

При рассмотрении планирования деятельности предприятия речь пойдет о краткосрочном (или сметном) бюджетировании.

Смета (или бюджет) представляет собой финансовый документ, созданный до выполнения предполагаемых действий. Это прогноз будущих финансовых операций.

Согласно определению Института дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США, бюджет – это количественный план в денежном выражении, подготовленный и принятый до определенного периода, обычно показывающий планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение этого периода, и капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

Бюджет является количественным выражением планов деятельности и развития организации, координирующим и конкретизирующим в цифрах проекты руководителей. В результате его составления становится ясно, какую прибыль получит предприятие при одобрении того или иного плана развития. Использование бюджета создает для организации следующие преимущества:

1. планирование, как стратегическое, так и тактическое, помогает контролировать производственную ситуацию. Без наличия плана управляющему, как правило, остается только реагировать на обстановку, вместо того чтобы ее контролировать. Бюджет, являясь частью плана, содействует четкой и целенаправленной деятельности предприятия.

2. бюджет, будучи составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений. В отсутствие бюджета, при сравнении показателей текущего периода предыдущим можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что предприятие стало работать лучше, но свои возможности оно не исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

3. бюджет как средство координации работы различных подразделений организации побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность с учетом интересов организации в целом.

4. бюджет – основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ отклонений.

Процесс составления организацией бюджета называется бюджетным циклом, который состоит из таких этапов, как:

- планирование, с участием руководителей всех центров ответственности, деятельности организации в целом, а также ее структурных подразделений;

- определение показателей, которые будут использоваться при оценке этой деятельности;

- обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;

- корректировка планов, с учетом предложенных поправок.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

А) генеральные и частные;

Б) гибкие и статистические.

Бюджет, который охватывает общую деятельность предприятия, называется генеральным. Его цель – объединить и суммировать сметы и планы различных подразделений предприятия, называемые частными бюджетами.

В результате составления генерального бюджета создаются:

- прогнозируемый баланс;

- план прибылей и убытков;

- прогноз движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1. операционного бюджета – включающего план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации;

2. финансового бюджета – включающего бюджеты капитальных вложений, движение денежных средств и прогнозируемый баланс.

В отличие от финансовой отчетности (баланса, формы №2 и др.), форма бюджета не стандартизирована. Его структура зависит от объекта планирования, размера организации и степени квалификации разработчиков.

Информация, содержащаяся в бюджете, должна быть предельной – определенной и значащей для ее пользователя. Этот документ может:

- 1) содержать лишь данные:
 - а) о доходах,
 - б) о расходах,
 - в) о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;
- 2) разрабатываться в любых единицах измерения – как стоимостных, так и натуральных;
- 3) составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений – центров ответственности, что позволяет скоординировать их действия.

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки, как правило, идет снизу вверх.

Бюджет может разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (когда в течение 1 квартала пересматривается смета 2 квартала и составляется смета на 1 квартал следующего года, т.е. бюджет все время проецируется на год вперед).

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета (особенно его операционной части) во многом зависит от вида деятельности организации. В связи с этим можно выделить такие основные его типы, как:

- 1) генеральный бюджет торговой организации;
- 2) генеральный бюджет производственного предприятия.

Генеральный и операционный бюджет производственного предприятия. Расчет прогнозируемого баланса, плана прибыли и убытков, прогноза движения денежных средств. Расчет бюджета продаж производственных и трудовых затрат.

Генеральный бюджет производственного предприятия также состоит из операционного и финансового бюджетов, как и в случае

торговой организации, все частные бюджеты здесь также взаимосвязаны.

Финансовый бюджет по своей структуре аналогичен бюджету торговой организации, тогда как операционный имеет свои особенности. Первый шаг в его планировании – составление бюджета продаж. Он определяется не столько производственными, возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта на рынке. Здесь учитывают влияние следующих факторов:

- деятельность конкурентов;
- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы;
- сезонные и другие колебания спроса;
- политика ценообразования.

При планировании объема продаж используются различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов, экспертные оценки специалистов отдела сбыта и др.

Исходя из бюджета продаж, разрабатывают производственный бюджет, на основе которого составляют бюджет закупки материалов, бюджет по труду и бюджет общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджет затрат по маркетингу и бюджет коммерческих расходов.

13.2. Генеральный и операционный бюджет производственного предприятия. Расчет бюджета продаж производственных и трудовых затрат.

Генеральный бюджет производственного предприятия также состоит из операционного и финансового бюджетов. Как и в случае торговой организации, все частные бюджеты здесь взаимосвязаны.

Финансовый бюджет по своей структуре аналогичен бюджету торговой организации, тогда как операционный имеет свои особенности. Первый шаг в его планировании — составление бюджета продаж. Он определяется не столько производственными возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта на рынке, поэтому учитывают влияние следующих факторов:

- деятельность конкурентов;

- стабильность поставщиков и покупателей;
- результативность рекламы;
- сезонные и другие колебания спроса;
- политика ценообразования.

При планировании объема продаж используют различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов, экспертные оценки специалистов отдела маркетинга и др.

Исходя из бюджета продаж разрабатывают производственный бюджет, на основе которого составляют бюджет закупки материалов, бюджет по труду и бюджет общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджет затрат по маркетингу и бюджет коммерческих расходов.

Конечная цель работы над операционным бюджетом — формирование бюджета прибылей и убытков, важнейшие показатели.

Расчет прогнозных показателей прибылей и убытков.

Данный расчет осуществляется в следующей последовательности. Прибыль (убыток) от продаж — это разность между прогнозируемой выручкой и расходами по обычным видам деятельности: $Ппр = Впр - Рпр$.

Прибыль (убыток) до налогообложения рассчитываются с учетом прогнозных значений операционного и внереализационного результатов: $Ппрдо = Ппрп + Ро + Рв$. Текущий налог на прибыль рассчитывается по формуле: $Нпр = Ппрдо * сп$.

Чистая прибыль (убыток) прогнозируется по формуле: $Ппрч = Ппрдо - Н$.

Заканчивается прогноз показателей отчета о прибылях и убытках расчетом нераспределенной прибыли, которая является связующим звеном между прогнозным отчетом о прибылях и убытков с прогнозным балансом: $Ппрн = Ппрч * днп$.

Прогнозный баланс в своем агрегированном виде содержит 4 позиции в активах: ВА, запасы с НДС, дебиторская задолженность и денежные средства с краткосрочными финансовыми вложениями (этот элемент рассчитывается на завершающем этапе после расчета статей пассива).

Первоначальная стоимость ВА на конец первого прогнозного года рассчитывается с учетом предположения, что их выбытие равно амортизации, а ввод соответствует исходным прогнозным

значениям: $ВА_{пр} = ВА_о + КВ - А_{пр}(=ВА_о * n_a)$.

Остаточная стоимость ВА рассчитывается так: $ВА_{прост} = ВА_{оост} + КВ - А_{пр}$. Запасы с НДС рассчитываются на основе заданной в исходных данных оборачиваемости и прогнозируемых расходов по обычным видам деятельности: $З_{пр} = Р_{пр} * Т_з / 365$.

Расчет прогнозируемой дебиторской задолженности аналогичен: $ДЗ_{пр} = В_{пр} * Т_{дз} / 365$.

Статьи пассива баланса прогнозируются следующим образом: капитал инвестированный остается без изменений на уровне значения на конец отчетного года. При наличии инфы о возможных вкладах и изъятиях возможен спец. расчет. Капитал накопленный рассчитывается след. образом: $К_{прн} = К_{он} + П_{прн}$.

Долгосрочные обязательства и краткосрочные кредиты и займы принимаются на уровне отчетного года, если есть прогнозы изменения задолженности, то расчет незначительно усложняется.

