Министерство Высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан

Ташкентский финансовый институт.

Кафедра «Бухгалтерский учёт»

Учебный материал

по дисциплине «Бухгалтерский учёт»

Утверждено
на заседании кафедры

от « » 2015г.
Протокол №
Заведующий кафедрой
_____

Составитель:
ст. преп. Розиков Ж.
ст. преп. Хайитбоев М.
Рецензенты:
доц. Норбеков Д.
ст. преп. Мухамедова Д.

Ташкент-2015

ТЕКСТ ЛЕКЦИЙ

Глава 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО СУЩНОСТЬ И ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИКОЙ.

Хозяйственный учет, его виды и место в системе управления

Совершенствование управления экономикой, использование различных форм собственности, создание предприятий с участием иностранных партнеров, ориентация на Международные бухгалтерские стандарты предполагают дальнейшее повышение роли и значения учета и аудита.

Учет – это один из важных видов информации, основа рационального управления и прогнозирования.

С помощью хозяйственного учета осуществляются различные задачи хозяйственного управления, т.е. контролируется режим использования материальных и денежных средств, выявляются внутрипроизводственные резервы, устраняются недостатки в работе, повышается эффективность хозяйственного расчета.

Важную роль играет хозяйственный учет и в деле борьбы с преступностью. С помощью учета можно получить сведения о наличии и движении государственного имущества, о недостачах, излишках, хищениях.

Таким образом, хозяйственный учет – это количественное отражение и качественная характеристика хозяйственной деятельности, с помощью которого осуществляется контроль и управление ею; системный источник информации, в котором отражаются изменения, происходящие в хозяйственной деятельности предприятия.

В Республике Узбекистан действует система хозяйственного учета, в которой выделяются три взаимосвязанных вида учета: оперативный статистический и бухгалтерский.

Оперативный учет осуществляется для повседневного текущего руководства и управления предприятием, участками, производствами, цехами и т.п. С помощью оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов на предприятии, об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и реализации, о наличии производственных запасов и т.д. Источником информации для получения таких сведений могут быть как документы, так и данные, о полученные по телефону или в устной форме. Оперативный учет может прерываться во времени, и надобность в нем появляется по мере необходимости.

Статистический учет изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер, в различных областях хозяйства, экономики, науки и т.д. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, численности и составе населения по возрасту, полу, профессиям и т.п.

Бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрацией хозяйственных фактов, как в денежном выражении, так и в натуральных показателях.

Из определения следует, что в бухгалтерском учете:

Имеет место сплошное отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего его имущества и источников его формирования, всех видов производственных запасов, основных фондов, затрат на производство и реализации продукции, денежных средств, задолженности дебиторской и кредиторской;

Осуществляется непрерывность во времени отражения происходящих хозяйственных фактов;

Каждый хозяйственный факт оформляется первичными документами;

Все средства предприятия обязательно отражаются в денежном выражении и в натуральных показателях.

Перечисленные особенности бухгалтерского учета отличают его от оперативного и статистического видов учета. Но только использование информации всех трех видов учета, то есть хозяйственного учета как целостной системы, позволяет предприятиям наиболее эффективно управлять хозяйственной деятельностью, удовлетворять запросы потребителей продукции, выполнять работы и оказывать услуги, оценить положение предприятия на рынке.

Основной целью хозяйственного учета является формирование качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения предприятия на рынке, выявления положения предприятий-конкурентов и т.д.

Требования, предъявляемые к хозяйственному учету и виды измерителей в хозяйственном учете.

Для обеспечения систематичности и достоверности передаваемой информации хозяйственный учет должен отвечать определенным требованиям. Некоторые общие принципы, из которых учетная методология должна исходить, установлены в законодательном порядке. При этом различают так называемые *допущения* и *требования.*

1. *Допущение имущественной обособленности:* активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций

Под активами и обязательствами организации в данном случае имеется в виду принадлежащее организации имущество.

2. *Допущение непрерывности деятельности:* организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

3. *Допущение последовательности применения учетной политики:* принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

4. *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности: факты* хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Требования:

1) полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни *(требование полноты);*

2) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности *(требование своевременности)',*

• 3) большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов *(требование осмотрительности,* известно также как принцип консерватизма);

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

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

6) рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации *(требование рациональности).*

Указанные требования имеют большое значение для оценки состояния учета и уровня его постановки.

В хозяйственном учете используется три вида измерителей:

натуральный, устанавливающий физические показатели объектов учета в соответствующих единицах массы, объема, длины, площади. Такой учет дает возможность количественно и качественно охарактеризовать происходящие процессы;

денежный, дающий в денежной оценке обобщенную характеристику рассматриваемых объектов учета. Этот измеритель позволяет объединить различные затраты по производству, оценить все виды средств и фондов, которыми располагает предприятие;

трудовой, измеряющий трудовые затраты в единицах рабочего времени (нормо-часы). С его помощью определяются нормы выработки, нормы нагрузки на одного работающего. В сочетании с денежным и натуральным измерителями трудовой измеритель позволяет

начислить заработную плату рабочих и служащих, определить производительность труда и т.д.

Понятие бухгалтерского учета, его роль и значение в системе управления

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Он призван способствовать лучшей организации управления, планирование, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления.

Бухгалтерский учет – одна основных функций управления. Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материальных, сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсов. Что позволяет направлять и координировать финансовую и производственно хозяйственную деятельность.

Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятия, необходима такая система бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методах учета, положительного зарубежного опыта, Международных стандартов бухгалтерского учета, широкое применение вычислительной техники.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, обеспечение сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая.

Контрольная функция. Контроль – это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей. Процесс контроля состоит из установления стандартов или норм, измерение фактически достигнутых результатов и если эти результаты отличаются от стандартов или норм проводится корректировка.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий. По форме осуществления все эти виды контроля схожи, так как имеют одну и ту же цель. Различаются они только временем проведения. Предварительный контроль проводится до совершения хозяйственной операции, текущий во время осуществления операции, последующий – после ее совершения.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям:

выполнение планов по объемам выработанной, отгруженной и реализуемой продукции;

обеспечение сохранности собственности предприятия;

рациональное и эффективное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

использование основных средств амортизационных отчислений, ремонтного фонда;

формирование фактических затрат на производство продукции и калькулирование себестоимости продукции;

формирование финансовых результатов деятельности предприятия (прибыль, доход, убыток);

снижение затрат, связанных с формированием выпущенной и реализованной продукции;

финансовое состояние предприятия, а также информация о предприятиях-конкурентах;

формирование прибыли подлежащей налогообложению и прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, ее использование.

Таким образом в процессе контроля систематически проверяется и наблюдается деятельность всех объектов управления выявляются причины отклонений от целей поставленных перед конкретным объектом, и в оперативном порядке принимаются меры по их устранению.

Обеспечение сохранности собственности. Эта функция тесно связанна с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции.

Научно организованная система учета позволяет не только вскрывать растраты и хищения, но и предупреждать их. Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, происшедшие в составе собственности. Следует особо отметить, что для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары и др.

Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности.

Информационная функция – одна из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления. Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственной, хозяйственной деятельности предприятия.

Функция обратной связи. Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации отражающей фактические значения показателей осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их использования.

Аналитическая функция – тесно связана с информационной. Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа. Сопоставление фактических данных со стандартами, нормами и нормативами, плановыми, сметными показателями позволяют иметь отклонения (по причинам, виновникам и другим признакам), которые используются в анализе финансовой, производственно-хозяйственной деятельности предприятия, для оперативного управления и принятия соответствующих управленческих решений. Усиление аналитических функций вызвано развитием рыночных отношений и конкурентоспособности, что предполагает углубление финансового анализа.

Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера.

Обычно работа бухгалтера ассоциируется не со специализацией, а с должностью — как правило, с должностью главного бухгалтера. Обязанности и права главного бухгалтера регламентированы Закон БУ:

главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации;

главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности;

главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Узбекистана, контроль за движением имущества и выполнением обязательств;

требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации;

без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Нет сомнений, что более, чем законодательством, обязанности и особенно права любого бухгалтера, в т.ч. главного, регламентируются на конкретном предприятии его отношениями с руководителем, т.е. на первый план выходят этический и психологический аспекты профессиональной деятельности бухгалтера.

С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и т.д.).

Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя

письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру, в процессе которой проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами.

Учет представляет, из себя систему исчисления объектов хозяйственной деятельности. Система (от греческого *systema* — составленное из частей; соединение) означает порядок составных частей и, таким образом, противостоит хаосу. Учет противопоставляется хаосу в сфере хозяйственной деятельности — в этом его суть и идеология.

Любая стройная система знаний, независимо от того, преследует она научные или прикладные цели, рано или поздно бывает оформлена в виде дисциплины. Появление и развитие учета в качестве научной и прикладной дисциплины связано с потребностями человека в знаниях такого рода при осуществлении им хозяйственной деятельности, поэтому учет может рассматриваться как неизменный спутник любой цивилизации. В этом учет подобен большинству других наук, каждая из которых обслуживает, со своей специфической стороны и своими специфическими методами, те или иные хозяйственные нужды.

Направленность учета на решение хозяйственной проблематики сближает его со стратегически близкими науками: юриспруденцией, математикой, теорией информационных систем, — и незримой чертой отделяет от искусств, задачей которых является удовлетворение духовных потребностей человека.

В настоящее время продолжается активный процесс дифференциации учета на отдельные дисциплины. В Узбекистана она проходит по образцу Соединенных Штатов: имеется в виду наметившаяся тенденция разделения учета на *финансовый* и *управленческий.* Наиболее существенное различие между ними в том, что порядок ведения финансового учета устанавливается в законодательном порядке в целях контроля за предприятием, тогда как порядок ведения управленческого учета, нацеленного на принятие управленческих решений, не регламентирован.

То, что в Соединенных Штатах в настоящее время понимается под управленческим учетом, существовало на протяжении минимум ста лет в качестве одного из разделов учета, известного у нас как «калькулирование себестоимости». Вопрос состоит в том, сделались ли в процессе развития учета присущие данному разделу цели и методы настолько специфическими, что уже не совпадают с целями и методами базового учета.

Учет в настоящее время немыслим без достижений теории информационных систем, что прямо отражается на контингенте, специализирующемся в данной отрасли: среди бухгалтеров быстро увеличивается количество людей с математическим образованием.

Глава 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

2.1. Предмет бухгалтерского учета и его важнейшие объекты.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную и регламентированную информационную систему, отражающую состояние и движение имущества, расчетов и обязательств, собственных финансовых результатов хозяйствующего субъекта.

Основными документами, регламентирующими бухгалтерский учет в нашей стране, являются Закон о бухгалтерском учете от 30.08.1996 г. национальные стандарты бухгалтерского учета и другие нормативные документы.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, действующие на территории РУ.

Предмет учета составляет осуществляемая субъектом учета хозяйственная деятельность. Это довольно сложное и многогранное понятие, непосредственно от которого зависит сложность и неординарность самого учета как научной дисциплины.

Любая хозяйственная деятельность находит свое выражение прежде всего в некоей материальной структуре, в рамках которой осуществляется. Это могут быть вещи, так или иначе используемые в процессе деятельности; люди, принимающие в этой деятельности участие; какие-либо другие материальные предметы.

Также, предметом бухгалтерского учета являются: имущество предприятия, находящиеся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, а также результаты хозяйственной деятельности предприятия. Между перечисленными элементами возникают отношения. Вместе все перечисленное составляет *хозяйственный комплекс* субъекта учета.

Объектами, обязательно отражаемыми в системе бухгалтерского учета, являются:

движимое и недвижимое имущество, включая арендованное, подаренное и др. в натуральном и денежном выражении;

нематериальные активы;

денежные средства, ценные бумаги, расчеты с юридическими и физическими лицами, инвестиции в основные средства в другие предприятия;

амортизационные отчисления и накопление износа;

доходы и расходы, прибыли и убытки, распределение, использование и накопление прибыли, покрытие убытков;

обязательства по кредитам и займам, безвозмездное получение средств и их использование;

образование резервов и фондов предприятия, уставный капитал.

Понятие субъекта хозяйственной деятельности. Под субъектами учета понимаются лица, осуществляющие учет.

Согласно ГК РУз участниками регулируемых гражданским законодательством отношений могут являться:

- граждане,

- юридические лица,

- субъекты Республики Узбекистан.

Поскольку гражданское законодательство определяет основания возникновения и порядок осуществления вещных и других прав, договорные и иные обязательства, а также иные имущественные отношения, т.е. все то, что составляет основу хозяйственной деятельности, будем именовать перечисленные лица *субъектами хозяйственной деятельности* (раньше часто говорили — хозяйствующий субъект). Безусловно, на субъекты хозяйственной деятельности оказывают непосредственное влияние и другие области права — налоговое, таможенное, арбитражное и др., — но основу, тем не менее, составляет право гражданское.

Закон БУ в качестве субъектов учета указывает на:

Организации, находящиеся на территории Узбекистана, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Узбекистана;

- граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Закон БУ имеет в виду лиц, обязанных вести регламентированный учет — в отличие от нерегламентированного учета.

К данной группе пользователей можно отнести также физических лиц, которые еще не заключили трудовых или иных договоров с предприятием, но собираются это сделать, вследствие чего и заинтересованы в выяснении финансового положения будущего нанимателя.

Сторонние организации, подобно работникам, становятся пользователями учета в качестве лиц, вступивших с предприятием в договорные отношения того или иного рода или собирающихся в такие отношения вступить. Наибольший интерес к учетной информации организации испытывают, естественно, его уже состоявшиеся кредиторы. Какие-либо фиксированные правила, обязывающие предприятие предоставлять информацию заинтересованному лицу, как и в предыдущем случае, отсутствуют.

Государство, его отдельные субъекты являются наиболее заинтересованными в предоставлении им учетной информации структурами, поскольку от этой информации напрямую зависят причитающиеся данным субъектам налоговые платежи. Интересы этих макропользователей защищают налоговые и иные органы, как правило, обладающие в отношении субъектов учета значительными правами и возможностями. Предоставление информации этим органам всегда регламентируется законодательством и составляет значительную часть бухгалтерской работы.

. *Обществу, в целом,* также небезразлична учетная информация, хотя оно и является лишь косвенным ее потребителем, к тому же в лице неопределенного круга граждан.

Самыми крупными участниками хозяйственной деятельности являются, бесспорно, *юридические лица.* В соответствии с ГК РУз юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Согласно Закона РУз «О предприятиях и предпринимательской деятельности» *предприятием* является самостоятельный хозяйствующий субъект, созданный в порядке, установленном данным Законом, для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Юридические лица могут быть классифицированы, причем некоторые из этих классификаций осуществляются в законодательном порядке непосредственно при их регистрации.

Теперь приступим непосредственно к классификации.

I. *Цель деятельности.* Все юридические лица могут быть разделены на коммерческие и некоммерческие. Согласно ГК РУЗ юридическими лицами могут быть организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности *(коммерческие организации),* либо не имеющие извлечения прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками *(некоммерческие организации}*.

II. *Вид и регион деятельности.* Юридические лица могут вести свою деятельность в различных отраслях и регионах. Информацию об этом следует именовать информацией по сегментам (от латинского *segmentum* — отрезок).

Существуют следующие возможные сегменты:

операционные — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству определенного товара или однородных групп товаров, выполнению определенной работы, оказания определенной услуги или однородных групп работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличных от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг;

географические — информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и

получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации;

отчетные — информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности.

III. *Организационно-правовая форма.* В зависимости от того, коммерческие или некоммерческие цели преследует организация, а также от состава ее участников, она может существовать в той или иной организационно-правовой форме.

Согласно ГК РУз юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут создаваться в форме хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов, государственных предприятий. Юридические лица, являющиеся некоммерческими организациями, могут быть созданы в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), финансируемых собственником учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом.

Юридические лица, созданные в различных организационных формах, равно как и их участники, обладают различными правами на закрепленное за этими юридическими лицами имущество и различным образом отвечают по своим долгам. Например, имущество, переданное фонду его учредителями, является собственностью фонда.

IV. *Участие в капитале друг друга.* Хозяйственные общества могут быть, по характеру их участия в капитале друг друга, подразделены на:

- участвующие,
- дочерние,
- зависимые.

В соответствии с ГК РУЗ:

хозяйственное общество признается *дочерним,* если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом;

хозяйственное общество признается *зависимым,* если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

V. *Размер предприятия (объемы деятельности).* В зависимости от своего размера и некоторых других условий юридические лица могут быть квалифицированы как *малые предприятия.* Критерии, которым должны отвечать малые предприятия, установлены законом от г. № «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности».

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Малые предприятия имеют ряд преимуществ, в частности налоговых льгот, по сравнению с организациями, к таковым не относящимися.

Возможно, классифицировать юридические лица по их *учредителям, руководителям, контрагентам* и т.д.

2.2. Цели и задачи бухгалтерского учета

Закон РУз «О бухгалтерском учете» от 30.08.96 г. указывает на следующие, стоящие перед учетом задачи :

• формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

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

• предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Исходя из сказанного, цели учета можно определить двумя факторами:

• назначением учета;

• предъявляемыми к учету обязательными требованиями.

Все задачи учета по причинам, обусловившим их возникновение, возможно подразделить на несколько групп.

1. *Технологические* — зависят от технологических аспектов учета.

Традиционный учет ориентирован на обработку информации на бумажных носителях, что объясняется правовыми и техническими приметами современной цивилизации: сделки во всех областях хозяйственной деятельности заключаются, как правило, в письменной форме — на бумаге. Отсюда задачами бухгалтера, а в его лице и самого учета, становятся:

во-первых, регистрация информации, т.е. ее ввод с бумажных носителей, созданных на другом предприятии, в собственную систему учета;

во-вторых, перевод информации из собственной системы учета на бумажный носитель — для того, чтобы совершенную сделку могло зарегистрировать в своей системе другое предприятие.

Схожим образом, требование законодательства предоставлять информацию на бумажных носителях делает необходимым для бухгалтера, т.е. определяет в качестве его задачи, перевод информации на бумагу. Как только законодательство разрешает предоставлять информацию в электронном виде, соответствующим образом меняются и задачи бухгалтера:

если бы система самостоятельно пересылала информацию по месту требования, задача бухгалтера ограничилась бы формированием такой информации;

если бы система еще и самостоятельно вычисляла информацию, круг технологических задач, стоящих перед бухгалтером, еще более сузился бы и сводился бы к регистрации информации.

2. *Алгоритмические* — зависят от используемых в учете алгоритмов.

Под алгоритмом (от латинской формы имени среднеазиатского математика аль-Хорезми — *Algorithmi)* понимаются правила исчисления какой-либо величины, получения результата. Информация предоставляется заинтересованным лицам в виде отдельных порций, исчисляемых последовательно и по определенным правилам. Без получения промежуточных итогов обычно невозможно получить искомого результата.

Обязанностью бухгалтера при достижении этой цели, оказывается исчисление каждого промежуточного итога, наличие которого определяется применяемым в каждом случае алгоритмом. Например, для определения финансового результата (прибыли или убытка) необходимо предварительно вычислить все доходы и все расходы, которые, в свою очередь, состоят из различных неоднородных величин и требуют своего исчисления на более низком уровне.

3. *Исполнительские* — зависят от распоряжений лиц, которым бухгалтер по роду своей работы обязан подчиняться.

К таким лицам относятся непосредственно администрация предприятия, а также государство в лице законодательства, контролирующих органов или их отдельных представителей.

Требования этих лиц могут определяться не технологической или алгоритмической необходимостью, а преследовать цели, лежащие вне пределов учета или вообще принятия управленческих решений. К примеру, от бухгалтера может быть потребована выборка данных, не обусловленная хозяйственной необходимостью и не являющаяся промежуточным итогом при вычислении обязательных к исчислению показателей, а зависящая исключительно от воли администратора или ничем не обусловленного пункта нормативного документа. Но задача поставлена – требование подлежит исполнению.

К исполнительским задачам относятся по большей части те, которые связаны с нормативной регламентацией учета.

4. *Технические* — зависят от поддержания системы учета в рабочем состоянии.

В большинстве случаев технические задачи решаются соответствующими подразделениями: отдел кадров набирает учетный персонал, вычислительный центр производит обработку учетной информации, службы ремонта следят за состоянием техники и т.д., — но иногда технические задачи приходится решать непосредственно бухгалтерам.

Технические задачи учета не ассоциируются с непосредственным учетом, но без их преодоления учет невозможен. Является ли задачей главного бухгалтера подбор себе толкового заместителя или это задача отдела кадров? Главного бухгалтера, в первую очередь. Пострадает, если названная задача не будет решена, не отдел кадров, а именно бухгалтерия, а вместе с ней и система учета.

Классификация задач по другим признакам. Классифицировать задачи, стоящие перед учетом, возможно и по другим основаниям, хотя бы по следующим:

I. *Характер отношения (функция).* Любая поставленная задача всегда требует контроля за своим исполнением — и, таким образом, разделяется на две функции: прямую и контрольную. Едва перед бухгалтером ставится задача вести учет, к примеру, прихода и расхода наличных денег (кассовые операции), как немедленно возникает и обратная ей: контролировать порядок учета.

Прямые и контрольные функции, в принципе, могут совмещать одни и те же работники, хотя в некоторых случаях такой порядок прямо противопоказан. Например, осуществлять контрольную функцию ревизии кассы должен не кассир, который как раз и подвергается проверке, а иное — незаинтересованное — лицо. При этом понятно, что ведение кассовых операций и контроль за их ведением — все-таки одна задача, но как бы имеющая две оборотных стороны.

II. *Периодичность повторения.* По периодичности повторения разделим все задачи на:

• периодические — задачи, которые возникают перед бухгалтером с известным постоянством: таких в учете большинство;

I • спорадические (от греческого *sporadikos* — рассеянный, отдельный) — задачи, возникающие перед бухгалтером время от времени, более или менее случайным образом;

• уникальные — задачи разовые, решать которые приходится единожды.

III. *Степень срочности.* Степень срочности — критерий достаточно субъективный. По этой причине классификация задач по степени срочности — как, впрочем, и по периодичности повторения — должна производиться самим бухгалтером при планировании им своего рабочего дня. По степени срочности задачи подразделяются на:

• «горящие» — задачи, возникающие неожиданно и требующие немедленного решения;

• среднесрочные — задачи, возникающие неожиданно и требующие относительно быстрого решения;

• текущие — задачи, требующие решения к заранее известной отдаленной дате;

• «остаточные» — задачи, срок исполнения которых не установлен.

IV. *Способ регламентации.* Определяется типом документа, регламентировавшего ту или иную обязанность бухгалтера:

• законодательный или иной нормативный акт;

• решение, принятое администрацией предприятия;

• должностная инструкция.

При отсутствии регламентирующего документа задача устанавливается на основании обычаев и традиций бухгалтерии.

V. *Характер воздействия на хозяйственную деятельность.* Стратегической целью учета является оказание положительного воздействия на хозяйственную деятельность, но оказать такое воздействие возможно двумя способами: способствовать либо увеличению доходов, либо уменьшению расходов.

Таким образом, по характеру воздействия на хозяйственную деятельность возможны три типа задач:

• способствующие, увеличению доходов;

• способствующие, уменьшению расходов;

• те, определить воздействие которых на хозяйственную деятельность не представляется возможным.

К примеру:

- ревизия кассы способствует уменьшению расходов;

предоставление информации менеджеру, принимающему решение по определению оптимальной ценовой политики, — увеличению доходов;

установить характер воздействия на хозяйственную деятельность информации — без определения лица, которому она предназначена, — как правило, невозможно.

VI. *Объект целеполагания.* Объектом решаемых задач может быть как прошлое, так и настоящее или будущее. Соответственно и задачи по объекту целеполагания могут быть подразделены на:

• «археологические» — направленные на установление уже состоявшегося факта;

• констатирующие — направленные на установление происходящего в текущий момент события;

• прогнозные — направленные на предсказание события, которое должно произойти в будущем.

Например:

предоставление руководителю данных по прибыли за прошлый год явным образом относится к «археологии»;

отражение в учете передаваемого покупателю товара является констатацией происходящего в текущий момент события;

подсчет задолженности предприятия по налогам призван выявить сумму, которую придется уплатить в будущем (расчет налогов, причитающихся за период, производится заблаговременно, — как правило, за одну-две недели до срока их уплаты).

Несложно охарактеризовать стоящие перед бухгалтером задачи и по другим признакам:

по характеру требуемых работ, по количеству задействованных работников, по ответственным исполнителям;

по расходам на исполнение, по времени исполнения, по ответственности за неисполнение, по конечному потребителю полученной информации и др.

Главное при этом, чтобы используемая классификация, помогала бухгалтеру ориентироваться в многообразии стоящих перед ним задач.

Все сказанное относится к целям и задачам учета как счетоводства, т.е. прикладной дисциплины.

2.3. Классификация хозяйственных средств по источникам их формирования и по их функциональной роли.

Все хозяйственные средства предприятия бухгалтерия рассматривает с двух точек зрения. С одной стороны, необходимо знать, из каких видов эти средства состоят (состав имущества), в какой сфере размещены (производства, торговля и др.) и под чьей имущественной ответственностью они находятся. С другой стороны – за счет каких источников это имущество приобреталось или сформировалось.

Имущество предприятия принято делить на две большие группы: 1-я по составу и функциональной роли, 2-я по источникам формирования имущества.

По составу и функциональной роли имущество организации подразделяют на: внеоборотные активы и оборотные активы.

Внеоборотные активы включают в себя основные средства, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и некоторые другие.

К основным средствам относятся: орудия труда, здания сооружения и др. объекты, срок службы которых превышает 1 год и стоимостью за единицу свыше 50-кратной минимальной месячной зарплаты. Основные средства длительно сохраняют свою натуральную форму и изнашиваются постепенно, перенося частями свою стоимость на цену готовой продукции (амортизацию).

Нематериальные активы – это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты лицензии, ноу-хау, программные продукты, организационные расходы, товарные знаки и др. Нематериальные активы, как и основные средства переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно по мере амортизации (износа).

В состав *капитальных вложений* включают затраты на строительно-монтажные работы, приобретение оборудования, инструменты, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые и др.).

К *финансовым вложениям* относят инвестиции организации в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий, предоставленные другим организациям займы. В состав внеоборотных активов включают долгосрочные финансовые вложения.

К *оборотным средствам* относят: материалы, готовую продукцию, товары, деньги в кассе, на расчетном и валютном счетах, деньги в долгах данной организации (дебиторская задолженность) и некоторые другие объекты учета. Отличительной особенностью оборотных средств является то, что они постоянно находятся в обороте, непрерывно меняют свою натуральную форму. Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

Средства предприятия формируются за счет источников или, другими словами финансовых ресурсов. В числе ресурсов различают: собственные средства (собственный капитал) и заемный (созданный за счет обязательств).

Собственный капитал – это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов организации и ее обязательствами.

Основное место в собственных средствах занимает *уставный капитал*. Он образуется за счет взносов собственников (учредителей, государства). В числе источников средств может быть также *резервный капитал*, создаваемый как дополнительный финансовый ресурс для покрытия убытков, возмещения потерь, выплаты дивидендов по облигациям, акциям (при нехватке прибыли) и др. он создается за счет прибыли в соответствии с законодательством Республики Узбекистан. Кроме этого существует добавленный капитал, который увеличивает размер источников собственных средств.

В состав собственных средств входят также фонды: накопления, потребления и социальной сферы. Под первым понимают средства (прибыль), направленные на производственное развитие предприятие, т.е. увеличение производственного потенциала. Фонды потребления предназначаются на материальное поощрение коллектива. Фонды социальной сферы формируются для прироста имущества социально-культурного назначения. Все три фонда создаются за счет прибыли, положительном финансовом результате, который образуется при превышении доходов над расходами.

Целевые финансирование и поступления – это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Нераспределенная прибыль – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества предприятия.

Нераспределенная прибыль определяется вычитанием из валовой прибыли суммы использованной прибыли. Использованная прибыль отражает направление прибыли на уплату налогов и другие платежи в бюджет, а также расходы прибыли на внутреннее потребление предприятия, социальные нужды, и материальное поощрение персонала и администрации, благотворительные и иные цели.

Чистая прибыль – это часть валовой прибыли, оставшаяся в распоряжении предприятия после уплаты налогов на прибыль и отчислений на использованную прибыль.

Обязательствами предприятия являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, кредиторская задолженность, займы и обязательства по распределению.

Краткосрочные ссуды предприятие получает на срок до 1 года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды, а *долгосрочные* – на срок от 1 года на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и другие цели.

Под *кредиторской* понимают задолженность анной организации перед другими организациями, которые называются кредиторами.

Займы – это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации.

К *обязательствам* относят:

- кредиторскую задолженность бюджету;

задолженность своему трудовому коллективу по оплате труда;

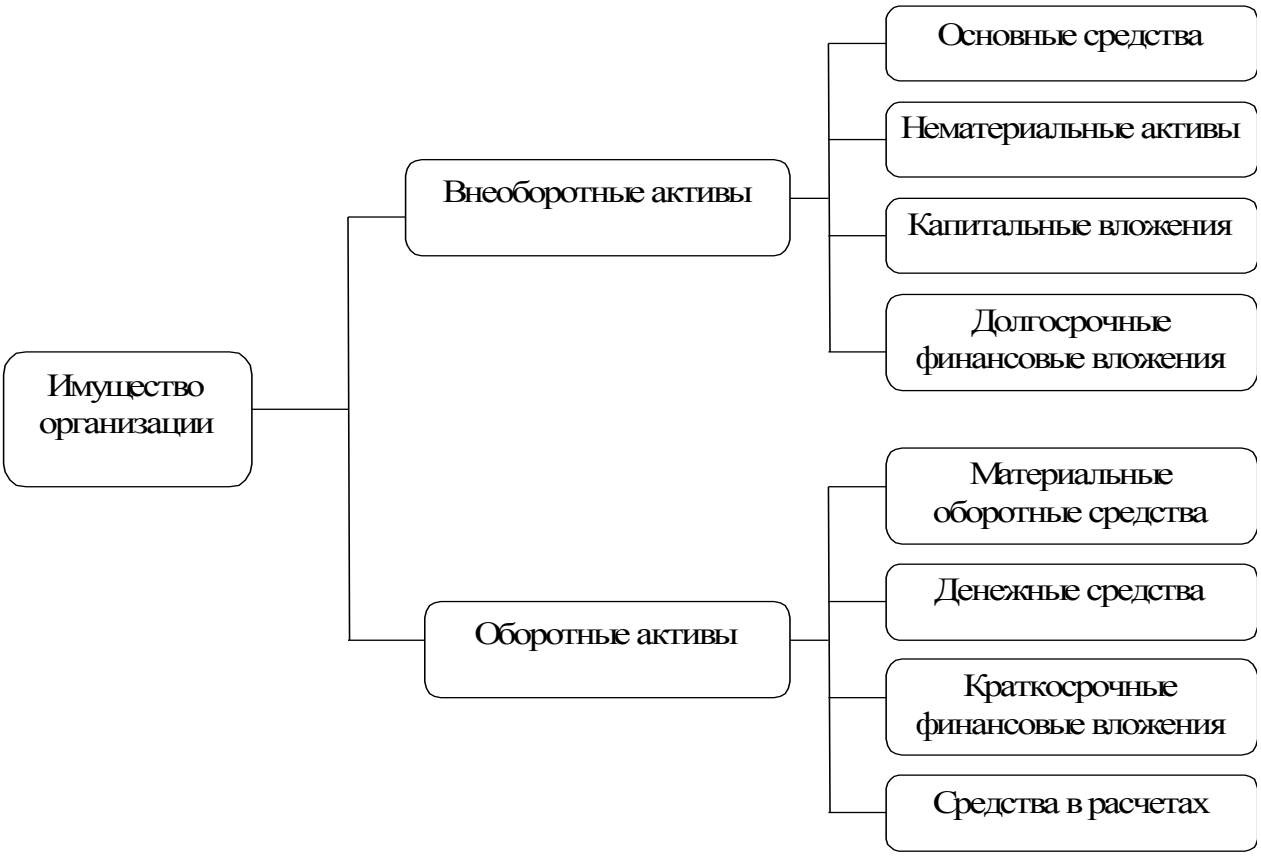
задолженность перед органами социального страхования;

задолженность перед Пенсионным фондом и Фондам занятости.

Обязательства появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты.

Следует отметить. Что сумма имущества всегда должна быть равна сумме его источников, что обеспечивает баланс предприятия.

По составу и функциональной роли имущество подразделяют:



По их источникам формирования имущества предприятия

2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы.

Метод (от греческого *methodos)* понимается как: 1) способ познания, исследования каких-либо явлений; 2) отдельный прием, способ или образ действия.

Первое из приведенных значений более широкое. Как любая дисциплина, учет характеризуется собственным методом — углом зрения на исследуемые явления.

Методом бухгалтерского учета называется совокупность способов и приемов организации бухгалтерского учета на предприятии. В качестве составных частей, определяющих метод учета, обычно называют следующие свойственные учету приемы:

Документирование.

Инвентаризация

Оценка.

Калькуляция.

Счета бухгалтерского учета.

Двойная запись.

Бухгалтерский баланс.

Отчетность.

Эти понятия известны под именем *элементов метода*

Документация – это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Документация является одной из основных отличительных особенностей бухгалтерского учета, так как позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными процессами.

Обязательным условием отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете является оформление их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим предъявляемым к ним требованиям (они должны быть достоверными, ясными, объективными и т.д.).

Инвентаризация – способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества предприятия.

Инвентаризации подлежат основные средства, товарно-материальные ценности, денежные средства, расчеты, незавершенное строительство, товары торговых предприятий и др.

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально-ответственных лиц, по требованию аудиторов, следственных органов и т.п.

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах предприятия, организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату.

Средства предприятия отражаются в бухгалтерском балансе в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами предприятие располагает, другая – из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, с другой – по источникам их образования.

Таким образом, баланс позволяет осуществлять наблюдение за состоянием хозяйственных средств и их использованием на предприятии.

Система счетов и двойная запись – способ, который означает, что группировка имущества, источников его образования, хозяйственных операций в бухгалтерском учете осуществляется также и с помощью системы счетов (синтетических и аналитических) с применением метода двойной записи.

Счет – это экономическая группировка, в которой систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях.

Двойная запись – способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается в двух счетах бухгалтерского учета в равных суммах.

Оценка – представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Реальность и правильность оценки имущества предприятия и его источников имеют важнейшее значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В основе оценки имущества лежат реальные затраты, выраженные в денежном измерении.

Оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна производиться единообразно на всех предприятиях, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки.

Калькуляция – способ группировки затрат и определения себестоимости. Исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) – способ определения фактических затрат предприятия в денежной форме на единицу продукции (работ, услуг).

Отчетность – предприятия представляет собой систему показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность предприятия за определенный период (месяц, квартал).

Показатели отчетности используются для анализа финансового состояния предприятия, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, для оценки положения предприятия на рынке.

Совокупность методов, понимаемых во втором значении — в смысле отдельных используемых приемов, — составляет учетную *методологию.* Методология определяется двумя факторами:

1) целями и задачами, стоящими перед учетом;

2) возможностями по их решению, т.е. имеющейся технической и технологической базой.

2.5. Хозяйственные процессы и понятие о хозяйственных операциях.

Хозяйственная деятельность вызывает постоянное движение (оборот) хозяйственных средств, которые обслуживают непрерывное возобновление материально вещественных факторов воспроизводства материальных благ. Общественное воспроизводство предполагает производство общественного продукта, его распределение, обмен и потребление. Эти моменты или фазы общественного воспроизводства так или иначе проявляются в хозяйственной деятельности и выступают объектами бухгалтерского учета в виде хозяйственных процессов.

Производство выступает как объект бухгалтерского учета в единстве 2х сторон: как производственное потребление и как производство (выпуск готового продукта). В бухгалтерском учете формируется информация о производственном потреблении в виде затрат на производство.

Результатом производства является выпускаемы готовый продукт. Объект бухгалтерского учета здесь – затраты на единицу выпускаемой продукции, т.е. ее себестоимость. Показатели себестоимости товарной продукции получают в системном бухгалтерском учете. Воспроизводство основных фондов вызывает такие хозяйственные процессы, как капитальные вложения и ремонт основных фондов, их ввод в эксплуатацию или ликвидация. Все эти процессы являются объектами бухгалтерского учета.

К объектам бухгалтерского учета относят также распределение совокупного общественного продукта, распределение прибыли, перераспределение средств, товарное обращение, денежное обращение.

Непроизводственное потребление отражается в бухгалтерском учете не полностью. Личное потребление не является объектом бухгалтерского учета. Информацию о нем получают косвенным путем, на основе показателей товарооборота, бытовых и коммунальных услуг и т.д. Потребление в непроизводственной сфере является объектом бюджетного бухгалтерского учета.

Хозяйственные процессы, выступающие как форма движения хозяйственных средств, в реальной действительности осуществляются в виде множества хозяйственных операций. В современном общественном производстве хозяйственная деятельность ведется с выполнением всех хозяйственных процессов.

Значит – хозяйственная операция представляет собой элемент более общего хозяйственного процесса и сохраняет все основные особенности этого процесса. Она является целенаправленным действием, позволяющим получить определенный результат на данном участке хозяйственной деятельности.

Хозяйственная операция характеризует отдельные хозяйственные действия (факты), вызывающие изменения в составе, размещении имущества и источниках его образования. При этом хозяйственные операции могут затрагивать только имущество предприятия (актив баланса) или только источники его образования (пассив), или одновременно и имущество, и источники его формирования (актив и пассив баланса).

Хозяйственные операции заключаются в приобретении и использовании основных средств, материальных ценностей, в определении затрат на производство продукции и т.п.

Таким образом, хозяйственные операции – это процесс, результатом которого являются изменения в составе имущества и его источников. Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета состоят из процессов заготовки или приобретения материалов, производства продукции и ее реализации (продажи).

При чередовании этих стадий происходит изменение натуральной формы средств.

При заготовке или приобретении денежные средства превращаются в материалы. Основные средства увеличиваются в результате строительства или приобретения. Они поступают на предприятие через капитальные вложения, которые также являются объектом бухгалтерского учета.

Поступившие материалы направляют на производство, где с помощью рабочей силы и орудий производства предмет труда превращается в готовую продукцию. Она подлежит реализации (продаже). В процессе этого готовая продукция становится деньгами, а деньги вновь направляются на заготовку материалов, капитальные вложения и т.д. Таким

образом, происходит постоянный кругооборот средств. В процессе кругооборота совершаются многочисленные операции, которые должны находить отражение в бухгалтерском учете сплошным порядком на основании документов.

Хозяйственные операции можно подразделить на кратковременные и длительные.