Кредиторская задолженность прогнозируется с учетом ее оборачиваемости: $КЗ_{пр} = Р_{пр} * Т_{кз} / 365$.

Завершающим этапом прогнозирования показателей баланса является расчет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений по формуле: $ДС_{пр} = Б_{пр} - ВА_{прост} - З_{пр} - ДЗ_{пр}$.

Расчет прогнозных показателей движения денежных средств (дс). Показатели движения ДС прогнозируются в последнюю очередь, так как в процессе расчета его показателей используются показатели прогнозного отчета о прибылях и убытках, а также прогнозного баланса.

+Сначала прогнозируется движение ДС по тек. деятельности: $П_{пр} = В_{пр} * (1 + с_{ндс}) - \Delta ДЗ$.

Платежи по текущей деятельности прогнозируются в разрезе их направлений. Платежи, направленные поставщикам на оплату приобретенных сырья и материалов: $ПЛ_{мз} = МЗ_{пр} * (1 + с_{ндс}) + \Delta З - \Delta КЗ$. Платежи по оплате труда прогнозируются с учетом предположения об отсутствии (или незначительности) КЗ перед персоналом: $ПЛ_{зп} = ЗП_{пр}$.

Платежи по налогам и сборам прогнозируются как сумма 3 составляющих (отчисления на соц. нужды, налог на прибыль и НДС): $ПЛ_{н} = О_{пр} + Н_{пр} + с_{ндс} * (В_{пр} - МЗ_{пр} - З_{пр})$.

Платежи по прогнозируемым выплатам доходов участникам:
 $ПЛдох = Ппрч \cdot (1 - днп)$ (доля нераспределенной прибыли в чистой прибыли)).

Суммарные платежи включают все рассчитанные платежи:

$ПЛпр = ПЛмз + ПЛзп + ПЛн + ПЛпроч + ПЛдох$, а сальдо равно:
 $Стек = Ппр - ПЛпр + Ропер + Рвнереал$.

По инвестиционной деятельности в данном варианте рассчитываются только платежи: $ПЛинв = КВ$, а сальдо равно: $Синв = - ПЛинв$. Сальдо по финансовой деятельности равно приросту инвестированного капитала, ДО, ККЗ. Суммарное сальдо: $Ссум = Стек + Синв + Сфин$. Заключительный показатель прогнозного отчета о движении ДС

+— накопленные денежные средства на конец прогнозного года: $ДСк = ДСн + Ссум$. Для проверки правильности прогноза необходимо сравнить показатель накопленных ДС (отчет о движении ДС) с показателем остатка ДС (балансовый отчет).

Составление производственного бюджета зависит от производственного потенциала предприятия, определяющее ориентировочные параметры количества выпускаемой продукции за определенный плановый период времени. В случае если вся изготавливаемая продукция разбита по заказам, то для начала определяется время, необходимое для изготовления каждого заказа. Затем определяется требуемая производственная мощность, т.е. используют данные о производственных основных фондах, режиме работы оборудования и использования площадей, прогрессивных нормах производительности оборудования и трудоёмкости изделий, квалификации рабочих. Необходимо сбалансировать требуемые мощности и доступные, это возможно, если уменьшить загрузку оборудования, либо увеличить производственные мощности. Уменьшение загрузки оборудования, будет означать сокращение плана, и соответственно приведет к недополучению прибыли, и отказ от малорентабельных заказчиков.

Составление производственного бюджета включает формирование: бюджет прямых трудовых затрат; бюджет прямых затрат на материалы; бюджет производственных накладных расходов. Бюджет прямых трудовых затрат включает затраты на оплату труда. Стоимость затрат на оплату труда зависит от вида и

количества производимой продукции, ее трудоемкости, общих затрат рабочего времени на ее изготовление и почасовой тарифной ставки. Бюджет прямых затрат на материалы составляется после определения объема производства для определения потребностей в материально-производственных запасах и соответственно для планирования закупок на предстоящий период. Объем планируемых закупок зависит от ожидаемого потребления материалов и объема материальных запасов предприятия. Бюджет материальных затрат обычно включает расчет ожидаемых наличных платежей за приобретаемые материалы.

Бюджет производственных накладных расходов включает все прочие статьи, которые не являются прямыми затратами на материалы и прямыми затратами на труд. Сюда относятся такие расходы, как амортизация, отдельные виды налогов, включаемые в себестоимость, арендная плата и др. Разработку бюджета производственных накладных расходов целесообразно начинать с разделения расходов на постоянные и переменные, и установлении зависимости от изменения объемов производства. Полный производственный бюджет включает в себя сумму затрат на оплату труда, затраты на материалы и накладные расходы. Основной задачей при построении производственного бюджета является определение потребности в основных ресурсах, т.е. в тех материалах, которые относятся непосредственно на производство продукции и потребляются на цели основного производства. Планирование потребностей ресурсов может осуществляться двумя методами: - на основании установленных норм расхода по видам сырья и материалов в расчёте на одну единицу отдельного вида продукции; - заключается в том, что за ряд прошлых бюджетных периодов по данным оперативной отчетности сопоставляются объёмы производства и сбыта с динамикой расходования материальных оборотных ресурсов и на основе средневзвешенной устанавливаются нормы расхода на данный бюджетный период.

Нормативный метод является более трудоемким, ввиду этого его используют на крупных и средних промышленных предприятиях. Составляется плановая калькуляция на единицу продукции, в которой выставляются нормы расхода по видам сырья и

материалов. Соответственно, соотношение расходов материала и производственного бюджета позволяют рассчитать потребность в материалах. Аналитический метод является более обобщенным, и простым для определения потребности в материальных затратах. Суть данного метода заключается в том, что на основе фактических данных производства и сбыта продукции за базовый (отчетный) год и общих расходов материалов рассчитывается средневзвешенная, принимая за норму расхода на планируемый период, эти нормы расхода применяются к плановым объемам продаж и выпуска для определения потребности в материалах.

После детерминации количества сырья и материалов, необходимо рассчитать количество закупок по видам сырья и материалов, на основе данных об объеме расхода материалов за период. Следует учитывать, что изменение бюджета продаж приводит к изменению всех зависимых бюджетов, и приводит к изменению плана закупок материалов. В зависимости от возможностей компании бюджет закупок может быть составлен в натуральном и стоимостном выражение. Бюджет закупок, представленный в натуральном выражении, раскрывает потребность предприятия в месячных закупках. Бюджет закупок, представленный в стоимостном выражении, показывает финансовые потребности компании, обусловленные закупкой ресурсов. При составлении бюджета закупок материалов для производственных нужд следует учитывать уровень запасов материалов на начало и конец планируемого периода. Для определения расхода материалов в натуральном выражении в расчетах следует использовать запасы материалов на начало планируемого периода и потребность в данных материалах для выполнения производственного бюджета. Бюджет производства и бюджет запасов влияют друг на друга, и их надо последовательно согласовывать, чтобы не допустить ни затоваривания, ни простоев ввиду отсутствия сырья.

Производственный план во многом зависит от планового объема продаж и величины запасов готовой продукции. Объем выпускаемой продукции на плановый период будет сформирован из остатков нереализованной готовой продукции на конец и на начало планового периода и объема реализованной продукции за период. А объем производства будет формироваться из объема продаж за

минусом товарных остатков на начало периода. Следует учитывать, что при бюджетировании объемов выпуска продукции существуют отличия в планировании между предприятиями массового, серийного и по заказного производства. Для серийного и массового производства основополагающим является физический объем продаж и физический объем выпускаемой продукции, а основным показателем, влияющим на производственный бюджет, является уровень товарных остатков. Для позаказного производства определяющим является бюджет продаж, сформированный в соответствии с заказом клиента, но следует учитывать товарные остатки. На начало бюджетного периода величина товарных запасов известна, следовательно, необходимо спрогнозировать величину товарных запасов на конец периода. Основной задачей при балансировке остатков является снижение издержек связанных с хранением.

При увеличении остатков нереализованной продукции возрастают: - иммобилизационные издержки, которые предполагают упущенные выгоды предприятия вследствие отказа от альтернативных направлений использования ресурсов, поскольку денежные средства могли быть направлены в банк и приносить проценты по вкладам; - издержки по хранению, включают расходы, связанные с хранением продукции на складе (отопление, трудовые ресурсы и т.п.); - издержки связанные с устареванием товарных запасов. Существуют затраты, которые убывают при возрастании остатков нереализованной продукции, к ним относятся: - возможные убытки от потери расположения потребителей, предполагают недостаточность уровня запасов для оперативного выполнения заказа;

- возможная упущенная выгода от потери гибкости, предполагает, что предприятие может упустить дополнительную прибыль при краткосрочном росте цен по определенным видам реализуемой продукции. В связи с тем, что издержки, возникающие при увеличении остатков, носят вероятностный характер, на практике, как правило, не существует четкого математического решения задачи определения целевых остатков нереализованной готовой продукции. Определение потребности в ресурсах в существенной степени зависит от выбранной политики управления запасами. Для

решения задачи нахождения оптимального уровня запасов наиболее важным является опыт управляющего в области планирования складских запасов, поскольку необходимо сопоставлять различные выгоды и возможные убытки, связанные с изменением величины остатков нереализованной продукции.

13.3. Формирование бюджета затрат на персонал

Система бюджетирования строится на применении особых носителей управленческой информации – бюджетов и на присвоении структурным подразделениям статуса центров финансовой ответственности - ЦФО. То есть основа системы бюджетирования - структурированная в специальном виде (бюджеты) информация о планируемых затратах и ответственность подразделений за свои бюджеты.

Теме бюджетирования последнее время уделяется много внимания, ведь бюджет необходим и руководителям Компании - планировать и контролировать свои расходы в целом, и делегировать затраты на персонал на уровень службы персонала, которая принимала бы решения о проведении конкретных мероприятий вместе с линейными менеджерами, руководствуясь укрупнённым планом и бюджетом.

Руководители компаний всё чаще внедряют системы бюджетирования, ведь они позволяют прогнозировать финансовые результаты Компании, устанавливать целевые, контрольные показатели по эффективности и затратам, устанавливать лимиты наиболее важных (критических) расходов, контролировать финансовое состояние компании

Поэтому планирование и бюджетирование службы персонала – одна из актуальных тем сегодняшнего дня.

И HR-менеджеров в первую очередь интересует вопрос: «Как разработать стандарт бюджета на персонал? Как снизить затраты, или как оптимизировать бюджет затрат на персонал?».

Но прежде чем начать оптимизировать бюджет и сокращать затраты на персонал, выясним, что же относится к таким затратам. Любые изменения начинаются с диагностики или анализа сложившейся ситуации.

6 шагов к построению системы бюджетирования персонала.

ШАГ 1. Выявить и сформировать структуру бюджета затрат на персонал.

Для этого, совместно с финансистами, выделите все управленческие затраты за прошлый год (а лучше за период 2-3 года), которые можно отнести к управлению человеческим ресурсом. При этом, старайтесь выбрать именно прямые затраты на персонал, а не косвенные (финансисты с большой радостью относят к персоналу закупку ВСЕГО программного обеспечения, канцелярскую или сувенирную продукцию...это точно «не ваше»!).

К прямым затратам можно отнести:

- фонд оплаты труда с налогами и премиальными
- социальные выплаты
- затраты на обучение
- затраты на проведение корпоративных мероприятий
- затраты на поиск и подбор сотрудников
- приобретение или изготовление методической литературы
- затраты на содержание собственно самой службы персонала (это лучше выделить отдельной строкой бюджета, для того, чтобы было легче анализировать показатель «затрат на службу» к общим «затратам на персонал»)

В затраты на содержание Службы персонала как раз можно будет отнести непрямые затраты (связь, Интернет, мебель и оргтехнику, транспорт, канцелярскую и сувенирную продукцию, и многое другое).

Иногда даже на этапе анализа бюджета затрат на персонал компании завершают оптимизацию бюджета, поскольку выясняется, что затраты на персонал на сегодня минимальны и оптимизировать их уже невозможно (разве что произвести это за счет минимизации бизнеса).

ШАГ 2. Определить принцип формирования бюджета на персонал.

После проведенных расчетов, будет достаточно легко определить – какой процент это составляет от общего Бюджета затрат всей Компании. Вам необходимо определить, какова, во-первых, доля затрат на персонал в общем бюджете компании. Тут очень

пригодятся как раз данные по годам, ведь лучше всего смотреть цифры в динамике, как менялась, например, доля затрат на персонал от года к году. И только на динамике показателей нам станут ярко видны сезонные факторы, ведь резкое повышение затрат на подбор, например, в августе 2008 года может быть связано как с сезонным фактором (если у вас образовательная компания и к началу учебного года необходим дополнительный найм), так и быть ситуативным – понадобился персонал под запуск нового проекта.

Во-вторых, мы на этом этапе уже можем определить основные статьи нашего бюджета на персонал, определить наиболее затратные статьи нашего бюджета. Как правило, это затраты на оплату труда – если заработная плата всех сотрудников компании относится к бюджету службы по работе с персоналом. Нужно отметить, что бюджетирование не стандартизировано и не регламентировано на государственном уровне, поэтому каждая компания сама себе устанавливает политику бюджетирования. Поэтому на практике встречаются варианты и когда фонд оплаты труда сотрудников разносится по бюджетам подразделений, и когда весь фонд оплаты относится к бюджету службы по работе с персоналом. Аналогично встречается и по бюджетам на обучение, и на корпоративные мероприятия. Поэтому так важен наш шаг 1 – определиться с финансовой службой, что же будет относиться к затратам на персонал. Это важно еще также и потому, что стратегические задачи по поводу сокращения издержек, в первую очередь, и, как правило, касаются издержек на персонал.

ШАГ 3. Сформировать первичный прогноз бюджета на планируемый год.

Методы прогнозирования расходов по управлению персоналом

Вариант А.

Прямой счет. Мы можем сделать план на предыдущий год. Например, на сегодня у нас работает 40 сотрудников, мы планируем в течение года увеличение численности на 20%. Соответственно, мы с Вами должны заложить в бюджет соответствующий рост фонда оплаты труда, Или мы в сентябре готовим планы обучения и повышения квалификации сотрудников на следующий

год, согласуем и утверждаем план обучения и уже после этого начинаем просчитывать каждое мероприятие и каждый семинар, по каждому виду обучения. Такой вариант очень удобен, если компания не большая, до 100 человек, и в службе персонала у нас нет большого количества работников.

Вариант Б.

На базе ставок переменных и постоянных расходов (ставки по персоналу) Вы договариваетесь с руководством о том, что бюджет на персонал в вашем случае, не должен превышать, например, 30% (или сколько у вас там получится) от общего Бюджета затрат. В том числе, допустим, 20% это ФОТ с налогами, 5%-обучение, 2%-служба персонала, 3%-остальное (распределение процентов мы с вами определили на шаге 2). Таким образом вы формируете общий прогнозный бюджет затрат на персонал компании на предстоящий 2010 год, с разбивкой по месяцам и кварталам и с учетом фактора "сезонности". На этот год у вас основная задача, например, - «не превысить имеющиеся показатели прошлых периодов».

Вариант В.

По отдаче - по остаточному принципу. Руководство само, совместно с финансистами, распределяет бюджет затрат на год, и после этого сообщает службе по работе с персоналом, что остается вот столько денег, и распределяйте их как сможете.

То есть при внедрении бюджетирования системы управления персоналом Вам нужно сначала собрать и проанализировать информацию по затратам прошлых периодов, а потом сформировать прогноз бюджета затрат на персонал на предстоящий год по своему предприятию.