Для совершения хозяйственной операции необходимо время, однако часть из них протекает быстро: начинается и заканчивается в течение одного дня (получение наличных денег в кассе, выдача материалов со склада и др.) – кратковременные. Длительные (обработка партии деталей на участке механической обработки, амортизация оборудования и др.) – в бухгалтерском учете они отражаются только после их документирования.

Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС, ЕГО ЗНАЧЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ.

3.1. Балансовый метод отражения информации.

Свое происхождение баланс ведет от *инвентаря* (от латинского *inventarium).*

Инвентарь — понятие несколько устаревшее, но сотню лет назад оно активно употреблялось в учетной теории и практике. Под инвентарем тогда понимали либо 1) имущество (как правило, имеющее материальное воплощение), либо 2) перечень такого имущества. В настоящее время имеет распространение и закреплен законодательно производный от него термин *«инвентаризация»,* означающий составление описи имущества (инвентаря) предприятия. Можно сказать, что результатом инвентаризации является получение инвентаря (во втором значении).

Согласно Закону РУз «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РУз.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденными приказом Минфина РУз.

Баланс означает равновесие, уравновешивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки и обобщенного отражения в сумовой и валютной оценке средств (имущества) предприятия по их видам и источникам образования на определенную дату.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов. Этот характер заключается в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, которые зависят от баланса.

Существуют различные виды балансов: бухгалтерский, баланс доходов и расходов предприятия, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальный баланс и т.д.

Балансовое обобщение информации дает возможность устанавливать и анализировать соотношения между ресурсами и их источниками, производством продукции и ее распределением, между затратами на производство продукции и ее выпуском и т.п.

Балансовое обобщение информации впервые было применено для составления бухгалтерского баланса, что позволило установить имущественно-финансовое состояние предприятия.

Основой построения бухгалтерского баланса явилась двойственная группировка объектов бухгалтерского учета (имущества) – по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и источникам формирования.

. Строение бухгалтерского баланса и его значение.

Баланс — одна из основополагающих категорий бухгалтерского учета и просто учета. В то же самое время, с формальной точки зрения, баланс есть не более чем форма, одна из многих возможных, отображения отчетной информации.

Своей значительностью баланс обязан тем, что именно с его помощью, хотя и несколько замаскировано, производится исчисление финансового результата.

Чтобы полнее осмыслить роль, которую играет в учете баланс, и осознать все связанные с этой формой методологические проблемы и принятые на сегодня решения, представим себе следующую ситуацию. Физическому лицу, выступающему в данном случае в качестве субъекта естественного учета, понадобилось срочно распродать свое имущество. Означенный гражданин мысленно прикидывает, какую сумму он в состоянии выручить за имеющиеся у него вещи, а также — какие суммы другие лица должны ему и, в свою очередь, какие суммы и кому должен он.

Решение этой проблемы вызывает потребность в определенном представлении информации, воплощением чего и служит баланс.

Таким образом, баланс представляет собой двустороннюю таблицу. Где в левой стороне показывается состав и размещение средств предприятия, а в правой стороне – источники образования средств по их целевому назначению.

Первая группировка, т.е. состав и размещение средств хозяйства, называется активом баланса, а вторая – источники получения (формирования) этих средств и их назначение – пассивом баланса. Итоги и актива и пассива баланса должны быть всегда равны, так как независимо от группировки общий размер средств остается одним и тем же. Следовательно, актив показывает, где размещены средства, а пассив – откуда получены эти средства.

В свою очередь актив баланса состоит из:

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

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

Пассив баланса состоит из:

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

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

БАЛАНС НА 1.03.2003г.

Актив		Пассив	
Основные средства	50000	Уставный капитал	50000
Материалы	10000	Краткосрочные кредиты банков	30000
МБП	5000	Кредиторская задолженность по расчетам с подрядчиками	10000
Денежные средства на расчетном счете	15000	Задолженность по расчетам с бюджетом	10000
Незавершенное производство	10000		
Дебиторская задолженность	10000		
Итого	100000	Итого	100000

Выше приведена схематическая форма баланса, чтобы уяснить его содержание как элемент метода бухгалтерского учета.

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

Для повышения информационной емкости баланса в нем приводится два ряда данных: на начало года и на конец отчетного периода или конец года. После каждой статьи баланса в скобках дается шифр соответствующего синтетического счета по Плану счетов.

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

В организациях баланс, для контроля составляют для себя ежемесячно (в банках ежедневно), в соответствующие органы его представляют раз в квартал.

Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций.

В зависимости от объема деятельности в организациях ежедневно могут производиться десятки тысяч хозяйственных операций. Все они оказывают влияние на величину имущества и источники его образования. Но все изменения под влиянием хозяйственных операций сводятся к тому, что одновременно что-то увеличивается, что-то уменьшается, либо одномоментно возрастают или сокращаются и средства и их источники.

Бухгалтерский баланс отражает состояние средств организации на определенную дату. Под влиянием хозяйственных операций происходят разнообразные изменения состава и источников средств. Следовательно, и в балансе происходят разнообразные изменения, отражающие результаты хозяйственных операций, их влияние на величину тех или иных статей актива и пассива баланса.

Бывает четыре типа хозяйственных операций, влияющих на величину актива и пассива баланса.

Операции первого типа изменяют состав имущества, т.е. затрагивают только актив баланса. В этом случае общий итог баланса не изменяется. Первый вид изменения состоит в том, что одна статья актива увеличивается, а другая его статья уменьшается на одну и ту же сумму.

Например: *В кассу с расчетного счета получены деньги.*

Операции второго типа изменяют источники формирования имущества организации, т.е. затрагивают пассив баланса. Второй тип изменений заключается в том, что одна статья пассива увеличивается, а другая его статья уменьшается на одну и ту же сумму. Общий итог баланса остается прежним.

Например: *По разрешению вышестоящей организации присоединено из прибыли к уставному фонду 1500000 сум.* Вторая операция вызовет увеличение уставного капитала и одновременно уменьшение прибыли на 1500000 сум.

Операции третьего типа изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения.

Например: *На расчетный счет организации зачислена краткосрочная ссуда банка в размере 200000 сум.* В результате увеличивается общий итог баланса.

Операции четвертого типа изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения. При этом типе уменьшается и статья пассива и статья актива баланса.

Например: *С расчетного счета погашена задолженность поставщику за поставленные материалы.* В результате этой операции на расчетном счете денег стало меньше, и снизился также долг кредитору. Это приводит к уменьшению общего итога баланса.

Таким образом, применение способа балансового обобщения, при котором каждая хозяйственная операция отражается в условиях постоянного сопоставления видов средств и их источников, дает возможность контролировать состояние и использование фондов предприятия.

Глава 4. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ.

Понятие бухгалтерского счета.

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

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

По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей. В начале таблицы дается название счета – наименование объекта учета. Счет определяется своим наименованием и номером: например, счет 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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

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

Происхождение данный порядок ведет от книжной формы учета, когда средневековые купцы на левой стороне регистрационной книги записывали положительные обязательства, а на правой — отрицательные. Левую страницу регистрационной книги именовали *дебетом* (латинское *debet* — он должен), правую — *кредитом* (латинское

credit — он верит). Позднее столбцы стали располагать на одной странице — однако общего принципа это не поменяло.

Например: счет «Материалы», счет «Уставный капитал», счет «Основное производство» и т.д.

Схема счета имеет такой вид:

Наименование счета

Сальдо Запись хозяйственных операций, увеличивающих значение счета	Запись хозяйственных операций, уменьшающих значение счета
Оборот по дебету	Оборот по кредиту

На счетах отражают хозяйственные операции как в количественном, так и в стоимостном выражении.

Обороты по счету. Под оборотами в учете понимаются числовые величины, характеризующие поступившие на счет или выбывшие со счета объекты учета.

Поступление объекта учета на счет и выбытие со счета символизирует поступление объекта хозяйственной деятельности в хозяйственный комплекс или выбытие из него и заключается в том, что в какой-то момент времени объект учета прекращает или начинает соответствовать признакам, принятым для данного счета.

Поступление или выбытие происходит в определенный момент времени. В бухгалтерском учете поступление и выбытие объектов обычно рассчитывается за определенный период времени, поэтому период является традиционным аргументом при исчислении оборотов.

Если на склад за месяц поступило товаров на 100 тысяч сум, а выбыло на 80 тысяч, то 100 тысяч сум — это дебетовый оборот по счету *Товары,* а 80 тысяч сум — кредитовый.

Для обозначения остатков на счетах бухгалтерского учета пользуются термином *сальдо* (остаток счета). Под сальдо (итальянское *saldo* — расчет, остаток) в учете понимаются числовые величины, характеризующие числящиеся (продолжающие числиться) на счете. В рамках бухгалтерского учета термин «остаток» широко употребляется вместо «сальдо» применительно к материальным объектам хозяйственной деятельности.

Если обороты характеризуют состояние за период, то сальдо — на определенный момент времени. Как правило, сальдо указывается на определенную дату, при этом имеется в виду — на начало дня. Когда понятие сальдо употребляется по отношению к периоду, различают начальное и конечное сальдо: *начальное* — сальдо на начало (первый день) периода, *конечное* — соответственно на конец периода (первый день, следующий за окончанием периода).

В приведенном выше примере с поступлением товара на 100 тысяч сум и выбытием его на 80 тысяч для вычисления сальдо на конец месяца необходимо знать сальдо на его начало. Если начальное сальдо составляло 10 тысяч сум, конечное будет равняться 30 тысячам (10 + 100 — 80).

Поскольку объекты могут быть учтены как по дебету, так и по кредиту счета, различают соответственно *дебетовое* и *кредитовое* сальдо.

Счета, для которых возможно только дебетовое сальдо, называют *активными.* Счета, для которых возможно только кредитовое сальдо, называют *пассивными.*

Для отражения хозяйственных операций на счетах необходимо документальное подтверждение, в качестве которого могут быть первичные документы.

В соответствии с балансом все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные.

Активные – это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение. Например, счет «Основные средства», счет «Материалы», счет «Касса» и т.д. На активных счетах остатки (сальдо) только *дебетовые*.

Пассивные – это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства. Например: счет «Уставный капитал», счет «Краткосрочные кредиты банков» и т.п. На пассивных счетах остатки только *кредитовые.* (Показать пример, т.е. хозяйственную операцию по активному счету и пассивному счету).

Наименование счета

Сальдо Запись хозяйственных операций, увеличивающих значение счета	Запись хозяйственных операций, уменьшающих значение счета
Оборот по дебету	Оборот по кредиту

Таким образом, по активному счету отражаются:

По дебетовой стороне счета – остатки на начало и конец проведения операций, и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка;

По кредитовой стороне счета – лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

По пассивному счету наоборот.

По кредитовой стороне – остатки на начало и конец проведения операций, и хозяйственные операции, вызывающие увеличение остатка, а по дебетовой – лишь хозяйственные операции, вызывающие уменьшение остатка.

Остатки по активным и пассивным счетам затем увязываются и соответственно отражаются в активе и пассиве баланса.

Сущность двойной записи на счетах и ее обоснование.

Все хозяйственные операции записываются на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи.

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

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

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

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

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

I. *Текст.*

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

20.10.2003 500-00 Сняты с расчетного счета наличные

Дт 5010 Касса Кт 5110 Расчетный счет.

Возможен сокращенный вариант, при котором указываются одни корреспондирующие счета:

Дт 50 Касса Кт 51 Расчетные счета.

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

II. *Т-счета («бухгалтерские самолетики»).*

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

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

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма тыс. сум	Наименование счета по	
			Дебету	Кредиту
1	2	3	4	5

1. Приобретены за наличные материалы 100 1010-1090 5000
2. Получены от поставщика материалы, платеж за которые еще на произведен 500 1010-1090 6010
3. Получено в кассу предприятия с расчетного счета в банке 400 5000 5100
4. Отпущены со склада материалы в основное производство 400 2010 1010-1090
5. Выпущена из производства готовая продукция 800 2810 2010
6. Начислена заработная плата рабочим основного производства 280 2010 6710
7. Выдана из кассы заработная плата Рабочим основного производства 280 6710 5000

Первый этап.

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

Второй этап.

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

Третий этап.

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

Четвертый этап.

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

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

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

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

Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, называется бухгалтерской проводкой. Различают бухгалтерские проводки простые, в которых корреспондируются только два счета, и сложные, в которых один счет корреспондируется с несколькими счетами

Пример: начислена заработная плата – 450 тыс. сум, в том числе: рабочим основного производства 200 тыс. сум., производственным работникам – 150 тыс. сум, административно-управленческому персоналу – 100 тыс. сум.

Классификация бухгалтерских счетов.

В бухгалтерском учете применяется значительное количество разнообразных счетов. Для правильного использования их нужно знать, какие объекты должны учитываться на том или ином счете и какие данные могут быть получены при этом.

Для правильной организации учета хозяйственных операций, необходима классификация счетов. Она строится по двум признакам: по назначению и структуре; по экономическому содержанию.

Классификация счетов по назначению и структуре показывает, для чего предназначены те или иные счета и как они строятся, т.е. каковы содержание их дебета и кредита и характер

их остатка. Она позволяет изучить особенности счетов, используемых в бухгалтерской практике, и установить, какие виды счетов должны применяться для получения тех или иных показателей.

Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счете, т.е. какие конкретно объекты отражаются на нем, чтобы получить все необходимые данные, характеризующие их состояние и изменения. Экономическая классификация позволяет наметить перечень счетов, подлежащих использованию на предприятиях данной отрасли народного хозяйства.

Обе классификации тесно связаны и взаимно дополняют друг друга. Знание особенностей счетов и правильное применение их на практике возможны лишь в результате изучения назначения, структуры и экономического содержания счетов.

Классификация счетов по структуре и назначению.

Для построения классификации счетов по назначению и структуре необходимо установить основные группы экономических показателей, требуемых от бухгалтерского учета:

- основные счета;

- регулирующие счета;

- распределительные счета;

- калькуляционные счета;

- сопоставляющие счета;

- забалансовые счета.

Основные счета применяются для контроля за наличием и движением видов средств (актив) и их источников (пассив). Особенностью основных счетов является то, что все они при наличии остатка входят в состав баланса.

Регулирующие счета предназначаются для корректировки оценки хозяйственных средств. Корректировка оценок заключается в том, что, кроме основного счета, в систему текущего бухгалтерского учета вводится особый связанный с ним счет, сумма которого для нахождения действительной величины данного объекта вычитается из нее. К регулирующим счетам можно отнести контрактивные и контрпассивные счета.

Распределительные счета предназначены для контроля за некоторыми затратами предприятия и обеспечения правильности их распределения.

Калькуляционные счета служат для определения себестоимости хозяйственных средств – материалов, продукции, реализованных изделий и т.п. Расчет, при помощи которого

определяется себестоимость, называется калькуляцией. Отсюда счета, содержащие данные для составления калькуляций, называются калькуляционными.

Сопоставляющие счета предназначены для определения финансовых результатов от хозяйственных процессов. Эти результаты определяются путем сопоставления двух различных сумм, характеризующих данный процесс.

Таким образом, все счета бухгалтерского учета можно классифицировать на пять групп.

К 1 группе относятся счета для отражения и контроля хозяйственных средств и их источников, например, счета по учету основных фондов, материальных ценностей, готовых изделий на складах и в пути, денежных средств, счета дебиторов, ссуд банка, расчетов с поставщиками и подрядчиками, кредиторами и т.д.

Счета этой группы непосредственно отражают состав и размещение средств предприятия и источников этих средств, характеризуя таким образом, *ресурсы предприятия и их движение*. Они непосредственно входят в баланс предприятия.

Ко 2 группе относятся счета для регулирования оценки средств. Счета этой группы непосредственно связаны со счетами первой группы и дополняют их. Они предназначаются для отражения показателей, характеризующих необходимые коррективы при анализе счетов 1 группы, но одновременно имеют и самостоятельное аналитическое значение. Так, например, счет износа основных средств не только регулирует оценку по счету основных средств, но и показывает степень изношенности основных фондов предприятия. Если при регулировании проводится дооценка по тому или иному балансовому счету, то регулирующий счет является *дополнительным* к основному счету и его остаток прибавляется к остатку основного счета, оценку по которому он регулирует. Если оценка учитываемых средств должна быть уменьшена, регулирующий счет противостоит основному счету, является: *контрарным* и суммы его остатков подлежат вычитанию из суммы остатков, регулируемого счета. Примером этого может служить активный счет основных средств и регулирующий его оценку счет износа основных средств.

К 3-ей группе относятся счета, предназначенные для отражения контроля отдельных стадий кругооборота хозяйственных средств. При помощи счетов этой группы учитываются расходы предприятия на приобретение и изготовление материальных ценностей на производство продукции, реализацию их и товаров. Счета этой группы служат также для контроля выполнения планов производства и реализации продукции. Ряд счетов этой группы предназначается для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства. Они называются *собирательно-распределительными счетами*. Задача этих счетов – произвести группировку по отдельным статьям. Собирательно-распределительные счета не имеют остатков на начало и конец отчетного периода. Так как собранные суммы по дебету и кредиту этих счетов в том же отчетном периоде перечисляются на калькуляционные счета по принадлежности.

К *калькуляционным,* относятся счета для определения себестоимости произведенной и реализованной продукции. К калькуляционным счетам можно отнести счета 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 0800 «Капитальные вложения».

Экономическое содержание записей по счету «Основное производство» следующее: по дебету счета учитываются остатки незавершенного производства на начало и конец

периода, а также фактические производственные затраты. По дебету счета прослеживается формирование каждой статьи себестоимости продукции, взаимосвязанной с соответствующими счетами (корреспонденция счетов); по кредиту счета «Основное производство» указывается фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, а также, если имели место, возвраты, отходы, попутная продукция.

Экономическое содержание записей по счету «Вспомогательное производство» следующее: по дебету счета записываются остатки незавершенного производства на начало и конец года, а также обобщается информация о фактических затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства (обслуживание различными видами энергии – электроэнергией, паром, газом, транспортное обслуживание, ремонт основных средств, заготовление запасных частей и т.п.).

По дебету счета отражаются фактические прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, оказании услуг и выполнении работ, а также косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательных производств, и потери от брака.

По кредиту счета показываются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

К 4-ой группе относятся счета, служащие для отражения и контроля финансовых результатов работы предприятия. 9000, 9100, 9200, 9300, 9400, 9500, 9600, 9700, 9800, 9900.

Экономическое содержание по этим счетам следующее: по дебету счетов в течении отчетного периода отражаются убытки (потери), а по кредиту – прибыли (доходы) предприятия.

К 5-ой группе относятся з*абалансовые* счета, предназначенные для отражения и контроля не принадлежащих предприятию средств, временно находящихся у него на хранении, а также для справочных показателей о средствах, и операциях предприятия, не получивших отражения в системе балансовых счетов.

Кроме всего выше сказанного счета можно классифицировать на:

Бухгалтерские – это способ регистрации и хранения бухгалтерской информации о состоянии и движении экономических ресурсов хозяйствующих субъектов.

Постоянные – это счета активов, обязательств и капитала, которые имеют сольдо на начало и конец отчетного периода, отражающиеся в балансе. Постоянные счета делятся на активные пассивные, контрактивные и контрпассивные.

Активный счет – счет, предназначенный для отражения активов, на котором остаток и увеличение экономических ресурсов отражается по дебету счета, а уменьшение по кредиту.

Пассивный счет – предназначается для отражения обязательств и капитала, на котором остаток и увеличение обязательств и капитала отражаются по кредиту счета, а уменьшение по дебету.

Контрактивный – это счет, сальдо которого вычитается из сальдо связанного с ним активного счета для отражения в финансовой отчетности чистой стоимости актива.

Контрпассивный – это счет сальдо, которого вычитается из сальдо связанного с ним пассивного счета для отражения в финансовой отчетности чистой стоимости обязательства или капитала.

Транзитные счета – это временные счета доходов и расходов, которые используются в течении отчетного периода, но закрываются и не имеют остатка на конец отчетного периода.

Забалансовые счета – это счета, предназначенные для обобщения о наличии и движении активов, не принадлежащих предприятию, но временно находящиеся в его распоряжении. Эти счета не корреспондируют с другими счетами и не отражаются в финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Счета синтетического и аналитического учета.

Для различных целей используют счета обобщенные и более подробные или детальные. Для обобщенной характеристики учетных объектов, т.е. средств, источников, фактов хозяйственной деятельности используют синтетические счета или счета синтетического учета. Для более детальной характеристики применяют счета аналитического учета.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества, обязательств предприятия и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета.

Прямую связь между синтетическими и аналитическими счетами можно рассмотреть на следующем примере.

На начало месяца за подотчетными лицами числилась задолженность в сумме 15000 сум, в том числе за Х.К. Кадыровым – 5000 сум., И.А. Назаровым – 4500 сум., М.М. Хакимовым – 5500 сум. В кассе находилось 20000 сум, запасы материалов составили 250000 сум., хозяйственного инвентаря и принадлежностей – 30000 сум. В течении месяца произошли следующие операции.

1. Поступили на склад материалы, оплаченные Х.К. Кадыровым из подотчетной суммы в 4500 сум.

2. Получен в кассу от Х.К. Кадырова остаток подотчетной суммы 500 сум.

3. Согласно авансовому отчету М.М. Хакимова, приходуются оплаченные им из подотчетной суммы:

Материалы – 4000 сум.

Хозяйственный инвентарь и принадлежности – 1500 сум.

Итого……5500 сум.

По первой операции 4500 сум. Следует записать в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Одновременно эту же сумму заносят в кредит аналитического счета Х.К. Кадырова. Тем самым показывают, что материалы поступили именно от Х.К. Кадырова, и списывают числящуюся за ним задолженность по подотчетной сумме. Остальные операции следует отражать также одновременно на синтетических и аналитических счетах.

В счетах синтетического учета используют только денежные измерители.

Что касается аналитических счетов, предназначенных для учета основных средств, ТМЦ и др., то, кроме денежного измерителя, необходим количественный показатель (кг, шт., пары и т.д.).

Для аналитического учета основных средств, материалов, товаров на базах, комиссионных, ювелирных магазинов и некоторых др. организациях ведут количественно-суммовой или натурально-стоимостной учет, т.е. учетные записи проводят по наименованию, количеству, цене и сумме. Если потребности в такой информации не возникает, осуществляют только суммовой учет.

План Счетов бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, в основе которого используется классификация счетов по их экономическому содержанию. План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, а также инструкция по его применению введены в действие с 1 января 2002 года.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности применяется всеми предприятиями народного хозяйства, ведущими бухгалтерский учет по двойной системе (кроме банков и бюджетных организаций), включая предприятия с участием иностранных инвесторов (совместные предприятия) и предприятия, полностью принадлежащие иностранным инвесторам.

Инструкция по применению Плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов бухгалтерского учета и отражению однородных фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета.

По Плану счетов в соответствии с инструкцией по его применению бухгалтерский учет должен быть организован на предприятиях всех отраслей хозяйства и видов деятельности независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

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

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

В Плане счетов приведены наименования и коды синтетических счетов, всего 249 балансовых счетов и 14 забалансовых счетов. Все счета сгруппированы в 6 частей, которые в свою очередь разбиты на 9 разделов:

I. Основные средства, нематериальные активы и другие долгосрочные активы.

II. Товарно-материальные запасы.

III.Расходы будущих периодов и отсроченные расходы – текущая часть.

IV. Счета к получению – текущая часть.

V. Денежные средства, краткосрочные инвестиции и прочие текущие активы.

VI. Текущие обязательства.

VII. Долгосрочные обязательства.

VIII. Капитал, нераспределенная прибыль и резервы.

IX. Доходы и расходы.

Глава 5. ОЦЕНКА И КАЛЬКУЛЯЦИЯ.

Сущность и значение стоимостного измерения объектов бухгалтерского наблюдения.

Правильное определение количественных и качественных показателей требует применение научных методов их исчисления. Особую роль при исчислении показателей хозяйственной деятельности играет оценка хозяйственных средств и калькуляция себестоимости.

Оценка и калькуляция используются для определения показателей хозяйственной деятельности в обобщающем денежном измерителе.

Оценка хозяйственных средств является способом выражения их в денежном измерении.. При ее помощи натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные. Оценка – неотъемлемый элемент метода бухгалтерского учета, поскольку без нее нельзя получить обобщающие показатели.

От правильности оценки хозяйственных средств зависит использование данных бухгалтерского учета для характеристики ресурсов предприятия. Она влияет на точность

определения финансовых результатов, так как искажение величины затрат предприятия ведет к неправильному определению размера прибыли.

Для обеспечения правильности оценки хозяйственных средств используются принципы ее реальности и единства.

Реальность оценки – это отражение в денежном показателе действительной величины хозяйственных средств. Соблюдение этого принципа обеспечивается тем, что оценка статей баланса производится по фактической себестоимости.

Принцип единства оценки заключается в единообразном денежном измерении однородных средств различных предприятий. Это значит, что в балансах всех предприятий одинаковые средства показываются в одной и той же оценке. Причем такая оценка сохраняется в течение всего времени нахождения хозяйственных средств в той или иной стадии кругооборота. Кроме того, под единством оценки понимается то, что средства хозяйства показываются в одной и той же оценке в текущем учете и балансе.

Правила оценки объектов учета в Узбекистане в последние годы существенно изменились и стали больше соответствовать международным. На изменение правил оценки решающее влияние оказывают следующие нормативные документы: Закон РУз «О бухгалтерском учете» и Закон РУз «О предприятиях в Республике Узбекистан».

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов.

Применение в учете принципов реальности и единства оценки обусловлено особенностями развития рыночных отношений в нашей стране. Этого требует объективность учета, законодательная регламентация его построения, научный характер учетных данных.

Бухгалтерский учет объектов бухгалтерского наблюдения допускается вести в суммах, округленных до целых сумов. Возникающие при этом суммовые разницы могут быть отнесены на финансовые результаты предприятия или увеличение (уменьшение) финансирования (фондов) у бюджетных организаций.

Возможно использование различных методов оценки многих объектов учета. Например, расходуемые производственные запасы разрешено оценивать любым из трех методов: по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО); по себестоимости последних по времени закупок партий (ЛИФО) (в Узбекистане этот метод запрещен на данный момент).

Нормативными документами установлены основные принципы оценки объектов учета, названные допущениями и требованиями:

- допущение непрерывности деятельности предприятия, которое обуславливает целесообразность использования метода оценки имущества по первоначальной стоимости;

- допущение последовательности применения учетной политики, требующее соблюдения преемственности выбранных методов оценки объектов учета по годам;

- требование осмотрительности, ориентирующее предприятие на оценку производственных запасов, готовой продукции и товаров по «низшей» стоимости;

- требование полноты отражения в учете всех фактов хозяйственной деятельности, т.е. определение фактической себестоимости приобретения производственных запасов и фактической себестоимости готовой отгруженной и реализованной продукции (работ и услуг).

Следует отметить, что в Узбекистане данные правила строго контролируются государством: переоценка основных средств и производственных запасов осуществляется только с постановления государственных органов управления; достаточно жестко регламентированы порядок начисления износа основных средств, правила оценки статей бухгалтерской отчетности.

5.2. Виды оценок, применяемые в бухгалтерском учете.

Итак, оценка – это метод денежного измерения, по которым активы и обязательства признаются и фиксируются в финансовых отчетах.

Рассмотрим порядок оценки отдельных видов средств.

Основные средства отражаются в балансе по первоначальной стоимости, которая складывается из стоимости их приобретения или сооружения и всех расходов по доставке и установке. Износ основных средств проставляется отдельной статьей в активе баланса.

Сырье, материалы и топливо учитывается в балансе по фактической себестоимости, которая включает все расходы по заготовке и доставке их на склад предприятия.

В текущем учете эти ценности разрешается отражать не только по фактической, но и по плановой себестоимости (с выделением отклонений фактической себестоимости от плановой), или по оптовым ценам (с выделением транспортно-заготовительных расходов). Также эти ценности разрешено отражать в балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), т.е. разрешено осуществлять оценку по «низшей» стоимости.

Незавершенное производство при единичном производстве продукции показывается в балансе, как правило, по фактической себестоимости включенных в эту статью незаконченной продукции (работ и услуг). Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в учете и отчетности по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Отходы производства, неисправимый брак, а также материалы, оставшиеся от ликвидации основных средств, учитывают по ценам их возможного использования.

Готовая продукция на складе и товары, отгруженные покупателям, показываются в балансе по фактической себестоимости. В текущем учете их разрешается учитывать по плановой себестоимости (причем отдельно отклонения фактической себестоимости от плановой) или по оптовым ценам предприятия, с обособленным отражением разницы

между фактической себестоимостью и стоимостью по оптовым ценам предприятия, а также по цене возможной реализации (по «низшей» стоимости).

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются в суммах, показанных в бухгалтерских записях предприятия и признаваемых им правильными.

При составлении финансовых отчетов, используются следующие виды оценки:

Первоначальная стоимость. Активы отражаются по их текущей стоимости, установленной по согласию сторон, достигнутому во время их приобретения. Обязательства отражаются в сумме средств, которые будут выплачены до того, чтобы выполнить обязательство.

Текущая стоимость. Активы отражаются в отчете по сумме денежных средств. Которые должны быть выплачены в том случае, как если бы этот или аналогичный ему актив был только что приобретен. Обязательства отражаются по недисконтируемой сумме денежных средств, которая потребуется для того, чтобы оплатить обязательство.

Стоимость реализации. Активы отражаются по сумме денежных средств, которая может быть получена от продаж. Обязательства отражаются по стоимости их погашения, которая представляет собой недисконтируемую сумму денежных средств, требуемых для погашения обязательств.

Дисконтируемая стоимость. Активы отражаются по текущей стоимости, представляющей собой дисконтируемую стоимость будущих поступлений денежных средств, которые должны генерировать активы в ходе нормальной деятельности хозяйствующего субъекта.

Обязательства отражаются по текущей стоимости, которая представляет собой дисконтируемую стоимость перечисляемых денежных средств в будущем, которые могут быть использованы для погашения обязательств при нормальной деятельности предприятия.

Балансовая стоимость – это стоимость отражения активов и обязательств в бухгалтерском балансе на отчетную дату.

За основу для оценки при подготовке финансовых отчетов предприятия принимают первоначальную стоимость. Обычно она используется вместе с другими основными понятиями оценки.

Цели и задачи калькуляции.

Одним из основных показателей работы предприятия является себестоимость продукции. *Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется калькуляцией.* Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную или фактическую калькуляции.

Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с

производства устаревших.основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются:

Учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;

Учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;

Калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;

Выявление результатов деятельности структурных хозрасчетных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;

Выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации предприятия и его подразделений.

В настоящее время наш отечественный бухгалтерский учет, приближается к международным стандартам бухгалтерского учета, и делится на управленческий учет и финансовый учет. Таким образом, учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, тоже выделен как управленческий учет.

Виды калькуляции: смета, план, нормативы, отчетность.

Теперь рассмотрим каждый вид калькуляции:

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой является сметные калькуляции, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

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

Отчетные или фактические калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и не планируемые непроизводительные расходы.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Под *методом калькуляции понимают систему приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы*. Выбор метода калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции.

Глава 6. Принципы учета основных хозяйственных процессов.

Принципы учета основных хозяйственных процессов.

Бухгалтерский учет, является важным средством систематического контроля, за использованием материальных, денежных, трудовых ресурсов, выполнением плановых заданий, выявлении производственных резервов с целью повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

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

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

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

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

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

Элементы затрат, включают затраты предметов труда (сырье, материалы, топливо, энергия и др.), средств труда (амортизация основных средств и др.) и живого труда

(начисление заработной платы, отчисления в Пенсионный фонд, на социальное страхование и др.).

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

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

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

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

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

Учет процесса снабжения.

Хозяйственные средства на предприятиях, объединениях находятся на разных стадиях движения и участвуют в разных хозяйственных процессах: снабжения, производства, реализации.

В процессе снабжения предприятие приобретает у поставщиков материалы, сырье, топливо и др. предметы, необходимые для изготовления продукции, для обеспечения процесса производства.

Движение материальных ценностей в учете отражается по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость, приобретаемых материалов складывается из 2-х основных величин – покупной их стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

Покупной является стоимость, по которой материалы приобретаются у поставщиков и которая указывается в товарных и расчетных документах, выписываемых поставщиками (счет-фактура, платежные требования). Обычно материалы оплачиваются по оптовым ценам, транспортно-заготовительные расходы включаются в затраты по доставке материалов от поставщиков транспортным путем, по их погрузке и разгрузке, потере материалов в пути, наценки снабженческо-сбытовых организаций, таможенных сборов и пошлин и др.

Транспортно-заготовительные расходы в ряде отраслей промышленности занимают значительный удельный вес себестоимости материалов, которые мы приобретаем, их величина зависит от расстояния перевозки грузов, вида используемого транспорта и ряда других факторов.

В соответствии с действующими Положениями по учету материалов, Национальными стандартами бухгалтерского учета №4 «Производственные запасы», на предприятиях и стройках транспортно-заготовительные расходы учитываются в обобщенном виде на соответствующих счетах производственных запасов. Процесс снабжения осуществляется по имеющимся на предприятии Плану снабжения. Основными его показателями являются: объем заготовленных (закупаемых) предприятием производственных запасов, себестоимость приобретенных предметов труда.

В связи с этим основные задачи учета процесса снабжения заключается в определении фактического объема снабжения и выявления фактической себестоимости приобретаемых материальных ценностей.

Для учета производственных запасов используется синтетический счет 1000 «Материалы», который подразделяется на несколько счетов, отражающих движение различных видов материалов:

1010 – «Сырье и материалы»

1020 – «Покупные полуфабрикаты и комплектующие»

1030 – «Запасные части»

1040 – «Топливо»

1050 – «Строительные материалы»

1060 – «Тара и тарные материалы»

1070 – «Материалы, переданные в переработку на сторону»

1080 – «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»

1090 – «Прочие материалы».

На основании предъявленных поставщиками платежных требований, к которым прилагаются документы, подтверждающие поступление ценностей на склад предприятия, на их покупную стоимость делается запись по дебету счетов 1010-1090. сюда же записываются транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к данным поступившим материалам.

Таким образом, дебетовый оборот синтетического счета 1000 «Материалы» показывает фактический объем снабжения, т.е. общую сумму фактически поступивших за отчетный период материальных ценностей по их фактической себестоимости. По кредиту этого счета отражается выбытие материалов по фактической себестоимости. Дебетовый остаток счета 1000 «Материалы» характеризует наличие материалов на складе по фактической себестоимости.

Рассмотрим пример процесса снабжения.

Предположим, что у производственного предприятия по состоянию на 1 октября 200_ г были следующие остатки по синтетическим счетам:

1000 «Материалы» -100000 сум.

По оптовым ценам - 98000 сум.

Транспортно-заготовительные расходы – 2000 сум.

Из общей суммы материалов:

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

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

5110 «Расчетный счет» - 90000 сум.

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

За октябрь месяц произошли следующие операции по снабжению:

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

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

3) Включены в себестоимость материалов транспортно-заготовительные расходы.

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

Д 1000 К		Д 6010 К		Д 5110 К	
Сн. 100000			Сн.12000	Сн.90000	
1) 60000		4)61200	1)60000		4) 61200
3)1200			2)1200		
Ск.161200			Ск.12000	Ск.28800	

Д 1510 К	
2) 1200	3) 1200

1200 : 60000 * 100% = 2%

Транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к разным материалам составят:

Материал А = 20000* 2 = 400

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

Учет процесса производства.

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

Кроме названных затрат предприятие несет расходы по обслуживанию производства, расходы на отопление, освещение и т.д.

Общая сумма всех затрат в денежном выражении на производство продукции называется ее *себестоимостью.* Результатом процесса производства является выпуск готовой продукции. В бухгалтерском учете фактический выпуск готовой продукции отражается в натуральном и денежном выражении, а также выявляются затраты на производство и исчисляется фактическая себестоимость выпущенных изделий.

Основными задачами бухгалтерского учета процесса производства являются:

определение фактического объема производства в натуральном и денежном выражении. При этом выявляется как количество всей, произведенной продукции, так и отдельных ее видов.

Выявление затрат на производство продукции и исчисление ее фактической себестоимости. Для этого определяется величина затрат предприятия на весь выпущенный объем продукции, а также себестоимость отдельных ее видов.

Для учета процесса производства используются специальные счета. Основным из них является синтетический счет 2010 «Основное производство». Он применяется для отражения затрат на производство продукции и определения ее фактической себестоимости. На дебете счета 2010 «Основное производство» собираются все затраты на производство продукции. С кредита этого счета списывается выпущенная продукция, в отчетный месяц по фактической себестоимости на основании калькуляции. По данным этого счета устанавливается общий объем производства. Счет 2010 «Основное производство» - активный и может иметь только дебетовое сальдо, показывающее сумму незавершенного производства.

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

Счет 2010 «Основное производство» используется для учета затрат:

промышленных и сельскохозяйственных предприятий по выпуску продукции;

подрядных геолого-разведочных, проектно-изыскательских предприятий, по выполнению строительно-монтажных работ;

предприятий транспорта и связи по оказанию ими услуг;

научно-исследовательских предприятий по выполнению научно-исследовательских работ;

предприятий общественного питания, по выпуску собственной продукции;

дорожных хозяйств по содержанию и ремонту автомобильных дорог.

Такие затраты являются прямыми, поэтому они все учитываются по дебету счета 2010 «Основное производство».

Расходы на обслуживание производства и др. затраты, которые не могут быть прямо записаны в дебет того или иного аналитического счета и включения в себестоимость определенного изделия называют косвенными. Они учитываются отдельно на специальных счетах. Счет 2510 «Общепроизводственные расходы». На этом счете могут быть отражены следующие расходы:

по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;

амортизационные отчисления основных средств, нематериальных активов производственного назначения;

затраты на ремонт основных средств производственного назначения;

расходы по страхованию производственного имущества;

расходы на отопление, освещение и содержание производственных мощностей;

арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование, другие арендуемые средства, используемые в производстве;

оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства;

другие аналогичные по назначению расходы.

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

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

На основное производство – 10000

На общепроизводственные нужды – 1200

На вспомогательное производство – 700

Итого: 11900

Начислена заработная плата рабочим и служащим предприятия:

Рабочим за изготовление продукции – 7000

Работникам, занятым обслуживанием производства – 600

Работникам вспомогательного производства – 800

Итого: - 8400.

Удержаны налоги с заработной платы – 640.

Начислены взносы на соцстрах, в Пенсионный фонд и Фонд занятости 25%

Рабочим основного производства – 2604

Общепроизводственным работникам – 223,2

Работникам вспомогательного производства – 297,6

Итого: 3124,8

Начислен износ основных средств:

Производственного оборудования - 220

Общепроизводственного назначения - 270

Оплачены расходы на электроэнергию, использованную:

На производственные нужды – 300

На обслуживание цехов – 30

На нужды вспомогательного производства – 20

Итого: 350

Списаны и распределены для включения в себестоимость Общепроизводственные расходы – 2323,2

Расходы вспомогательного производства – 1097,6

Итого: 3420,8

Общая сумма представляет собой все затраты отраженные по дебету счетов 2310 «Вспомогательное производство» и 2510 «Общепроизводственные расходы». В конце месяца эти расходы списываются полностью, т.е. они кредитуются и тем самым

закрываются, а расходы полностью включаются в себестоимость продукции. Следовательно, они должны быть записаны в дебет счета 2010 «Основное производство».

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

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

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

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

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

Д 2810 К

8)23544,8

_____

Ск.23544,8

Учет процесса реализации.

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

Готовой продукцией являются изделия, прошедшие все стадии технологической обработки на данном предприятии, точно соответствующие стандартам или технологическим условиям.

В процессе реализации продукция, произведенная данным предприятием (поставщиком), передается другим предприятиям (покупателям). Последние уплачивают предприятию-поставщику оптовую цену продукции (продажную стоимость).

Продукция считается реализованной, только после ее оплаты покупателем, т.е. когда денежные средства поступили на расчетный счет предприятия изготовителя продукции.

В процессе реализации у промышленных предприятий возникают внепроизводственные расходы. Лишь после реализации продукции определяется полная ее себестоимость, которая складывается из производственной себестоимости и внепроизводственных расходов. Прибыль от реализации продукции определяется как разность между продажной стоимостью реализованной продукции и ее полной себестоимостью.

Информация о наличии и движении готовой продукции отражается на следующих счетах:

2810 – «Готовая продукция на складе»

2820 – «Готовая продукция на выставке»;

2830 – «Готовая продукция, переданная на комиссию».

На счете 2810 «Готовая продукция на складе» учитывается готовая продукция по фактической себестоимости. Оприходование готовой продукции, изготовленной для реализации, в т.ч. и продукции частично предназначенной для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 2810 – в корреспонденции со счетами учета затрат.

Отгруженная покупателям готовая продукция, расчетные документы за которую предъявлены этим покупателям (заказчикам), списывается в порядке реализации с кредита счета 2810 в дебет счета 9110 «Себестоимость готовой продукции».

Аналитический учет по счету 2810 «Готовая продукция на складе» ведется по материально ответственным лицам, отвечающим за сохранность готовой продукции. Учет готовой продукции ведется на основании отчетов материально ответственных лиц, которые заполняются по данным приходных и расходных накладных, счетов-фактур, калькуляционных листов и т.д.

Рассмотрим особенности всех бухгалтерских счетов, которые используются для учета процесса реализации. Центральное место среди этих счетов занимает счет учета «Себестоимости реализованной продукции» 9110. Он служит для выявления фактического объема реализации продукции и финансового результата от реализации. В дебете его отражается фактическая производственная себестоимость. Фактическая производственная себестоимость получается путем суммирования плановой производственной себестоимости и отклонений фактической себестоимости реализованной продукции от плановой. При этом отклонения – перерасходы прибавляются, а отклонения – экономия вычитаются из плановой себестоимости. Таким образом, в дебете этого счета отражается фактическая полная себестоимость реализованной продукции.

Обобщение информации о себестоимости, реализованной готовой продукции осуществляется на счете 9110. На этом счете учитывается себестоимость отгруженной готовой продукции.

В конце отчетного периода, определенные на счете 9110 итоги дебетовых оборотов, списываются в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

Отразим операции по учету процесса реализации на счетах бухгалтерского учета:

Отгружена готовая продукция иногородним покупателям по фактической себестоимости – 23544,8 тыс.сум.

Предъявлены расчетные документы покупателям на отгруженную продукцию на сумму – 28253,8 тыс.сум.

Поступил на расчетный счет, платеж от покупателей за реализованную продукцию по оптовым ценам на сумму – 28253,8 тыс.сум.

Определен и списан финансовый результат от реализации продукции.

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

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

Глава 7. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ.

Первичные учетные документы, их содержание и реквизиты.

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

Первичный учет должен быть выделен в подсистему АСУ, поскольку он является базой формирования исходной первичной информации не только подсистемы «Бухгалтерский учет», но и для других подсистем АСУ – планирования, прогнозирования, технико-технологических решений, анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия и др.

Отсюда следует, что первичный учет выполняет не только начальную стадию восприятия, измерение и регистрацию хозяйственных операций, характеризующих отдельные процессы, но и контрольные функции, заключающиеся в выявлении отклонений в момент их возникновения.

Для выделения первичного учета в подсистему автоматизированной системы управления имеются все предпосылки и возможности.

Современные средства вычислительной техники, включая устройства сбора, измерения, регистрации, передачи, накапливания информации в условиях АСУ, позволяют автоматически получить всю первичную информацию о происходящих хозяйственных операциях, процессах и явлениях и направить ее в банк данных с целью максимального удовлетворения потребителей всей уровней управления.

Записи в бухгалтерском учете обязательно обосновываются документами. *Бухгалтерский документ* – бумажный или машинный носитель информации, дающий право на совершение хозяйственных операций или подтверждающий факт ее исполнения. Особенно велико значение документов для предварительного или последующего контроля за законностью хозяйственных операций, а также для более эффективного использования материальных и трудовых ресурсов.

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

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

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

Учетные регистры бухгалтерского учета могут иметь форму специально разграфленных книг, журналов, отдельных листов и карточек, машинограмм, магнитных лент, дисков, дискет и др. машинных носителей.

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

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

7.2 Классификация первичных документов.

Хозяйственные операции, совершающиеся в процессе деятельности предприятия, различны по своему содержанию. Этим и объясняется и разнообразие документов, которыми они оформляются.

Отличие документов обусловлено также особенностями их использования в учетной работе. Чтобы лучше изучить назначение документов и обеспечить правильное их применение в бухгалтерском учете, необходимо выяснить их классификацию.

Виды первичных документов.

По назначению документы подразделяются на:

Распорядительные, оправдательные (исполнительные) и комбинированные, в которых объединяются распорядительные и исполнительные, документы бухгалтерского оформления.

Документы могут быть внешними, поступающими на предприятие от руководящих органов, от поставщиков, покупателей и др. организаций и лиц, и внутренними, составляемыми на самом предприятии.

Распорядительными документами являются такие, в которых содержится распоряжение о производстве тех или иных операций. К ним относятся приказы или распоряжения руководителя предприятия и уполномоченных им лиц на совершение хозяйственных операций.

Оправдательные (исполнительные) документы оформляют произведенные хозяйственные операции и удостоверяют факт их совершения. К ним относятся: счет-фактура, накладные, приемные документы складов, кассовые ордера и др. Поступающие в бухгалтерию документы проверяются, после чего применяются к учету.

К комбинированным документам относятся, например, расчетно-платежные ведомости, кассовые приходные и расходные ордера, авансовые отчеты подотчетных лиц, накладные на отпуск и приемные ордера на поступление материалов и готовой продукции на склады и т.д.

Документы бухгалтерского оформления составляются тогда, когда для записей хозяйственных операций нет типовых документов или при обобщении и обработке оправдательных и распорядительных документов. К ним относятся справки, ведомости распределения и др.

Классификация документов.

Документы классифицируются:

По месту составления:

внешние;

внутренние;

По назначению:

распорядительные,

оправдательные,

комбинированные,

документы бухгалтерского исполнения;

По способу охвата*:*

разовые – составляются, когда оформление хозяйственной операции, осуществляется в один прием и на этом данная операция завершается;

накопительные – составляются в течение определенного периода, путем накапливания документов по хозяйственным операциям, относящимся к одному объекту учета;

По объему отраженных хозяйственных операций:

единичные – это документы, которые оформляются на одну операцию в момент ее совершения;

сводные – составляются по совокупности единичных документов, относящихся к одному объекту.

По содержанию хозяйственных операций:

материальные – оформляются при движении ТМЦ на предприятии;

денежные – оформляются при движении денежных средств на предприятии.

Каждый бухгалтерский документ должен быть оформлен так, чтобы в нем содержались все сведения, необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенной операции. Учетная (бухгалтерская) документация должна отвечать следующим основным требованиям:

быть точной, т.е. соответствовать фактически произведенным хозяйственным операциям по их характеру, количественному и денежному выражению;

простой и ясной, понятной не только работникам учетного аппарата, но и пользователям (работникам налоговой инспекции, банков, менеджерам, предпринимателям, учредителям и т.д.);

своевременно оформленной и ориентированной на обработку ее в условиях автоматизации учетного процесса. Бухгалтерская информация должна быть качественной и эффективной, т.е. формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

Можно выделить основные направления обработки первичной документации:

- сокращение и изъятие из первичных документов, постоянных реквизитов и запись в память ЭВМ;

- сокращение общего объема первичной информации за счет исключения из нее условно-постоянной информации;

- использование унифицированных первичных документов (платежные поручения, платежное требование-поручение и т.п.);

- замена большинства обычных бумажных первичных документов машинными носителями информации;

- повышение материальной и моральной ответственности работников предприятия за поддержание в постоянном рабочем состоянии технических средств первичного учета и разработку новых более прогрессивных технических средств.

Понятие, значение и виды инвентаризации.

Одним из важнейших требований, предъявляемых к учету, является требование реальности (правдивости) его показателей. Отвечая этому требованию, данные бухгалтерского учета должны полностью соответствовать действительности. Количество поступивших или выданных ценностей – материалов, денежных средств, готовой продукции и др. – отражаемое в учете, должно точно совпадать с тем их количеством, которое действительно получено или выдано, а остатки этих ценностей по данным учета – с теми остатками, которые на самом деле имеются в местах их хранения.

Между тем данные учета иногда расходятся с действительностью. Эти расхождения могут быть выявлены периодическими проверками остатков средств предприятия с данными учета. Такая проверка дает возможность дополнять и уточнять учетные данные, а также вести борьбу с разного рода злоупотреблениями. Натуральные остатки выявляются путем специальных переписей, которые называются инвентаризациями.

Инвентаризацией называется уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Инвентаризация позволяет проверить, все ли хозяйственные операции оформлены в документах и отражены в бухгалтерском учете, а также внести необходимые уточнения и исправления.

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

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия с данными учета; проверка полноты отражения в учете обязательств, выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям и т.п.;

Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, разгосударствлении и приватизации;

при переоценке основных средств, товарно-материальных ценностей;

при смене материально ответственных лиц;

при установлении фактов хищений и злоупотреблений объектов учета, а также порчи ценностей;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварии или других чрезвычайных ситуаций;

при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта;

перед составлением годовой отчетности.

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

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

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

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

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

В зависимости от основания проведения инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению руководителя предприятия, вышестоящих органов, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Порядок проведения инвентаризации.

В соответствии с действующим положением установлен следующий порядок проведения и оформления инвентаризации.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты предприятия с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжению руководителя на издержки производства или обращения, сверх норм – на счет виновных лиц;

- недостачи ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей, когда конкретные виновники не установлены, могут быть списаны на издержки производства, с указанием мер, принятых по предотвращению таких недостач и потерь.

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

Глава 8. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

8.1. Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете.

Для того чтобы получить необходимые показатели о хозяйственной деятельности, надо сведения об операциях, содержащиеся в документах, сгруппировать в соответствии с их экономическим содержанием и зарегистрировать. Такая регистрация осуществляется с помощью учетных регистров, обеспечивающих контроль за сохранностью документов.

Учетные регистры представляют собой листы бумаги, приспособленные для регистрации и группировки в них данных о наличии средств и операциях с ними, зафиксированных первичными носителями информации.

В зависимости от внешнего вида учетные регистры подразделяют на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы (ведомости).

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

В *бухгалтерских книгах* все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например, кассовой, страницы не только нумеруются, но и прошнуровываются шпагатом, скрепляются сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге для того или иного счета отводится одна или несколько страниц. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

Карточки из плотной бумаги или неплотного картона не скрепляют между собой. Их хранят в специальных ящиках – картотеках. Карточки открывают на год и регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью.

Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек тем, что они изготовлены из менее плотной бумаги и имеют больший формат. Их хранят в особых папках-регистрах. Свободные листы открываются, как правило, на месяц или квартал.

Отражение хозяйственных операций в учетных регистрах должно осуществляться в определенном порядке на основе оформленных и обработанных документов.

Запись хозяйственных операций в учетные регистры носит название разноски операций.

Разноска операций осуществляется на основе разметки и содержания самих документов.

Запись в учетные регистры осуществляют чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь несколько экземпляров, путем копирования) или с помощью пишущих или счетно-пишущих машин. Записи в учетных регистрах должны быть краткими, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре, на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разноски. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводят итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяют путем составления оборотных ведомостей или другим способом.

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

Применение в учете той или иной формы регистров – книг, карточек или свободных листов определяется соответствующими положениями и инструкциями по бухгалтерскому учету и его автоматизации.

8.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах.

Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляют корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учтенных записей. Ошибочный текст или сумму зачеркивают тонкой линией, так чтобы можно было прочесть зачеркнутое (зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре), и над ней пишут правильный текст или сумму. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах – подписями лиц, подписавших документ, в учетных регистрах – подписью лица, производящего исправление. Оговорка об исправлении делается на полях или в конце страницы и содержит слово « исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют дополнительную бухгалтерскую проводку на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 4000 сум, а ошибочно записали 1000 сум, то на разность между этими суммами – 3000 сум (4000 - 1000) – нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных регистрах указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное сторно»: вначале ошибку повторяют, но запись производят красными чернилами. Эту проводку записывают красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляют, а вычитают из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляют новую проводку с правильной корреспонденцией счетов и записывают в регистры обычными чернилами. Исправление ошибочных записей способом «красное сторно» можно показать на следующем примере:

Пример. Из кассы организации выдано подотчетным лицам 40000 сум.

Ошибочно была составлена проводка:

Дт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,

Кт 5010 «Касса» 40000 сум.

При проверке записей на счетах была (дебетовать нужно было счет подотчетных лиц) обнаружена ошибка.

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры:

Дт 6710 «Расчеты с персоналам по оплате труда»

Кт5010 «Касса» - 40000 сум.

После этого составляют правильную проводку:

Дт 4390 «Прочие авансы, выданные персоналу»

Кт 5010 «Касса» 40000 сум.

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушенf, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ «красное сторно» применяют в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

8.3. Формы бухгалтерского учета.

Учетные регистры имеют различное строение и группируются по двум признакам: объему содержания и характеру записей.

По объему содержания они подразделяются на регистры синтетического и аналитического учета.

Такое деление объясняется различным назначением в учете синтетических и аналитических данных. Регистры синтетического и аналитического учета отличаются друг от друга степенью подробности содержащихся в них сведений, а также группировкой показателей. Структура синтетических регистров прежде всего зависит от формы бухгалтерского учета, а большинства аналитических регистров – от характера получаемых в них показателей.

В зависимости от характера записей учетные регистры подразделяют на хронологические и систематические.

Хронологические регистры предназначены для регистрации соответствующих документов. Записи в эти регистры делаются в хронологическом порядке по мере поступления документов в бухгалтерию.

Систематические регистры служат для регистрации хозяйственных операций в определенной группировке. В них имеются специальные колонки, куда заносятся суммы соответствующих операций.

Ведение бухгалтерского учета требует использование всех современных видов учетных регистров, разной последовательности и различных способов записей в них.

Применение технических средств учета в тех или иных комбинациях приводит к образованию различных форм бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета определяется следующими признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т.е. использование тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях наиболее распространены мемориально-ордерная и журнально-ордерная формы учета, а также используется автоматизированная форма бухгалтерского учета и упрощенная форма бухгалтерского учета.

При мемориально-ордерной форме учета на основании данных первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записывают в регистрационный журнал, а затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). В Главной книге при мемориально-ордерной форме регистрируются только текущие обороты. Сальдо по счетам в ней не выводится. Аналитический учет ведут в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяют между собой.

Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной формы учета представлены на схеме 1. Схема 1.

Схема мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета

Условные обозначения:

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, широким использованием стандартных форм аналитических регистров, счетно-клавишных машин, копировального способа регистрации. Кроме того, эта форма позволяет разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатками мемориально-ордерной формы учета являются:

Трудоемкость учета, вызываемая, прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);

Отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета, нередко отставание его от синтетического учета;

Формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерную форму учета применяют сравнительно небольшие предприятия и организации.

Основными особенностями журнально-ордерной формы учета являются:

применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;

совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;

объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;

отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;

сокращение количества записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц, на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивают определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму. Ниже приведена форма журнала-ордера № 1 по счету 5010 «Касса».

Запись в журналы-ордера производится ежедневно либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накапливания и группировки данных первичных документов. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

Журнал-ордер № 1 по счету 5010 «Касса»

№ строки	Дата	С кредита счета 5010 в дебет счетов					Итого
		1010 «Материалы»	2510 «Общепроизводственные расходы»	5110 «Расчетный счет»	6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	и т.д.	
1	20.01				10 000		10 000

В журналы-ордера производят только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитывают в данном журнале. Например, в журнал-ордер № 1 по счету 5010 «Касса» записывают только те операции, по которым счет «Касса» кредитуется. Операции, по которым счет «Касса» дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам. Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещают с аналитическим, например по счетам «Краткосрочные ссуды банка» и др. Причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах) ведут при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в дополнение к которым открывается большое количество аналитических счетов, например по учету материалов, основных средств, готовой продукции и др.

Хозяйственные операции записывают в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах является одновременно и хронологической записью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляют и

мемориальные ордера, поскольку все показатели записывают в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим.

Оборотные ведомости составляют лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно.

Проверенные месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу следующей формы:

Главная книга при журнально-ордерной форме учета

Счет «Касса» _____

(наименование счета)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов					Оборот по кредиту	Сальдо	
	5110 «Расчет-ный счет»	№	№	И т.д.	Итого по дебету		Дебет	Кредит
на 01.01.200 г Январь и т.д.	10000				10000	10000	1000 1000	

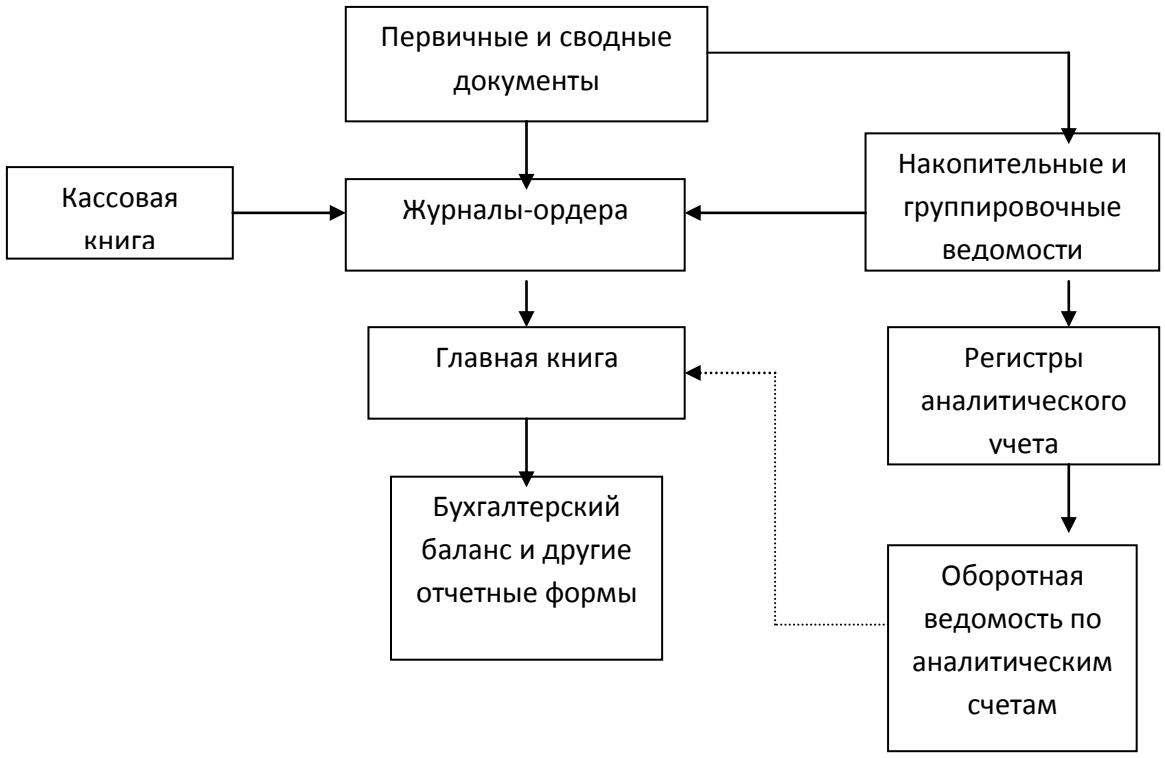
Кредитовый оборот переносят в Главную книгу с соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге – расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца и записывается в соответствующей колонке Главной книги.

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

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

Общая схема записей при журнально-ордерной форме учета приведен ниже.
Схема 2

Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учета



Условные обозначения:

запись

сверка записи

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно уменьшить трудоемкость учета за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

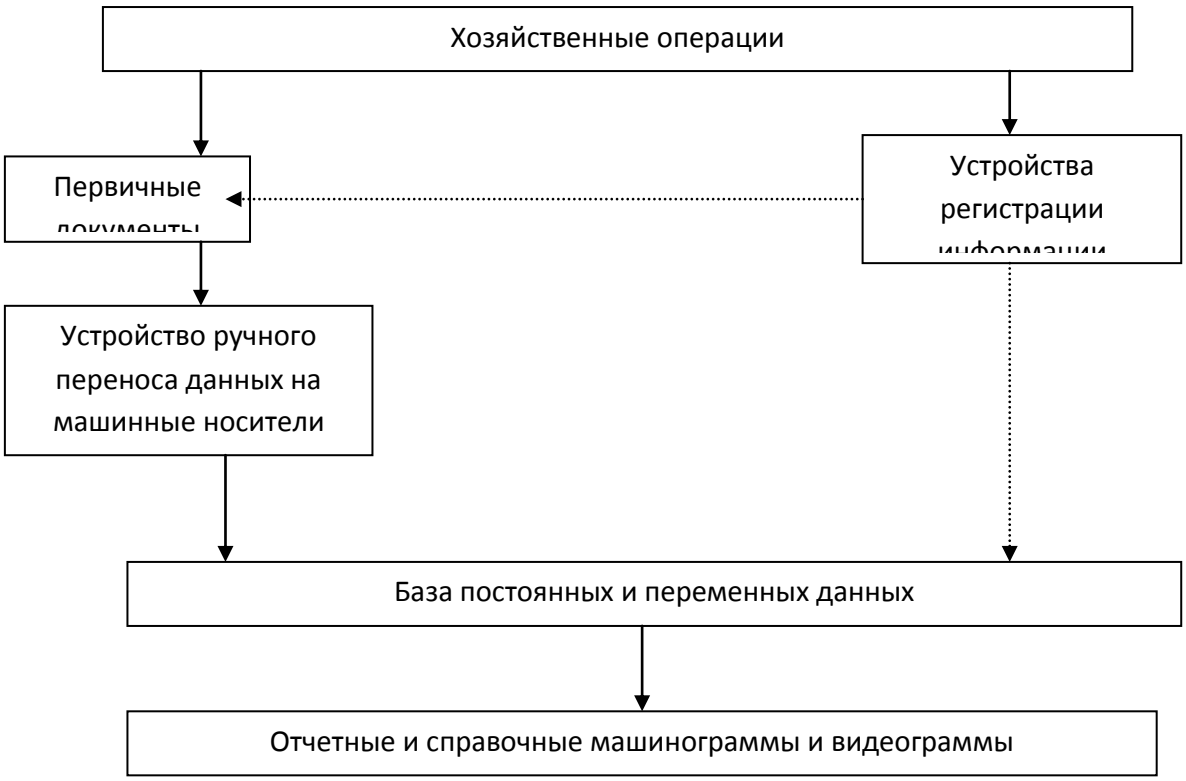
Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.

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

От большинства указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования ЭВМ. Данной форме учета свойственна следующая последовательность обработки информации: машинный носитель информации – ЭВМ – машинограммы выходной информации.

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на схеме 3.

Схема 3Автоматизированная форма бухгалтерского учета



В настоящее время предприятия интенсивно оснащаются многофункциональными проблемно-ориентированными компьютерами. Они позволяют накапливать данные

непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации.

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет создавать автоматизированные рабочие места бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает: механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность данных учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации.

В последнее время предприятиям малого бизнеса разрешено использовать упрощенную форму учета, предусматривающую всего два вида учетных регистров: книгу регистрации учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.), являющиеся регистрами аналитического учета.

Книгу учета хозяйственных операций заполняют либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной книги и ведомостей, если они ведутся, используют для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с методическими указаниями и положениями (стандартами) о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества ежедневно совершаемых хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то их вначале записывают в книгу учета хозяйственных операций, а уже затем – в соответствующие ведомости. Например, операция о поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма», по дебету счета 5010 «Касса», кредиту счета 5110 «Расчетный счет» книги учета хозяйственных операций, а затем в ведомостях по учету операции, по кассе и расчетному счету.

Если на предприятии совершается значительное количество хозяйственных операций, то их можно записывать вначале по соответствующим ведомостям, а итоговые данные ведомостей за месяц записывать в книгу учета хозяйственных операций. Для правильного переноса данных из ведомостей в книгу, в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам книги, в которых должны отражаться эти данные.

Книга учета хозяйственных операций за 200___ год

№	Дата и №	Содержание		0100 «Основные средства»	5010 «Касса»	5110 «Расчетный счет»	И

	документа	операции	Сумма	Приход	Расход	Приход	Расход	При-ход	Расход	т. д.
		Сальдо на 01.01.200__г.	100000	50000	-	1000		29000		
1.	03.01.200_г. приходный кассовый ордер №1	Получено в кассу с расчетного счета..... и т.д.	10000			10000			10000	
	Оборот за месяц		45000	-	-	10000 1000	10000	-	10000 -	
	Сальдо на 01.02.200__г.		110000	50000	-			19000		

Можно использовать кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в книгу учета хозяйственных операций. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» книги учета хозяйственных операций записывают общую сумму по разделу расхода ведомости, а затем расшифровывают её частными суммами по соответствующим счетам книги.

По окончании месяца в книге подводят итоги, подсчитывают обороты по каждому счету и выводят конечное сальдо.

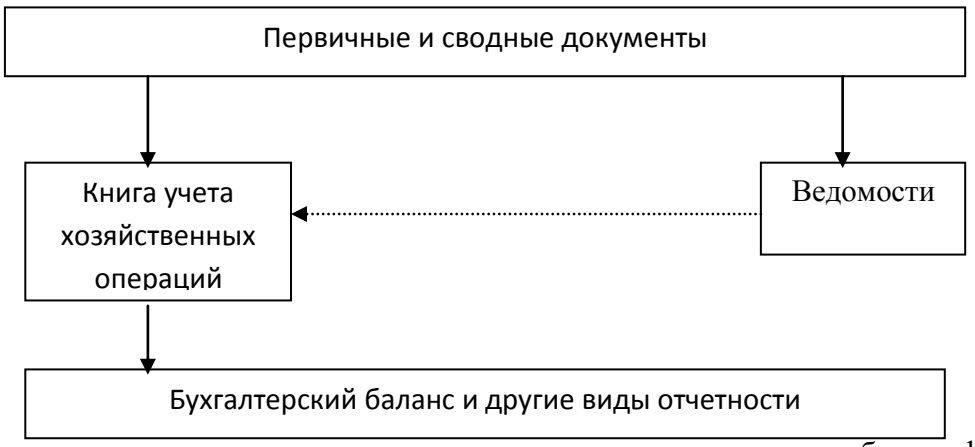
Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

Состав регистров и порядок записи в них при упрощенной форме учета предоставлены на схеме 4.

Схема 4

Схема упрощенной формы бухгалтерского учета

«Журнал-главная»



В настоящее время предприятиям, предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки, соблюдая общие методологические принципы, а также технологию обработки учетной информации.

8.4. Организация бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построение учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, план счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

Общими принципами построения бухгалтерского учета являются: Государственное регулирование бухгалтерского учета (Кабинетом Министров РУ, Министерством финансов РУ, Центральным банком РУ и другими органами).

Государство определяет общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, состав, содержание, сроки и адресат представления бухгалтерской отчетности, хозяйственных субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет, их права, обязанности и ответственность.

Основополагающим документом является Закон РУ «О бухгалтерском учёте» от 30 августа 1996г., а также Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Республике Узбекистан. Предприятия, учреждения ОБЯЗАНЫ вести бухгалтерский учет основных и текущих активов, обязательств, собственного капитала, резервов, доходов и расходов, прибылей и убытков и хозяйственных операций. Объекты бухгалтерского учета в обязательном порядке отражаются на синтетических счетах. Порядок ведения аналитического учета устанавливается в зависимости от потребностей управления и контроля.

Вся ответственность по организации бухгалтерского учета и отчетности возлагается на собственника(ов), руководителя предприятия. Собственник или руководитель обязаны обеспечить:

разработку системы внутреннего учета и отчетности;

контроль хозяйственных операций;

полный и достоверный бухгалтерский учет;

сохранность учетных документов;

подготовку налоговых и финансовых отчетов;

подготовку финансовых отчетов для внешних пользователей;

своевременность расчетов.

Собственники или руководитель имеют право:

учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

ввести в штат должность главного бухгалтера;

передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной бухгалтерской фирме или

бухгалтеру-специалисту;

вести бухгалтерский учет лично.

К бухгалтерскому учету на предприятиях предъявляются

следующие требования:

соблюдение в течении отчетного периода принятой учетной

политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

полнота отражения в учете за отчетный период всех

хозяйственных операций на основании данных первичных учетных документов, составляемых в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их окончания;

обязательность проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете;

правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

соответствии данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на 1 число каждого месяца;

бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций должен осуществляться способом двойной записи в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности;

отражение в системном бухгалтерском учете и в балансе только имущества, являющегося собственностью предприятия. Имущество, принадлежащее другим предприятиям, учитывается на забалансовых счетах.

Бухгалтерский учет должны вести все юридические лица, действующие на территории республики. Предприниматели или граждане, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, ведут бухгалтерский учет и составляют отчетность в упрощенной форме в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» и в порядке, предусмотренном налоговым законодательством.

Также в соответствии с этим законом предприятия имеют право:

Определять порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции;

Выбирать вариант синтетического учета производственных запасов;

Устанавливать способ учета выпуска продукции(работ, услуг).

Устанавливать метод оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции, незавершенного производства;

Выбирать способы распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования.

Выбирать методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, в зависимости от технологических, организационных особенностей предприятия.

Устанавливать варианты свободного учета затрат на производство.

Создавать резервы по сомнительным долгам при расчетах с другими предприятиями.

ТЕМА № 9 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.Организация бухгалтерского учета на предприятии

Понятие и формирование учетной политики.

Выбор способов ведения бухгалтерского учета.

Выбор техники, формы и организации бухгалтерского учета.

Раскрытие учетной политики.

---

1. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Бухгалтерский учет в обязательном порядке ведется на любом предприятии независимо от его организационно-правовой формы и сферы деятельности. Основные правила организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий едины.

Ведение бухгалтерского учета регламентируется законами, нормативными актами и положениями по бухгалтерскому учету. Но устанавливаемые законодательными документами правила предполагают многовариантность бухгалтерских решений. Поэтому каждое предприятие в соответствии со спецификой своей деятельности вправе выбрать те варианты, которые обеспечат ему наиболее эффективную работу.

Такие вопросы, как организация, форма и техника ведения бухгалтерского учета, предприятие решает самостоятельно. Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

В Законе РУз «О бухгалтерском учете» от 30.08.96 предусмотрено, что в зависимости от объема учетной работы бухгалтерский учет на предприятии может осуществляться:

бухгалтерией как самостоятельным подразделением;

бухгалтером, состоящим в штате предприятия;

специальной централизованной бухгалтерией, обслуживающей несколько предприятий;

бухгалтером, работающим по договору;

руководителем предприятия лично.

На крупных предприятиях бухгалтерия разделена на несколько отделов, например, расчетный, материальный, производственный, отдел готовой продукции, учета капитальных вложений и т.д.

Расчетная группа выполняет все расчеты по заработной плате и удержаний из нее, а также осуществляет контроль за использованием фонда оплаты труда, ведет учет расчетов по единому социальному налогу.

Материальная группа ведет учет приобретения материальных ценностей, расчетов с поставщиками, хранение материалов и списание их в производство. На небольших предприятиях материальная группа ведет учет поступления основных средств, нематериальных активов и учет готовой продукции, на крупных предприятиях для этих целей создаются специальные группы.

Производственная группа ведет учет затрат на все виды производств, калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, а также учет затрат незавершенного производства.

На крупных предприятиях выделяется финансовая группа, работники которой ведут учет денежных средств и расчеты предприятия с другими юридическими и физическими лицами.

Бухгалтерия предприятия обеспечивает обработку документов, рациональное ведение бухгалтерских записей в учетных регистрах и на их основе составление отчетности. Аппарат бухгалтерии взаимодействует со всеми подразделениями предприятия, получает все необходимые сведения для осуществления учета и составления отчетности.

Главный бухгалтер подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также документы, связанные с расчетными, кредитными и денежными обязательствами. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

Бухгалтеру запрещается принимать к исполнению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах бухгалтер письменно извещает руководителя организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету бухгалтер исполняет его, но всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

2. ПОНЯТИЕ И ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В республике Узбекистан организация и ведение бухгалтерского учета и отчетности осуществляется на основе Закона «О бухгалтерском учете», НСБУ, «Положения о составе затрат…» и «Плана счетов бухгалтерского учета». Эти нормативные документы определяют общий порядок организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетов.

На основании этих документов предприятия и фирмы разрабатывают и внедряют свою учетную политику. Учетная политика – это совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности, в соответствии с их принципами и основами.

В настоящее время предприятия и организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены НСБУ №1. Учетная политика организации формируется ее руководителем и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом) организации.

При формировании учетной политики организация осуществляет выбор одного способа ведения и организации бухгалтерского учета из нескольких и обращает внимание на следующее:

формы собственности;

непрерывность деятельности предприятия;

последовательность в применении учетной политики;

временную конкретизацию в осуществлении хозяйственной деятельности.

Учетная политика должна отвечать следующим требованиям:

полноте регистрации и сбора сведений;

осторожности при оценке ситуаций, актива и пассива;

верховенства содержания над формой;

соответствия с законами и другими нормативными документами;

полноте и совершенствованию получения учетной информации.

Способы ведения бухгалтерского учета, отобранные организацией при формировании учетной политики, применяют с 1 января года, следующего за годом издания соответствующего организационно-распорядительного документа.

Учетная политика организации может быть изменена в случаях:

реорганизации (слияния, разделения, присоединения организации);

смены собственников;

изменения в законодательстве РУз. или системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РУз;

разработки новых способов бухгалтерского учета.

Изменения в учетной политике должны быть, обоснованными и оформляются в таком же порядке, как и учетная политика.

ВЫБОР СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учетная политика организации состоит из следующих разделов:

Порядок включения в себестоимость продукции расходов по ремонту основных средств:

прямое отнесение в себестоимость продукции;

по согласованию с Министерством финансов образовать ремонтный фонд с последующим покрытием этих расходов, сначала они собираются на счете 31 «Расходы будущих периодов» с последующим их распределением между объектами.

При первом способе затраты по ремонту основных средств отражаются в себестоимость продукции по отдельным статьям затрат (материалы, заработная плата и др.).

При втором способе затраты по ремонту основных средств равномерно относятся на себестоимость продукции, эти затраты отражаются комплексной статьей.

Организация и ведение учета производственных запасов:

по фактической себестоимости приобретения и заготовок;

по учетной цене (плановой или нормативной себестоимости).

Организация учета производства продукции:

прямое исчисление себестоимости продукции;

исчисление себестоимости продукции на отдельном счете 91

Методы оценки потребленных производственных запасов, готовой продукции и стоимости незавершенного производства.

Израсходованные материалы и ресурсы разрешается отражать в учете одним из следующих методов оценки запасов:

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);

по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО);

В условиях инфляции себестоимость продукции повышается при использовании метода ЛИФО, снижается при использовании метода ФИФО и оказывается примерно средней при использовании средней себестоимости материалов.

Изменение себестоимости оказывает влияние на сумму прибыли и налога на прибыль. Стоимость остатков материалов соответственно занижается при методе ЛИФО, завышается при методе ФИФО и оказывается средней при оценке материалов по средней себестоимости, это влияет на величину налога на имущество.

Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, вынужденным продавать продукцию или оказывать услуги по низким ценам.

Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в учете и балансе:

по полной фактической производственной себестоимости;

по неполной фактической производственной себестоимости;

по полной нормативной или плановой себестоимости;

по неполной нормативной или плановой себестоимости.

Незавершенное производство может отражаться в учете и балансе:

по нормативной или плановой себестоимости;

по прямым статьям расходов;

стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Выбор метода распределения косвенных расходов по объектам учета и калькуляционным объектам.

Способы распределения косвенных расходов зависят прежде всего от их вида. Выбор способа распределения косвенных расходов зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей предприятий. Например, косвенные расходы нецелесообразно распределять между объектами учета или калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, если уровень механизации труда существенно различается по отдельным производствам, цехам, бригадам, участкам.

Выбор метода учета производственных затрат и исчисление себестоимости продукции.

На предприятиях применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный методы учета затрат и исчисления себестоимости продукции.

Нормативный метод, как правило, применяют в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ.

Попередельный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях промышленности, где обрабатываемое сырье и материалы последовательно проходят несколько фаз обработки.

Попроцессный метод применяется в организациях с ограниченной номенклатурной продукцией, где незавершенное производство отсутствует или же оно незначительно (электростанции, добывающая промышленность и т.д.).

В организациях могут применяться не один, а несколько иногда даже все методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Внедрение составов учета производственных затрат.

Организация резервов по сомнительным долгам, возникающим при расчетах с другими лицами.

Организация внутренних финансовых и производственных отчетов.

Определение методов учета поступлений от реализации готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг:

с момента оплаты их стоимости;

с момента передачи документов потребителям или сдачи в банк.

Разработка учетных регистров и счетов аналитического учета.

Процесс обработки учетной информации.

3. ВЫБОР ТЕХНИКИ, ФОРМЫ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Разработка рабочего плана счетов.

Организация самостоятельно разрабатывает рабочий план счетов на основе утвержденного плана. Она вправе из всей совокупности синтетических счетов выбрать действительно необходимые для себя.

Выбор формы бухгалтерского учета.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкции по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов.

Также организация самостоятельно выбирает форму учета, перечень учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация бухгалтерского учета.