ШАГ 4. Создать стандарт бюджета затрат на персонал.

Сама система бюджетирования предполагает, что вы будете формировать бюджет своего подразделения, согласовывать его с финансистами и защищать на бюджетном комитете, и потом уже вы будете их корректировать. Это и называется принцип "сквозного бюджетирования".

Получая обратную связь от финансовых и экономических служб, анализируя свои бюджеты, вы увидите, что появились какие-то затраты, о которых вы и не знали, но относящиеся к Вашей ответственности, и, наоборот, линейные руководители не

хотят передавать в Вашу ответственность бюджет на премиальный фонд. Это нормально, ведь формат и стандарт бюджета не догма, он постоянно улучшается, до настраивается под особенности и задачи компании.

В результате вы должны получить, согласовать и утвердить с руководством Бюджет затрат на персонал на каждый месяц следующего года.

ШАГ 5. Контролировать свой бюджет.

Тщательно подготовленный бюджет является «стандартом», с которым сравнивают фактически достигнутые результаты.

Как правило, ведется сравнение текущих результатов с результатами за прошлый период (полугодие 2020 – полугодие 2021) или за аналогичный период в предыдущем году (август 2020 – август 2021).

Сравнение фактических данных с бюджетными указывает также и области, куда следует направить внимание управляющих.

Анализ отклонений может:

помочь увидеть проблемную область, требующую первоочередного внимания выявить новые возможности, не предусмотренные в процессе разработки бюджета показать, что бюджет не является реалистичным.

Отклонения от бюджета, определяемые ежемесячно, служат для целей контроля в течение всего года. А сравнение данных за весь год является главным фактором оценки не только деятельности всей службы по работе с персоналом, но и критерием для стимулирования её руководителя.

Когда вы проделаете эту большую работу, только тогда вы уже сможете управлять бюджетом на персонал, то есть увеличивать затраты на обучение или оптимизировать социальный пакет сотрудников, например.

И теперь уже можно переходить к оптимизации затрат.

Вы теперь можете видеть, где большая доля затрат на персонал, какие статьи бюджета самые денежно ёмкие. И, если принято решение оптимизировать затраты на персонал, вы готовы ответить, какова структура затрат на сегодня и какие затраты на персонал можно оптимизировать.

Все расходы на содержание персонала регулируются следующим образом.

1. Через существующие расходы:

Ограничение максимального числа работающих

Прекращение приема на работу

Активное сокращение персонала

2. Через рабочие выплаты:

Замораживание выплат сверх тарифов

Корректировка внутренних фондов социального обеспечения

3. Посредством повышения эффективности:

Одинаковые результаты с меньшим персоналом

Лучшие результаты, полученные тем же персоналом.

Какие инструменты сокращения затрат в бюджете на персонал появились последний год?

Приведем несколько принципов, которые использует сейчас большинство компаний:

– Лучше платить сверхурочные, чем оплачивать простои. Минимизация продуктивного персонала из расчета его полной занятости, без резервов.

– Минимизировать постоянные затраты. Максимальное привлечение аутсорсинга с переменной оплатой, вплоть до допущения снижения качества их услуг.

– Уделять оперативному бюджетированию гораздо больше времени и на максимально высоком уровне. Утверждение бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств ежемесячно, а лучше – еженедельно. То есть сейчас бюджеты становятся краткосрочными, горизонт планирования сильно приблизился, и решение по ним выносится на самый верхний уровень.

– Приостановить дорогостоящие HR-проекты, не жалеть своих уже вложенных усилий и денег. Но нельзя экономить на том, что даст повышение производительности – на мероприятиях по оптимизации и повышению производительности.

Стоит обратить внимание на отдельные статьи HR-бюджета:

• ФОТ – как мы экономим здесь, какие методы и инструменты применять? Сокращать ФОТ или сокращать персонал? Как изменить систему оплаты труда? Как, например, сократить издержки на оплату труда? Следует разработать схемы переменной части

для персонала компании и мотивировать его на снижение издержек. За основу может быть принята схема, при которой часть сэкономленных затрат выплачивается сотруднику.

- Мотивация – на что сделать упор? Как правило, компании решают, что система мотивации должна быть краткосрочной (от трех до шести месяцев), направленной на достижение оперативных целей, необходимых для преодоления кризиса, и предполагать высокие бонусы в случае успеха.

- Развитие и обучение – как обучать в кризисе? Чему? Какие менее затратные методы обучения существуют? Какие инструменты лучше применять? Как мы будем обучать и кого, ведь обучение во время кризиса повышает работоспособность, помогает отвлечься от эмоционального переживания кризиса и готовит компанию к подъему. Способы, которые применяют для оптимизации затрат, многие Компании:

- сокращение объёма участия сотрудников компании в открытых семинарах и конференциях, особенно связанных с выездом в другие города и за рубеж;

- увеличение числа участников закрытых семинаров (в допустимых пределах);

- привлечение внешних преподавателей по договорам гражданско-правового характера вместо организаций – провайдеров;

- мультипликация (повторение) учебных мероприятий внешних преподавателей и провайдеров силами внутренних сотрудников\преподавателей.

- Подбор – как можем оптимизировать затраты? Останавливаем подбор или создаем систему использования внутренних резервов?

- Социальные льготы – отменим льготы всем или некоторым категориям персонала? Или всем оставим тот же социальный пакет, но оптимизируем объем социального пакета?

- Teambuilding, корпоративная культура и т.д. – каким образом будем говорить с сотрудниками о сложившейся ситуации? Как будем информировать персонал о планах и задачах компании? Кому нужен аутплейсмент ** – тем, кто уходит, или тем, кто остается? По каждой статье бюджета применяются свои методы, инструменты, передовой опыт других компаний.

* Аутсорсинг (англ. outsourcing) – оказание услуг (выполнение работ) сторонней организацией (исполнителем).

**Аутплейсмент (англ. outplacement) – работа с сокращенным персоналом. Аутплейсмент, как вид консалтинговых услуг, оказывают кадровые и рекрутинговые агентства.

13.4. Система бюджетирования и внутрихозяйственного контроля. Формирование бюджета. Статические и гибкие бюджеты.

Бюджетирование представляет собой метод краткосрочного планирования будущих значений финансовых отчетов, основанный на том, что каждая их статья получает ответственного за ее исполнение. Бюджетирование является составной частью финансового менеджмента и управленческого учета.

Преимущества бюджетирования проявляются в принудительном краткосрочном и долгосрочном планировании ресурсов организации, поведения конкурентов и особенно текущего и проектируемого рыночного спроса продукции. По этим стратегическим аспектам разрабатываются планы и формируются бюджеты всех уровней и разной периодичности.

Одним из важнейших качеств процесса бюджетирования является системность. Это означает, что в бюджетном процессе совокупность бюджетов отдельных центров ответственности в обязательном порядке формирует сводный бюджет организации в целом.

Объектом бюджетирования служит хозяйственная деятельность организации как единое целое, и бюджетные показатели для отдельных подразделений и по отдельным сегментам хозяйственной деятельности устанавливаются исходя из критерия максимизации конечных финансовых результатов организации в целом, а не повышения эффективности данного отдельного сегмента.

Центральное звено бюджетирования составляет бюджет – количественное выражение планов текущей деятельности развития организации. Бюджет может составляться как в стоимостном, так и в натуральном выражении. Он представляет собой плановый документ установленной формы с соответствующей структурой

статей на определенный период времени. Целесообразно, чтобы формы бюджетов и бухгалтерских отчетов совпадали, так как это повышает эффективность контроля за их исполнением.

Статический бюджет – это твердый план, в котором доходы и расходы планируются исходя только из заданного объема реализации. Исполнение данного вида бюджета контролируется по фактическим показателям без корректировок.