Организация самостоятельно выбирает организационное построение бухгалтерии. Бухгалтерский учет и отчетность могут осуществляться специализированной организацией на договорных началах. Организация может выделить на отдельный баланс свои производства и хозяйства, филиалы, представительства, отделения и др. обособленные подразделения, входящие в состав предприятия.

В малых организациях, не имеющих штата кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

Определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств, также устанавливается самой организацией.

4.РАСКРЫТИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

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

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

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за отчетный год.

Тема 10: «Учет основных средств и нематериальных активов»

10.1 Учет основных средств

План:

Сущность, роль, классификация и оценка основных средств предприятия.

Современное состояние и основные направления развития учета и аудита основных средств предприятия.

Документальное оформление движения основных средств.

Сводный и аналитический учет основных средств.

1. Сущность, роль, классификация и оценка основных средств предприятия.

Основные средства признаются таковыми в момент их принятия к учету. Под основными средствами (в соответствии с НСБУ№ 5 «Основные средства», зарегистрированным Минюстом РУз от 23.09.1998г. №491) понимаются активы, которые организация не предполагает перепродавать, которые способны приносить организации экономические выгоды и используются организацией для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд в течение срока, превышающего 12 месяцев.

Особыми объектами основных средств являются земельные участки, объекты природопользования, а также капитальные вложения на коренное улучшение земель (в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям) и законченные капитальные вложения в арендованные основные средства.

К основным средствам не относятся финансовые вложения (т.е. инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы) и незавершенные капитальные вложения (т.е. объекты, не введенные в эксплуатацию актами приемки-передачи и иными необходимыми в соответствии с законодательством документами, включая документы о государственной регистрации недвижимости).

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой из них в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

В соответствии с НСБУ №21 основные средства подразделяются на следующие группы:

Земля; благоустройство земли; благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды; здания (кроме жилых), сооружения, передаточные устройства; машины и оборудование; мебель и офисное оборудование; компьютерное оборудование и вычислительная техника; транспортные средства; скот рабочий, продуктивный и племенной; насаждения многолетние; материальные основные фонды, не включенные в другие группировки.

Кроме того, основные средства классифицируются по степени их фактического использования (находящиеся в эксплуатации, в запасе (резерве), в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, на консервации) и по правам собственности на данные основные средства (принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся в организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении, либо полученные организацией в аренду).

Каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, должен присваиваться соответствующий инвентарный номер.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесения краски или иным способом.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения на предприятии.

Инвентарные номера списанных объектов основных средств, не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение 5 лет по окончании года списания.

НСБУ №5 «Основные средства» выделяет следующие виды оценки основных средств:

по первоначальной стоимости,

по текущей стоимости,

по остаточной стоимости,

по восстановительной стоимости,

по ликвидационной стоимости.

Каждая из перечисленных видов оценки основных средств имеет свое назначение в бухгалтерском учете, в налогообложении, в оценке финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Оценка основных средств по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость – это стоимость фактически произведенных затрат по возведению или приобретению основных средств, включая и не возмещаемые налоги (сборы), а также затраты по доставке и монтажу, установке, пуску в эксплуатацию и любые другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. А то, как формируется первоначальная стоимость основных средств, зависит от способа поступления данных активов на предприятие. ()

По первоначальной стоимости объекты основных средств учитываются в течение периода нахождения на предприятии.

Первоначальной стоимостью основных средств считается:

- стоимость основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия, - по договоренности сторон;

- стоимость основных средств изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других предприятий и лиц;

- стоимость основных средств, полученных безвозмездно, а также в качестве субсидий в сумме, определенной экспертным путем или по данным документов приема-передачи.

Первоначальная стоимость основных средств может изменяться в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, соответствующих объектов, а также их переоценки.

Оценка основных средств, приобретенных за плату.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, приобретенных за плату, включаются:

суммы, уплачиваемые поставщику объекта основных средств по договору купли-продажи;

суммы, уплачиваемые другим организациям за информационные и консультационные услуги, которые связаны с приобретением основных средств;

суммы, уплачиваемые перевозчикам за транспортировку и экспедирование приобретаемых основных средств;

собственные затраты предприятия-покупателя, непосредственно связанные с приобретением объектов основных средств;

регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, которые произведены с приобретением прав на объект основных средств;

невозмещаемые налоги, которые предприятие уплачивает в связи с приобретением объекта основных средств;

таможенные пошлины и иные платежи;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации при приобретении основных средств;

другие затраты, непосредственно связанные с приобретением основных средств.

К невозмещаемым налогам и сборам при приобретении основных средств относят суммы таможенных платежей, акцизного налога, налога на добавленную стоимость, государственную пошлину, уплачиваемую при регистрации сделок с отдельными объектами основных средств, различные обязательные платежи в государственные органы в соответствии с законодательством и др.

Сумма налога на добавленную стоимость, уплаченная поставщику основных средств, не принимается к зачету, а включается в первоначальную стоимость основных средств.

В последующем первоначальная стоимость основных средств подлежит возмещению через систему начисления амортизации по основным средствам. Первоначальная стоимость основных средств используется в расчетах амортизации при применении всех рекомендованных НСБУ №5 «Основные средства» методов.

Пример.

Предприятие приобретает прибор для измерения качества продукции. Стоимость прибора 60000 сум., в том числе НДС 10000 сум. Для приобретения прибора был командирован работник службы маркетинга. Командировочные расходы составили 12800 сум.

Первоначальная стоимость измерительного прибора, по которой он принимается к учету бухгалтерией предприятия, составляет 72800 сум. Она включает:

- *сумму, уплаченную поставщику прибора с НДС – 60000 сум.;*

- *расходы на командировку работника – 12800 сум.*

Таблица 1.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Оплачивается поставщику стоимость измерительного прибора	0820	6010	60000
2	Отражаются командировочные расходы, связанные с приобретением прибора.	0820	4220	12800
3	Отражается передача прибора в эксплуатацию	0190	0820	72800

Оценка основных средств, созданных хозяйственным способом

При создании объекта основных средств собственными силами, т.е. хозяйственным способом, предприятие должно учитывать все затраты по созданию данного объекта нарастающим итогом по дебету счета 0810 «Незавершенное строительство». При этом на счете 0810 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. Все затраты, собранные по дебету счета 0810 составляют первоначальную стоимость вводимого в эксплуатацию объекта основных средств. Ввод в эксплуатацию отражается бухгалтерской записью:

Дебет счетов 0110 – 0190

Кредит счета 0810 «Незавершенное строительство».

Строительно-монтажные работы, выполненные для собственных нужд своими силами, не облагаются НДС в соответствии с п.18 Инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по произведенным и реализуемым товарам (Новая редакция), зарегистрированной Минюстом 29.04.2003 г. №1238. сумма НДС по материальным ресурсам, топливу, работам списывается на строительство объекта.

Пример.

В январе 2003 года предприятие построило хозяйственным способом производственный склад. Затраты по строительству составили 1200000 сум., в том числе:

- материалы 600000 сум, в том числе НДС;

- заработная плата работников с учетом отчислений на социальное страхование 400000 сум;

- амортизация основных средств, использованных при строительстве 200000 сум.

Первоначальная стоимость производственного склада составила 1200000 сум. В эту стоимость включена также сумма НДС (100000 сум), уплаченная по счетам поставщикам материалов

Таблица 2..

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Списаны материалы в строительство	0810	1000	600000
2	Отражаются расходы по оплате труда и отчислениям.	0810	6710,6520	400000
3	Списана амортизация основных средств, использованных в строительстве	0810	0200	200000

4	Склад введен в эксплуатацию	0120	0810	1200000

Оценка основных средств построенных подрядным способом.

При подрядном способе строительства весь цикл строительных работ выполняет подрядная организация. Окончание работ оформляется актом с указанием договорной (сметной) стоимости строительства.

Пример.

Предприятие строит административное здание подрядным способом. Договорная стоимость работ составила 12000000 сум., в том числе НДС. Подрядной организации был перечислен аванс в размере 20% от сметной стоимости работ. В срок, предусмотренный договором, здание было введено в эксплуатацию.

Таблица 3.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Перечислен аванс подрядной организации	4320	5110	2400000
2	Ввод в эксплуатацию.	0890, 0120	6010, 0890	12000000
3	Зачет аванса	6010	4320	2400000
4	Оплата подрядной организации	6010	5110	9600000

2. Современное состояние и основные направления развития учета и аудита основных средств предприятия.

Порядок учета основных средств осуществляется в соответствии с положениями НСБУ №5 «Основные средства».

В соответствии с п.7 НСБУ №5 основными средствами признаются материальные активы, действующие в течение длительного периода времени, как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере, и используемые также для сдачи в аренду.

Ценности, предназначенные для перепродажи, относятся к материально-производственным запасам, т.е. оборотным активам.

Основными критериями, в соответствии с которыми НСБУ №5 рекомендует относить к основным средствам активы, являются нижеследующие:

1. Использование в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), в управлении в течение длительного времени, т.е. срок полезного использования, продолжительностью более одного года.

Срок полезного использования можно представить либо как период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо количество продукции (работ, услуг), которые предприятие ожидает получить от использования этого актива.

Предприятием не планируется последующая перепродажа данных активов.

Приобретение объектов основных средств предполагает их использование в финансово-хозяйственной деятельности предприятия. В этой связи машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся на складах предприятий-изготовителей должны учитываться на счетах группы 2800 «Готовая продукция». В случае если предприятие приобретает данные активы для перепродажи, то они должны учитываться на счетах группы 2900 «Товары».

Способность приносить предприятию экономические выгоды.

На практике не всегда легко доказать, что объект основных средств приобретен с целью получения дохода.

При определении состава и группировки основных средств целесообразно руководствоваться классификатором основных фондов. Например, при решении вопроса о том, является ли отдельным инвентарным объектом основных средств лифт в случае его замены в здании, следует исходить из того, что классификатор определяет в составе «Здания» каждое отдельно стоящее здание. В состав здания входят все коммуникации внутри здания, необходимые для его эксплуатации.

Но в то же время здание может быть дооборудовано лифтами позднее, сами лифты могут иметь иной срок использования, чем здание. В этой связи для признания отдельных частей объекта основных средств, имеющих иной срок полезного использования, в качестве самостоятельных инвентарных объектов следует исходить из конкретных обстоятельств, учитывая следующие условия:

отдельные части основных средств должны иметь отличный от этого объекта срок полезного использования;

отдельными частями объекта основных средств должны выполняться самостоятельные функции;

части объекта основных средств должны быть идентифицированы как отдельные инвентарные объекты.

То есть в рассматриваемой ситуации предприятие может:

учитывать здание и лифты в качестве самостоятельных инвентарных объектов;

учитывать в качестве инвентарного объекта только здание, включая находящиеся в нем лифты.

Признание объекта основных средств или отдельных частей в качестве одного объекта или самостоятельных инвентарных объектов должно осуществляться на этапе принятия этих объектов к бухгалтерскому учету.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является:

объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;

отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;

комплекс предметов, представляющих собой единое целое, предназначенное для выполнения определенной работы.

3. Документальное оформление движения основных средств.

Предприятия должны разработать рациональную систему документооборота в соответствии с утвержденным графиком и определить круг лиц, ответственных за сохранность и перемещение объектов основных средств.

Все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Они являются первичными учетными документами, по которым ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, то непосредственно после ее окончания.

Предприятия могут самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных учетных документов.

Пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерской службой на инвентарных карточках учета основных средств формы ОС-6. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. При этом рекомендуется инвентарные номера зданиям присваивать с 001 по 099, сооружениям – с 100 по 199, передаточным устройствам – с 200 по 299 и т.д.

Предприятия, имеющие небольшое количество объектов основных средств, пообъектный учет могут осуществлять в инвентарном списке (форма ОС-11) с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек производится на основе акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

В инвентарных карточках должны быть приведены основные данные по объекту основных средств:

- срок полезного использования;

- способ начисления амортизации и др.

Инвентарные карточки, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии предприятия.

На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерии предприятия-арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки учета основных средств.

Инвентарные карточки регистрируются в специальных описях (форма ОС-7) по классификационным группам основных средств. зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку основных средств, где они группируются по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих объектов основных средств группируются отдельно.

Инвентарные карточки на принятые к учету объекты основных средств, а также списание с бухгалтерского учета в течение отчетного месяца находятся до конца месяца обособленно от инвентарных карточек других основных средств.

Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными учета основных средств.

Принятие объектов основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем предприятия акта приемки-передачи основных средств (форма ОС-1), который составляется на каждый отдельный инвентарный объект, и иных документов.

Общим актом приемки передачи основных средств может оформляться принятие к бухгалтерскому учету однотипных объектов одинаковой стоимости и принимаемых бухгалтерской службой к учету одновременно.

Один из экземпляров указанного акта, утвержденный руководителем предприятия, вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, которая согласно этим документам открывает соответствующую инвентарную карточку (форма ОС-6) или делает отметку о выбытии объекта в инвентарной карточке.

Оборудование не требующее монтажа, а также оборудование, требующее монтажа, но предназначенное для запаса, принимается к бухгалтерскому учету на основании утвержденного руководителем акта о приемке оборудования.

Выбытие основных средств, независимо от причины, оформляется актом ликвидации основных средств (формы ОС-4) и актом ликвидации транспортных средств (форма ОС-4а). в них отражаются первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего объекта и сумма износа. Инвентарная карточка выбывающего объекта изымается из картотеки и прилагается к акту. В инвентарном списке основных средств по месту их нахождения делается соответствующая отметка.

Безвозмездная передача объектов основных средств оформляется актом приема-передачи основных средств (форма ОС-1). В акте указывается балансовая стоимость объекта и сумма износа к моменту передачи.

Ликвидация объектов основных средств (полная и частичная) производится по акту о ликвидации основных средств (форма ОС-4). В акте указывают наименование объекта, год его изготовления или постройки, дату поступления на предприятие и ввода в эксплуатацию, его инвентарный номер, место нахождения, балансовую стоимость, износ, количество капитальных ремонтов, а также приводят сведения о техническом состоянии основных частей, деталей и обосновывают необходимость его ликвидации.

Для списания с баланса предприятия стоимости машин, оборудования и транспортных средств, пришедших в негодность вследствие аварии, к акту списания должна быть приложена копия акта об аварии с указанием ее причин и виновников.

4. Сводный и аналитический учет основных средств.

Основными нормативными документами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета по основным средствам, являются:

национальный стандарт бухгалтерского учета «Основные средства» НСБУ №5, зарегистрированный Минюстом РУз от 23.09.1998 г. №491.

Закон РУз «О бухгалтерском учете» (в редакции от 30.08.1996г.)

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные Приказом Минфина РФ от 09.09.2002г. №103,

Следует иметь в виду, что НСБУ №5 «Основные средства» (и НСБУ№4 «Материально-производственные запасы») установлены критерии отнесения имущества к основным средствам (и материально-производственным запасам).

В соответствии с Планом счетов основные средства учитываются на счете 0100 «Основные средства». Принятие основных средств к учету, осуществляется по дебету счета 0100 и кредиту счета 0800 «Капитальные вложения», на котором предварительно накапливаются соответствующие затраты организации в корреспонденции со счетами 6010 «К оплате поставщикам и подрядчикам», 0700 «Оборудование к установке», 1000 «Материалы», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости, причем согласно НСБУ №5 стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Узбекистан и самим НСБУ №5. О случаях, когда изменение первоначальной стоимости основных средств допускается, будет сказано ниже в соответствующих параграфах настоящей работы.

По каждому объекту основных средств при принятии его на учет определяется срок его полезного использования в целях бухгалтерского учета, который может быть уточнен (в сторону увеличения) при улучшении первоначально принятых в расчет нормативных

показателей функционирования этого объекта в результате проведения реконструкции и модернизации. Этот срок определяется самой организацией исходя из:

ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью,

ожидаемого физического износа, зависящего от режима и условий эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта,

нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (срока аренды для арендованных объектов и т.п.).

Основные средства могут поступить на предприятие вследствие:

Приобретения их за плату, в этих случаях они могут рассматриваться как инвестиции предприятия в воспроизводство основных средств.

получения от юридических и физических лиц безвозмездно по различным основаниям, предусмотренным действующим законодательством.

поступления основных средств в качестве вкладов в уставный капитал предприятий.

зачисления в состав собственных основных средств по оценочной стоимости ранее полученных организацией-залогодержателем в залог, если залогодателем заем (ссуда) не возвращен в установленные сроки.

получение объектов основных средств государственным и муниципальным унитарным предприятием при формировании уставного капитала.

поступления объектов основных средств и постановка их на учет организацией, получившей право хозяйственного ведения на имущество.

поступления основных средств в дочернее (зависимое) общество, получившее причитающееся ему имущество от головной организации.

поступления основных средств в порядке приватизации государственного и муниципального имущества предприятиями различных организационно-правовых форм.

принятия к бухгалтерскому учету объектов основных средств, выявленных в излишках по оформленным и утвержденным в установленном порядке результатам инвентаризации основных средств.

поступления основных средств, возведенных подрядным и хозяйственным способом.

Поступление основных средств.

1. Способы поступления основных средств на СП “Мактаб Мебель” можно разделить на несколько групп. Для каждой из них мы приведем корреспонденцию счетов с условными цифровыми данными.

Зачисление объектов основных средств в состав собственных основных средств по первоначальной стоимости оформляется бухгалтерской записью:

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету основные средства, приобретенные за плату

Дебет	*Кредит*
0100 «Основные средства»	*0820 «Приобретение основных средств»*

Необходимо отметить, что затраты предприятия на приобретение основных средств рассматриваются как инвестиции капитального характера, которые учитываются при определении налогооблагаемого дохода (прибыли). В соответствии со ст.32 Налогового кодекса налогооблагаемый доход (прибыль) предприятия уменьшается на сумму затрат, направляемых на инвестиции, а также на погашение кредитов, полученных на инвестиции, при условии полного использования начисленного износа, но не более тридцати процентов налогооблагаемого дохода (прибыли).

Пример.

Предприятие приобретает здание под офис стоимостью 36000000 сум., в том числе НДС 6000000 сум. Покупка здания была осуществлена с помощью посреднической фирмы, услуги которой стоили 150000 сум., в том числе НДС 25000 сум. Регистрационные сборы и пошлины при покупке здания составили 2500000 сум.

Первоначальной стоимостью здания является сумма всех расходов – 38650000 сум (36000000+150000+2500000).

Таблица 4.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Отражается покупка здания	0820	6010	36000000
2	Отражается стоимость услуг посредника при покупке	0820	6010	150000
3	Списаны регистрационные сборы и пошлины при покупке здания	0820	6990	2500000
4	Здание вводится в эксплуатацию	0120	0820	38650000

Пример.

Предприятие перечисляет поставщику 100%-ный аванс в сумме 840000 сум., в том числе НДС 140000 сум., в счет поставки производственного оборудования, требующего монтажа. За доставку этого оборудования оплачено транспортной организации 30000 сум., включая НДС 5000 сум. Полученное от поставщика оборудование приходуется на

склад предприятия. Затраты по монтажу оборудования, выполнено вспомогательным цехом предприятия, составили 40000 сум.

Фактические затраты по приобретению, доставке и монтажу оборудования включаются в состав капитальных вложений с последующим переводом их в основные средства. Таким образом, первоначальная стоимость оборудования составит 910000 сум (840000+30000+40000).

Таблица 5.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Отражена предоплата за оборудование	4310	5110	840000
2	Отражена оплата за доставку	4330	5110	30000
3	Отражено поступление оборудования на склад с учетом доставки	0710	6010	870000
4	Зачтена сумма аванса за оборудование	6010	4310	840000
5	Зачтена сумма аванса за оборудование	6010	4330	30000
6	Оборудование к установке сдано в монтаж	0820	0710	870000
7	Включены в стоимость оборудования затраты по монтажу вспомогательного производства	0820	2310	40000
8	Отражен ввод оборудования в эксплуатацию	0130	0820	910000

2. Основные средства, полученные по договору дарения или иным основаниям безвозмездной передачи имущества, учитываются в составе собственных объектов основных средств на счетах группы 0100 «Основные средства», а их оприходование отражается по дебету счетов учета основных средств (0100) в корреспонденции со счетом 8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету основные средства, полученные по договору дарения или безвозмездно

Дебет	*Кредит*
0100 «Основные средства»	*8530 «Безвозмездно полученное имущество»*

Для целей налогообложения сумма безвозмездно полученных основных средств включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль).*

Пример.

Предприятие получило безвозмездно от физического лица офисное оборудование бывшее ранее в употреблении. Стоимость оборудования по приемо-сдаточным документам составила 600000 сум. Сумма ранее начисленного износа – 240000 сум. Расходы предприятия по осмотру и установке оборудования составили 60000 сум.

Первоначальной стоимостью офисного оборудования является 660000 сум. (600000+60000). Расходы предприятия по доведению оборудования до пригодного состояния включаются в его первоначальную стоимость. Налог на доход в учете с безвозмездным получением оборудования должен быть начислен с 600000 сум.

Бухгалтерии предприятия при поступлении оборудования (независимо от того новое или бывшее в употреблении) открывает инвентарную карточку учета и заносит в нее все сведения об объекте, т.е. формирует заново первоначальную информацию об объекте: стоимость оборудования, срок полезной службы на данном предприятии, метод начисления амортизации и др. Таким образом, сумма ранее начисленного износа при оприходовании оборудования во внимание приниматься не должна.

Таблица 6.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Оприходовано офисное оборудование	0140	8530	600000
2	Списаны расходы по осмотру и установке оборудования	0890	1000, 6710,6520	60000
3	Оборудование введено в эксплуатацию	0140	0890	60000

Предприятия-плательщики единого налога со стоимости безвозмездно полученного имущества также должны уплатить налог по ставке, соответствующей виду деятельности предприятия.

3. Влады, внесенные учредителями в уставный капитал предприятия в виде основных средств, приходуются на счета учета основных средств 0110-0190 в корреспонденции с кредитом счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Оприходованы и переданы в эксплуатацию основные средства, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал.

Дебет	*Кредит*
0100 «Основные средства»	*4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».*

Пример.

Уставный капитал предприятия –составляет согласно учредительным документам 750000 сум. Учредителем предприятия является физическое лицо, которое вносит в качестве вклада здание производственного назначения.

Первоначальная стоимость здания-вклада составляет 750000 сум., оприходование его предприятием отразиться бухгалтерскими проводками.

Таблица 7.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Отражается задолженность учредителя по вкладу	4610	8330	750000
2	Отражается поступление вклада.	0120	4610	750000

4. В практике хозяйствующих субъектов имеют место случаи, когда основные средства на предприятие поступают по договору залога.

Операции по договору залога регулируются ст.264-289 Гражданского кодекса РУз. Залогом считается передача одним лицом другому имущества или права на него под обеспечение обязательства.

В силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества.

Залог может выступать в виде заклада, ипотеки, а также залога прав.

Закладом признается залог, при котором заложенное имущество передается от залогодателя в ведение залогодержателя.

Ипотекой признается залог, предметом которого является недвижимое имущество. Ипотека здания или сооружения допускается только с одновременной ипотекой по тому же договору земельного участка, на котором находится это здание или сооружение, либо части этого участка, функционально обеспечивающей закладываемый объект, либо принадлежащего залогодателю права аренды этого участка или его соответствующей части.

При ипотеке земельного участка право залога не распространяется на находящиеся или возводимые на этом участки здания и сооружения залогодателя, если в договоре не предусмотрено иное условие. Если ипотека установлена на земельный участок, на котором находятся здания или сооружения принадлежащие не залогодателю, а другому лицу, то при обращении залогодержателем взыскания на этот участок и его продажи с публичных торгов приобретателю участка переходят права и обязанности, которые в отношении этого лица имел залогодатель.

Предметом залога может быть всякое имущество, в частности, основные средства.

Требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного не движимого имущества по решению суда.

Удовлетворение требования залогодержателя за счет заложенного недвижимого имущества без обращения в суд допускается на основании нотариально удостоверенного соглашения залогодержателя с залогодателем, заключенного после возникновения оснований для обращения взыскания на предмет залога. Такое соглашение может быть признано судом недействительным по иску лица, чьи права нарушены таким соглашением.

До окончания договора залога и полного погашения залогодателем залогового долга в обусловленные сроки залогодержатель учитывает долговые обязательства на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей – полученные».

Залогодержатель принимает к учету долговые обязательства
Дебет забалансового счета 008
«Обеспечения обязательств и платежей –
полученные»

В силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству вправе в случае неисполнения должником этого обязательства погасить задолженность по договору залога из стоимости заложенного имущества, имея при этом преимущество перед другими кредиторами залогодателя.

Залогодержатель принимает к учету основные средства, в размере числящейся за залогодателем дебиторской задолженности по договору залога

Дебет 0820 «Приобретение основных средств»	Кредит счетов 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков», 4890 «Задолженность прочих дебиторов», 5830 «Краткосрочные займы выданные»
Дебет 0100 «Основные средства»	Кредит счета 0820 «Приобретение основных средств»

Одновременно с приведенной бухгалтерской записью списывается сумма обязательств по залоговому долгу.

Залогодержатель принимает к учету долговые обязательства

Кредит забалансового счета 008
«Обеспечения обязательств и
платежей – полученные»

Пример.

Предприятие заключило договор о предоставлении займа на сумму 265000 сум. без уплаты процентов. В счет обеспечения этого договора ему было передано в залог оборудование стоимостью 425000 сум. Сумма начисленной амортизации составила 160000 сум. Стоимость залога по договору установлена в 265000 сум. Заем не был возвращен в срок. Заложенное имущество было реализовано с публичных торгов за 290000 сум. Расходы по торгам составили 15000 сум.

Таблица 8.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Выданы денежные средства по договору займа	5830	5110	265000
2	Принимается к учету долговое обязательство по договору	008		265000
3	Приходуется оборудование в связи с невыполнением договора	0820 0130	5830, 0820	265000
4	Списание долгового обязательства		008	265000
5	Списана первоначальная стоимость оборудования	9210	0130	265000
6	Отражается доход от реализации оборудования	4010	9210	290000
7	Списаны расходы по реализации	9210	6990	15000
8	Начислен НДС	9210	6410	48000
9	Отражен результат от реализации оборудования	9430	9210	38000

Убытки от списания основных средств – 38000 сум, подлежат восстановлению в налогооблагаемой базе обратным счетом на основании п.1.39 Приложения № 1 к Положению о составе затрат.

5. Проведение на предприятии инвентаризации, а также учет выявленных отклонений осуществляется согласно НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации», зарегистрированным Минюстом 2 ноября 1999 г. №833 и Положению о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации, зарегистрированному Минюстом 23 июля 2001 г. № 1054.

Объекты основных средств, признанные по результатам инвентаризации имущества излишками, оформляются актом приема-передачи основных средств в установленном порядке и принимаются к учету в оценке по текущей рыночной стоимости аналогичных объектов на дату обнаружения излишков с учетом их действительного состояния (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц).

Оприходованы и переданы в эксплуатацию основные средства, выявленные в излишках
Дебет счета 0100 «Основные средства» *Кредит счета 9390 «Прочие операционные доходы»*

Стоимость основных средств, выявленных в излишках, подлежит включению в совокупный доход предприятия при расчете налога на доход (прибыль) согласно п.10 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы (прибыль) юридических лиц и учету при расчете налога на имущество предприятия.

По неучтенным объектам основных средств амортизация начисляется с момента включения их в состав основных средств в установленном порядке.

Пример.

В результате инвентаризации на складе предприятия обнаружены неучтенные материальные ценности (стулья) в количестве 4 шт., рыночная стоимость каждого из которых составляет 8000 сум. Стулья переданы в эксплуатацию в отдел кадров предприятия.

Таблица 9.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Приняты на учет стулья, выявленные в результате инвентаризации	0140	9390	32000
2	Начисляется амортизация ежемесячно по нормам согласно Учетной политике	9420	0240	

Поступление основных средств, возведенных подрядным или хозяйственным способом.

Первоначальная стоимость основных средств, возведенных подрядным или хозяйственным способами, равна сумме фактических затрат на законченное и сданное капитальное строительство, которая формируется на счете 0810 «Незавершенное строительство». Капитальное строительство включает выполнение строительных работ, непосредственно связанных со строящимся объектом.

Оприходованы и переданы в эксплуатацию основные средства, возведенные подрядным или хозяйственным способом.

Дебет счета 0100 «Основные средства»	*0810 «Незавершенное строительство»*

Выбытие основных средств.

В бухгалтерском учете выбытие основных средств в связи с их реализацией отражается в соответствии с Постановлением «О порядке списания с баланса основных средств», зарегистрированным Минюстом 5 апреля 2001 г. № 1023 и НСБУ №21.

Списание стоимости объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете на счете 9210 «Выбытие основных средств». при этом запись производится развернуто:

по дебету счета 9210 – первоначальная стоимость объекта, учитываемая на счете учета основных средств, и затраты, связанные с выбытием основных средств;

по кредиту счета 9210 – сумма начисленных амортизационных отчислений, сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к основным средствам.

Дебетовое сальдо (убыток) по счету 9210 «Выбытие основных средств» в текущем отчетном периоде списывается на счет 9430 «Прочие операционные расходы», а кредитовое сальдо (прибыль) – на счет 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

Таблица 10.

Выбытие основных средств при реализации их за плату

	Дебет	*Кредит*
Списание первоначальной стоимости основных средств	*9210 «Выбытие основных средств»*	*0100 «Основные средства»*
Списание начисленного износа	*0200 «Износ основных средств»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Отражение выручки от реализации ОС	*4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Отражение убытка от реализации ОС	*9430 «Прочие операционные расходы»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Отражение прибыли от реализации ОС	*9210 «Выбытие основных средств»*	*9310 «Прибыль от выбытия основных средств»*
Начисление НДС	*9210 «Выбытие*	*6410 «Задолженность по*

основных средств» *платежам в бюджет (по видам)»*

Доходы и расходы от реализации основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Пример.

Предприятие продает юридическому лицу сейф по цене 160000 сум. Первоначальная стоимость сейфа составляет 80000 сум, начисленная на дату реализации амортизация – 22000 сум.

Реализация сейфа отразится следующими бухгалтерскими проводками:

Таблица 11.

№ п/п	*Содержание хозяйственной операции*	*Корр.-счета*		*Сумма*
		Дебет	*Кредит*	
1	Отражен доход от реализации сейфа	4010	9210	160000
2	Списана первоначальная стоимость сейфа	9210	0150	80000
3	Списан начисленный износ	0250	9210	22000
4	Начислен НДС с реализации	9210	6410	17000
5	Отражен результат от реализации	9210	9310	85000

*Сумма НДС составит 17000 сум [(160-58)*х*20:120]*.

При реализации основных средств предприятие обязано выписать покупателю счет-фактуру в установленном порядке. Форма счета-фактуры и порядок его заполнения приведен в Приложении №2 к Инструкции о порядке исчисления и уплаты НДС по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам) (Новая редакция).

Выбытие основных средств при передаче их в качестве вкладов в уставный капитал других предприятий осуществляется на основании учредительного договора.

Таблица 12.

Выбытие основных средств при передаче их в качестве вклада в уставный капитал других предприятий

	Дебет	*Кредит*
Списание первоначальной стоимости основных средств	*9210 «Выбытие основных средств»*	*0100 «Основные средства»*
Списание начисленного износа	*0200 «Износ основных средств»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Отражение вклада в уставный капитал основными средствами	*0600 «Долгосрочные инвестиции»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Начисление НДС	*9210 «Выбытие основных средств»*	*6410 «Задолженность по платежам в бюджет»*

Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал производится по текущей стоимости. как правило, стоимость основных средств дооценивается до текущей стоимости. сумма дооценки основных средств при передаче в уставный капитал в качестве вклада не является доходом. Она отражается как резервный капитал предприятия.

Но сама передача основных средств в качестве доли в уставный капитал других предприятий является оборотом, облагаемым налогом на добавленную стоимость, и определяется в виде разницы между ценой вклада и остаточной стоимостью.

3. Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Списание стоимости основных средств производится после письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии их к бухгалтерскому учету.

Таблица 13.

Выбытие основных средств при безвозмездной передаче другим предприятиям и лицам

	Дебет	*Кредит*
Списание первоначальной стоимости основных средств	*9210 «Выбытие основных средств»*	*0100 «Основные средства»*
Списание начисленного износа	*0200 «Износ основных средств»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Начисление НДС	*9210 «Выбытие основных средств»*	*6410 «Задолженность по платежам в бюджет»*

4. Списание основных средств, недостача которых выявлена по результатам инвентаризации, осуществляется в соответствии с Положением о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации, зарегистрированным Минюстом 23 июля 2001 г. № 1054 и НСБУ №21.

Таблица 14.

Общая схема проводок списания основных средств:

Выбытие основных средств при их недостаче по результатам инвентаризации

	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	*9210 «Выбытие основных средств»*	*0100 «Основные средства»*
Списание начисленного износа	*0200 «Износ основных средств»*	*9210 «Выбытие основных средств»*
Отражение остаточной стоимости недостающего объекта ОС	*5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»*	*9210 «Выбытие основных средств»*

В случае установления виновного лица в потере актива размер вреда, пределы и порядок материальной ответственности работника за вред, причиненный имуществу работодателя, регулируется Трудовым кодексом Республики Узбекистан. Размер вреда исчисляется по рыночным ценам, действующим в данной местности на день рассмотрения дела компетентным органом (судебными органами).

10.2 «Учет нематериальных активов»

План

1. Задачи учета, понятие нематериальных активов и их оценка.

2. Документальное оформление приема и создания НМА.

3. Учет амортизации и выбытия НМА.

1. Задачи учета, понятие нематериальных активов и их оценка.

Основными нормативными документами, регулирующими организацию учета нематериальных активов являются:

Гражданский Кодекс Республики Узбекистан.

Закон РУз «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» от 6 мая 1994г. № 1060 – ХП.

Закон РУз «Об авторском праве и смежных правах» от 30 августа 1996г. № 272–1.

Закон РУз «О правовой охране топологий интегральных микросхем» от 12 мая 2001г. №218–П.

Закон РУз «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» от 30 августа 2001г. № 267–П.

Закон РУз «О селекционных достижениях» от 30 августа 1996г. № 270–1.

Закон РУз «Об изобретениях, полезных моделях и промышленных образцах» от 6 мая 1994г. № 1062–ХП.

Закон РУ «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996г. № 279–1;

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению;

НСБУ № 7 «Нематериальные активы»

Нормы международных договоров в области охраны промышленной собственности и др. законодательные акты.

Главными задачами бухгалтерского учета нематериальных активов являются:

обеспечение контроля, за их наличием и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия;

правильное и своевременное исчисление износа НМА;

получение сведений для правильного расчета налогов, перечисляемых в бюджет;

получение данных, для составления отчетности о наличии и движении НМА.

Под *нематериальными активами* понимают объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

Таким образом, основными критериями признания активов в качестве нематериальных согласно НСБУ № 7 «Нематериальные активы» являются следующие:

отсутствие материально-вещественной (физической структуры);

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

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

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

организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

наличие надлежаще оформленного 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.).

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Согласно НСБУ №7 к нематериальным активам относят права, возникающие:

из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;

из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, организационные расходы и цена фирмы (деловая репутация).

Термин “нематериальные активы” стал использоваться в отечественном учете с 1990 г. Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы - это показатель финансовой отчетности, соответствующей юридическим и финансово-экономическим требованиям законодательства и нормативным актам РУз.

К объектам, которые нельзя квалифицировать, как нематериальные активы, относятся следующие активы:

не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных

В состав нематериальных активов не включаются деловые и интеллектуальные качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Для постановки на учет нематериальных активов принципиально важно документально подтвердить исключительные права предприятия на данный объект, поэтому необходимо рассмотреть правовое обеспечение операций с нематериальными активами.

В соответствии с НСБУ №7 лицензии на осуществление отдельных видов деятельности не подлежат учету в составе нематериальных активов. Все расходы по приобретению таких лицензий должны учитываться в составе расходов будущих периодов с их последующим равномерным списанием на текущие затраты в течение срока действия этих лицензий.

Также в соответствии с национальным стандартом №7 единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом

нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо использовании для управленческих нужд организации.

Капитальные вложения представляют собой инвестиции в недвижимое имущество и другие материальные объекты. Но имеют место также немалые затраты в нематериальные активы, которые представляют собой неотъемлемый компонент хозяйственной деятельности, приносящий доход.

Затраты в нематериальные активы окупаются в течение определенного периода за счет дополнительной выручки или дополнительной прибыли (снижение себестоимости), которые получает предприятие в результате их применения или использования в хозяйственной деятельности.

В качестве нематериальных активов могут рассматриваться объекты, приобретенные предприятием в любой форме для использования в производстве и реализации продукции, при выполнении различных работ или услуг либо в управлении предприятием, но не имеющие материально-вещественной структуры.

Наиболее часто в деятельности предприятий встречаются две группы нематериальных активов (см. схема 2):

Объекты интеллектуальной собственности;

Прочие нематериальные активы.

В соответствии со ст.1031 Гражданского Кодекса к объектам интеллектуальной собственности относятся:

1) результаты интеллектуальной деятельности:

– произведения науки, литературы и искусства;

– исполнения, фонограммы и передачи организаций вещания;

– программы для электронных вычислительных машин и базы данных;

– изобретения, полезные модели, промышленные образцы;

– селекционные достижения;

– нераскрытая информация, в том числе секреты производства (ноу–хау);

2) средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ и услуг:

– фирменные наименования;

– товарные знаки;

– наименования мест происхождения товаров;

3) другие результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ и услуг в случаях, предусмотренных ГК или иными законами.