Статический бюджет дает возможность оценить только абсолютные показатели исполнения бюджета. Он отражает факт полученного результата. Такой вид бюджета используется для внутренних хозяйственных служб, в подразделениях, работа которых не зависит от объемов производства или реализации продукции. Статический бюджет, как правило, предназначен для определенного уровня деловой активности организации. Он не может использоваться для контроля затрат при изменении уровня активности. Провести детальный анализ результатов деятельности организации, используя статический бюджет, невозможно. Поэтому на практике чаще всего используется гибкий бюджет.

Гибкий бюджет предусматривает несколько альтернативных вариантов объема реализации и всевозможные корректировки затрат и доходов в зависимости от изменения объемов. Если в статическом бюджете показатели планируются, то в гибком – рассчитываются. Гибкий вид бюджетов представляет более объективные данные для анализа выполнения плановых заданий. Гибкий бюджет можно использовать как для планирования, так и для анализа и оценки различных хозяйственных ситуаций в условиях возможных непредвиденных обстоятельств. В основе построения гибкого бюджета лежит деление затрат на постоянные и переменные.

Операционные бюджеты поддерживают финансовые бюджеты и включают в зависимости от отраслевой принадлежности различный состав блоков. Информация, которая содержится в этом виде бюджета, используется для оперативного управления деятельностью ряда подразделений организации: производства, снабжения, логистики и т. д.

Бюджетирование присутствует в любой эффективной системе управления организацией и позволяет видеть будущее хозяйствующего субъекта: материальные потоки, структуру затрат, финансовые

потоки и т. д. Утвержденный бюджет формирует и организует работу подразделений в соответствии с выбранными целями предприятия, повышает ритмичность протекающих процессов.

Организация бюджетирования включает создание финансовой структуры управления организацией по центрам ответственности и распределение ответственности за показатели, которые формируют бюджетные статьи.

Генеральный бюджет представляет собой скоординированный по всем подразделениям план работы, необходимый для достижения поставленных целей деятельности организации в целом.

Структура генерального бюджета организации включает в себя взаимосвязанную систему финансовых и операционных бюджетов, составляющую функциональный аспект бюджетирования.

Как видно, в операционном бюджете хозяйственная деятельность организации отражается через систему специальных технико-экономических показателей, характеризующих отдельные стадии производственно-хозяйственной деятельности организации.

После формирования принципов структуры операционного и финансового бюджетов, разработки форм бюджетов и их внутренней структуры следует провести мероприятия по формированию классификации бюджетов и бюджетных статей по закреплению полномочий по работе с бюджетами за ответственными специалистами.

Вопросы для самоконтроля

1. Понятие затрат, издержек и расходов.
2. Классификация затрат для исчисления себестоимости.
3. Классификация расходов.
4. Условия признания затрат в бухгалтерском учете.
5. Условия признания расходов в бухгалтерском учете.
6. Понятие калькулирования и калькуляции.
7. Виды калькуляций.
8. Способы калькулирования.
9. Понятие бюджета и бюджетирования.
10. Классификация бюджетов.

11. Этапы построения бюджетов.
12. Характеристика производственного учета в хлебопекарном производстве.
13. Организация учета затрат на производство продукции в хлебопекарном производстве.
14. Калькулирование себестоимости продукции в хлебопекарном производстве.
15. Характеристика производственного учета в кондитерском производстве.
16. Организация учета затрат на производство продукции в кондитерском производстве.
17. Калькулирование себестоимости продукции в кондитерском производстве.
18. Характеристика производственного учета в швейном производстве.
19. Организация учета затрат на производство продукции в швейном производстве.
20. Калькулирование себестоимости продукции в швейном производстве.

ГЛОССАРИЙ

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, которая характеризует активы организаций в денежной оценке, на определенную дату по их составу и размещению.

Активно-пассивные счета – счета, применяемые для учета расчетов, так как сальдо их может быть дебетовым и кредитовым.

Амортизация – постепенный перенос стоимости основных средств производства на себестоимость продукции (по мере их материального износа или морального устаревания)

Активы – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

Амортизируемые активы – часть активов, стоимость которых погашается начислением амортизации.

Аналитический учет – система сбора и группировки учетной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчетности. Аналитические счета – это счета детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

Бухгалтерский документ – письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции или право на ее совершение.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бухгалтерская запись (проводка) – наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы хозяйственной операции.

Бухгалтерская отчетность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерский баланс – способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам их образования и назначению.

Вспомогательные материалы – материально-производственные запасы, не образующие материальной основы готовой

продукции, но являющиеся необходимыми компонентами для ее выработки, а также используемые для хозяйственных нужд организации.

Готовая продукция – составная часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам.

Двойная запись – отражение каждой хозяйственной операции одинаковой суммой по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Дебиторы – юридические и физические лица, которые являются должниками организации.

Дебет – левая сторона бухгалтерского счёта. По активным и активно-пассивным счетам: увеличение дебета означает увеличение стоимости имущества или имущественных прав организации.

Денежные средства – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

Добавочный капитал – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения сверх уставного капитала.

Документация – письменное разрешение на проведение хозяйственной операции и подтверждение ее совершения.

Документооборот – этапы движения документов от их создания или поступления до передачи в архив.

Долгосрочные активы – часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года.

Долгосрочные обязательства – это задолженность, погашение которой превышает 12 месяцев.

Доходы будущих периодов – доходы, полученные в одном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Забалансовые счета – счета для учета имущества не принадлежащего данной организации.

Заём – взятые в долг деньги или имущество у других организаций (кроме банков) с обязательством их возврата.

Запасные части – часть материально-производственных запасов, предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Затраты на оплату труда – вид затрат, включаемый в издержки производства или обращения, связанный с заработной платой работников организации.

Затраты на производство – расходы организации, связанные с производством продукции, работ, услуг.

Инвентаризация – проверка фактического наличия имущества и сопоставление полученных результатов с данными учета.

Капитал – это стоимость вложенных собственниками активов прибыль накопленная за время деятельности организации.

Капитальные вложения – затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Косвенные затраты – затраты, относящиеся к нескольким видам продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида включаются путем распределения.

Краткосрочные обязательства – это задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

Краткосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля за их деятельностью.

Кредит – представление в долг товаров или денег.

Кредитор – физическое или юридическое лицо, перед которым данная организация имеет задолженность.

Кредиторская задолженность – обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги, т.е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

Лимит кассы – сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, размер которых устанавливается банком в зависимости от величины наличного оборота денежных средств данной организации.

ЛИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: последняя партия на приход, первая в расход.

Материально-производственные запасы – часть имущества организации, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих

нужд организации. Незавершенное производство – предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Начисление – денежная сумма, процедура прибавления рассчитанной каким либо образом денежной суммы

Нематериальные активы – имущество организации, не обладающее материальными или физическими свойствами, но которые обеспечивают получение дохода длительное время или постоянно.

Непокрытый убыток – это финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Нераспределенная прибыль – это финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

Оборот по счету – итог хозяйственных операций за отчетный месяц без начального остатка.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам – свод оборотов и остатков по счетам аналитического учета, предназначена для проверки правильности записей по счетам аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета – это способ отражения и проверки записей по счетам синтетического учета, основа составления сальдового баланса.

Оборотные активы – материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастания ликвидности.

Обязательства – задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой погашение этой задолженности.

Оправдательный документ – документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции.

Основные материалы – часть материально-производственных запасов организации, которые составляют вещественную основу вырабатываемой продукции.

Основные средства – часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость НМА за вычетом их амортизации.

Отвлеченные средства – часть средств, выбывших из кругооборота (инвестиции, убытки и др.).

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Оценка – денежное выражение затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Пассив баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой отражено имущество организации по источникам их образования и назначению.