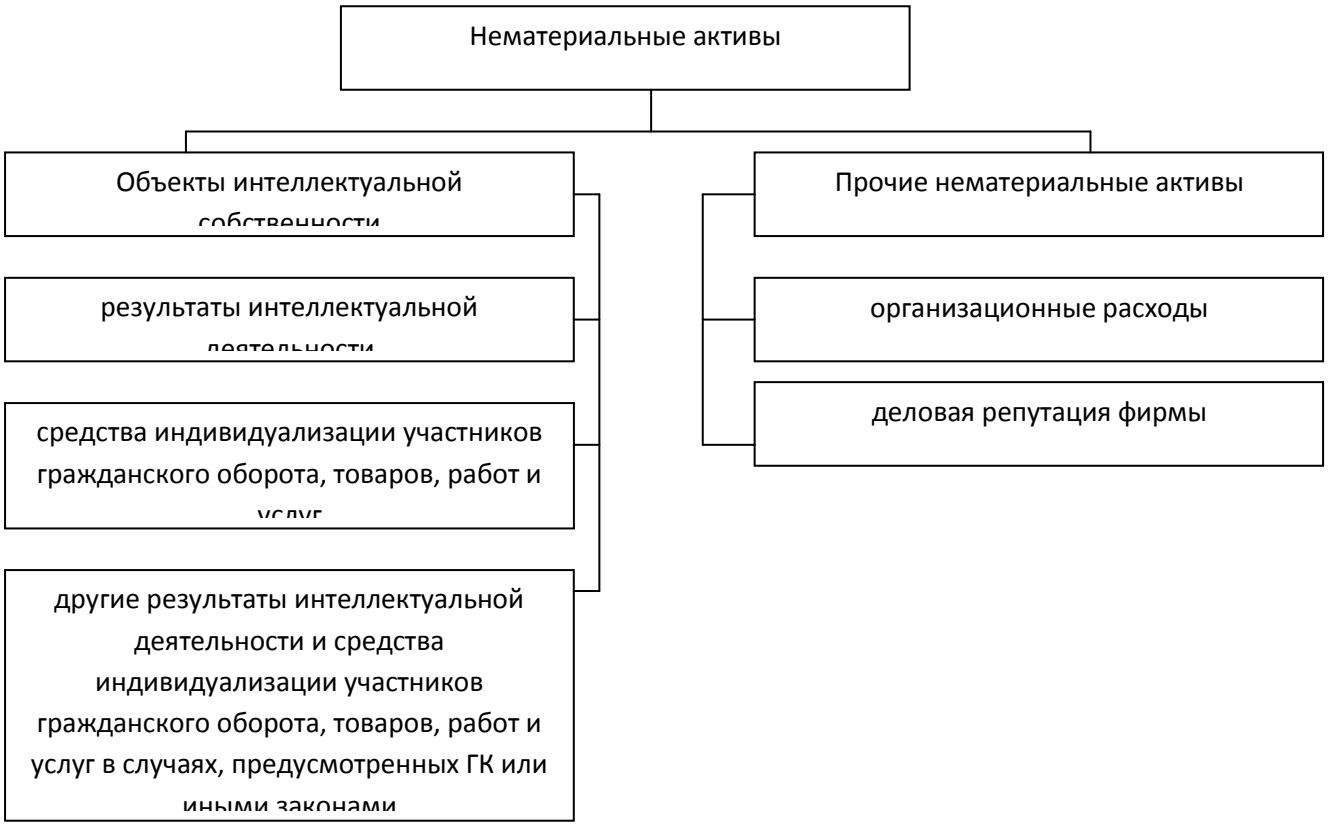


Схема 2. Классификация нематериальных активов.

К прочим нематериальным активам можно отнести организационные расходы и деловую репутацию фирмы (цена фирмы или гудвилл).

В приложении №2 к НСБУ № 21 дана следующая классификация нематериальных активов:

– патенты, лицензии и ноу–хау;

– торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы;

– программное обеспечение;

– права пользования землей и природными ресурсами;

– организационные расходы;

– франчайз;

– авторские права;

– гудвилл;

– прочие нематериальные активы.

В момент приобретения нематериальные активы оцениваются по стоимости приобретения. Стоимость приобретения включает все затраты, понесенные в связи с приобретением актива. Стоимость приобретения– это текущая рыночная стоимость всех выплат или полученного актива, в зависимости от того, что более достоверно определено.

Оценка нематериальных активов – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. Инвентарная стоимость отдельных объектов нематериальных активов, принимаемых на учет, слагается из затрат по их приобретению или созданию и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию на предприятии.

Затраты на приобретение НМА складываются из суммы, выплаченной непосредственно продавцу объекта, а также за информационные и консультационные услуги другим фирмам, вознаграждения, уплаченные посредникам, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы, невозмещаемые налоговые платежи, связанные с покупкой, иные расходы, понесенные при покупке объектов.

Все НМА оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат. При включении в уставный капитал нематериальных активов они оцениваются по стоимости, согласованной учредителями, а при безвозмездном поступлении – по экспертной оценке.

Первоначальная стоимость НМА погашается путем начисления износа и включения его ежемесячно в состав затрат.

2. Документальное оформление приема и создания НМА.

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

Учет нематериальных активов строится на предприятии в соответствии с учетной политикой, утвержденной руководителем. В ней определяется:

1. Перечень объектов учета, относящихся к нематериальным активам предприятия.

2. Срок полезного использования нематериальных активов.

3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам: линейный - по нормам, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или способ уменьшаемого остатка.

4. Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов (с использованием или без использования счета 0500).

Общим требованием для организации учета нематериальных активов является документальное оформление движения объектов нематериальных активов.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный договор ...), в бухгалтерском учете каждый инвентарный объект нематериальных активов должен оформляться соответствующей первичной документацией. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание нематериальных активов. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В соответствии с НСБУ № 7, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приемки.

Акты оформляются по факту поступления (выбытия) прав интеллектуальной собственности, по факту создания объектов интеллектуальной собственности, по факту получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права организации в качестве правообладателя и отражающих сущность сделок и хозяйственных операций.

В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, то есть наличие акта оценки.

Документальное оформление в учете поступления нематериальных активов зависит от того, созданы они силами предприятия или приобретены у третьих лиц (рис. 1):

Рисунок 1. Документальное оформление нематериальных активов

Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета нематериального актива. В соответствии с Постановлением Госкомстата РУз при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена краткая характеристика объекта нематериальных активов.

При выбытии нематериальных активов составляется Акт выбытия, а при списании объекта нематериальных активов заполняется Акт списания.

Если предприятие предоставляет другому предприятию право пользования каким-либо объектом нематериальных активов, то эти данные отражаются в:

- ведомости учета предоставления лицензии (на основании лицензионных договоров);

- ведомости учета предоставлении ноу-хау (на основании договоров о ноу-хау).

Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно.

Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав, как мы говорили уже выше, регулируются законодательством и Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 7) «Нематериальные активы», утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 12 октября 1998 года №49 (рег.№ 506 от 20 октября 1998 года – Бюллетень нормативных актов, 1999 г. № 6) и определяют понятие нематериальных активов, учитываемых отдельно от основных средств на счете 0410 – 0490 «Нематериальных активы» и 0510 - 0590 «Амортизация нематериальных активов».

Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

Аналитический учет нематериальных активов ведется по их видам в карточках аналитического учета, в настоящее время рекомендуется использовать формы первичных документов, используемых для учета основных средств (ф.№ ОС-6) и в ведомости № 17.

На основании вышеназванных документов в бухгалтерии информация разносится по счетам:

0830 “Приобретение нематериальных активов”;

0400 “Нематериальные активы”;

0500 “Амортизация нематериальных активов”.

8530 «Безвозмездно полученное имущество»

9390 «Прочие операционные доходы».

Структура счета 0400 “Нематериальные активы” представлена на рис.1.

Д	Счет 0400	К
Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на начало периода Поступление нематериальных активов Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на конец периода		Выбытие нематериальных активов

Рис. 2 Схема счета 0400

На счете 0500 “Амортизация нематериальных активов” отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 0500. Схема счета показана на рис. 2.

Д	Счет 0400	К
Списание амортизации по выбывающим нематериальным активам		Сальдо - остаток амортизации нематериальных активов на начало периода Начисление ежемесячной суммы амортизации Амортизация по поступающим нематериальным активам Сальдо - остаток амортизации нематериальных активов на конец периода

Рис. 3 Схема счета 0500

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, приобретение нематериальных активов отражается через счет 0830 как капитальные вложения.

По дебету счета 0830 формируется первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов.

Существует несколько основных видов поступления нематериальных активов.

1. Приобретение нематериальных активов за плату.

Расходы по приобретению нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются следующей проводкой:

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, приобретенные за плату	
Дебет	Кредит
0400 «Нематериальные активы»	0830 «Приобретение нематериальных активов»

2. На этапе образования предприятие может получить нематериальные активы от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад нематериальными активами. При передаче нематериальных активов приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала.

Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал предприятия	
Дебет	Кредит
4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8300 «Уставный капитал»
0400 «Нематериальные активы»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

3. Возможно поступление нематериальных активов от юридических или физических безвозмездно в экспертной оценке. Здесь нематериальные активы относят на увеличение резервного капитала

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, приобретенные за плату	
Дебет	Кредит
0400 «Нематериальные активы»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Письмом Министерства финансов Республики Узбекистан за № 04-022-04/128 и Государственного налогового комитета РУ за № 37 от 28 апреля 1995 года разъяснен порядок обложения НДС реализации основных фондов и нематериальных активов, согласно которому НДС начисляется с разницы между остаточной стоимостью и ценой фактической реализации.

4. Создание нематериальных активов предприятием. Первоначальная стоимость нематериального актива, созданного самим предприятием, определяется как сумма фактических расходов на его создание.

В бухгалтерском учете предприятия все фактические расходы по созданию нематериальных активов отражаются по дебету счета 0890 «Прочие капитальные вложения».

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, приобретенные за плату	
Дебет	Кредит

0400 «Нематериальные активы»	0890 «Прочие капитальные вложения»

При этом необходимо помнить, что расходы по созданию нематериальных активов будут учитываться на счетах учета капитальных вложений при условии, что созданные нематериальные активы будут использованы самим предприятием. Если же нематериальные активы планируется продать, то затраты на его создание нужно учитывать на счете 2010 «Основное производство».

3. Учет амортизации и выбытия НМА.

В силу тех или иных причин, нематериальные активы, числящиеся в организации, списываются с учета.

Основными причинами списания объектов нематериальных активов являются:

их реализация (продажа);

безвозмездная передача;

списание вследствие непригодности;

передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций;

списание после окончания срока полезного использования.

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Списание объектов в связи с непригодностью, а также по истечению срока их полезного использования, производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Независимо от причины любое выбытие нематериальных активов получает отражение на транзитном счете 9220 «Выбытие прочих активов». В дебет сч.9220 списывают первоначальную стоимость выбывающих нематериальных активов, расходы, связанные с их выбытием, сумму НДС по реализуемым активам; по кредиту сч.9220 списывают износ по выбывающим активам, сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со сч.9220 на сч.9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» и сч. 9430 «Прочие операционные расходы». При этом:

если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в *дебет* сч.*9220* и *кредит* сч.*9320*

если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с *кредита* сч.*9220* в *дебет* сч.*9430.*

Обороты по продаже (реализации) и безвозмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС.

Для определения суммы НДС по реализуемым нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения активов с НДС или без НДС и сроки приобретения.

Выбытие прочих активов при реализации их за плату		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0400 «Нематериальные активы»
Списание начисленного износа	0500 «Амортизация НМА»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение выручки от реализации НМА	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение убытка от реализации НМА	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение прибыли от реализации НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Начисление НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены реализации (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

Согласно Налогового кодекса РУз, передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается их реализацией и облагается НДС.

Таким образом, передающая сторона должна составить счет-фактуру по установленной форме и уплатить в бюджет НДС с рыночной стоимости имущества, передаваемого безвозмездно. Организация-получатель не возмещает из бюджета сумму НДС, указанную в счете-фактуре, а включает ее в первоначальную стоимость материальных ценностей.

В связи с тем, что цена реализации при безвозмездной передаче равна нулю, она всегда будет меньше остаточной (балансовой) стоимости объекта НМА. Поэтому у организации всегда будет возникать убыток от такой передачи, даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов НМА.

Отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи нематериальных активов в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Безвозмездная передача нематериальных активов		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0400 «Нематериальные активы»
Списание начисленного износа	0500 «Амортизация НМА»	9220 «Выбытие прочих активов»
Начисление НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Основанием для списания выбывших нематериальных активов являются акты передачи, акты на их списание, протоколы собраний акционеров, участников товариществ с ограниченной ответственностью и др.

Кроме всего вышеперечисленного, НМА также выбывают в связи с полным износом и потерей доходных свойств. Такая передача нематериальных активов осуществляется с учредительным договором в оценке, согласованной с другими учредителями.

Выбытие прочих активов при передаче их в качестве вклада в уставный капитал других предприятий		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0400 «Нематериальные активы»
Списание начисленного износа	0500 «Амортизация НМА»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение вклада в уставный капитал НМА	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»
Начисление НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Выбытие нематериальных активов в результате их списания происходит в основном по истечении срока их службы и если они полностью амортизированы. Прежде чем списать нематериальные активы за непригодность, предприятие должно определить, что данный нематериальный актив нельзя больше использовать. Для этого приказом руководителя на предприятии специальная комиссия, в состав которой входит и главный бухгалтер. Комиссия должна установить причины списания объекта, составив об этом соответствующий акт.

После этого акт на списание нематериальных активов передаётся в бухгалтерию предприятия. И на его основании в инвентарной карточке делается отметка о выбытие актива.

Списание нематериальных активов		
	Дебет	Кредит

Списание первоначальной стоимости НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0400 «Нематериальные активы»
Списание начисленного износа	0500 «Амортизация НМА»	9220 «Выбытие прочих активов»

Учет нематериальных активов, а также операций по их выбытию ведется в журнале ордере №13.

Нематериальные активы, используются длительное время и в течение этого времени, их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Экономический механизм постепенного переноса, стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов называется амортизацией.

Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, которые предприятие устанавливает самостоятельно исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования. Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 5 лет, но не более срока действия организации. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

Амортизация начисляется путем применения различных методов, установленных НСБУ №7 «Нематериальные активы»:

– метод равномерного начисления амортизации;

– метод уменьшающегося остатка;

– метод начисления амортизации по сумме произведенных единиц.

Прямолинейный метод основывается на том, что амортизация нематериальных активов рассчитывается исходя из фактической стоимости и срока полезного использования. То есть амортизация начисляется постоянно, на протяжении всего срока полезной эксплуатации нематериального актива.

Например: первоначальная стоимость нематериального актива – 800 000 сум.

Годовая норма амортизации – 200 000 (800 000 : 4)

Начисление амортизации в течение 4х лет можно отразить так:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	800 000			
Конец 1–го года	800 000	200 000	200 000	600 000

Конец 2–го года	800 000	200 000	400 000	400 000
Конец 3–го года	800 000	200 000	600 000	200 000
Конец 4–го года	800 000	200 000	800 000	0

По методу уменьшающегося остатка регулярно начисляемые суммы уменьшаются в течение срока полезной эксплуатации. При таком методе годовая сумма амортизации исчисляется как произведение остаточной стоимости нематериального актива на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого актива.

Пример: при данном методе применяется любая увеличенная ставка (чаще всего удвоенная). Так если при 4х летнем сроке службы норма амортизации составляет 25% (100% : 4), то при методе уменьшающегося остатка она составит 50% (25% х 2)

	Первоначаль– ная стои– мость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	800 000			800 000
Конец 1–го года	800 000	(50% х 800000)=400000	400 000	400 000
Конец 2–го года	800 000	(50% х 400000)=200 000	600 000	200 000
Конец 3–го года	800 000	(50% х 200000)=100 000	700 000	100 000
Конец 4–го года	800 000	(50% х 100000)=50 000	750 000	50

Для отдельных групп НМА срок полезного использования определяется исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. В этом случае стоимость НМА погашается пропорционально объему продукции, а величина амортизации зависит исключительно от того, сколько раз будет использоваться актив или сколько единиц продукции ожидается произвести.

Пример: предприятие выкупило по авторскому договору право на издание в течение 4 лет книги тиражом 320 тыс. экз. заплатив при этом 800 000 сум. В первые два года планируется выпускать по 100 тыс.экз., в третьем – 80 тыс., в четвертом – 40 тыс.

Амортизационные расходы на 1 экз. определяются следующим образом:

800 000 6 320 тыс.экз. = 2,5 сум/экз.

	Первоначальная стоимость	Количество экземпляров, тыс.	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата	800 000				

приобретения					
Конец 1–го года	800 000	100	250 000	250 000	550 000
Конец 2–го года	800 000	100	250 000	500 000	300 000
Конец 3–го года	800 000	80	200 000	700 000	100 000
Конец 4–го года	800 000	40	100 000	800 000	0

При выборе метода нужно руководствоваться тем, каким образом будут расходоваться потребительские свойства актива.

Самостоятельно. Деловая репутация. (домашнее задание).

Деловая репутация (Гудвилл) является самым распространенным и важным неопределяемым нематериальным активом. Деловая репутация представляет собой ценность, возникающую из–за благоприятных характеристик предприятия, что увеличивает доходы вдобавок к тем, которые ожидаются от определяемых активов предприятия.

Деловая репутация представляет предполагаемую ценность будущих финансовых показателей предприятия, превышающих обычные показатели. Это предположение возникает из–за того, что нематериальные факторы, относящиеся к предприятию создают вероятность получения доходов, которые выше средних самого предприятия.

Для целей учета деловую репутацию можно рассматривать как разницу между фактической ценой приобретения предприятия и справедливой рыночной стоимостью чистых активов.

Превышение стоимости покупки над приобретенной долей в справедливой стоимости приобретенных активов и обязательств по состоянию на дату совершения операции обмена, должно называться деловой репутацией и признаваться в качестве актива.

Гудвилл уникален, потому что, в отличие от дебиторской задолженности, ТМЗ и патентов, которые могут быть отдельно проданы на рынке, Гудвилл может быть идентифицирован только с целым предприятием. Гудвилл учитывается только при покупке целого бизнеса, потому что Гудвилл является оценочным счетом действующего предприятия. Бухгалтерский учет амортизации Гудвилла имеет некоторые особенности. Так, если учет амортизации НМА отражается по

Д–т счетов затрат

К–т 0500,

То амортизация гудвилла отражается:

Д–т счетов затрат

К–т счета Гудвилла.

Пример Гудвилла.

Компания «Озон» покупает компанию «Ветер» за 500 тыс.дол..

Статьи баланса	Компания «Озон» тыс.дол.	Компания «Ветер» тыс.дол.	Объединительный Балан компании «Озон» тыс.дол.
Денежные средства	510 (–500)	90	100
Прочие текущие активы	450	80	530
Долгосрочные активы	300	200	500
Гудвилл	–	–	190
Всего активов	1260	370	1320

Статьи баланса	Компания «Озон» тыс.дол.	Компания «Ветер» тыс.дол.	Объединительный Балан компании «Озон» тыс.дол.
Текущие обязательства	205	60	265
Акционерный капитал	800	250 (–250)	800
Нераспределенная прибыль	255	60 (–60)	255
Всего пассивы и обязательства	1260	370	1320

Балансовая стоимость компании «Ветер» равна 310 тыс.дол., т.е.

активы – обязательства = 370–60=310 тыс.дол.

при составлении общего баланса компании «Озон» после покупки ею компании «Ветер» надо учесть следующие моменты:

1. денежные средства компании уменьшились на 500 тыс.дол., т.к. эту сумму компания «Озон» заплатила акционерам компании «Ветер» за имущество этой компании.

2. Акционерный капитал и нераспределенная прибыль исключаются, поскольку они были оплачены акционерами компании «Озон» при покупке компании «Ветер», т.е. при приобретении предприятий суммарный акционерный капитал равен капиталу приобретающей компании.

3. разница между ценой покупки компании «Ветер» и ее балансовой стоимостью относится на Гудвилл. (предположим, что рыночная стоимость активов компании равна их балансовой стоимости) 500–310=190 тыс.дол.

Тема11 : «Учет материалов»

План:

1. Задачи учета материалов и их классификация. Учет материалов и оценка в текущем учете.

2. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками. Учет материалов на складе и в бухгалтерии.

3. Учет расхода материалов по методам: ФИФО, ЛИФО, АВЕКО.

4. Контроль использования материалов

Список использованной литературы

Приложения.

1. Задачи учета материалов и их классификация. (2 час)

Состояние и эффективность использования производственных запасов - одно из главных условий успешной деятельности предприятия. Развитие рыночных отношений определяет новые условия их организации. Высокая инфляция, неплатежи и другие кризисные явления вынуждают предприятия изменять свою политику по отношению к оборотным средствам, искать новые источники пополнения, изучать проблему эффективности их использования.

Одним из условий непрерывности производства является постоянное возобновление его материальной основы - средств производства. В свою очередь, это предопределяет непрерывность движения самих средств производства, происходящего в виде их кругооборота.

Материальным носителем производственных фондов являются средства производства, которые подразделяются на предметы труда.

Производственные запасы, составляющие основную часть оборотных фондов. Они включают сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, горючее, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тару и тарные материалы, запасные части для ремонта основных фондов, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы: инструменты и хозяйственный инвентарь стоимостью до 50 минимальных оплат труда за единицу и сроком службы до года.

Поскольку материалы являются частью оборотных средств, от их организации и эффективности использования зависит не только процесс материального производства, но и финансовая устойчивость предприятия.

Все средства производства участвующие в процессе производства подразделяются на средства и предметы труда. Такое деление вытекает из различной их роли в производственном процессе.

Средства труда неоднократно участвующие в процессе производства постепенно переносят свои стоимости, возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда - объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда, находятся на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют “материалы”.

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру материалов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе и не участвуют в процессе производства это равно снижение эффективности. Кроме того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на другие цели.

Главная задача - оптимизация размеров производственных затрат, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня, производственных запасов, имеет важное значение для контроля за сохранностью материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального богатства страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невосполнимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсы сбережения. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материало- емкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д. Этого можно достигнуть увеличением использования прогрессивных конструкционных материалов, металлических порошков и пластмасс, заменой дорогостоящих материалов более дешевыми, синтетическими без снижения качества продукции, сокращением отходов производства.

Серьезные требования предъявляются к учету материалов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля за движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля за наличием и расходом материалов, которые должны

находится в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточной для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в индивидуальных задачах:

- получение достаточных данных об остатках материалов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;

- контроль за сохранением материалов как в местах хранения так и в местах потребления;

- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль за использованием материалов в процессе производства и использование в соответствии с установленными нормами;

- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции.

- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их реализацией;

- своевременное осуществление расчетов с поставщиками материалов.

Для обеспечения действенного контроля за сохранностью материальных ценностей немаловажное значение имеют организация маркетинга на предприятиях, состояния складского и весоизмерительного хозяйства

К основным способам ведения учета материалов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей.

- система документооборота по оформлению операций движения материалов;

- использование счетов БУ и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета материалов;

- порядок проведения инвентаризации и отражения ее результатов в регистрах БУ;

- порядок обработки учета информации.

Важное значение имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения материалов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

Для правильного учета материалов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение материалов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу материалов и т.д.

В процессе производства материалы используются различно. Одни из них полностью потребляются в производственном процессе (сырье и материалы), другие – изменяют только свою форму (смазочные материалы, краски), третьи – входят в изделия без каких – либо внешних изменений (запасные части), четвертые – только способствуют изготовлению изделий, не входят в их массу или химический состав (инструменты).

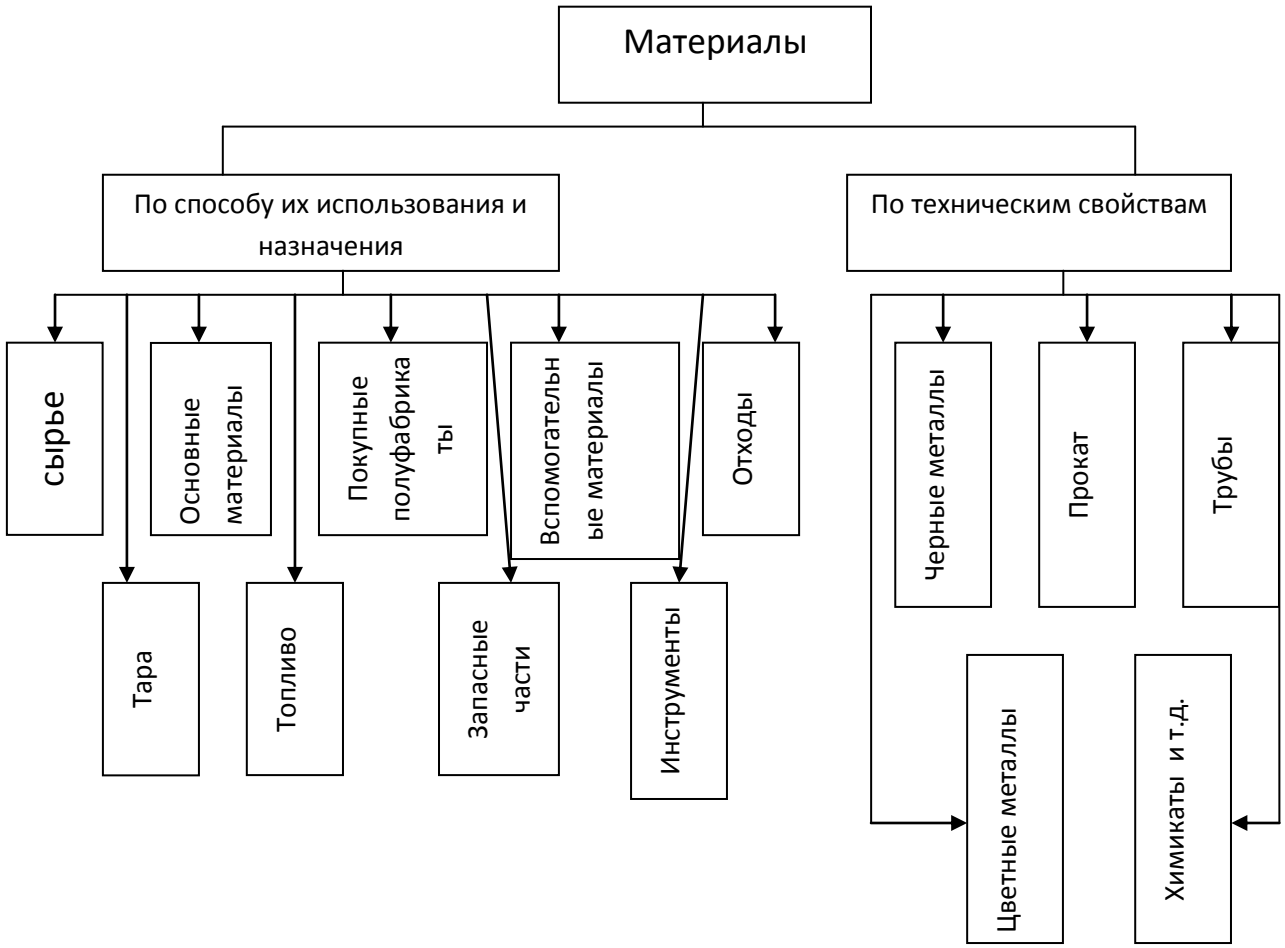


Схема 1. Классификация материалов.

1. По критерию функциональной роли материалов и их назначению в процессе производства (экономическая классификация):

- сырье (руда, хлопок-сырец и т.д.);

- основные материалы (металл, ткань);

- покупные полуфабрикаты (детали, которые войдут в изделия);

- вспомогательные материалы;

- отходы;

- тара (инвентарная - многократно обслуживает производство, учитывается в составе ОС - напр., контейнер; неинвентарная - реализация вместе с товаром; залоговая - дается залог, затем возвращается тара);

- топливо;

- запасные части;

- инструменты.

2. По техническим характеристикам и физико-химическим свойствам предметов труда (техническая классификация):

- это систематизированный перечень, потребляемых в производстве МЦ с указанием наименования, сорта, марки, единицы измерения; каждой позиции присваивается свой номенклатурный номер. Типовая номенклатура утверждена Госкомстат РУз для всех предприятий.

2. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками. Учет материалов на складе и в бухгалтерии. (2 час)

Для учета движения материалов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету материалов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

К основным первичным документам по учету материалов относятся:

1. Журнал учета поступающих грузов (регистрация на основе транспортных документов).

2. Доверенность подотчетным лицом для получения ТМЦ, грузов (агент снабжения, экспедитор).

3. Журнал учета выданных доверенностей.

4. Приходный ордер (оформление ТМЦ на склад). Составляется в день поступления материалов на склад материально ответственным лицом.

5. Акт о приемке материальных ценностей (если есть какие-либо несоответствия: количество, нет документов, качество). Составляется вместо приходного ордера в двух экземплярах в присутствии представителя поставщика или другого незаинтересованного лица. Один экземпляр передается поставщику, один экземпляр - вместо приходного ордера.

6. Лимитно-заборная карта - для учета отпуска, расхода материалов. Это ограничение на ту часть МАТЕРИАЛОВ, которую следует выдать со склада кладовщиком цехам подразделениям и др.

7. Карточка складского учета (ведется на складе и составляется для каждого номенклатурного номера).

Кладовщик указывает:

- остаток МАТЕРИАЛОВ на начало месяца;

- приход;

- выдачу (расход);

- остаток на конец месяца.

8. Реестр приемки-сдачи документов (отражаются все приходно-расходные документы, которые передаются в бухгалтерию).

9. Ведомость учета остатков материалов на складе (в нее попадают данные из карточек складского учета).

Приемка груза осуществляется в соответствии с инструкцией “О порядке приемки груза”. Если выявлено несоответствие, то комиссия составляет акт о приемке груза. Это основание для предъявления претензий. При автомобильных перевозках акт можно не составлять, а сделать отметку на транспортной накладной. На поступившие материалы получают расчетные документы, которые регистрируются в журнале учета поступивших грузов. Затем эти документы сверяют с договором поставки. Если все в порядке, то производится акцепт и расчетные документы оформляются бухгалтерией для оплаты. Для подотчетных лиц выписывается приходный ордер: один экз. - в бухгалтерию, один - остается на складе.

Остатки МАТЕРИАЛОВ выводятся по формуле:

О конечные = О начальные + П - Р

При получении материалов от поставщиков бухгалтерская запись будет следующая:

Д-т 1010 «Сырье и материалы»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Частичная предоплата за материалы отражается следующим образом:

Д-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»

К-т 5110 «Расчетный счет».

После получения ценностей счет авансов кредитуется на сумму перечисленных средств:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ».

При приобретении материалов в их стоимость включаются все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товарно-материальных запасов к месту их расположения и приведением в надлежащее состояние.

Счет 1000 «Материалы».

№ опер.	Дебет с кредита счетов.		№ опер.	Кредит с дебета счетов.			
	6010	Итого.		2010	2310	2510	Итого.
8а	11212,8	11212,8	13а 136 13в	11993,6	1548,8	1100,8	11993,6 1548,8 1100,8
Итого.	11212,8	11212,8	Итого.	11993,6	1548,8	1100,8	14643,2

При приобретении материалов за валюту их стоимость отражается в сумах по курсу Центрального банка РУз на момент принятия их к учету.

Например, получены строительные материалы на сумму 480 долл. США, курс ЦБ — 969 сум. за 1 долл. Их стоимость составит (480х969)=46 5120 сум., а бухгалтерская запись будет следующая:

Д-т 1050 «Строительные материалы»— 465120

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 46 5120.

Учет материалов на складе и в бухгалтерии.

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Учет движения остатков материалов кладовщик осуществляет в карточках складского учета. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку. Поэтому складской учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов в день совершения операции. После каждой записи выводят остаток материалов. В результате склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение складского учета материалов допускается также в книгах сортового учета, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета. (См. рис. 1)

Первичные документы сдают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты (см. рис. 2) передают по мере использования лимита, но не позднее первого числа следующего месяца.

Поступившие со склада первичные документы по движению материалов в бухгалтерии подвергают проверке, а затем таксированию по твердым учетным ценам. После этого они служат основанием для записи в регистрах бухгалтерского учета.

В некоторых организациях в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. От карточек складского учета эти карточки отличаются лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном выражении, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют оборотные ведомости аналитического учета и сверяют их с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах. Это значительно снижает трудоемкость учета, но и в этом случае учет остается громоздким, поскольку в оборотную ведомость приходится записывать сотни номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является *оперативно-бухгалтерский* или *сальдовый метод* учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца кладовщик переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов прихода и расхода). (см. рис.3)

Сальдовый метод учета – один из наиболее эффективных, особенно в условиях ручной обработки учетных данных.

Бухгалтерия предприятия осуществляет только денежный, суммовой учет движения ТМЦ, используя для этого ведомость № 10 «Движение материальных ценностей» (см. рис.4). Это основной регистр, отражающий движение ТМЦ в группировках, обеспечивающий контроль за сохранностью материалов по местам их хранения; поступление и остатки материалов; расчет фактической себестоимости окончательного расхода материалов, отпуск со складов, остатки ценностей в цехах

Основанием для заполнения ведомости № 10 служат реестры складов или накопительные ведомости (см. рис. 5).

Согласно Положению о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации (зарег. МЮ РУз 06.04.2004 г. № 1334), выявленные при инвентаризации недостачи товарно-материальных запасов (ТМЗ) отражаются в бухгалтерском учете следующим образом.

Недостача должна быть отнесена на счет виновных (материально ответственных) лиц, а при отсутствии такой возможности — на убытки предприятия.

Если в результате оценки рыночная стоимость ТМЗ (сумма взыскания) окажется выше фактической стоимости недостающих ТМЗ, сумма полученного дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом (предположим, что рыночная стоимость сырья, недостача которого выявлена при инвентаризации, составляет 50 тыс. сум., а фактическая его стоимость — 43 тыс. сум.):

— отражение выбытия по рыночной стоимости недостающих ТМЗ:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 50

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 50;

- отражение рыночной стоимости, подлежащей изысканию с виновного или материально ответственного лица:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — 50

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 50;

— списание ТМЗ (сырья) по фактической стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 43

К-т 1010 «Сырье и материалы» — 43;

- отражение разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных или материально ответственных лиц, и фактической стоимостью ТМЗ:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 7

К-т 9390 «Прочие операционные доходы»- 7.

Сумма полученного дохода подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Если в результате оценки рыночная стоимость (сумма взыскания) оказалась ниже фактической стоимости недостающих ТМЗ, сумма полученного убытка отражается в бухгалтерском учете следующим образом (предположим, что рыночная стоимость сырья, недостача которого выявлена при инвентаризации, составляет 43 тыс. сум., а фактическая его стоимость— 50 тыс. сум.):

- отражение выбытия по рыночной стоимости недостающих ТМЗ:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 43

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 43;

— отражение рыночной стоимости, подлежащей взысканию с виновных или материально ответственных лиц:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — 43

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 43;

- списание ТМЗ (сырья) по фактической стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 50

К-т 1010 «Сырье и материалы»— 50;

— отражение разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных или материально ответственных лиц, и фактической стоимостью ТМЗ:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» - 7

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»- 7;

— списание суммы полученного убытка на конечный финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» -- 7

К-т 9430 «Прочие операционные расходы» -- 7.

Сумма полученного убытка увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Если конкретные виновники недостачи ТМЗ не установлены или возможность взыскания с материально

ответственных лиц отсутствует, списание ТМЗ производится без применения счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в следующем порядке:

- по фактической стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 1010 «Сырье и материалы»;

- на сумму полученного убытка:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

- списание суммы полученного убытка на конечный финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 9430 «Прочие операционные расходы».

Сумма полученного убытка также увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Следует подчеркнуть: если при приобретении недостающих ценностей НДС был принят к зачету, необходимо произвести корректировку оборота и суммы налога н п.3 и 5 «Расчета налога на добавленную стоимость».

Если при инвентаризации выявлены излишки ТМЗ, они оцениваются и принимаются на баланс в следующем порядке:

Д-т счетов учета товарно-материальных запасов

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

Данная сумма подлежит налогообложению за текущий отчетный период в установленном порядке. При этом: материалы принимаются на баланс по фактической стоимости (балансовой стоимости) данных или аналогичных материалов, действующей на момент обнаружения излишков.

При безвозмездной передаче материалов операция отражается через счета выбытия ТМЗ, причем предприятия — плательщики НДС должны при передаче начислить налог на добавленную стоимость к облагаемому обороту, который не может быть ниже фактической стоимости материальных ценностей. Например, школе переданы безвозмездно строительные материалы себестоимостью 780 тыс. сум. НДС составит (20%х780)= 156 тыс. сум. Проводки будут следующие:

- отражение выбытия материалов с учетом НДС:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 936

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 936;

- списание материалов по себестоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 780

К-т 1050 «Строительные материалы» - 780;

- начисление НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 156

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»— 156.

Аналогичным образом отражаются любые другие варианты выбытия материальных ценностей, кроме использования их внутри предприятия на производственные или хозяйственные нужды. То есть любое выбытие материалов: реализация, дарение, вклад в уставный капитал предприятий, предоставление в заем и другое аналогичное выбытие — отражается в учете через счет 9220 «Выбытие прочих активов», с отнесением разницы между ценой реализации и фактической стоимостью активов на результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Например, хозяйственный инвентарь, числящийся в учете по стоимости 520 тыс. сум., передан в качестве вклада в уставный капитал дочернего предприятия по стоимости 800 тыс. сум. (с учетом НДС). Необходимо отразить это следующим образом:

- отражение выбытия инвентаря с учетом НДС и взноса в УК:

Д-т 0620 «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества» — 800

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 800;

- списание себестоимости инвентаря:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 520 К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 520;

— начисление НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»-- 133,3

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» -133,3;

- отражение прибыли от выбытия ценностей в сумме (800-133,3-520)=146,7:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 146,7

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» —146,7.

3. Учет расхода материалов по методам: ФИФО, ЛИФО, АВЕКО.

(2 час)

Для успешного выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом материалов, необходимо:

Иметь номенклатуру-ценник;

Установить четкую систему документации и документооборота;

Проводить в установленном порядке инвентаризацию и контрольные выборочные проверки остатков материалов, своевременно отражать в учете их результаты

Шире внедрять современные средства автоматизации учета.

Для правильной организации учета материалов на предприятиях разрабатывается номенклатура-ценник. Номенклатура – систематизированный перечень наименований материалов, используемых на данном предприятии. Номенклатура материальных ценностей должна содержать следующие данные о каждом материале: технически правильное наименование (в соответствии с ГОСТ); полную характеристику (марка, сорт,

размер, единица измерения и пр.); номенклатурный номер – условное обозначение, заменяющее по существу перечисленные признаки. Если же в номенклатуре указана учетная цена каждого вида материалов, то она называется номенклатурой-ценником.

В настоящее время применяют следующие методы оценки материалов:

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

Здесь необходимо отметить, что оценка по фактической стоимости является, несомненно, базовым видом оценки, но не единственным. Так, например, выявленные при инвентаризации недостачи ценностей должны оцениваться по их *рыночной* стоимости; имущество, полученное безвозмездно, — по *рыночной* стоимости на дату оприходования и т.д.

2. *Себестоимость товарно-материальных запасов включает в себя все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товарно-материальных запасов к месту их расположения и приведением в надлежащее состояние.*

При этом, согласно НСБУ № 4, расходы на приобретение товарно-материальных запасов включают в себя стоимость приобретения, импортных таможенных пошлин и сборов, расходы по сертификации продукции, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим, посредническим организациям, налоги (кроме тех, которые предприятие в дальнейшем получает обратно в виде зачета, как, например, налог на добавленную стоимость), а также транспортно-заготовительные расходы и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов. Торговые дисконты, скидки и другие подобные вычеты производятся при определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

В необходимых случаях (при большой номенклатуре используемых материалов, интенсивном движении материалов внутри предприятия, в сельскохозяйственном производстве и др.) *учет материалов может вестись по учетным ценам.* В качестве учетных цен применяются плановая себестоимость, средние покупные цены, оптовые и др. При учете материалов по учетным ценам ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Отклонения учитываются на счете 1610 «Отклонения в стоимости материалов».