Пассивные счета – предназначены для учета источников образования имущества.

Первичный документ – письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

Первоначальная стоимость – это оценка, по которой основные средства и нематериальные активы принимаются к учету.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета первого и второго порядка (синтетические счета и субсчета).

Подотчетные лица – работники предприятия, получившие аванс на командировочные, операционные и хозяйственные расходы, которые должны отчитаться в израсходованных суммах или неиспользуемый остаток вернуть в кассу организации.

Полуфабрикаты – предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах организации, но нуждающиеся в дальнейшей доработке.

Проводка – запись в бумажном журнале или в компьютерной базе данных об изменении состояния учитываемых объектов.

Предметы обращения – часть оборотных активов организации, предназначенных для продажи.

Предметы труда – часть имущества организации, предназначенная для изготовления продукции (работ, услуг).

Прибыль – сумма превышения расходов над доходами.

Прямые затраты – затраты, которые непосредственно относятся на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг).

Раздел бухгалтерского баланса – группа экономически однородных статей актива и пассива баланса.

Распорядительный документ – документ, который содержит распоряжение на совершение хозяйственной операции.

Расходы будущих периодов – затраты, которые произошли в отчетном периоде, но подлежат списанию, в течение периода к которому они относятся.

Расчетный счет – счет, открываемый организацией в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

Резервный капитал – часть собственного капитала, создаваемого за счет прибыли и предназначенного для покрытия потерь, выплаты дивидендов и др.

Реквизит – показатель документа.

Сальдо – остаток по счету.

Себестоимость продукции – затраты организации на производство продукции, в целях осуществления своей хозяйственной деятельности. Синтетические счета – счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

Систематическая запись – запись хозяйственных операций на счетах, сгруппированных по экономически однородным признакам.

Собственный капитал – часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Средняя себестоимость – способ оценки материалов при отпуске их в производство, который исчисляется делением стоимости всех материалов на количество единиц данного вида ценностей.

Средства в расчетах – долги предприятий или отдельных лиц данной организации.

Средства производства – совокупность средств труда и предметов труда для осуществления процесса производства.

Статья бухгалтерского баланса – элемент актива и пассива баланса, характеризующий отдельные имущества или источники их образования.

Субсчет – способ группировки информации, содержащейся на аналитических счетах; занимает промежуточное значение между счетами синтетического и аналитического учетов.

Счет бухгалтерского учета – это обособленный результат учета хозяйственных операций предприятия, которые отобраны по принципу однородности активов (пассивов) или однородности экономического содержания самих хозяйственных операций

Сырье – часть материально-производственных запасов организации, составляющая материальную основу вырабатываемой продукции (продукты добывающей промышленности, сельского хозяйства).

Тара – часть материально-производственных запасов организации, предназначена для упаковки и хранения готовой продукции, материалов.

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без доработки.

Убытки – потеря активов по разным причинам.

Управленческий учет – бухгалтерский учет внутри организации, необходимый для управления ее экономическими ресурсами.

Уставный капитал – первоначально инвестируемый капитал.

Учетная политика – совокупность методов и способов ведения бухгалтерского и налогового учетов, выбранная самой организацией.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов – сумма фактических затрат, связанных с их приобретением.

Финансовые вложения – это инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

Финансовый учет – бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних и внутренних пользователей.

ФИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: первая партия – на приход, первая партия на расход,

Хронологическая запись – регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

Хозяйствующий субъект – самостоятельная хозяйственная единица.

Хозяйственная операция – факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учете.

Целевое финансирование – полученные из бюджета других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществление мероприятий целевого назначения.

Шахматная оборотная ведомость – способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.

ПРИЛОЖЕНИЕ № 1
к Национальному стандарту
бухгалтерского учета (НСБУ № 21) «План
счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности
хозяйствующих субъектов и
инструкция по его применению»
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	A
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	А
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	А
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	А
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА	
2010	Основное производство	
2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	А
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	А
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	

4020	Векселя полученные	
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ	А
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ	А
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	А
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	А
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	А
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ	А
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ	А
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	II

7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	II
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	II
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	II
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	II
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

(приложение № 1 в редакции приказа Министра финансов Республики Узбекистан от 28 апреля 2017 года № 47 (рег. № 1181-3 от 30.05.2017 г.) — СЗ РУ, 2017 г., № 22, ст. 435)

Нормативно-правовые документы

1. Конституция Республики Узбекистан – 2019 г.
2. Гражданский кодекс Республики Узбекистан – 21.12.1995 г.
3. Трудовой кодекс Республики Узбекистан – 21.12.1995 г.
4. Налоговый кодекс Республики Узбекистан – 30.12.2019 г.
5. "Закон о банках и банковской деятельности" – 5.11.2019 г.
6. Закон республики Узбекистан о бухгалтерии – 13.04.2019 г.
7. Закон Республики Узбекистан «О Валютном регулировании» – 22.10.2019 г.
8. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан Об Утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов – 05.02.1999 г. изм. 22.05.2018 г.
9. Закон № УРК-589 «О Государственном бюджете Республики Узбекистан».
10. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. (Новая редакция) Национальная база правовых документов, 31.12.2019, № 2/19/СК/4256).
11. Реализация Закона Республики Узбекистан "О Государственном бюджете Республики Узбекистан на 2020 год" Постановление ПК-4555 о мерах безопасности.
12. Газета «Халк сузи». от 23 января 2020 г., № 17 (7519).
13. Постановление № ПФ-5978 О дополнительные меры поддержки субъектов предпринимательства поддержки население, отрасли экономики во время пандемии корона вируса.
14. Национальный стандарт бухгалтерского учёта Республики Узбекистан 1998-2020 г..

Основная литература

1. Carl S. Warren, James M. Reeve, Jonathan E. Duchac. Accounting. (ISBN:-13: 978-1-133-60760-1) USA, 2014. 25th Edition.
2. Barry Elliot, Jamie Elliot. Financial accounting and reporting. (ISBN 978- 1-292-08057-4) London, 2015. 17 th Edition.

3. Жураев Н., Абдувахидов Ф., Сотиволдиева Д. Молиявий ва бошкарув хисоби. Дарслик. -Т.: “Иқтисод-молия” нашриёти, 2012 й, 481бет

4. Хасанов Б.А., Хошимов А.А. Бошкарув хисоби. Дарслик. - Т.: “Янги нашр», 2011 й, 312 бет.

5. Сатывалдыева Д.А. Бухгалтерский учет/ Учебник.-Т.: IQTISODIYOT, 2015 г. 580 с.

6. Гадоев). ва бошкалар. Бухгалтер учун амалий кулланма: икки жилдлик. Тошкент НОРМА 2010

7. Карпова Т.П., Карпова В.В. Бухгалтерский учет: упражнения, тесты, решения и ответы. / Учебное пособие,- М.: ИНФРА - М.2018г. С.

8. Иванова П.В. Бухгалтерский учет/ Учебник.-М.: издательский центр «Академия», 2015 г. С 330.