Предприятиям розничной торговли и общественного питания разрешается производить оценку приобретенных товаров (продуктов) по продажной стоимости с отдельным учетом наценок.

3. *Оценка товарно-материальных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в сумах по курсу Центрального банка Республики Узбекистан, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету (оформления грузовой таможенной декларации — при импорте).*

В дальнейшем их стоимость не переоценивается в связи с изменением курса валют.

4. *При отпуске товарно-материальных ценностей в производство (реализации товаров) их оценка производится одним из двух методов оценки запасов:*

по средней себестоимости (AVECO);

по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Из метода ФИФО следует, что единицы товарно-материальных запасов, которые были приобретены сначала, реализуются (используются) первыми, и, следовательно, единицы, оставшиеся в товарно-материальных запасах на конец периода, — это те, которые были приобретены или произведены последними. По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и из стоимости сходных единиц, приобретенных или произведенных в течение периода. Средняя может быть вычислена на периодической основе или по ходу каждой дополнительной поставки, в зависимости от ситуации, существующей на хозяйствующем субъекте.

Применение одного из указанных способов должно быть отражено в учетной политике предприятия.

Метод ФИФО — для большинства предприятий вполне реалистический метод, отражающий физическое движение товаров от производства или приобретения до продажи. Там, где применяется данный метод, стоимость запасов определяется согласно последним расходам, которые фактически имели место. Таким образом, указанный метод в большинстве случаев приводит к завышению прибыли предприятия за отчетный период.

Товарно-материальные запасы, используемые предприятиями в особом порядке (драгоценные металлы, камни и т.п.), и запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, должны оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов. То есть это практический метод определения стоимости для торговли оптом и в розницу, которая имеет дело с дорогими товарами, имеющими небольшой объем, где практически не возникает проблем и с отнесением накладных расходов. В таких случаях единственные затраты, которые необходимо включить в себестоимость, обычно связаны с их приобретением и доставкой.

НСБУ № 4 разрешает применение *нормативного метода,* который предусматривает использование сырья и материалов (а также использование других затрат) по установленным нормам.

Использование нормативного метода применимо при наличии определенного контроля. При учете нормативной стоимости необходимо часто пересматривать нормативы, с тем чтобы они в достаточной мере приближались к фактической стоимости.

5. *На конец отчетного периода товарно-материальные запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.*

То есть стоимость запасов ТМЗ в балансе зависит от выбранного учетной политикой предприятия метода их оценки.

6. *Товарно-материальные ценности учитываются на счетах учета ТМЗ по низшей из двух оценок — по фактической себестоимости (цене приобретения или производственной себестоимости) или по рыночной цене (чистой стоимости реализации).*

Чистая стоимость реализации — это расчетная цена реализации ТМЗ за вычетом издержек на комплектацию, связанных с завершением производства и реализацией продукции. То есть чистая реализуемая стоимость — это не то же самое, что рыночная цена запасов в их настоящем виде. Она может быть определена как фактическая цена продажи, *минус* все дальнейшие издержки до завершения процесса производства, *плюс* все издержки в результате маркетинга.

Чистая реализуемая стоимость должна рассматриваться либо для единиц, либо для групп сходных товаров. Неприемлемо рассматривать стоимость запаса в целом, а затем определять, что ниже — общая стоимость или чистая реализуемая стоимость.

Основными ситуациями, при которых чистая реализуемая стоимость может быть меньше стоимости запаса, являются:

- рост издержек или падение продажной цены ТМЗ;

— физический износ запасов;

- устаревание (моральный износ) продукции;

- решение производить и продавать продукцию с убытком как часть стратегии маркетинга предприятия;

— ошибки при производстве или закупе.

Этот пример хорошо иллюстрирует асимметрию принципа осмотрительности: хотя стоимость запаса должна учитывать любые предполагаемые убытки, она не должна учитывать никакую ожидаемую прибыль.

7. *Ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на отсроченные расходы, а по мере реализации (использования) этих ценностей — на операционные расходы текущего периода,*

Практика уценивания товарно-материальных запасов ниже себестоимости до чистой стоимости реализации производится в случаях чрезмерного скопления запасов и их медленной оборачиваемости, для того чтобы все активы не отражались в финансовой отчетности выше, чем сумма, ожидаемая от их реализации или использования.

При уценке ТМЗ до чистой стоимости реализации следует придерживаться определенных правил, основанных на предназначении запасов:

а) если они предназначены для реализации, то расчеты производятся на основе текущих рыночных цен реализации;

б) если они предназначены на продажу по заключенным договорам, то расчеты производятся по контрактным ценам в объеме, предназначенном для выполнения договора (контракта). Запасы, превышающие необходимые по договору, переоцениваются по текущим рыночным ценам;

в) сырье и материалы не переоцениваются, если готовая продукция, выпущенная на их основе, будет продана по ценам, равным или превышающим себестоимость. Если такой уверенности нет, сырье и материалы уцениваются ниже их фактической стоимости.

Если имели место расходы, связанные с доставкой материалов, и другие расходы, они включаются в их себестоимость.

При отпуске товарно-материальных ценностей в производство и реализации товаров их оценка производится одним из двух методов оценки запасов:

по средней себестоимости (AVECO);

по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Предположим, что организация приобретала в январе краску для производственных нужд три раза:

1) 3 января — 50 кг по 600 сум. (всего на сумму 30000 сум.);

2) 12 января — 80 кг по 700 сум. (всего на сумму 56000 сум.);

3) 23 января — 60 кг по 800 сум. (всего на сумму 48 000 сум.).

Всего куплено 190 кг краски на сумму 134 000 сум.

Остаток краски на 31 января составил 40 кг.

В зависимости от того, какой метод оценки ТМЗ принят на предприятии, будет зависеть себестоимость произведенной продукции, а значит, и прибыль предприятия, а также сумма, по которой остатки ценностей будут отражаться в учете на конец данного периода.

Если используется метод ФИФО, то первой на производственную себестоимость будет списана краска, приобретенная вначале, а в остатках останется краска из самой последней партии.

Итак, по методу ФИФО стоимость запасов краски на конец января будет составлять (40 кг х 800 сум.) = 32 000 сум.; списано на производство (50 кг *х* 600 сум.) + (80 кг х 700 сум.) + (20 кг х 800 сум.) = 102 000 сум.

Если же используется метод AVECO, то результаты будут совершенно другие. В этом случае необходимо рассчитать среднюю стоимость 1 кг краски, она составляет (134 000 сум.: 190 кг) = 705,26 сум. Следовательно, списано на производство (150 кг х 705,26 сум.) = 105 789 сум., а стоимость краски на конец января составляет (40 кг х 705,26 сум) = 28211 сум.

Причем средняя стоимость может быть вычислена на периодической основе (например, один раз в месяц, как мы и сделали) или по ходу каждой дополнительной поставки, в зависимости от ситуации, существующей на хозяйствующем субъекте.

Предпочтительным, согласно НСБУ № 4, является метод ФИФО, этот метод в условиях роста цен дает самые низкие значения себестоимости и самые высокие значения прибыли.

Товарно-материальные ценности учитываются по низшей из двух оценок— по фактической себестоимости (цене приобретения или производственной себестоимости) или по рыночной цене (чистой стоимости реализации).

Согласно НСБУ № 4, оценка запасов по чистой стоимости реализации (ниже фактической стоимости) осуществляется только в случаях:

— уменьшения цены реализации запасов;

— нанесения ущерба запасам;

— полного и частичного устаревания запасов.

Разница по переоценке списывается на отсроченные расходы в том отчетном периоде, в котором она выявлена.

Например, отражена уценка материалов вследствие их морального устаревания:

Д-т 3290 «Прочие отсроченные расходы»

К-т 1010 «Сырье и материалы».

По мере использования материалов сумма уценки, относящаяся к использованному материалу, относится на расходы текущего периода:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 3290 «Прочие отсроченные расходы».

Предприятия могут самостоятельно открыть счета для учета инвентаря, инструментов и хозяйственных принадлежностей в зависимости от их назначения и роли в финансово-хозяйственной деятельности.

Их стоимость полностью включается в затраты производства или расходы периода в момент передачи со склада в эксплуатацию.

Например, отпуск специальных инструментов в производственный цех:

Д-т 2010 «Основное производство»

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Или передача калькулятора со склада в отдел бухгалтерии:

Д-т 9420 «Административные расходы»

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Однако в целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет необходимо вести на забалансовом счете 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

В случае непригодности инвентаря и хозяйственных принадлежностей для дальнейшей эксплуатации (использования) их списание с забалансового счета производится на основании оформленного в установленном порядке акта на списание.

На отдельном счете 1030 «Топливо» учитываются наличие и движение нефтепродуктов, горюче-смазочных материалов (ГСМ: нефти, бензина, керосина, дизельного топлива, масел и т.п.), твердого топлива (угля, дров и т.д.) и газообразного топлива (газа и газолина), а также отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо.

При использовании талонов на ГСМ их учет ведется также на счете 1030 «Топливо».

Получение нефтепродуктов (и любого другого вида топлива) отражается аналогично получению других ценностей:

Д-т 1030 «Топливо»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Списание этой группы материалов на производственные нужды отражается следующим образом:

Д-т 2010 «Основное производство» (2310 «Вспомогательное производство»)

К-т 1030 «Топливо».

При использовании топлива на нужды, непосредственно не связанные с производством, в том числе для служебного автотранспорта, списание отражается на счетах расходов периода:

Д-т счета учета расходов периода (9400)

К-т 1030 «Топливо».

На счете 1040 «Запасные части» учитываются как приобретенные, так и изготовленные на предприятии для нужд основной деятельности запасные части, предназначенные для производства ремонта и замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильных шин в запасе.

При отпуске со склада запасных частей стоимость их списывается со счета 1040 на затраты текущего периода — производственные или расходы периода, в зависимости от назначения использования (и независимо от суммы). Например, отпущены со склада шины для замены использованных и пришедших в негодность шин на служебном легковом автомобиле:

Д-т 9420 «Административные расходы»

К-т 1040 «Запасные части».

На счете 1050 «Строительные материалы» учитываются строительные материалы, приобретенные со стороны, собственного производства и используемые для производственных нужд, строительных и монтажных работ, изготовления строительных

деталей, возведения и отделки конструкций, частей зданий и сооружений, строительных конструкций и деталей, а также на другие нужды строительства.

Строительные материалы, так же как и топливо, могут быть списаны как на счета производственных затрат, так и на счета расходов периода (если они используются не на нужды основного производства).

Если предприятие ведет строительство подрядным способом, передача собственных строительных материалов подрядчику отражается в учете как реализация материалов на сторону.

Реализация материалов на сторону отражается через счет 9220 «Выбытие прочих активов». Это не рассматривается как торговая операция, а является прочей реализацией. Плательщики НДС должны начислить к обороту по реализации налог на добавленную стоимость.

Пример.

Ненужные запасные части себестоимостью 260 тыс. сум. реализованы за 336 тыс. сум. с учетом НДС.

Отражение реализации в учете:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 336

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 336.

Начислен НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 56

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» — 56.

Списана себестоимость запасных частей:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 260

К-т 1040 «Запасные части» — 260.

Отражен финансовый результат от реализации:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 20

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — 20.

4. Контроль использования материалов

Важным звеном организации систематического контроля за обоснованностью поступления, полнотой и своевременностью оприходования приобретенных ценностей является предварительный и текущий контроль за указанными операциями. В ходе предварительного контроля выявляют наличие расчетов потребности, договоров и других оснований для совершения сделки по поставщикам материалов, соблюдение

действующего порядка выдачи доверенностей на их получение, сроков условий доставки, формы расчетов.

Текущий контроль осуществляется в процессе поступления и оприходования материалов путем проверки товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, других сопроводительных документов, и их встречной сверки с документами по оприходованию этих ценностей или фактическим осмотром и инвентаризацией их в натуре.

На проверяемом предприятии изучается учет в журнале поступивших грузов по каждому поставщику об ассортименте и сроках поставки материалов по договору и проверяется на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. При этом проверка достоверности приведенной информации является важной деталью контроля. Для этого информацию, содержащуюся в оперативном учете, сопоставляют с данными бухгалтерского учета.

Выявить нарушавших условия договора поставщиков позволяет достоверная информация о выполнении договорных обязательств. При установлении факта нарушения условий договора к нарушителям предъявляются штрафные санкции. Если штрафные санкции не были удовлетворены, следует выяснить, не связано ли это с пропуском исковой давности или неправильным и неполным оформлением исковых материалов через хозяйственные суды и выявить конкретных виновников. Эту информацию можно получить при изучении бухгалтерских регистров по учету расчетов по претензиям на счетах 4860 «Счета к получению по претензиям », 6960 «Счета к оплате по претензиям» и документов, на основании которых отражены записи в этих регистрах.

При проверке полноты оприходования материалов изучают правильность их оценки, руководствуясь при этом Законом РУз «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 года и НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы».

От правильности организации и постановки синтетического и аналитического учета зависит правильность оценки материальных ценностей. Следовательно, в ходе контроля прежде всего необходимо проверить правильность учета на счете 1000 «Материалы». Затем проверяется присвоение материальным ценностям номенклатурного номера в зависимости от их потребительских свойств и их запись в первичных документах и складском учете. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость (табл. 3)

Таблица 3.

Ведомость проверки правильности присвоения номенклатурного номера, поступившим от поставщиков ТМЦ.

Наименование поступивших ТМЦ	Номенклатурный №, присвоенный на предприятии	Номенклатурный номер, который следовало присвоить в соответствии с результатами проверки	Отклонения + (-)	Примечания

При учете материалов на счете 1000 по учетным ценам необходимо дополнительно проверить правильность подсчета отклонения в стоимости материалов и списания со счета 1510 «Транспортно-заготовительные расходы» в дебет счета 1000 «Материалы» по учетной стоимости и в дебет счета 1610 «Отклонение в стоимости материалов» на разницу между фактической и учетной стоимостью. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость (табл. 4).

Таблица 4.

Ведомость проверки правильности подсчета отклонений по поступившим ТМЦ

Наименование ТМЦ	Стоимость отклонений, отнесенных на счет 1610, согласно данным предприятия	Стоимость отклонений, которую следовало отнести на счет 1610, согласно данным проверки, сум.	Отклонения + (-)	Примечания

Далее на основании первичных документов проверяют правильность отражения в учете покупной стоимости ТМЦ и транспортно-заготовительных расходов.

Поскольку наибольший удельный вес в составе себестоимости занимают транспортные расходы, следует проверить их отражение в договоре. При проверке документов, по которым они оплачены или начислены, выясняют, не превышают ли они действующих тарифов на перевозку грузов и правильно ли они присоединены к тем группам и отдельным наименованиям ТМЦ, за которые произведена или начислена оплата.

Особое внимание уделяется проверке расходов, оплаченных за счет средств из лимитируемых чековых книжек железной дороге, оплате счетов за подачу вагонов, взвешивание грузов, обслуживание подъездных путей, хранение ТМЦ на станции, оплату погрузочно-разгрузочных работ другим предприятиям и частным лицам. При такой проверке используют способы встречной сверки с другими документами, выясняют необходимость выполнения таких работ, устанавливая одновременно правильность отнесения этих расходов на объекты, отраженные в бухгалтерском учете. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 5).

Таблица 5.

Ведомость проверки правильности оплаты ТЗР при приобретении ТМЦ

Наименование ТМЦ	Стоимость ТЗР, по данным предприятия	Стоимость ТЗР по данным проверки, сум.	Отклонения + (-)	Примечания

Нередко на предприятии приходуют не полностью поступившие ТМЦ в полной сумме предъявленных к оплате и фактически оплаченных счетов поставщиков и не предъявленных к ним претензий. Следует установить причины и характер образовавшихся недостач и в случае вины поставщика принять меры к оформлению претензионных требований к возврату, уплаченных сумм.

Иногда за указанными расхождениями могут скрываться факты присвоения тех или иных материалов отдельными должностными лицами, что устанавливают сверкой записей по книгам и карточкам складского учета, проверкой движения этих материалов, опросом соответствующих работников, связанных с их доставкой, разгрузкой, приемкой, отпуском и производственным потреблением.

При проверки использования материальных ценностей в производстве руководствуются Положением по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) от 15 октября 2003г. №444. основными источниками проверки являются накопительные ведомости по расходу материалов, журнал-ордер по кредиту счета 1000 «Материалы», сальдовые и оборотные ведомости о движении материалов, первичные документы по использованию материалов в производстве и другие.

В первую очередь при проверке следует установить соответствие данных складского учета данным синтетического учета счета 1000, для чего общий итог ведомости остатков на конец месяца сверяют с остатками на конец месяца, которые приведены в ведомости учета материальных ценностей. Такое сравнение следует проводить по каждому складу в отдельности на 1-е число проверяемого периода. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 6).

Таблица 6.

Ведомость проверки соответствия данных складского учета данным синтетического учета

Дата проведения проверки	Суммарный остаток ТМЦ по ведомости остатков	Суммарный остаток по ведомости учета материалов, сум.	Отклонения + (-)	Примечания

Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем складам и остатки материалов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками по счету 1000 «Материалы» в Главной книге. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 7).

Таблица 7.

Ведомость проверки оборотов по выбытию ТМЦ

Дата проведения проверки	Сумма выбывших ТМЦ, согласно отчетам о движении ТМЦ	Сумма, выбывших ТМЦ по журналу-ордеру №10, сум.	Сумма, выбывших ТМЦ согласно Главной книге	Отклонения	
				Суммы по отчетам от суммы по журналу-ордеру + (-)	Суммы по отчетам от суммы по Главной книге + (-)

При установлении отклонений устанавливаются их причины и виновные лица.

Далее переходят к проверке совершенных операций по отпуску материалов в производство. В данном случае необходимо использовать накопительные ведомости по расходу материалов со складов, составленные на основе расходных документов. Если документооборот по отпуску материалов в производство большой, проверяющие должны выбрать документы по интервалу.

Отделы материально-технического снабжения или плановые отделы на основе установленных норм расхода материалов на выпуск определенного вида изделий разрабатывают лимиты отпуска материалов в производство, и отпуск их производится в пределах этих лимитов.

В результате завышения норм сырья и вспомогательных материалов при выпуске продукции создаются неучтенные излишки, так как отпуск их производится не по фактическому расходу, а по норме. Поэтому следует проверить нормы и их пересмотр в связи с совершенствованием технологического процесса производства с действующими нормами на других аналогичных предприятиях. При этом составляет следующую вспомогательную ведомость (табл. 8).

Таблица 8.

Ведомость проверки соблюдения лимитов отпуска ТМЦ на производство продукции

Наименование выпускаемой продукции	Предусмотрен отпуск сырья, согласно утвержденному лимиту		Фактически израсходовано сырья		Отклонения + (-)	Примечания

При наличии расхождений устанавливаются причины, виновные лица.

Приведенные в расходных документах показатели качественных характеристик материалов сверяют с данными первичных документов на оприходование на склад. Если имеет место замена отдельных материалов, следует выяснить причины данного факта.

Обосновать установленные нормы расхода ТМЦ можно с помощью контрольного запуска сырья и вспомогательных материалов в производство, результат оформляется комиссией специальным актом.

Тема 12 : Учет денежных средств и расчетов.

План

1. Основные принципы организации учета денежных средств и расчетных операций.

2. Учет денежных средств на расчетном счете в банках.

3. Учет денежных средств на валютном счете в банках.

4. Учет наличности в кассах предприятия.

5. Учет подотчетных сумм.

6. Учет расчетов по товарным и нетоварным операциям.

1. Основные принципы организации учета денежных средств и расчетных операций.

В процессе хозяйственной деятельности предприятия возникают хозяйственные связи с целью бесперебойного снабжения непрерывного процесса производства, своевременности расчетов. Хозяйственные связи устанавливаются с другими предприятиями, организациями и учреждениями на основаниями хозяйственных договоров. В соответствии с этими договорами предприятие становится поставщиком, покупателем или плательщиком. Правильная организация расчетов между предприятиями имеет важное значение для своевременных поступлений денежных средств, а значит ускоренной оборачиваемости оборотных средств. В процессе производственной деятельности у предприятия возникают отношения с его работниками, организациями соц. и мед. страхования, пенсионным фондом, бюджетом.

Все расчеты предприятия осуществляются в денежной форме. Денежные расчеты ведутся в виде безналичных платежей, либо наличными деньгами. В условиях рыночной экономики безналичные расчеты ведутся с помощью векселей, чеков и других документов - заменителей наличных денег.

Безналичные расчеты ведутся через расчетный и текущий счет, которые открываются в учреждении банков, обслуживающих предприятие, а также путем взаимных платежей.

Помимо расчетов за проданную продукцию и приобретения материальных ценностей, предприятие осуществляет безналичные расчеты различных банковских, кредитных и расчетных операций, которые заменяют наличные деньги в обороте.

Применение безналичных расчетов снижает расходы на денежное обращение, сокращение потребности в наличных деньгах, концентрирует в банках свободные денежные средства предприятий, обеспечивает сохранность денежных средств.

Безналичные расчеты осуществляются путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет поставщика. Посредник для осуществления этих расчетов - учреждение банка.

Банк - юридическое лицо, которое создано для привлечения денежных средств предприятий и размещения их на условиях возвратности, платности, срочности.

Банковская система РУз : Центробанк и коммерческие банки.

Предприятие вправе выбирать коммерческий банк для осуществления расчетов и платежей.

Между предприятием и банкам заключается кредитный договор, в соответствии с которым осуществляется обслуживание предприятия по всем расчетным операциям:

- расчеты по платежам;

- выдача наличных денег;

- предоставление кредита.

Предприятие имеет право открыть в учреждении банка расчетный, текущий, валютный счета.

2. Учет средств на расчетном счете

Для осуществления расчетных операций в наличной и безналичной форме предприятие открывает в учреждении банка расчетный счет. Право открытия расчетного счета предоставляется организации, которая является юридическим лицом и имеет самостоятельный баланс. Открытие расчетного счета регулируется законодательством, в соответствии с которым предприятие предоставляет банку следующие документы:

1) заявление на открытие расчетного счета;

2) свидетельство о регистрации предприятия;

3) копия Устава предприятия, заверенного нотариально, и Учредительного договора;

4) карточка с образцами подписей и оттиском печати - 2 экземпляра - заверенные нотариально;

5) справка о постановке на учет в налоговую инспекцию и пенсионный фонд.

На основании этих документов банк и предприятие заключают договор на расчетно-кассовое обслуживание, в котором оговариваются все условия расчетов между предприятием и учреждением банка.

Для осуществления расчетов по текущим операциям предприятия в учреждении банка предприятие предоставляет первичные документы, в которых указываются все необходимые реквизиты плательщика и получателя денежных средств:

1) наименование плательщика и получателя;

2) расчетный счет плательщика и получателя;

3) корреспондентские счета банков, обслуживающих предприятие плательщика и получателя;

4) наименование продукции, услуг, по которым идут расчеты;

5) сумма.

Расчетный счет в банке открывается предприятию и ему присваивается определенный номер, в соответствии с которым в дальнейшем производят все расчеты. Банк на каждое предприятие открывает лицевой счет, где и ведется учет движения денежных средств предприятия. Для зачисления денег на расчетный счет и их перечисление с расчетного счета предприятие предоставляет учреждению банка платежное поручение (требование) с подписями руководителя и главного бухгалтера, которые в дальнейшем сверяются с карточкой с образцами.

Аналитический учет операций на расчетный счет ведется в бухгалтерии предприятия на основании выписки из расчетного счета, которая предоставляется учреждением банка. Периодичность составления выписок зависит от движения денежных средств на предприятии ежедневно или один раз в неделю.

Синтетический учет операций на расчетном счете ведется на счете 5100 “Расчетный счет” - активный (в банке - пассивный). Поступления - по Дт (в выписке банка - по Кт), расход, списание денег - по Кт (в выписке - по Дт). Сальдо дебетовое наличие денежных средств.

Дт 5100 корреспондируется с Кт – 9010-9030 (зачисление выручки при реализации по методу оплаты)

- 4010 (зачисление выручки реализации по методу отгрузки)

- 6810 (зачисление краткосрочных кредитов банка)

- 7810 (зачисление долгосрочных кредитов банка)

- 6820 (краткосрочные займы)

- 7820 (долгосрочные займы)

- 5000 (возврат поступления наличных денег (в) из кассы)

- 4800 (поступление прочих денежных средств)

- 6400 (возврат из бюджета)

- 4610 (увеличение УК)

- 6510 (возврат из ПФ, ФСС, ФМС и ФЗ)

- 6520 (возврат внебюджетных платежей)

Кт 5100 корреспондируется с Дт - 6010

- 6810

- 7810

- 6820, 7820 (погашение займов)

- 5010 (выдача зарплаты)

- 6900

- 6400

- 6510 (погашение задолженности)

- 6520

- 4610 (расчеты с учредителями)

Регистр для ведения синтетического учета по Дт счета 5100 - при журнально-ордерной форме - ведомость № 2, где на основании первичных документов в шахматном порядке отражается поступление денег на расчетный счет в течение месяца и подсчитывается оборот за месяц (итог ведомости).

Синтетический учет по Кт 5100 - ведется в журнале-ордере № 2, где отражаются записи по Дт корреспондирующих счетов, в конце месяца - итог и конечный остаток, который равен:

остаток на начало месяца + обороты по ведомости № 2 - обороты журнала-ордера.

Полученный остаток записывается в ведомость № 2 и сверяется с выпиской по счету.

Для учета операций на расчетном счете с наличными денежными средствами применяются следующие первичные документы:

1) объявление на взнос наличными - применяется для зачисления денежных средств, оставшихся в кассе (несвоевременно выданная зарплаты, выручка от покупателей и др.)

2) чек - выдача денежных средств наличными с расчетного счета. Он находится в чековой книжке, которая выдается предприятию банком. При получении денег наличными заполняется чек в чековой книжке и корешок чека. В чеке и корешке указывается сумма

денежных средств, на какие цели она получена (на хозяйственные нужды, для выдачи зарплаты). Чек и корешок подписывается руководителем и главным бухгалтером. Чек остается в банке, а корешок - как оправдательный документ - в кассе предприятия.

3. Учет денежных средств на валютном счете в банке.

В связи с переходом к рыночной экономике предприятия получили право осуществлять операции с иностранной валютой. С этой целью в банке открывается валютный счет.

Для совершения валютных операций банк должен иметь разрешение от ЦБ РУз (лицензию).

Операции с иностранной валютой совершаются в следующей валюте:

- евро

- фунты стерлингов

Для открытия валютного счет предприятие предоставляет в банк документы, аналогичные документам при открытии расчетного счета. Между банком и предприятием заключается “Договор о расчетно-кассовом обслуживании”

При ведении операций на валютном счете предприятие имеет право зачислять выручку от ВЭД, покупать валюту и продавать ее.

Основные первичные документы для ведения валютных операций:

1) поручение на обязательную продажу валют

2) платежное поручение для ведения безналичных расчетов.

Для получения валюты наличными применяется чековая книжка.

Учет валютных операций ведется на сч. 5200 “Валютный счет”. Учет средств на этом счете ведется в измерениях: в валюте и в сумах. Пересчет валюты в сумы осуществляется по курсу ЦБ в момент зачисления валюты. Все остальные операции в валюте (перечисление средств для расчета с поставщиками, продажа, выдача средств в подотчет, командировочные), осуществляются в иностранной и отечественной валюте. Помимо учета валютных средств ведут учет курсовой разницы как прибыль или убыток.

Счет 5200 имеет счета:

5210 - валютные счета внутри страны

5220 - валютные счета за рубежом.

Для учета денежных средств в иностранной валюте, подлежащих продаже на рынке применяется счет 5700 “Переводы в пути”. По Дт 5700 отражаются операции, связанные со списанием иностранной валюты с транзитного счета в банке.

Списание с транзитного счета:

Дт 5700 Кт 5200

Продажа валюты:

Дт 9220 Кт 5700 (9220 “Выбытие прочих активов”)

Зачисление выручки от продажи валюты:

Дт 5110 Кт 9220

Оставшаяся часть валютных средств отражается в учете аналогично учету денежных средств на расчетном счете. Зачисление выручки на валютном счете (в валюте)

Дт 5200 Кт 9010-9030 (в момент оплаты)

Дт 5200 Кт 4010 (в момент отгрузки) - в зависимости от формы расчета.

Учет - в сумах и валюте

Аналитический учет на счете 5200 ведется аналогично учету на счете 5100.

4. Учет наличности в кассе предприятия.

Предприятие выдает в виде наличных средств зарплату и незначительные расходы на хозяйственные нужды. Порядок ведения кассовых операций регламентируется инструкцией Центробанка РУз “О порядке ведения кассовых операций”.

Количество денег на предприятии ограничено. Их лимит устанавливается учреждением банка, обслуживающим предприятие, что способствует сохранности наличных денежных средств. Все операции с наличными деньгами осуществляются через кассу предприятия.

Касса - специальное помещение, которое оборудовано сейфом и сигнализацией.

Выдача денежных средств из кассы осуществляется кассиром. Он - материально ответственное лицо и несет ответственность за сохранность денежных средств в кассе. При приеме на работу главный бухгалтер обязан получить от кассира расписку, где указывается, что ответственным лицом является кассир. Это указывается в договоре о материальной ответственности.

Сейчас главный бухгалтер имеет право совмещать свою должность с должностью кассира. Это не снижает ответственность за сохранность денежных средств.

Поступление и выдача денег осуществляется на основании первичных документов:

а) поступление: приходный кассовый ордер

б) выдача: расходный кассовый ордер

Основные реквизиты:

- наименование;

- номер;

- дата выписки;

- от кого получены деньги или на какие цели выданы;

- сумма прописью

ПКО подписывается кассиром, затем главным бухгалтером. К нему прикладывается квитанция, которая отрывается и отдается лицу, внесшему деньги в кассу.

РКО выписывается главным бухгалтером и подписывается главным бухгалтером, затем передается в кассу предприятия.

Аналитический учет кассовых операций ведется кассиром в “Кассовой книге” или в “ Отчете кассира”. По мере движения наличных денежных средств на основании первичных документов производятся записи в кассовую книгу при поступлении и расходовании денег. Кассовая книга ведется ежедневно. В конце дня выводится остаток денег в кассе. Если движение денежных средств незначительное, то аналитический учет понедельно. Аналитический учет кассовых операций ведется в кассовой книге в двух экземплярах. Выдача денежных средств кассиром осуществляется только на основании РКО.

Синтетический учет ведется на счете 5000 “Касса”.

Дт - поступление денежных средств Кт - 5100, 5200, 5500, 4010, 4800, 4200 и др.

Кт - выдача наличных денежных средств - Дт 6700, 4200, 4610, 5100, 5200 и др.

Синтетический учет ведется в ведомости № 1 по Дт сч. 5000, по Кт сч. 5000 - в журнале-ордере №1.

Если предприятием осуществляется выдача иностранной валюты через кассу, то для ведения кассовых операций в валюте открывается специальный счет для учета денег в иностранной валюте и специальный счет для учета в национальной валюте в соответствии с курсом.

5. Учет подотчетных сумм.

Помимо выплаты зарплаты предприятие выдает наличными из кассы также подотчетным лицам. Выдача подотчетных сумм производится на командировочные расходы и хозяйственные нужды. Список подотчетных лиц устанавливается

руководителем предприятия, выдача производится в соответствии с указом руководителя. По мере расходования денежных средств подотчетным лицом составляется отчет, где отражается на основании оправдательных первичных документов фактический расход денежных средств, а остаток неизрасходованных денег - возвращается в кассу. Израсходованные средства списываются на затраты производства, в зависимости от целей расходования.

Порядок учета командировочных расходов.

На основании приказа руководителя работники направляются в командировку для выполнения служебных обязанностей. оплата их расходов. Перечень расходов и нормативов их оплаты устанавливается Мин. Фин. В соответствии с этим осуществляется выплата командировочных расходов.

Сейчас состав оплачиваемых командировочных. расходов:

1) проезд до места назначение (туда и обратно);

2) оплата жилья по найму;

3) суточные;

4) прочие расходы при наличии оправдательных документов:

- оплата телефон. разговоров (производственного характера);

- проезд на городском транспорте;

- оплата приемов, связанных со служебной необходимостью (в пределах норм Минфина).

По возвращению из командировки подотчетное лицо составляет авансовый отчет и прикладывает к нему оправдательные документы.

1-я часть фин. отчета:

- фамилия командировочного;

- срок;

- подотчетная сумма;

- израсходовано;

- не израсходовано;

- остаток задолженности.

2-я часть (обратная сторона):

- расходы на основании всех приложен. документов;

- суточные;

- кол-во дней в командировке (день отбытия и день прибытия считается как 2-а дня).

Суточные определяется умножением кол-ва дней в командировке на лимит (на одни сутки). При поездке за рубеж суточные. устанавливается Минфином. для каждой страны в отдельности.

При поездке в командировку сохраняется з/п .

Суточные = 15.000 сум

Проезд оплачивается по билету.

Проживание - по предъявленной квитанции, если ее нет, то 3.000 сум/день.

В пределах этих нормативов производится оплата расходов, связанных с командировкой. Расходы сверх этих сумм м.б. оплачены за счет прибыли предприятия.

Авансовый отчет о командировочных расходах составляется не позднее трех дней после возвращения из командировки, если отчет не составлен, бухгалтерия может задержать выплату зарплаты. Авансовый отчет подписывается подотчетным лицом, главным бухгалтером и руководителем предприятия.

Аналитический учет ведется в ведомости № 7, где по каждому подотчетному лицу отражается остаток задолженности по подотчетной сумме, выдано, израсходовано, остаток после возмещения.

Выдача на хоз. нужды осуществляется доверенным лицом, которое устанавливается руководством. Подотчетные суммы - на приобретение товарно-материальных ценностей.

Для приобретения ТМЦ подотчетному лицу выписывается доверенность, где указываются реквизиты подотчетного лица, ,наименование ТМЦ, сумма. Заводят книгу учета “Выданных ценностей”. На основании доверенности и счета на получение ТМЦ выписывается РКО и производится выплата денежных средств. По совершении хозяйственной операции подотчетное лицо сдает документы в бухгалтерию.

Синтетический учет ведется на счете 4220-4230, 6970 “Расчеты с подотчетными лицами”. Счет предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по получении в подотчет сумм.

Дт - выдача денег под отчет

Кт - израсходование денежных средств подотчетными лицами.

Выдача денег под отчет

Дт 4220,4230 Кт 5010

Кт 4220 Дт 6430 - командировочные

Кт 4230 Дт 2010 - приобретение материалов для производства

Дт 2510 - ТМЦ для нужд цеха.

Периодически производится инвентаризация подотчетных сумм.

Недостача - Дт 5910 Кт 4220,4230

Списание недостачи - Дт 6710 (4730), Кт 5910.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 7.

6. Учет расчетов по товарным и нетоварным операциям.

Расчеты по товарным и нетоварным операциям - если предприятие поставщик или заготовитель ТМЦ. Расчеты по нетоварным операциям связаны с погашением задолженности банку, бюджету, работникам предприятия, органам соцстраха, пенсионному фонду и др. Все расчеты между предприятием осуществляются на основании хозяйственных договоров.

Учет расчетов по товарным операциям.

Существуют следующие формы расчетов

платежное требование

платежное поручение

платежное требование-поручение

аккредитивы

особые счета

в порядке плановых платежей

в порядке зачета взаимных требований

почтовые переводы

бартерные сделки

Применение этих форм зависит от договоренности между предприятием-поставщиком и покупателем.

Расчеты платежными требованиями.

Сейчас почти не применяется (применяется платежное требование-поручение). Предприятие-поставщик выписывает счет платежное требование. На практике эта форма называется акцептной. Существуют две ее разновидности: предварительный и последующий акцепт.

Предварительный акцепт - в течение трех дней банк ждет ответ от покупателя. По истечение срока покупатель дает указание банку о перечислении денежных средств с расчетного счета плательщика на расчетный счет поставщика. Если ответа нет, то банк воспринимает это как согласие и перечисляет деньги поставщику.

Последующий акцепт - при поступлении счета в банк плательщика, банк перечисляет деньги с расчетного счета плательщика на расчетный счет поставщика и в течение трех дней ждет согласия покупателя (молчание - согласие). Если покупатель не дает согласие на оплату или отказывается от акцепта, то банк изучает причину отказа и возвращает деньги плательщику.

Существует полный и частичный отказ от акцепта. Полный - при поступлении счета не по адресу.

Синтетический учет при акцептной форме ведется следующим образом.

Поставщик: Дт 4010 Кт 9010 (отгрузка продукции)

Дт 9110 Кт 2810 (фактическая себестоимость реализованной продукции списывается)

Дт 5110 Кт 4010 (оплата, зачисление выручки)

Покупатель Дт 1000 Кт 6010 (акцептован счет платежное требование поставщика за ТМЦ)

Дт 6010 Кт 5110 (оплата счета)

Расчеты платежными поручениями:

Покупатель (счет платежное поручение) ==> банк ==> средства поставщику ==> отгрузка.

Поставщик: Дт 5110 Кт 4010 (зачисление выручки от покупателя)

Дт 4010 Кт 9010 (отражение реализации в момент поступления средств)

Дт 9110 Кт 2810 (отгрузка продукции)

Покупатель: Дт 6010 Кт 5110 (перечисление средств)

Дт 1000 Кт 6010 (приходование ТМЦ)

Аккредитивная форма:

Недостаток - отвлечение средств из оборота.

1. Выставление аккредитива

Дт 5510 Кт 5110.

2. Расчеты аккредитивами с поставщиком

Дт 6010 Кт 5510

3. Оприходование ТМЦ, поступивших.

Дт 1010 Кт 6010

4. Возврат неиспользованных средств

Дт 5110 Кт 5510

Плановые платежи: применяются в торговле

Расчетным путем взаимодействия: у предприятий, оказывающих постоянные услуги друг другу.

Кроме расчетов по товарным операциям на предприятии существуют и другие виды расчетов:

- по претензиям;

- внутрихозяйственные расчеты;

- междубалансовые;

- по социальному страхованию и другим внебюджетным платежам;

- с работниками предприятия;

- с бюджетом;

- с разными дебиторами и кредиторами;

- с банком;

- совместные предприятия.

Лекция. Тема 3: Учет краткосрочных и долгосрочных обязательств

План

1. Задачи учета краткосрочных и долгосрочных обязательств на предприятиях и хозяйственных обществах.

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учет авансов выданных.