Интернет сайты

1. www.gov.uz – Портал Республики Узбекистан
2. www.norma.uz – Юридический-Информация портал
3. www.lex.uz - портал законодательства Узбекистана
4. www.zivonet.uz Информационно-образовательный портал
5. www.mf.uz - Министерство финансов Республики Узбекистан
6. www.soliq.uz - Государственный налоговый комитет Республики Узбекистан
7. www.stat.uz - Государственный комитет Республики Узбекистан по статистике

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ПРЕДМЕТЫ И МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
1.1. Бухгалтерский учет, его особенности, задачи, требования, функции.....	4
1.2. Предмет бухгалтерского учета и его объекты.....	8
1.3. Метод бухгалтерского учета и его элементы.....	13
2. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И РАСЧЕТЫ	
2.1. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	35
2.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	38
2.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	43
2.4. Расчеты по оплате труда.....	45
2.5. Учет кассовых операций.....	46
2.6. Учет денежных средств и расчетов.....	51
3.УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
3.1. Характеристика основных средств и их оценка.....	65
3.2. Учет амортизации основных средств.....	70
3.3. Учет поступления и выбытия основных средств.....	76
3.4. Учет инвестиций в основные средства.....	79
3.5. Учет затрат на ремонт.....	82
3.6. Учет арендованных основных средств.....	85
3.7. Инвентаризация основных средств.....	88
3.8. Учет нематериальных активов.....	92
4.УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ	
4.1. Понятие долгосрочных инвестиций, их классификация и оценка	95
4.2. Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений.....	98
4.3. Учет долгосрочных инвестиций.....	105
5.УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ	
5.1. Материально-производственные запасы (МПЗ).....	109
5.2. Документальное оформление поступления и отпуска материально-производственных запасов.....	116

5.3. Учет материально-производственных запасов на складе и его взаимосвязь с данными бухгалтерского учета.....	120
5.4. Организация синтетического учета материально-производственных запасов.....	122
5.5. Инвентаризация и переоценка материально-производственных запасов.....	124

6.УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

6.1. Учёт заработной платы.....	130
6.2. Учет подоходного налога и других удержаний из заработной платы.....	134
6.3. Учет затрат на труд.....	139

7.УЧЕТ ЗАТРАТ

7.1. Затраты на производство и реализацию продукции, их классификация.....	159
7.2. Учет производственных расходов.....	162
7.3. Учет вспомогательного производства.....	163
7.4. Учет общепроизводственных расходов.....	164
7.5. Учет брака продукции и потерь от простоев.....	167
7.6. Учет и оценка незавершенного производства.....	171
7.7.Учет расходов будущих периодов.....	173

8.УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ , ТОВАРОВ (РАБОТ И УСЛУГ)

8.1. Общие положения по учету готовой продукции и ее оценка.....	177
8.2. Документальное оформление выпуска готовой продукции.....	179
8.3. Учет товарообменных операций.....	183
8.4.Учет расходов на реализацию, Учет реализации продукции на условиях комиссии и консигнации.....	184
8.5. Учет готовой продукции путем передачи ее учредителям.....	185
8.6. Инвентаризация готовой продукции, товаров отгруженных и расчетов с покупателями.....	188

9.УЧЕТ КАПИТАЛА, ФОНДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

9.1. Учет уставного капитала (фонда) предприятия.....	198
9.2. Учет резервов.....	208

9.3. Порядок формирования финансовых результатов и учет нераспределенной прибыли.....	210
10.НАЛОГИ И ДРУГИЕ ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ	
10.1. Основные нормативные правовые документы.....	216
10.2. Налоги и другие обязательные платежи.....	218
10.3. Учет налогов и других обязательных платежей.....	221
11.ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	
11.1. Содержание и структура финансовой отчетности.....	227
11.2. Учет и организация финансовый отчетности.....	232
11.3. Составление и структура бухгалтерского баланса.....	243
11.4.Отчет о финансовых результатах.....	247
12.ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	
12.1.Управленческий учет как составная часть информационной системы предприятия.....	257
12.2.Принципы управленческого учета.....	261
12.3.Организация бухгалтерского управленческого учета....	265
13.БЮДЖЕТИРОВАНИЕ И КОНТРОЛЬ ЗАТРАТ	
13.1.Планирование в системе бухгалтерского управленческого учета. Понятие бюджетирования, виды бюджетов. Бюджетный цикл.....	270
13.2.Генеральный и операционный бюджет производственного предприятия. Расчет бюджета продаж производственных и трудовых затрат.....	274
13.3.Формирование бюджета затрат на персонал.....	281
13.4.Система бюджетирования и внутрихозяйственного контроля. Формирование бюджета. Статические и гибкие бюджеты.....	288
ГЛОССАРИЙ	292
ПРИЛОЖЕНИЕ	299

MUNDARIJA

SO‘Z BOSHI	3
1- BOB. BUXGALTERIYA HISOBINING NAZARII	
ASOSLARI	
1.1.Buxgalteriya hisobi, uning xususiyatlari, vazifalari, talablari, funksiyalari.....	4
1.2.Buxgalteriya hisobining predmeti va uning obyektlari.....	8
1.3.Buxgalteriya hisobi usuli va uning elementlari.....	13
2.PUL MABLAG‘LARI VA HISOB KITOBLAR HISOBI	
2.1.Hisobdor shaxslar bilan hisob-kitoblarni hisobga olish.....	35
2.2.Xaridorlar va mijozlar bilan hisob-kitoblarni hisobga olish..	38
2.3.Yetkazib beruvchilar va pudratchilar bilan hisob-kitoblarni hisobga olish.....	43
2.4.Ish haqi bo'yicha hisob-kitoblar.....	45
2.5.Naqd pul muomalalarini hisobga olish.....	46
2.6 Naqd pul va hisob-kitoblarni hisobga olish.....	51
3.ASOSIY VOSITALAR VA NOMODDIY AKTIVLAR	
HISOBI	
3.1. Asosiy vositalarning xarakteristikalarini va ularni baholash...	65
3.2. Asosiy vositalarning eskirishini hisobga olish.....	70
3.3. Asosiy vositalarning kelib tushishi va chiqarilishini hisobga olish.....	76
3.4. Asosiy fondlarga qo‘yilgan investitsiyalar hisobi.....	79
3.5. Ta‘mirlash xarajatlarini hisobga olish.....	82
3.6. Ijaraga olingan asosiy vositalarni hisobga olish.....	85
3.7.Asosiy vositalarni inventarizatsiya qilish.....	88
3.8 Nomoddiy aktivlar hisobi.....	92
4.INVESTITSIYALAR HISOBI	
4.1.Uzoq muddatli investitsiyalar tushunchasi, ularni tasniflash va baholash.....	95
4.2 Uzoq muddatli investitsiyalar va moliyaviy qo‘yilmalar hisobi.....	98
4.3 Uzoq muddatli investitsiyalar hisobi.....	105
5.MATERIALLAR HISOBI	
5.1.Material va ishlab chiqarish zahiralari, ularni tasniflash, baholash va hisobga olish vazifalari.....	109

5.2.Tovar-moddiy zaxiralarni qabul qilish va berish hujjatlari...	116
5.3.Ombordagi tovar-moddiy boyliklarni hisobga olish va uning buxgalteriya ma'lumotlari bilan aloqasi.....	120
5.4.Tovar-moddiy boyliklarning sintetik hisobini tashkil etish...	122
5.5.Tovar-moddiy boyliklarni inventarizatsiya qilish va qayta baholash.....	124

6.MEHNAT VA UNGA XAQ TO‘LASH HISOBI

6.1 Ish haqini hisobga olish.....	130
6.2 Daromad solig‘i va ish haqi bo‘yicha boshqa chegirmalarni hisobga olish.....	134
6.3 Mehnat xarajatlarini hisobga olish.....	139

7.XARAJATLARNING HISOBI

7.1.Mahsulot ishlab chiqarish va sotish xarajatlari, ularning tasnifi.....	159
7.2.Ishlab chiqarish xarajatlarini hisobga olish.....	162
7.3.Yordamchi ishlab chiqarishni hisobga olish.....	163
7.4.Umumiy xarajatlarni hisobga olish.....	164
7.5.Mahsulot nuqsonlari va ishlamay qolishdan ko‘rilgan yo‘qotishlarni hisobga olish.....	167
7.6.Tugallanmagan ishlab chiqarishni hisobga olish va baholash.	171
7.7 Kechiktirilgan xarajatlarni hisobga olish.....	173

8.MAHSULOT, TOVAR (ISH VA XIZMATLAR) VA ULARNI SOTISH HISOBLARI.

8.1.Tayyor mahsulotlarni hisobga olish va uni baholashning umumiy qoidalari.....	177
8.2.Tayyor mahsulotlarni chiqarish hujjatlari.....	179
8.3. Barter operatsiyalarini hisobga olish.....	183
8.4.Sotish xarajatlarini hisobga olish, Mahsulotlarni komissiya va konsignatsiya shartlarida sotish hisobi.....	184
8.5. Tayyor mahsulotlarni ta’sischi'larga berish orqali hisobini yuritish.....	185
8.6. Tayyor mahsulotlar, jo‘natilgan tovarlar inventarizatsiyasi va xaridorlar bilan hisob-kitoblar.....	188

9.KAPITAL, FONDLAR VA MOLIYAVIY NATIJALARNI HISOBGA OLIH

9.1.Korxonaning ustav kapitali (fondi) hisobi.....	198
9.2. Zaxiralarni hisobga olish.....	208

9.3.Moliyaviy natijalarni shakllantirish va taqsimlanmagan foydani hisobga olish tartibi.....	210
10.SOLIQLAR VA BOSHQA MAJBURIY TO‘LOVLAR	
10.1.Asosiy va normativ-huquqiy hujjatlar.....	216
10.2.Soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlar.....	218
10.3.Soliqlar va boshqa majburiy to‘lovlarni hisobga olish.....	221
11.MOLIYAVIY HISOBOT	
11.1.Moliyaviy hisobotning mazmuni va tuzilishi.....	227
11.2.Buxgalteriya hisobi va moliyaviy hisobotni tashkil etish...	232
11.3.Buxgalteriya balansini tuzish va tuzilishi.....	243
11.4.Moliyaviy natijalar to‘g‘risidagi hisobot.....	247
12.BOSHQARUV HISOBINI TASHKIL ETISHI	
12.1.Boshqaruv hisobi korxonada axborot tizimining ajralmas qismi sifatida.....	257
12.2.Boshqaruv hisobining tamoyillari.....	261
13.3.Buxgalteriya hisobini boshqarish hisobini tashkil etish.....	265
13.BYUDJETLASHTIRISH VA XARAJATLARNI HISOBGA OLIH	
13.1.Buxgalteriya hisobini boshqarish tizimida rejalashtirish, byudjetlashtirish tushunchasi, byudjet turlari. byudjet aylanishi..	270
13.2.Ishlab chiqarish korxonasining umumiy va operatsion byudjeti, ishlab chiqarish va mehnat xarajatlarini sotish byudjeti hisobi.....	274
13.3.Kadrlar xarajatlari byudjetini shakllantirish.....	281
13.4.Budjetlashtirish va ichki nazorat tizimi. Byudjet yaratish. Statik va moslashuvchan byudjetlar.....	288
Glossariy	292
Ilovalar	299

CONTENT

INTRODUCTION.....	3
1. SUBJECTS AND METHODS OF ACCOUNTING	
1.1. Accounting, its features, tasks, requirements, functions.....	4
1.2. The subject of accounting and its objects.....	8
1.3. Accounting method and its elements.....	13
2- CASH AND SETTLEMENTS	
2.1. Accounting for settlements with accountable persons.....	35
2.2. Accounting for settlements with buyers and customers.....	38
2.3. Accounting for settlements with suppliers and contractors..	43
2.4. Payroll calculations.....	45
2.5. Accounting for cash transactions.....	46
2.6 Accounting for cash and settlements.....	51
3.ACCOUNTING FOR FIXED ASSETS AND INTANGIBLE ASSETS	
3.1.Characteristics of fixed assets and their evaluation.....	65
3.2 Accounting for depreciation of fixed assets.....	70
3.3. Accounting for the receipt and disposal of fixed assets.....	76
3.4 Accounting for investments in fixed assets.....	79
3.5 Accounting for repair costs.....	82
3.6 Accounting for leased fixed assets.....	85
3.7. Inventory of fixed assets.....	88
3.8 Accounting for intangible assets.....	92
4.INVESTMENT ACCOUNTING	
4.1. The concept of long-term investments, their classification and evaluation.....	95
4.2 Accounting for long-term investments and financial investments.....	98
4.3 Accounting for long-term investments.....	105
5.ACCOUNT OF MATERIALS	
5.1. Material and production stocks, their classification, evaluation and accounting tasks.....	109
5.2. Documentation of receipt and issue of inventories.....	116
5.3. Accounting for inventories in the warehouse and its relationship with accounting data.....	120
5.4. Organization of synthetic accounting of inventories.....	122
5.5. Inventory and revaluation of inventories.....	124

6.RECORDING OF PAYMENT

6.1 Payroll accounting.....	130
6.2 Accounting for income tax and other payroll deductions.....	134
6.3 Accounting for labor costs.....	139

7.COST ACCOUNTING

7.1. Costs for production and sale of products, their classification.....	159
7.2. Accounting for production costs.....	162
7.3. Accounting for auxiliary production.....	163
7.4. Accounting for overhead costs.....	164
7.5. Accounting for product defects and losses from downtime..	167
7.6. Accounting and evaluation of work in progress.....	171
7.7. Accounting for deferred expenses.....	173

8.ACCOUNTING FOR THE SALES OF FINISHED PRODUCTS, GOODS (WORK AND SERVICES)

8.1. General provisions for accounting for finished products and its evaluation.....	177
8.2. Documentation of the release of finished products.....	179
8.3. Accounting for barter transactions.....	183
8.4. Accounting for sales costs, Accounting for the sale of products on a commission and consignment terms.....	184
8.5. Accounting for finished products by transferring them to the founders.....	185
8.6. Inventory of finished products, goods shipped and settlements with buyers.....	188

9.ACCOUNTING FOR CAPITAL, FUNDS AND FINANCIAL PERFORMANCE

9.1. Accounting for the authorized capital (fund) of the enterprise.....	198
9.2 Accounting for reserves.....	208
9.3. The procedure for the formation of financial results and accounting for retained earnings.....	210

10.TAXES AND OTHER COMPULSORY PAYMENTS

10.1. Basic and regulatory legal documents.....	216
10.2. Taxes and other obligatory payments.....	218
10.3 Accounting for taxes and other obligatory payments.....	221

11.FINANCIAL STATEMENTS	
11.1 Content and structure of financial statements.....	227
11.2. Accounting and organization of financial reporting.....	232
11.3. Drawing up and structure of the balance sheet.....	243
11.4. Statement of financial results.....	247
12.ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING.	
12.1. Management accounting as an integral part of the enterprise information system.....	257
12.2. Principles of management accounting.....	261
12.3. Organization of accounting management accounting.....	265
13.BUDGETING AND COST CONTROL	
13.1. Planning in the accounting management system, the concept of budgeting, types of budgets. budget cycle.....	270
13.2. General and operating budget of a manufacturing enterprise, Calculation of the sales budget of production and labor costs.....	274
13.3. Formation of the personnel cost budget.....	281
13.4. System of budgeting and internal control. Creating a budget. Static and flexible budgets.....	288
GLOSSARY	292
APPENDIX	299

ЮСУПХОДЖАЕВА Г. Б.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

Ташкент – «Fan va texnologiyalar nashriyot-matbaa uyi» – 2022

Редактор:	Ш. Кушербаева
Тех. редактор:	Ш. Миркасимова
Дизайнер:	У. Ортиков
Компьютерная вёрстка:	Д. Бакирова



E-mail: tipografiyacnt@mail.ru Тел: 97-450-11-14, 93-381-22-07.

Разрешено в печать 14.11.2022.

Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнитура «Times New Roman».

Офсетная печать. Усл. печ.л. 20,75. Изд. печ.л. 20,25.

Тираж 300. Заказ № 155.

**Отпечатано в типографии
«Fan va texnologiyalar nashriyot-matbaa uyi»
г. Ташкент, ул. Фозилтепа, 22 б.**