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет авансов полученных

4. Учет резервов по сомнительным долгам. Сроки исковой давности

1. Задачи учета краткосрочных и долгосрочных обязательств на предприятиях и хозяйственных обществах.

В начале 90-х годов в нашей республике произошли коренные изменения, обусловившие формирование рыночных отношений в экономике страны. В связи с этим возникли новые проблемы и потребности к организации бухгалтерского учета на предприятиях и контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью.

Предприятия в процессе своей деятельности постоянно вступают в хозяйственные связи с другими хозяйствующими субъектами. Таким образом, хозяйственные связи являются необходимым условием деятельности предприятий, так как они обеспечивают бесперебойность процесса производства и своевременность отгрузки и реализации продукции. Хозяйственные связи оформляются и закрепляются договорами, контрактами, согласно которым одна сторона выступает поставщиком товарно-материальных ценностей, работ и услуг, а другая – их покупателем, а значит плательщиком.

Своевременная и четкая организация расчетов между поставщиками и покупателями оказывает прямое влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств, недопущение появлению дебиторской и кредиторской задолженности.

На предприятиях возникают расчеты с органами социального страхования, бюджетом и другими организациями и с персоналом, выполняющим производственное задание.

Расчеты между предприятиями, организациями и учреждениями производятся безналичным путем, т.е. путем перевода денежных средств со счета плательщика на счет получателя посредством различных банковских кредитно-расчетных операций.

В настоящее время организация учета расчетных операций является самой актуальной темой в современном бухгалтерском учете. И основными задачами расчетных операций являются:

своевременное и правильное документирование операций по расчетам;

правильно и своевременно вести расчеты с бюджетом, банками, персоналом и другими учреждениями;

контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;

своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами в целях недопущения просроченной задолженности.

Основными нормативными документами, определяющими учет расчетных операций в Республике Узбекистан являются следующие:

Закон республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», принятый 30 августа 1996 года.

Гражданский кодекс Республики Узбекистан. Часть 1 и 2.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению Приложение №2, утвержденный приказом Министерства финансов №103 от 9 сентября 2002 года.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов с изменениями и дополнениями от 5 февраля 1999 года и др.

Об утверждении «Форм финансовой отчетности и правил по их заполнению». Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года №31.

О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость. Инструкция Государственного налогового комитета Республики Узбекистан. Утвержденная Постановлением Министерством финансов от 08.01.2001 года.

О порядке исчисления и уплаты акцизов. Инструкция Государственного налогового комитета. Утвержденная Постановлением Министерства финансов от 30.12.2002 года №11-1.

НСБУ№1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

Расчеты между предприятиями могут быть по товарным операциям между поставщиками и покупателями, и по нетоварным операциям, связанным только с движением денежных средств, т.е. погашение задолженностей бюджету, банку, органам социального страхования и т.д.

По товарным операциям расчеты между поставщиками и покупателями в зависимости от места нахождения бывают иногородние и одногородние. Непременным условием взаимных расчетных отношений является своевременные расчеты, перечисление денег для погашения возникающих обязательств.

В настоящее время Центральным банком Республики Узбекистан установлены следующие формы и способы безналичных расчетов:

платежные поручения;

платежные требования-поручения;

аккредитивы и особые счета;

плановые платежи;

переводы через предприятия министерства связи;

расчетные чеки из чековых книжек и пр.

Под *дебиторской задолженностью* понимают задолженность других предприятий, физических лиц данному предприятию, т.е. задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др. Организации и лица, которые должны данному предприятию, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данного предприятия другим предприятиям и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском учете и балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по видам. Так, задолженность, возникшая:

с продажи продукции (выполнения работ или услуг), называется задолженностью покупателей.

в связи с приобретением материальных ценностей и потреблением услуг, называется задолженностью поставщикам.

по начисленной заработной плате, по суммам платежей в бюджет называется обязательствами по распределению.

задолженность по другим операциям называется прочей дебиторской задолженностью.

В зависимости от расчетов на предприятии применяется ряд синтетических счетов. Так на счете расчетов с покупателями и заказчиками по авансам, претензиям и т.д. учитывается наличие и движение задолженностей данному предприятию.

В учете расчетных операций используются и *активные счета*, где отражаются расчетные взаимоотношения по операциям.

По дебету этих счетов отражается наличие и увеличение дебиторской задолженности.

Счета к получению, или дебиторская задолженность, представляют собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц. Другими словами, счета к получению — это права хозяйствующего субъекта на денежные средства и прочие активы других лиц.

Дебиторская задолженность может быть текущей и долгосрочной. Задолженность со сроком погашения до одного года является текущей; если же срок погашения долга наступит по истечении одного года, такая задолженность является долгосрочной. Текущие счета к получению представляют собой ресурсы, которые могут быть использованы уже в ближайшем будущем в повседневной деятельности предприятия. В этом их отличие от долгосрочных счетов к получению.

Долгосрочная дебиторская задолженность отражается отдельно от текущей на следующих счетах (часть I нового Плана счетов «Долгосрочные активы»): 0910 «Векселя полученные»

0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде» 0930 «Долгосрочная задолженность персонала» 0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учет авансов выданных.

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги/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 массовыми 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 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета. Обязательства поставщикам и подрядчикам за полученные товарно-материальные ценности, работы, услуги отражаются на следующих счетах:

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

6020 «Векселя выданные»;

— долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и

подрядчикам»

7020 «Векселя выданные». Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 — долгосрочную задолженность предприятия различным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы (в старом Плане счетов — счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость фактически поступивших ТМЦ, принятых работ и потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму НДС.

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

На счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»сумма отражается в пределах акцепта по рассматриваемым документам, если счет был оплачен до поставки груза, а при приемке на склад обнаружена недостача или несоответствие цен и т.п. то делается проводка

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму ошибок.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, то необходимо проверить, не числятся ли ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или вывезенные со склада, и не числится ли сумма как дебиторская задолженность.

После проверки материалов они учитываются как неотфактурованные поставки.

К-т 6010«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д-т 1000,1510 и т.д. по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запить сторнируется и делается новая запись.

Погашение задолженности отражается по дебету счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета в соответствии с оплатой (5010, 5110, 5210, 5500).

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

На счетах 6020 и 7020 «Векселя выданные» отражают выданные предприятием векселя под приобретение ТМЦ и других активов, выполненные работы и оказанные услуги. По кредиту этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за приобретенные ТМЦ, другие активы и услуги.

Например, передан простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 2500 тыс. сум. поставщикам в счет погашения кредиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 2500

К-т 6020 «Векселя выданные» — 2500.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно необходимо начислять расход в виде процентов: 2500х36%* 1:12= 75 тыс. сум.:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»— 75

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 75.

За три месяца эти расходы составят (3х75)= 225 тыс. сум.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счетов 6020 «Векселя выданные» и 6920 «Начисленные проценты». В нашем примере при погашении векселя необходимо заплатить поставщику 2500+225= 2725 тыс. сум.:

Д-т 6020 «Векселя выданные» — 2500

Д-т 6920 «Начисленные проценты»— 225

К-т 5110 «Расчетный счет»— 2725.

Аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей – в разрезе каждого поставщика и подрядчика.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по неотфактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту.

Эти данные необходимы при составлении баланса.

При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 6, который ведется по кредиту счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» позиционным способом по каждому расчетному документу.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками при расчетах в порядке плановых платежей ведут в специальной ведомости №5, данные которой общими итогами в разрезе корреспондирующих счетов конце месяца переносятся в журнал-ордер №6.

В настоящее время определена 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.

Сумма выданных авансов и оплаты по частичной готовности отражается на счете 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

При перечислении авансов поставщикам и подрядчикам используются следующие счета:

4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ»

4320 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы»

4330 «Прочие авансы выданные».

Перечисление авансов является весьма распространенной формой построения отношений с поставщиками во всем мире. Аванс выступает как гарантия выполнения договора поставщиком, а также как гарантия поступления будущих платежей от покупателей и заказчиков. В Узбекистане такая форма расчетов установлена законодательно (без 15%-ной предоплаты предприятиям запрещено осуществлять отгрузку). Оплаченные авансы, как и другие предоплаченные расходы, являются активами, а для предприятия, получившего денежные средства, создают обязательства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Аванс поставщикам и подрядчикам выдается на основании договора или контракта, заключенного между поставщиком и предприятием. В отдельных случаях может быть акт о частичном выполнении работ. При этом в платежных поручениях показываются частичная оплата или проценты предоплаты.

Например, оплачен аванс, в размере 15% под поставку товаров на сумму 900 тыс. сум.:

Д-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» — 135.

К-т 5010, 5110, 5210, 5500 (счета учета денежных средств) — 135.

При получении товаров от поставщика счет авансов не затрагивается:

Д-т 2910 «Товары на складах» — 900

К-т 6010 «Счета к оплате от поставщиков и подрядчиков» — 900.

Одновременно составляется следующая проводка, отражающая уменьшение задолженности поставщику на сумму перечисленного аванса:

Д-т 6010 «Счета к оплате от поставщиков и подрядчиков» — 135

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» — 135.

После этой записи кредиторская задолженность поставщику (счет 6010) составляет (900—135) = 765 тыс. сум.

Выданные авансы учитываются до момента погашения задолженности.

По суммам претензий, предъявленных поставщиками и подрядчиками, суммы ранее выданных авансов списываются со счета претензий:

Д 6960 «Счета к оплате по претензиям»

К 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Невостребованные ранее выданные авансы списываются на убытки:

Д 9430 «Прочие операционные доходы»

К 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Аналитический учет по счету 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому выданному авансу.

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет авансов полученных

Учет расчетов предприятия с покупателями и заказчиками за товары, выполненные работы и оказанные услуги ведется на счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и 4020 «Векселя полученные» задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями.

Счета к получению, или дебиторская задолженность, представляют собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц. Другими словами, счета к получению — это права хозяйствующего субъекта на денежные средства и прочие активы других лиц.

Эти счета, также называемые торговой дебиторской задолженностью, подтверждаются счет–фактурами или иными документами. Счета к получению включают в себя суммы к получению либо в течение года, следующего за балансовой датой, либо в течение операционного цикла предприятия (в зависимости оттого, что длиннее). Обычно сроком погашения принято считать период от 30 до 90 дней, по истечении которого счета к получению считаются просроченными.

Счета этого раздела предназначены для отражения информации не только о счетах к получению от покупателей и заказчиков, но также и о выданных авансах различным юридическим и физическим лицам, полученных векселях и других дебиторских задолженностях

На счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» учитывается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги. То есть это задолженность, связанная с основной деятельностью субъекта, и она учитывается отдельно от прочей дебиторской задолженности.

Счета к получению дебетуются в корреспонденции со счетами учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000), счетами учета выбытия основных средств и других активов (9200).

Например, отгружена продукция покупателю:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

При реализации основных средств запись следующая:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9210 «Выбытие основных средств».

Реализация других активов (излишков товарно-материальных запасов):

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов». Если поставщик является плательщиком НДС, необходимо начислить сумму этого налога к обороту по

Реализации.

Например, выполнены работы на сумму 7 200 тыс. сум. с учетом НДС:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 7 200

К-т 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг» — 6 000

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС)- 1200.

Часто предприятия предлагают денежную скидку – сумму, на которую уменьшается общая счет–фактурная цена, если оплата будет получена в течение определенного срока. Денежные скидки применяются для повышения объемов реализации и стимулирования клиента к более ранней оплате. Они также помогают сократить сомнительные долги.

Например, предприятие «Навруз» предложила своему клиенту – предприятию «Нилюфар» – денежную скидку в размере 5% при условии, что предприятие «Нилюфар» оплатит товар в течение 10–ти дней. Максимальная отсрочка платежа – 30 дней. Первоначальная сумма счета составила 100 000 сум. Товар был отгружен 1 апреля. Бухгалтерские проводки предприятии «Навруз» будут такие:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 100000

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров». – 100000

Д–т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 80000

К–т 2910 «Товары на складе» – 80000

Покупатель воспользовался скидкой и оплатил товар 8 апреля:

Д–т 5110 «Расчетный счет» – 95000

Д–т 9050 «Скидки с продаж» – 5000

К–т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 100000

На счетах 0910 и 4020 «Векселя полученные» учитывается дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями. То есть это торговые векселя, и возникают они вследствие тех же операций, что и счета к получению, но в отличие от них требуют от покупателя, помимо основной суммы задолженности, уплачивать еще и процентную ставку.

Такие векселя в западных странах не являются нормальным элементом работы большинства фирм, а потому обычно не составляют значительную статью баланса. Тем не менее, некоторые фирмы берут вексель в оплату за свои товары.

Например, дилер, продающий дорогостоящее оборудование, может брать векселя с более продолжительными сроками оплаты при продаже большого количества такого оборудования. Если вексель не подлежит погашению в пределах 12 месяцев, то в оборотные активы предприятия включаются только суммы, срок оплаты по которым наступит в ближайшие 12 месяцев (счет 4020). Остальная часть отражается в балансе в виде внеоборотных активов (счет 0910).

По дебету этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за отгруженные товары, работы и услуги.

Например, получен простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 1 800 тыс. сум. от покупателя в счет погашения дебиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 4020 «Векселя полученные» - 1 800

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 1 800.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно следует отражать доход в виде процентов: 1 800*36%* 1:12—54 тыс. сум.:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 54

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 54.

За три месяца эти доходы составят сумму: (3х54)= 162 тыс. сум.

Примечание. Для более точного расчета процентов рекомендуется рассчитывать их по дням.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета векселей и процентов к получению в дебет счетов учета денежных средств. В нашем примере при погашении векселя покупатель должен заплатить сумму 1 800+162=1 962 тыс. сум.:

Д-т 5110 «Расчетный счет»— 1962

К-т 4020 «Векселя выданные» — 1 800

К-т 4830 «Проценты к получению»— 162.

Оценка качества любых векселей начинается с характеристики их статуса. Если покупатель выписал вексель, чтобы погасить, например, просроченную дебиторскую задолженность, то проблема ее взыскания уже существует и вексель может оказаться сомнительной ценностью.

В настоящее время в Узбекистане торговые векселя практически не применяются.

При предъявлении претензии по не оплаченным в срок векселям стоимость векселя может списываться на счет претензий:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

К-т 4020 «Векселя полученные».

Аналитический учет по счетам и векселям к получению (4000) ведется по каждому покупателю (заказчику).

Аналитический учет по счету 4910 «Резерв по сомнительным долгам» ведется по каждому сомнительному долгу.

Аналитический учет по счету 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а расчетов плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил, учтенными в банках векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

В процессе своей хозяйственной деятельности предприятие может получать авансы. Получая аванс, предприятие каким-то образом застраховано от неплатежей, что особенно актуально в настоящей экономической ситуации.

Получение авансов является весьма распространенной формой построения отношений с покупателями и заказчиками во всем мире. В Узбекистане такая форма расчетов установлена законодательно (без 15%-ной предоплаты предприятиям запрещено осуществлять отгрузку). Полученные авансы создают обязательства для предприятия, получившего денежные средства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Текущая задолженность по полученным авансам под поставку ТМЦ либо под выполнение работ и оказание услуг, произведенных для заказчиков по частичной готовности, а также суммы, полученные от подписчиков — физических лиц на акции, и другие авансы отражаются на следующих счетах:

6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»

6320 «Авансы, полученные от подписчиков на акции»

6390 «Прочие полученные авансы».

Долгосрочная задолженность по полученным авансам отражается на счете 7310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

Суммы полученных авансов отражаются по кредиту счетов 6310, 6320, 6390, 7310 и по дебету счетов учета денежных средств.

При получении авансов:

Д-т 5010, 5110, 5210 (счета учета денежных средств);

К 6300 «Счета учета полученных авансов».

На суммы полученных авансов начисляется НДС:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам)

При расчетах за выполнение работы (отгрузку продукции) производится зачет суммы ранее полученных авансов:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Восстановительная запись на сумму НДС:

Д 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам)

К 6300 «Счета учета полученных авансов».

Невостребованные полученные авансы списываются на финансовые результаты:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 9390 «Прочие операционные доходы».

Аналитический учет ведется по каждому полученному авансу.

4. Учет резервов по сомнительным долгам. Сроки исковой давности

Независимо от того, насколько совершенна и эффективна система контроля платежеспособности у предприятия, всегда найдутся покупатели, не заплатившие за приобретение в кредит. При продаже в кредит безнадежная дебиторская задолженность неизбежна.

Сальдо по счету 4010 может иметь место только в случае реализации товаров (работ, услуг) без 100%-ной предоплаты. Так поступают многие предприятия, чтобы привлечь покупателей, но в этом случае всегда есть риск, что кто-то из дебиторов не погасит свою задолженность и предприятие понесет убытки. Очевидно, что если бы предприятию было известно заранее, что покупатель не рассчитается за покупку, работу или услугу, оно не имело бы с ним коммерческих отношений и не отпустило бы ему товар. Но о плохой платежной репутации клиента чаще всего заранее не известно, об этом узнается обычно тогда, когда товар уже продан или услуга оказана.

К сожалению, так называемые *сомнительные долги*— не такая уж редкость в нашей практике.

Согласно НСБУ № 21 суммы сомнительных долгов по расчетам предприятия с юридическими и физическими лицами подлежат резервированию и отнесению на счет 9430 «Прочие операционные расходы».

При этом сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв по сомнительным долгам создается на основе результатов проведенной в конце отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности предприятия; величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме.

Итак, в конце каждого года предприятиям необходимо на всю сумму предполагаемой сомнительной дебиторской задолженности создать резерв:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам».

Это есть проявление принципа осторожности в оценке своих активов: когда активы не могут принести доход (выгоду) в будущем, они отражаются в качестве расходов. Предприятие не дожидается, чтобы прошел срок исковой давности (три года), и тогда, в соответствии с Гражданским кодексом, право требования долга истечет. Такой консервативный подход к оценке своих активов позволяет не создавать иллюзий у собственников и инвесторов и показывать реальную картину своей деятельности.

Счет 4910 контрактивный, его сальдо уменьшает в балансе сальдо связанного с ним активного счета 4010, т.е. в балансе дебиторская задолженность (или счета к получению от покупателей и заказчиков) отражается за минусом созданного резерва.

Таким образом, вышеприведенная бухгалтерская проводка (Д-т 9430, К-т 4910) фактически приводит к тому, что в балансе счета к получению показаны в реальной сумме (за минусом сомнительных долгов, на сумму которых создан резерв), а в отчете о финансовых результатах отражена реальная прибыль за минусом убытков, связанных с отнесением сомнительных долгов на свои результаты.

Необходимо добавить, что резерв создается только по сомнительным долгам покупателей и заказчиков, т.е. касается основной деятельности предприятия, по прочим дебиторам резерв обычно не создается.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительному долгу, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли соответствующего года и не включаются в налогооблагаемую базу при исчислении налога на доход (прибыль):

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

Списание с баланса долгов по истечении срока исковой давности, ранее признанных предприятием сомнительными, отражается следующей проводкой:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Эта запись уже ничего не меняет в финансовых показателях предприятия, так как убытки от списания дебиторской задолженности уже отражены ранее при создании резерва, а счета к получению в балансе и так отражались за минусом резерва.

Списание дебиторской задолженности вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом — на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Следует заметить, что расходы по созданию резерва сомнительных долгов уменьшает балансовую, но не налогооблагаемую прибыль. Поэтому в целях налогообложения такие расходы должны восстанавливаться в налогооблагаемой базе по налогу на доход (прибыль). Также следует обратить внимание, что согласно п. 1.37 Приложения № 1 к «Положению о составе затрат...» отчисления в резерв по сомнительным долгам в настоящее время относятся к постоянным разницам, т.е. даже по истечении срока исковой давности их в целях налогообложения нельзя будет отнести на вычеты. Поэтому, пока отчисления в резерв по сомнительным долгам не будут отнесены к временным разницам, создавать резерв нецелесообразно.

В связи с тем, что невозможно предвидеть, какие счета не будут оплачены, на момент составления финансовой отчетности необходимо произвести подсчет суммы, которая предположительно будет соответствовать ожидаемым убыткам.

Существует два общих метода по оценке сомнительных долгов:

– метод процента от чистой реализации в кредит;

– метод учета дебиторской задолженности по срокам оплаты.

Целью первого метода является точное измерение расходов, возникших в результате сомнительной дебиторской задолженности. Целью второго метода является точное измерение чистой стоимости дебиторской задолженности.

Тема 13. Учет финансовых инвестиций

План.

Роль финансовых вложений при условиях рыночной экономики, задачи учета финансовых вложений. Состав долгосрочных финансовых вложений. Ценные бумаги.

Характерные свойства покупки акций, облигаций. Составление учета номинальной стоимости и покупной цены акций . Учет доходов от долгосрочных финансовых вложений.

Роль финансовых вложений при условиях рыночной экономики, задачи учета финансовых вложений. Состав долгосрочных финансовых вложений. Ценные бумаги.

В Узбекистане идет процесс интенсивного формирования фондового рынка. Итогом массовой приватизации стало создание новых экономико-правовых механизмов и институциональных структур: корпоративного сектора экономики, биржевого и внебиржевого рынков ценных бумаг и т.п. Все больше отечественных предприятий используют в своей деятельности ценные бумаги – в целях получения дохода, привлечения дополнительных, в том числе заемных, средств, осуществления расчетов.

С другой стороны, ценные бумаги – это особая форма существования капитала, отличная от его товарной, производительной, и денежной форм, которая может передаваться вместо него самого. Суть ее состоит в том, что у владельца сам капитал отсутствует, но имеются все права на него, которые и зафиксированы в форме ценной бумаги. То есть, ценные бумаги являются разновидностью т.н. фиктивного капитала, и в условиях быстротечности, высокой степени риска хозяйственных операций, сложности финансового положения большинства субъектов хозяйствования существует объективная необходимость в получении достоверной информации о их наличии у предприятия, их стоимости и движении, законности ведения операций с ними. Ошибки и искажения при учете операций с ценными бумагами в случае их существенности могут значительно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности и нанести значительный материальный ущерб экономическому субъекту.

Осуществляемое в Республике Узбекистан преобразование экономики, на пути к рыночным отношениям, основывается на глубоких и широких процессах разгосударствления и приватизации, создании акционерных обществ, частных предприятий, предприятий с иностранными инвестициями и т.п. эти процессы способствуют созданию коммерческих банков, инвестиционных и страховых фондов, бирж, финансово – промышленных групп, лизинговых компаний, консультационных и аудиторских фирм и т.д. особо следует отметить наличие в Узбекистане фондовых бирж, созданных с целью развития рынка капитала с использованием обращения на рынке ценных бумаг.

Инструментами фондового рынка являются ценные бумаги – денежные документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпустившим их лицом и их владельцем, предусматривающие выплату дохода в виде дивидендов или процентов и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов другим лицам. Основными свойствами ценных бумаг являются обращаемость и ликвидность.

В Республике Узбекистан движение ценных бумаг регулируется соответствующими законодательными актами и нормативными документами:

Закон «О бухгалтерском учете» Республики Узбекистан от 30 августа 1996 г.

Гражданский кодекс Республики Узбекистан.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РУз от 9 сентября 2002 года №103.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, от 5 февраля 1999г. №54.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами.

О формировании годовой отчетности. Приказ Минфина РУз от 7 февраля 2002г №31.

Положение о порядке регистрации и выпуска в обращение акций акционерных обществ. Утверждено Постановлением Кабинета Министров от 15.07 1998г №301.

Положение о порядке уничтожения использованных и испорченных бланков векселей предприятий , утверждено Постановлением ЦБ 25.05.2002 №219В и Минфином РУз

Дополнение №1 к Положению о порядке выпуска и регистрации ценных бумаг на территории Узбекистана.

НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» и др.

На основании этих нормативных актов ценные бумаги являются денежными документами и одновременно они подтверждают права собственности или долговых обязательств субъектов, выпускающих эти ценные бумаги. Ценные бумаги движутся вследствие приобретения или передачи права собственности другим субъектам. Субъекты, расположенные и действующие на территории Узбекистана, имеют право выпускать ценные бумаги.

В условиях рыночной экономики хозяйствующие субъекты должны эффективно использовать свои денежные средства, т.е. вложить в деятельность других субъектов в целях получения доходов одним из способов получения доходов является инвестирование временных излишков денежных средств, для участия в распределении доходов, полученных другими субъектами.

Согласно НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций», финансовые инвестиции— это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и т.п.), прироста стоимости инвестированного капитала или получения инвестирующей компанией других выгод.

Предприятия осуществляют инвестиции по разным причинам. Для некоторых предприятий инвестиционная деятельность является значительной составной частью их деятельности, и оценки результатов деятельности предприятия может в большей степени, или полностью зависеть от их результатов, инвестиционной деятельности. Некоторые предприятия имеют ценные бумаги в качестве запаса сверхнормативных средств, а другие – держат торговые инвестиции для того, чтобы укрепить коммерческие взаимоотношения или создать коммерческое преимущество.

Вопросы учета инвестиций в уставные капиталы других предприятий рассматриваются в НСБУ 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества», а также в НСБУ 6 «Учет аренды».

Инвестиции подразделяются на текущие и долгосрочные.

Долгосрочные инвестиции — это в основном ценные бумаги, приобретаемые на длительное время (более одного года). В новом Плане счетов они учитываются на счетах 0610-0690.

Текущие (краткосрочные) инвестиции — это в основном ценные бумаги, которые предполагается превратить в денежные средства в течение одного года. Они относятся к оборотным средствам предприятия и учитываются на счетах 5810-5890.

Долгосрочные инвестиции первоначально признаются в учете по стоимости приобретения и в дальнейшем могут учитываться в балансе:

- по стоимости приобретения;

- по стоимости переоценки;

- ценные бумаги, имеющие рыночную стоимость, сложившеюся на действующем рынке могут учитываться по наименьшему из значений, стоимости приобретения или рыночной стоимости, определяемой на основе всего инвестиционного портфеля.

Ценная бумага — денежный документ, свидетельствующий о праве собственности его владельца на определенную сумму денег или конкретные имущественные ценности. Ценные бумаги могут самостоятельно обращаться на рынке, быть объектом купли-продажи или иных сделок, служить источником получения разового или регулярного дохода. Можно выделить несколько видов ценных бумаг:

— привилегированные акции, дающие право на получение четко определенного дивиденда;

— простые акции, дающие право на получение части прибыли от деятельности предприятия;

- облигации — долговые обязательства выпустивших их организаций выплачивать их владельцу определенный доход; при этом к определенному сроку времени стоимость облигации должна быть возвращена владельцу;

— векселя, представляющие собой ничем не обусловленное обязательство выдавшего вексель лица уплатить его владельцу определенную сумму в определенный срок.

Таким образом, все ценные бумаги могут быть разделены на долевые и долговые.

Долевая ценная бумага (чаще всего это акция) подтверждает право владения долей собственности в уставном капитале другого предприятия.

Долговая ценная бумага (облигация, вексель) — это финансовый инструмент, представляющий собой форму задолженности эмитента, размещенный среди инвесторов.

Совокупность ценных бумаг, которыми владеет предприятие, называется инвестиционным портфелем.

Классификация инвестиций, согласно МСФО.

Инвестиции могут быть представлены *долевыми и долговыми ценными бумагами.*

Долевой ценной бумагой, помимо акций, может служить любой финансовый инструмент, подтверждающий право владения и прав приобретения или продажи доли собственности (капитала), кроме конвертируемых облигаций, акций, выпущенных и затем вновь выкупленных корпорацией-эмитентом, а также привилегированных акций, которые могут быть предъявлены к погашению. Долевые ценные бумаги обычно представлены простыми и привилегированными акциями.

Долговые ценные бумаги обычно представлены облигациями, казначейскими векселями, депозитными сертификатами и т.п. Облигация – финансовый инструмент, представляющий собой форму задолженности эмитента, размещенной среди инвесторов. Облигации должны быть погашены к определенному сроку и требуют периодической выплаты процентов. Держатель облигации получает сертификат как доказательство того, что компания-эмитент находится у него в долгу.

При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели.

Номинальная стоимость – сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Эмиссионная стоимость – цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации.

Курсовая стоимость – цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

Ликвидационная стоимость акций и облигаций – стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию и облигацию.

Выкупная стоимость – сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций.

Балансовая стоимость акций, которая определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость – сумма, по которой ценные бумаги отражают в балансе организации в данный момент времени.

В бухгалтерском учете и отчетности финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

Суммы, уплачиваемые специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

Вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;

Расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету;

Иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Характерные свойства покупки акций, облигаций. Составление учета номинальной стоимости и покупной цены акций. Учет доходов от долгосрочных финансовых вложений.

Покупка акций, облигаций и иных ценных бумаг

Акции могут быть приобретены за плату напрямую у предприятий-эмитентов или с участием посредников. Все расходы по приобретению акций включаются в их покупную стоимость.[1]

Отражение покупки акций		
	Дебет	Кредит
Отражается приобретение ценных бумаг на основании первичных документов	0610 «Ценные бумаги»	5110 «Расчетный счет»
Отражаются расходы, связанные с покупкой ценных бумаг, включаемые в их стоимость	0610 «Ценные бумаги»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6990 «Прочие обязательства»

Если предприятие приобретает за 520 тыс. сум. 10%-ную облигацию сроком обращения два года, номинальной стоимостью 500 тыс. сум., то в бухгалтерском учете будет следующая проводка:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 520

К-т 5110 «Расчетный счет»— 520.

По условиям облигационного соглашения, начисление процентного дохода должно производиться один раз в год. Следовательно, через год после покупки предприятие-инвестор начисляет доход в размере 10% номинальной стоимости облигации: 10%х500=50 тыс. сум.:

[1] Библиотека газеты «Норма» Годовой отчет 2007 Практическое пособие 5/2007, с. 163

Д-т 4830 «Проценты к получению», 5110 «Расчетный счет» — 50

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 50.

В это же время следует списать премию по облигации, которая составляет (520-500)=20 тыс. сум., разделив ее на две части, так как срок обращения облигации составляет два года, а начисление процентов производится один раз в год[2].

Для предприятия это расходы, они необходимы для того, чтобы к моменту погашения облигации ее балансовая стоимость была равна номинальной, т.е. 500 тыс. сум., ведь именно такую сумму получит предприятие при погашении ценной бумаги. Списание премии отражается следующим образом:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»- 10

К-т 0610 «Ценные бумаги»- 10.

При приобретении ценных бумаг с дисконтом (скидкой) разница между покупной и номинальной стоимостью списывается аналогичным образом и отражается как доход:

Д-т 0610 «Ценные бумаги»

К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

Вышеописанное отражение ситуаций, когда покупная стоимость ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости, применимо к долговым бумагам, т.е. инвестициям с фиксированным сроком погашения.

Если же предприятие приобретает долевые ценные бумаги (например, акции) дороже их номинальной стоимости, они так и отражаются в учете по покупной стоимости (ведь у акций нет срока обращения, в течение которого нужно было бы списать надбавку).

Акции и паи, не оплаченные полностью, показываются в активе баланса в полной их покупной стоимости, с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве баланса *в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям.*

[2] п. 3.2 Положения о составе затрат

При покупке облигаций и иных аналогичных ценных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница (премия) между покупной и номинальной стоимостью списывается в расходы по финансовой деятельности в течение периода с момента приобретения.[3]

Отражение покупки облигаций с премией		
	Дебет	Кредит
Отражается приобретение облигаций с премией	0610 «Ценные бумаги» на номинальную стоимость 3221 «Отсроченный расход по премиям» - на сумму премии	5110 «Расчетный счет» - на сумму оплаты с учетом премии
Начисляется расход (списывается премия)	9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»	3221 «Отсроченный расход по премиям» - на сумму премии

Приобретение ценных бумаг в обмен на другие ценности

Ценные бумаги могут поступать в обмен на другие ценности или объекты имущества. Оценка таких ценных бумаг производится по текущей стоимости переданного актива. В учете поступление ценных бумаг отражается следующими записями:

Поступление ценных бумаг взамен предоставленных ценностей		
	дебет	кредит
Приобретение ценных бумаг путем предоставления основных средств, нематериальных активов и др. ТМЦ	0610 «Ценные бумаги»	9210 «Выбытие основных средств» 9220 «Выбытие прочих активов»

Обороты по передаче основных средств в качестве вклада в уставные капиталы др. предприятий не облагаются НДС.

Поступление ценных бумаг в счет вклада в уставный капитал

Ценные бумаги могут быть получены в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах.

[3]Библиотека газеты «Норма» Годовой отчет 2007 Практическое пособие 5/2007, с. 165

Поступление ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал		
	дебет	кредит
Поступление ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал	0600 «Долгосрочные инвестиции»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

Учитывая, что полученные в счет вклада в уставный капитал акции по стоимости отличаются от их номинального значения, предприятие должно определить период, в течение которого будет списана разница между рыночной ценой вклада и их номинальной стоимостью (Дебет 9690 – Кредит 0610).

Поступление ценных бумаг по договору дарения

Ценные бумаги могут поступать безвозмездно.

Поступление ценных бумаг по договору дарения		
	дебет	кредит
Поступление ценных бумаг по договору дарения	0600 «Долгосрочные инвестиции»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»

Стоимость безвозмездно полученных акций включается в совокупный доход предприятия и облагается налогом на доходы.

Поступление ценных бумаг в счет дебиторской задолженности

Ценные бумаги могут поступить в счет дебиторской задолженности. Стоимость ценных бумаг в таких случаях определяется по стоимости дебиторской задолженности.

Поступление ценных бумаг в счет дебиторской задолженности		
	дебет	кредит
Поступление ценных бумаг в счет дебиторской задолженности	0600 «Долгосрочные инвестиции»	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» 4890 «Задолженность прочих дебиторов» и др.

При этом, если стоимость приобретаемых ценных бумаг, оказывается выше ил ниже номинальной стоимости ценных бумаг, то разница подлежит списанию или доначислению в течение периода с момента приобретения до момента погашения записями:

- при списании

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»

К-т 0610 «Ценные бумаги»

- при доначислении

Д-т 0610 «Ценные бумаги»

К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

В обоих случаях к моменту погашения ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 0610, должна соответствовать номинальной стоимости.

После приобретения долгосрочные инвестиции, согласно НСБУ № 12, могут учитываться в бухгалтерском балансе одним из трех способов:

1. По стоимости приобретения.

2. По стоимости с учетом переоценки.

3. По наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенной по методу портфеля инвестиций.

Выбранный метод должен определяться учетной политикой предприятия.

Для переоценки долгосрочных финансовых инвестиций необходимо определить (опять же учетной политикой) периодичность проведения переоценок: раз в полгода, раз в год и т.п.

Сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоценки:

Д-т 0610 «Ценные бумаги»

К-т 8510 «Корректировки по переоценке имущества».

Сумма уценки долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки признается расходом и отражается :

Отражение уценки долгосрочных финансовых инвестиций		
	дебет	кредит

Отражение уценки долгосрочных финансовых инвестиций	9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»	0600 «Долгосрочные инвестиции»

При уменьшении рыночной стоимости долгосрочных ценных бумаг ее можно компенсировать за счет уменьшения резервного капитала в пределах предыдущей переоценки по этим ценным бумагам. Сумма уценки, превышающая созданный резерв по этим ценным бумагам, признается как расход.

Списание сальдо переоценки долгосрочных финансовых инвестиций		
	дебет	кредит
Списывается в доход или накопленный капитал сумма дооценки по ценным бумагам при их реализации	8510 «Корректировки по переоценке имущества»	9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг» 8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»

Вся сумма дооценки при реализации ценных бумаг по рыночной стоимости, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода или как увеличение нераспределенной прибыли.[4] Сумма дохода подлежит налогообложению в установленном порядке.

Временное понижение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций не отражается в учете.

При реализации ценных бумаг разница между полученной выручкой и балансовой стоимостью (за вычетом понесенных затрат) признается в качестве дохода или расхода. Следует отметить, что операции, связанные с обращением ценных бумаг, освобождены от НДС.

Первым шагом в работе с финансовыми инвестициями является их приобретение, а в бухгалтерском учете – их первоначальная оценка. Основные методы оценки финансовых инвестиций определены в НСБУ № 12.

Тема 14: Учет труда и заработной платы.

1. Задачи учета труда и заработной платы

[4] п.22 НСБУ № 12

2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда

3.Виды удержаний из заработной платы и их учет

1. Задачи учета труда и заработной платы (2 час)

При переходе к рыночной экономике произошли кардинальные изменения во многих сферах экономической деятельности, в том числе и в системе оплаты труда. Складываются новые отношения между государством, предприятием и работником по поводу организации труда. Переход на рыночные отношения внес изменения и в формы регулирования трудовых отношений. Теперь непосредственной юридической формой регулирования трудовых отношений являются тарифные соглашения и коллективный договор. Предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики и задач, стоящих перед предприятием.

Рассматривая проблемы оплаты труда, даже неискушенный в этом занятии человек может заметить, что одно только определение размера заработной платы может вызвать значительные затруднения у всех участников трудовых взаимоотношений: работник всегда желает иметь как можно более высокий уровень дохода, тогда как работодатель стремиться сократить свои издержки.

На первом месте по важности среди факторов, влияющих на эффективность использования рабочей силы, стоит система оплаты труда. Именно заработная плата, а зачастую только она является той причиной, которая приводит рабочего на его рабочее место.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы и выплаты социального характера.

Новые системы организации труда и заработной платы должны обеспечить сотрудникам материальные стимулы. Необходимо учитывать так же, что формирование и величина прибыли зависят от выбранной системы оплаты труда.

Важнейшими задачами учета по оплате труда являются:

В установленные сроки производить расчеты с персоналом по оплате труда;

Своевременно и правильно включать в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной зар.платы и отчислений органам социального страхования;

Собирать и группировать информацию по труду и заработной плате для оперативного руководства;

Оперативно контролировать состояние расчетов с органами социального страхования.

Переход к рыночным отношениям вызвал к жизни новые источники получения денежных доходов в виде сумм. Начисленных к выплате по акциям и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия (дивиденды, проценты).

Заработная плата - это основная часть средств, направляемых на потребление, представляющая собой долю дохода (чистую продукцию), зависящую от конечных результатов работы коллектива и распределяющуюся между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, реальным трудовым вкладом каждого и размером вложенного капитала.

Бухгалтерский учет по оплате труда с персоналом регламентируется законодательными актами, утвержденными Министерством Финансов РУз, Госкомстатом РУз, Министерством труда РУз, Гражданским Кодексом РУз, Налоговым Кодексом РУз[5].

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом Республики Узбекистан осуществляется правительством РУз. Органы, которым предоставлено право регулировать бухгалтерский учет, разрабатывают и утверждают обязательные для исполнения всеми предприятиями и организациями на территории Узбекистана нормативные документы.

Нормативное регулирование деятельности предприятий и организаций призвано обеспечить правильное и единообразное ведение бухгалтерского учета.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие объекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию.

Заработная плата, или ставка заработной платы, - это цена, выплачиваемая за использование труда.

Оплата труда в нашей стране играет двоякую функцию: с одной стороны, является главным источником доходов работников и повышения их жизненного уровня, с другой - основным рычагом материального стимулирования роста и повышения эффективности производства.

Контроль за своевременностью, правильностью и полнотой осуществляется компетентными государственными органами. Регулирование оплаты труда осуществляется на основе сочетания мер государственного воздействия с системой договоров.

Государство, как участник трудовых отношений, в их рамках согласно Трудовому кодексу РУз устанавливает и гарантирует:

величину минимального размера оплаты труда в РУз;

[5] Список литературы № 3-13

величину минимального размера тарифной ставки работников организаций бюджетной сферы РУз;

ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы;

недопущение оплаты труда в натуральной форме;

обеспечение получения работниками заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности в соответствии с законами;

государственный надзор и контроль за полной и своевременной выплатой заработной платы и реализацией государственных гарантий по оплате труда;

ответственность работодателей за нарушение требований ТК РУз; законов, иных нормативных правовых актов, коллективных договоров, соглашений;

Все остальные условия оплаты труда принимаются по согласованию сторон трудовых отношений, но с соблюдением требований законодательных актов.

Оплата труда работников производится в первоочередном порядке по отношению к другим платежам предприятия после уплаты налогов.

Состав и структура фонда оплаты труда

Рыночные отношения предоставили предприятиям и организациям различных форм собственности и хозяйствования максимальную самостоятельность в вопросах оплаты труда при условии, что оплата осуществляется за счет их собственных средств без выделения на эти цели ассигнований из бюджета. В результате на предприятиях появились понятия: «фонд потребления», «средства, направляемые на потребление», а также идентичный ему термин «фонд заработной платы».

Средства, направляемые на потребление, объединяют денежные и натуральные выплаты, носящие индивидуальный характер. Фонд потребления включает, кроме того, выплаты за счет фонда социальной защиты и расходов на содержание объектов здравоохранения, культуры и спорта. В состав средств, направляемых на потребление, включаются: средства фонда оплаты труда.

В состав фонда заработной платы включаются начисленные предприятием суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах, за отработанное и неотработанное время, стимулирующие доплаты и надбавки, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда, премии и единовременные поощрительные выплаты, а также выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер.

Включению в фонд заработной платы, в частности, подлежат: (см. схема 1.)

1) Оплата за отработанное время

- Заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

- Заработная плата, начисленная за выполненную работу работникам по сдельным расценкам. В процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг);

- Стоимость продукции, выданной в порядке натуральной оплаты;

- Премии и вознаграждения, (включая стоимость натуральных премий), носящие регулярный или периодический характер независимо от источников их выплаты;

- Стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий и должностей, допуск к государственной тайне и т. п.);

Схема 1. Состав и структура Фонда оплаты труда.

- Ежемесячные или ежеквартальные вознаграждения (надбавки) за выслугу лет, стаж работы;

- Компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;

- Выплаты, обусловленные районным регулированием платы труда: по районным коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах, процентные надбавки к заработной плате за стаж работы в районах крайнего Севера, в приравненных к ним местностях и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями*;*

- Доплаты за работу во вредных или опасных условиях на тяжелых работах

- Доплаты за работу в ночное время;

- Оплата работы в выходные и праздничные дни;

- Оплата сверхурочной работы;

- Оплата работника за дни отдыха (отгулы), предоставленные в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации

работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

- Оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству;

- Оплата труда работников не списочного состава;

- Оплата труда лиц, не состоящих в списочном составе работников предприятия (организации), за выполнение работ по гражданским договорам, если расчеты за выполненную работу производятся предприятием с физическими, а не юридическими лицами. При этом размер средств на оплату труда этих физических лиц определяется, исходя за сметы на выполнение работ (услуг) по этому договору и платежных документов;

Оплата услуг (гонорар) работников не списочного состава (за переводы, консультации, чтение лекций, выступление по радио и телевидению и т.д.) и др. выплаты и доплаты, согласно Трудового Кодекса РУз.

2) Оплата за неотработанное время

- Оплата ежегодных и дополнительных отпусков (без денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

- Оплата дополнительно предоставленных по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;

- Оплата льготных часов подростков;

- Оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;

- Оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- Оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- Оплата труда работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей;

- Оплата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;

- Суммы, выплаченные за счет средств предприятия, за не проработанное время работникам, вынужденно работавшим неполное рабочее время по инициативе администрации;

- Оплата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови;

- Оплата простоев не по вине работника;

- Оплата за время вынужденного прогула;

- Единовременные поощрительные выплаты;

- Единовременные (разовые) премии независимо от источников их выплаты;

- Вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

- Материальная помощь, предоставленная всем или большинству работников;

- Дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска (сверх нормальных отпускных сумм в соответствии с законодательством);

- Денежная компенсация за неиспользованный отпуск;

- Стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций или льгот по приобретению акций;

Другие единовременные поощрения, включая стоимость подарков.

3) Выплаты на питание, жилье, топливо

- Стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов (в соответствии с законодательством);

- Оплата (полная или частичная) стоимости питания, в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов, предоставления его по льготным ценам с или бесплатно (сверх предусмотренной законодательством);

Стоимость бесплатно предоставленных работникам отдельных отраслей экономики (в соответствии с законодательством) жилья и коммунальных услуг или суммы денежной компенсации за непредставление их бесплатно;

- Средства на возмещение расходов работников по оплате жилья (сверх предусмотренных законодательством);

Стоимость бесплатно предоставленного работникам топлива.

В фонд потребления входят, но не включаются в состав средств, направляемых на потребление, затраты на командировочные расходы, надбавки к зарплате взамен суточных работникам, направляемым для выполнения монтажных, наладочных и строительных работ, стоимость спецодежды, спецпитания, выплаты за счет средств фонда социальной защиты, включая пособия по временной нетрудоспособности, по беременности, по уходу за ребенком, пенсии, возмещение причиненного ущерба, а также расходы за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Всю начисленную на предприятии заработную плату можно подразделить на следующие виды: (см. схема2)

- основная заработная плата;

- дополнительная заработная плата;

- премии, вознаграждения по итогам работы за год.

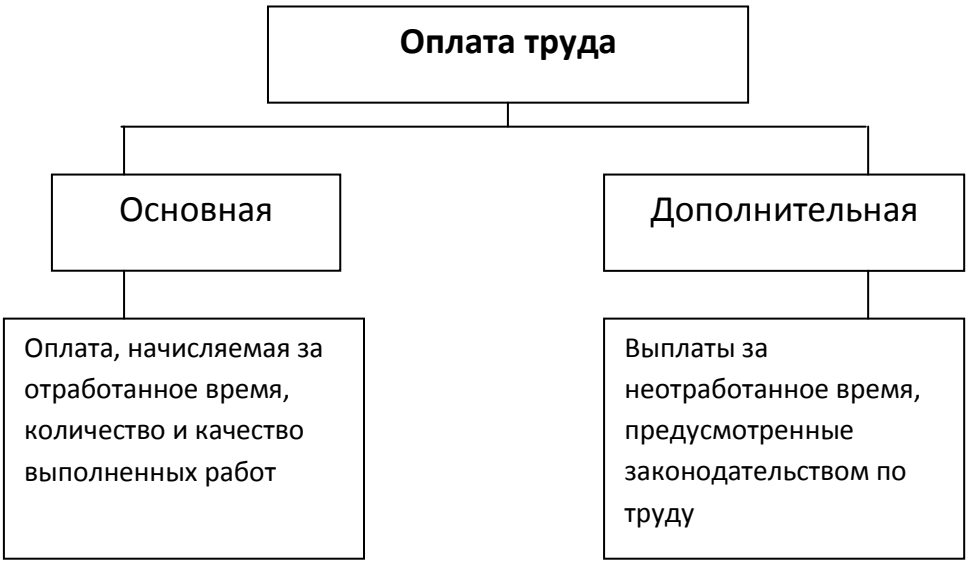


Схема 2. Виды оплаты труда.

Основная заработная плата начисляется в зависимости от принятых на предприятии форм оплаты труда. То есть, может быть, сдельная оплата труда, повременная или контрактная.

Основная заработная плата согласно действующему трудовому законодательству не должна выплачиваться работникам реже, чем два раза в месяц.

Дополнительная заработная плата начисляется на основании документов, подтверждающее право работника на оплату за неотработанное время. К таким выплатам относятся:

- оплата основного, дополнительного или учебного отпуска;

- компенсация за неиспользованный отпуск;

- выплаты выходного пособия при увольнении;

- выплаты при направлении работника на курсы повышения квалификации;

- оплата времени выполнения государственных обязанностей;

- прочие выплаты согласно действующему законодательству.

Выплаты работнику дополнительной заработной платы производятся в сроки, определенные действующим законодательством.

Все перечисленные выплаты рассчитываются на основе среднего заработка. Во всех случаях средний заработок на день его выплаты не может быть менее установленного Законом РУз минимального размера оплаты труда.

Вознаграждение по результатам финансово-хозяйственной деятельности предприятия выплачиваются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, за вычетом средств, направляемых на потребление. Размер вознаграждения устанавливается по нормативу, определяемому как соотношение 12-ти месячных окладов к сумме указанной прибыли за предшествующий календарный год. Периодичность выплаты вознаграждения определяется предприятием самостоятельно.

В качестве источников вознаграждения за труд на предприятии создаются фонды социальной поддержки и развития, фонд развития производства, резервный фонд. Эти фонды создаются для распределения доходов и дивидендов между работающими, с целью повышения их заинтересованности.

Формы оплаты труда

Оплата труда – это денежное выражение той части труда работников в общественном продукте, которая поступает в личное потребление.

В соответствии с ТК РУз[6] виды, системы оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, премий, иных поощрительных выплат, а также соотношение в их размерах между отдельными категориями персонала, предприятия, организации определяют самостоятельно, что находит отражение в системе оплаты труда предприятия.

Система оплаты труда - это способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Всякий труд должен быть оплачен. Но работодателя заботит не только факт оплаты труда, но и сам труд, его качество и производительность. Нельзя платить просто за пребывание на рабочем месте. Нельзя не реагировать положительно на добросовестный труд.

Заработная плата должна непосредственно зависеть от качества и количества труда. Определяющей в оплате труда является квалификация работника — уровень специальных знаний и практических навыков работника, характеризующий степень сложности выполняемого им данного конкретного вида работы. Более квалифицированный работник должен получать больше, чем неквалифицированный. Количество труда определяется продолжительностью рабочего дня, который обычно устанавливается в законодательном порядке.[7] Более продолжительная работа должна и выше оплачиваться. Уровень заработной платы должен быть таким, чтобы работник мог содержать себя и свою семью. Необоснованно низкая заработная плата вынуждает работника искать другого работодателя или другие источники дохода. Высокой заработной платой можно переманить нужного Вам работника и удержать его на предприятии, но только до определенного момента, пока кто-нибудь другой не воспользовался теми же методами.

[6] Список литературы №22

[7] Список литературы №3.

Организация оплаты труда включает следующие элементы:

Тарифная ставка 1 разряда, определяет минимальный тарифный уровень оплаты (окладов) при выполнении трудовых нормативов (норм выработки, норм времени)

Тарифная сетка, устанавливающая число разрядов (квалифицированные категории и коэффициенты увеличения оплаты по сравнению со ставкой 1 разряда (базовым окладам)) для каждого разряда (категории). Тарифная система может устанавливаться в виде систем окладов по должностным категориям.

Доплаты и компенсации за работу в особых условиях (рабочее место с тяжелыми и не благоприятными условиями труда, высокой интенсивности труда, при работе в ночные смены, в регионе с неблагоприятными условиями труда и быта).

Тариф представляет собой исходный, заранее установленный размер заработной платы за единицу рабочего времени (час, день, месяц) при выполнении нормы труда.

Тарифная система - это совокупность норм, включающая тарифно-квалификационные справочники, тарифные сетки и тарифные ставки (часовые, дневные, месячные), нормы выработки (нормы времени, нормы обслуживания, нормированное задание), схемы должностных окладов (штатное расписание).

Тарифно-квалификационный справочник – нормативный документ, который предназначен для тарификации работ и присвоения разрядов рабочим. Он представляет собой сборник тарифно-квалификационных характеристик для всех профессий рабочих, сгруппированных в разделы по производствам и видам работ.

Некоторым рабочим устанавливаются не тарифные ставки, а месячные оклады. Тарифная ставка является исходной нормативной величиной, определяющей размер оплаты труда рабочего и утверждается централизовано.

Тарифные ставки используются как средство дифференциации и регулирования уровня оплаты труда рабочих в зависимости от значения отрасли промышленности, условий труда и его напряжении, а также трудового потенциала работника (стаж по профессии и на данном предприятии, уровня профессиональной подготовки и образования).

Тарифные сетки состоят из определённого числа разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов, которые дают возможность отнести данную работу к соответствующей квалификационной группе.

В РУз действует следующая тарифная сетка, применяемая в обязательном порядке всеми предприятиями независимо от вида собственности и организационно правовой формы. (см. схема 3).

Разряд	Тарифный коэффициент
0	1.000
1	2.181
2	2.400
3	2.641
4	2.904

5	3.181
6	3.471
7	3.773
8	4.086
9	4.401
10	4.723
11	5.050
12	5.386
13	5.727
14	6.071
15	6.423
16	6.779
17	7.140
18	7.505
19	7.877
20	8.253
21	8.635
22	9.019

Схема 3. Единая тарифная сетка.

Заработную плату полезно рассматривать как состоящую из двух частей — одной неизменной и гарантированной, другой переменной и зависящей от достигнутых личных результатов. Через изменение переменной части (обычно она составляет 1/3 заработка) можно стимулировать рост производительности труда, повышение качества, уменьшение брака, экономию сырья, совмещение профессий, выполнение работ по планированию, контролю, управлению прямо на рабочем месте (так называемое вертикальное совмещение).

Привлекать, удерживать или стимулировать работников можно не только деньгами. Часть заработной платы может быть выдана в "натуральном виде" или компенсироваться косвенными выплатами. Получили распространение такие меры и формы, как оплата проезда сотрудников до места работы, бесплатное медицинское обслуживание и лечение, выдача учебных пособий для повышения квалификации, предоставление оздоровительных и туристических путевок, оплата расходов по содержанию автомобиля, частично используемого в служебных целях, бесплатное питание.

Существуют три основные формы заработной платы — *повременная, сдельная и аккордная*. (см.схема 4). Использование той или иной формы зависит от конкретных условий производства. В каждом конкретном случае должна применяться та из форм, которая в наибольшей степени соответствует организационно-техническим условиям производства и тем самым способствует улучшению результатов трудовой деятельности.

При *повременной заработной плате* работник получает денежное или иное вознаграждение в зависимости от количества отработанного времени. Определяется заработная плата путем умножения тарифной ставки на фактически отработанное время (в часах).

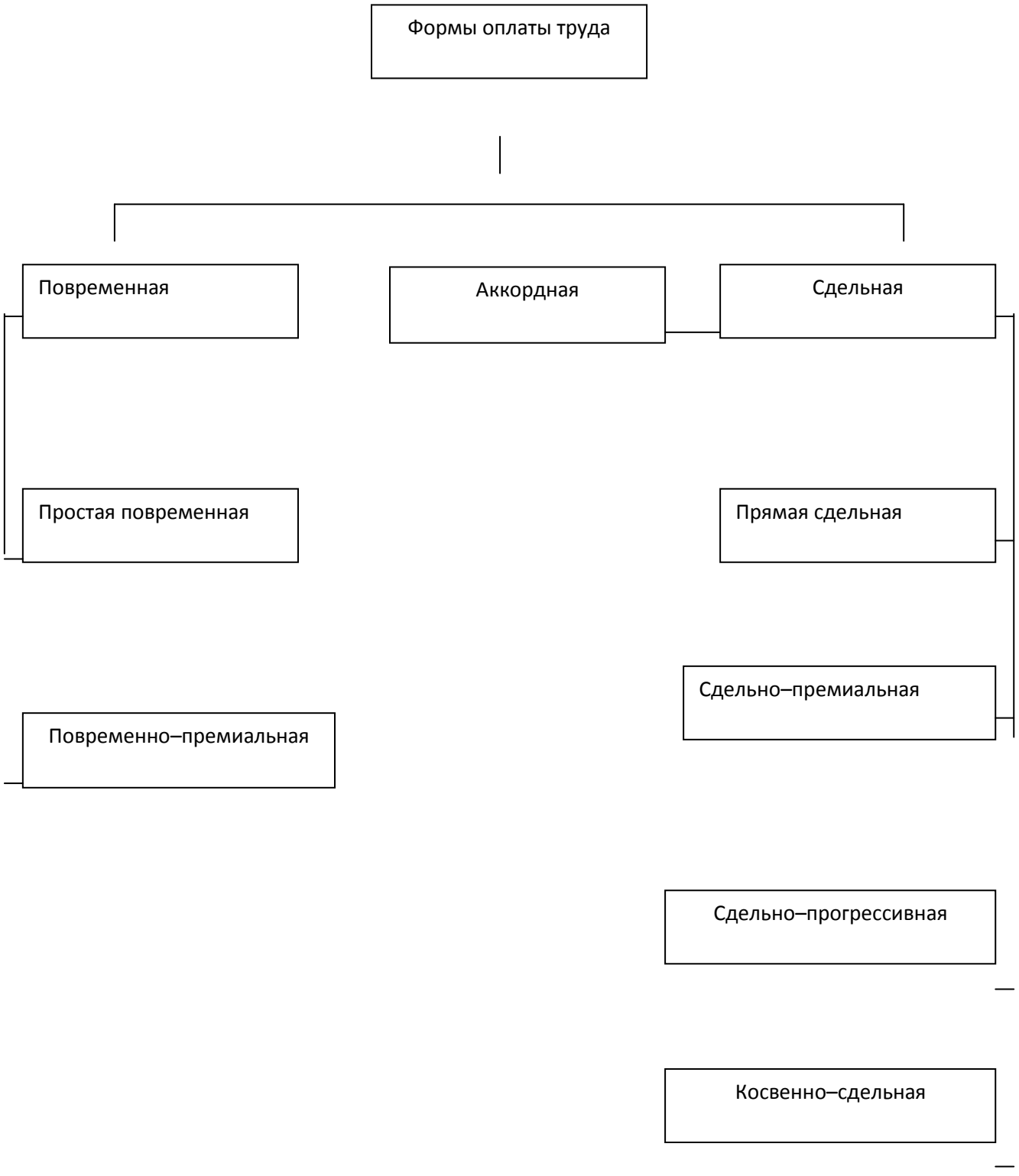


Схема 4. Формы оплаты труда.

Ставки и оклады устанавливаются по результатам аттестации и тарификации каждого работника.

Чтобы разряды присваивались не произвольно, а по определенным критериям, разработаны тарифно-квалификационные требования и продолжает действовать Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов, служащих.

Повременная заработная плата имеет две системы — *простую повременную* и *повременно-премиальную.*

При *простой повременной системе оплаты труда* размер зарплаты зависит от тарифной ставки, соответствующей присвоенному квалификационному разряду, или от оклада и отработанного рабочего времени. По ней оплачивается труд незначительной части рабочих-повременщиков, руководящих работников, специалистов и служащих. Поскольку она слабо заинтересовывает работников в конечных результатах труда, для повышения материальной заинтересованности и улучшения производственных показателей полезно применять премирование.

При *повременно-премиальной системе* оплаты труда работник сверх заработка по тарифной ставке (окладу) за фактически отработанное время дополнительно получает премию за достижение определенных количественных и качественных показателей.

При *сдельной форме оплаты труда* заработок рабочему начисляется за каждую единицу произведенной продукции или выполненного объема работ по специальным расценкам. Расценки рассчитываются, исходя из тарифной станки, соответствующей разряду данного вида работ и установленной нормы выработки (времени).

Сдельная форма оплаты труда в зависимости от способа учета выработки и применяемых видов дополнительного поощрения (премии, повышенные расценки) подразделяется на системы: *прямую сдельную, косвенную сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, аккордную*. В зависимости от способа определения заработка рабочего (по индивидуальным или групповым показателям работы) каждая из этих систем может быть *индивидуальной* или *коллективной.*

При *прямой сдельной системе* зарплаты труд оплачивается по расценкам за единицу произведенной продукции, которые определяются делением тарифной ставки разряда на соответствующую норму выработки или умножением тарифной ставки разряда работы на соответствующую норму времени. Общий заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки на количество произведенной продукции за расчетный период.

Создавая значительную лучшую материальную заинтересованность рабочего в повышении индивидуальной выработки, эта система оплаты труда в то же время слабо материально заинтересовывает его в достижении высоких общих показателей работы участка (цеха и пр.), а также в повышении качественных показателей работы, экономном расходовании материальных ценностей. Поэтому она чаще применяется в сочетании с премированием рабочих за выполнение и перевыполнение как общих, так и конкретных количественных и качественных показателей.

При *косвенной сдельной системе* размер заработка рабочего ставится в прямую зависимость от результатов труда, обслуживаемых им рабочих-сдельщиков, как правило, эта система применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, занятых

обслуживанием основных технологических процессов (наладчиков и настройщиков в машиностроении, помощников мастеров в текстильной промышленности и др.).

Общий заработок рассчитывается либо путем умножения ставки вспомогательного рабочего на средний процент выполнения норм обслуживаемых рабочих-сдельщиков, либо умножением косвенно сдельной расценки на фактический выпуск продукции обслуживаемых рабочих. Расценка определяется как частное от деления тарифной ставки рабочего, оплачиваемого по данной системе, на суммарную норму выработки обслуживаемых производственных рабочих.

При *сдельно-премиальной системе* рабочий сверх заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно получает премию за определенные количественные и качественные показатели, предусмотренные действующими на предприятии условиями премирования.

Премирование может осуществляться на основе следующих показателей:

повышение производительности труда и увеличение объема производства, в частности, выполнение и перевыполнение производственных заданий, технически обоснованных норм выработки, снижение нормированной трудоемкости;

повышение качества продукции и улучшение качественных показателей работы, например, повышение сортности продукции, бездефектное изготовление и сдача ее с первого предъявления, недопущение брака, соблюдение стандартов и технических условий и т.д.;

экономия сырья, материалов, инструмента и других материальных ценностей.

При *сдельно-прогрессивной системе* зарплаты труд рабочего в пределах выполнения норм оплачивается по прямым сдельным расценкам, а при выработке сверх этих исходных норм — по повышенным.

Предел выполнения выработки, сверх которого работа оплачивает по повышенным расценкам, устанавливается, как правило, на уровне фактического выполнения норм за последние месяцы, но не ниже действующих норм. Размер увеличения сдельных расценок в зависимости от степени перевыполнения исходных норм определяется в каждом конкретном случае специальной шкалой.

При использовании сдельно-прогрессивной системы оплаты следует особое внимание уделить определению нормативной исходной базы, разработке эффективных шкал повышения расценок, учету выработки продукции и фактически отработанного времени. Важно также иметь в виду, что данная система заработной платы не слишком стимулирует рост качества продукции, может провоцировать более быстрый рост зарплаты по сравнению с ростом производительности труда.

При *аккордной системе* оплаты труда расценка устанавливается на весь объем работы, а не на единицу ее. Размер аккордной платы определяется на основе действующих норм времени (выработки) и расценок, а при их отсутствии — на основе норм и расценок на аналогичные работы. Обычно при данной системе оплаты рабочие премируются за сокращение сроков выполнения заданий, что усиливает стимулирующую роль этой системы в росте производительности труда.

К основным условиям ее эффективного применения следует отнести установление обоснованных норм выработки (времени) и расценок на заданный объем работы, введение эффективной системы премирования и контроль над качеством выполнения работ (чтобы сокращение сроков выполнения аккордного задания не сказалось отрицательно на качестве его выполнения).

При коллективной сдельной оплате труда применяют либо индивидуальные расценки по конечным результатам работы, либо коллективные сдельные расценки. Эффективность коллективной сдельной зарплаты зависит от умелого сочетания материального стимулирования результатов коллективного труда с учетом индивидуальных показателей работы каждого рабочего на основе правильного выбора показателей оплаты труда, порядка начисления коллективного сдельного заработка и его распределения между членами коллектива.

Применяются и иные формы заработной платы. *Подряд* — это договор, по которому одна сторона — подрядчик, обязуется выполнить определенную работу по заданию другой стороны — заказчика, который в свою очередь обязуется принять и оплатить выполненную работу. Оплата труда производится только по конечному результату. Средства на оплату труда подрядного участка включают основную зарплату, формируемую, как правило, по установленным нормативам зарплаты на конечный результат работы, и премии по коллективным результатам, кроме того, могут производиться некоторые индивидуальные выплаты, главным образом поощрительного характера.

В основу *бестарифной системы оплаты труда* положен квалификационный уровень, характеризующий фактическую продуктивность работника. Он определяется как частное от деления фактической зарплаты работника за прошлый период на сложившийся на предприятии минимальный уровень зарплаты, на основе пропорций, заданных тарифной системой. За базу могут быть взяты не квалификационный уровень, а оклады и тарифы с учетом или без учета соответствующих премий.

Например, представляется возможной форма оплаты, которая предусматривает условные коэффициенты, пропорциональные среднему заработку определенной категории работников за прошедший период (месяц, квартал, год). Также повсеместно внедряются системы организации оплаты труда с использованием коэффициентов трудового вклада, коэффициентов трудового участия, коэффициентов эффективности труда и другие, представляющие собой оценку трудового вклада работника в результат работы и используемые при распределении коллективного заработка.

В последние годы довольно широко распространилась *система оплаты с определением размера оплаты труда работника исходя из заработной платы руководителя*; в данном случае месячная заработная плата руководителя принимается за 100%, а по каждой

должности (учитывая ее значимость в структуре предприятия) устанавливается коэффициент.

Рейтинговая система применяется на многих предприятиях. Согласно данной системе оплаты труда, рейтинг конкретного работника определяет размер его месячной заработной платы.

Кроме того, работодателем может устанавливаться любая иная форма оплаты труда, не нарушающая интересы работника, а также не ухудшающая его положение по сравнению с предусмотренным в коллективном договоре и в законодательстве.

2. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда

Аналитический учет расчетов по оплате труда и начислению заработной платы осуществляется по следующим основным направлениям:

- по каждому работнику независимо от времени его работы на предприятии;

- по видам начислений;

- по источникам выплат;

- по структурным подразделениям;

- по видам оказываемых услуг, выполняемых работ.

В настоящее время согласно законодательству[8] на предприятиях и в организациях используются три варианта организации такого аналитического учета:

по расчетно-платежным ведомостям

раздельно по расчетным и платежным ведомостям

по составленным компьютерным способом листкам "расчет заработной платы" (начислено, удержано и к выдаче) на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Первые два варианта используются в условиях ручной обработки документации, а последний - в условиях автоматизации учета.

В соответствии с действующим КЗОТ[9] заработная плата выдается сотрудникам два раза в месяц, в сроки, установленные в коллективном договоре.

---

[8] Список литературы №1.

В первый раз выдается полный расчет за предыдущий месяц, а во второй -аванс за текущий. Размеры аванса и сроки его выдачи устанавливаются в коллективном договоре. Аванс устанавливается в процентном отношении к окладу или средней заработной плате за предыдущий период. Сумма аванса не должна быть больше фактически заработанной за соответствующий период.

Документы по учету рабочего времени работников поступают в бухгалтерию, после чего производится их группировка с целью определения общего месячного заработка каждого работника и общего фонда заработной платы по фирме.

Основным сводным документом по исчислению заработной платы является расчетная ведомость. Основанием для составления расчетной ведомости служат следующие первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени;

- справки-расчеты на отдельные виды доплат, сумм дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;

- исполнительные листы и заявления работников на различные вычеты и удержания из заработной платы;

- платежные ведомости или расходные кассовые ордера на выданные авансы.

В платежной ведомости должны быть указаны показатели, связанные с выдачей заработной платы на руки: Ф.И.0., сумма к выдаче, расписка в получении.

Сотрудники получают заработную плату в кассе предприятия.

Для выплаты заработной платы из кассы устанавливаются жесткие сроки - три дня с момента получения наличных денежных средств в учреждении банка.

Если заработная плата не получена в установленные сроки, то в платежной ведомости против Ф.И.0. работника специальным штампом иди от руки делается отметка '"депонировано", а не выданные суммы называются депонентскими.

На лицевой стороне платежной ведомости кассир делает запись о ее закрытии. При этом указываются суммы, выданной наличными и депонированной заработной платы.

На депонентские суммы составляется реестр не выданной заработной платы.

Закрытая платежная ведомость и реестр не выданной заработной платы передаются кассиром в бухгалтерию. После их проверки бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на сумму выданной заработной платы, оформляет и передает его в кассу для составления отчета кассира.

Вся, не выданная в указанные сроки заработная плата, подлежит возврату на расчетный счет предприятия. При этом в объявлении на взнос наличными указывается, что это депонированные суммы. Эти суммы банк не может направлять на погашение

---

[9] Список литературы №22.

задолженности предприятия или на прочие выплаты, и обязан выдать их по первому требованию предприятия.

Выплата отпускных и расчета при увольнении оформляется либо расходным ордером, либо платежной ведомостью.

Синтетический учет расчетов с работниками по оплате труда ведется на сч. 6710 "Расчеты по оплате труда". Счет пассивный, входит в группу счетов обязательств. На этом счете отражается состояние расчетов с работниками как состоящими, так и не состоящими в списочном составе предприятия по всем видам выплат.

К данному счёту могут быть открыты, следующие счета:

6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

6720 «Депонированная заработная плата»

По кредиту счёта отражают начисления по оплате труда, пособий за счёт отчислений на государственное социальное страхование и других сумм, а по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счёта кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Обязательства по зарплате и премиям, возникают в следующих случаях:

Обязательства по заработной плате (работникам, занятым непосредственно в производстве), начисление которой производится за счёт себестоимости. При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счёта 2010 ”Основное производство” (оплата труда производственных рабочих);

Дебет счёта 2310 “Вспомогательные производства” (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

Дебет счёта 2510 “Косвенные производственные затраты” (оплата труда цехового персонала и работников обслуживающих производств и хозяйств);

Кредит счёта 6710 (на всю сумму начисленной оплаты труда), если начисленная заработная плата относится к прямым или косвенным производственным затратам, она включается в себестоимость изготовленной продукции, оказанных услуг.

Если заработная плата начислена работникам, занятым, приобретением или созданием активов, погрузкой или разгрузкой материалов и прочими видами работ, связанных со снабжением, она включается в первоначальную стоимость активов:

Дебет счёта 0830 “Приобретение нематериальных активов”

Дебет счёта 0810 «Незавершенное строительство»

Дебет счёта 0820 “Приобретение основных средств”

Дебет счёта 1000 “Материалы”

Дебет счёта 2910 “Товары”

Кредит счёта 6710 “Задолженность персоналу по оплате труда”

Если начисленная заработная плата является расходом текущего периода, она не включается в себестоимость продукции, а отражается на счетах “Расходов” в зависимости от вида деятельности и характера работ в следующем порядке:

Дебет счёта 9410 “Расходы по реализации”

Дебет счёта 9420 “Административные расходы”

Дебет счёта 9430 “Прочие операционные расходы”

Кредит счёта 6710 “Задолженность персоналу по оплате труда”

Если обязательства не погашаются, так как сотрудник по субъективным причинам не получил заработной платы, то всю не выплаченную в течение 3 дней заработную плату и другие причитающиеся сотруднику деньги необходимо депонировать, для чего делается запись:

Дебет счёта 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»

Кредит счёта 6720 «Депонированная заработная плата»

Выплаты работникам, которые в соответствии с действующими нормативными актами не включаются в состав затрат (издержек), например, материальная помощь, единовременные премии, ценные подарки и т.п., относятся за счет чистой прибыли.

Начисление сумм пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам и выплат, которые гарантированы обязательным социальным страхованием граждан, отражается в корреспонденции с дебетом сч. 6510 "Расчеты па социальному страхованию и обеспечению".

По дебету счета 6710 отражаются удержания, вычеты и выплата заработной платы. Суммы заработной платы, пенсий, пособий, материальной помощи и т.д., выплаченные наличными, отражаются в корреспонденции с кредитом сч. 5010 "Денежные средства в кассе". Если вместо выдачи наличными заработная плата перечисляется со счета предприятия на счет работника, то сч. 6710 корреспондирует с кредитом сч. 5110 "Расчетный счет".

Суммы удержанного подоходного налога отражаются в корреспонденции с кредитом сч. 6410 "Задолженность по платежам в бюджет".

Суммы удержаний по исполнительным листам отражаются в корреспонденции с кредитом сч. 6990 "Расчеты с разными кредиторами".

Суммы, удержанные из заработной платы работников в возмещение потерь от брака, отражаются в корреспонденции с дебетом сч. 2610 ”Брак в производстве”.

Суммы удержаний в счет погашения подотчетных сумм, не возвращенных в установленные нормативными актами сроки, отражаются в корреспонденции с кредитом сч. 4220–4230 "Расчеты с подотчетными лицами".

Всем лицам, работающим по трудовому договору на предприятиях любых форм собственности, независимо от степени занятости, занимаемой должности, выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда предоставляются ежегодные основные оплачиваемые отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется продолжительностью не менее 24 рабочих дней.

Ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, незрячим лицам в возрасте до восемнадцати лет, а также в других случаях предусмотренных законом.

Продолжительность ежегодного основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работникам исчисляются в календарных днях и максимальным пределом не ограничиваются. Нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска, дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;

работникам в возрасте до 18 лет;

в других случаях, предусмотренных законом.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очерёдностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации.

Предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска осуществляется на основании приказа работодателя. На основании приказов оформляется Записка-расчёт, в которой определяется размер, причитающейся отпускной платы и делаются соответствующие записи в личной карточке и лицевом счёте работника.

Для исчисления отпускного пособия определяется средняя зарплата, которая рассчитывается в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы.

3. Виды удержаний из заработной платы и их учет

В соответствии с законодательством из заработной платы рабочих и служащих производятся следующие удержания и вычеты:

государственные налоги, когда объектом обложения служит оплата труда, подоходный налог - от13% - 29%;

удержания в пенсионный фонд;

погашение задолженности по ранее выданным авансам;

возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;

членские взносы профсоюзные организации;

возмещение материального ущерба, причиненного работникам предприятия;

суммы, выплачиваемые за неотработанные дни для использования отпуска (при увольнении);

взыскания некоторых видов штрафов:

а) по исполнительным документам;

в) за товары, проданные в кредит;

с) за брак продукции и т.д.

Подоходный налог с рабочих и служащих удерживается в порядке и размерах, установленных законом РУз «О подоходном налоге с физических лиц» от 12.02.1991 г. и Инструкции «О порядке начисления и уплаты подоходного налога с граждан РУз, иностранных граждан и лиц без гражданства», разработанной Минфином и налоговым комитетом РУз 14 января 2002г.

В соответствии с Инструкцией о составе фонда заработной платы, расходы организации, связанные с оплатой труда, и другие выплаты работникам делятся на три части: фонд заработной платы; выплаты социального характера; расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера.

Удержания - это сумма, удерживаемая из начисленной заработной платы, согласно нормативных или иных установленных законом документов.

Действующие удержания и вычеты можно подразделить на две группы: обязательные, действующие для всех или для подавляющего большинства сотрудников, и индивидуальные, то есть применяемые для отдельных сотрудников и в отдельные периоды.

К обязательным удержаниям относятся подоходный налог.

К индивидуальным - погашение задолженности по ранее выданным авансам, возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов, возмещение

материального ущерба, причиненного предприятию работником, суммы по исполнительным листам, удержания за брак, взыскание штрафов, суммы, излишне выплаченные за отпуск при увольнении работника и т.п. Классификация удержаний приведена в таблице ниже.

Таблица 4

Классификация удержаний из заработной платы

Вид удержаний	Перечень удержаний	Особенности
обязательные	индивидуальный взнос социального страхования; медицинское обязательное страхование; удержание налога на доходы физических лиц; удержание по исполнительным листам и надписям нотариальной конторы в пользу физических и юридических лиц; удержание по вступившему в закон силу приговору суда;	Для данного вида удержания согласия работника не потребуется
Удержания по инициативе работодателя	удержание за причиненный организации материальный ущерб удержание за брак удержание своевременно не возвращенной подотчетной суммы удержание за предоставленные займ и ссуды удержание излишне выданной заработной платы	Удержание осуществляется на основании приказа (распоряжения) руководителя организации с указанием причины удержаний, с которыми должно быть ознакомлено под расписку лицо, с доходов которого производится удержания.
Удержания по инициативе члена трудового коллектива	удержание профсоюзных взносов удержание в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления работника	Удержания администрация организации должна производить и перечислять в сроки и лицу, которые указаны в заявлении работника

В первую очередь производится обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания

осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам. Согласно Налогового Кодекса РУз: общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случае предусмотренных действующим законодательством 50% зарплаты, причитающейся работнику.

Законом установлено, что по месту основной работы налогоплательщика из его совокупного дохода, подлежащего налогообложению, исключаются: отчисления в пенсионный фонд, государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РУз, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (в т.ч. по уходу за больным ребенком). При этом к пособиям, не подлежащим к налогообложению, относятся также пособия по безработице и пособия по беременности и родам, многодетным и одиноким матерям за содержание детей и иждивенцев, выходное пособие выплачиваемое при увольнении, а также суммы материальной помощи независимо от ее размера, оказываемой физическим лицам в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами и др.

Удержание подоходного налога

Подоходный налог взимается в соответствии с Налоговым кодексом РУз часть 2, Законом РУз "О подоходном налоге с физических лиц". Порядок исчисления и уплаты налога установлен "Инструкцией по применению Закона РУз "О подоходном налоге с физических лиц". Этой инструкцией установлено, что объектом налогообложения является совокупный доход, полученный за календарный год. Датой получения дохода при этом считается дата его начисления.

В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Налог удерживается по шкале, утвержденной Указом Президента РУз. С сумм заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц налог взимается в следующих размерах: (табл. 5)

Таблица 5.

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До пятикратного размера минимальной заработной платы	10% от суммы дохода
От пяти (+ 1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	Налог с пятикратного + 16% с суммы превышающей пятикратный размер минимальной заработной платы
От десятикратного (+ 1 сум) размера минимальной заработной платы и выше	Налог с десятикратного + 22% с суммы превышающей десятикратный размер минимальной заработной платы

Общая сумма подоходного налога для физических лиц с 1.12.2011 г. определяется в размере (см. табл.6).

Таблица 6.

Расчет налога с доходов физических лиц за январь 2012г.

Размер налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До (5 х 62920) = 314600	10% от суммы дохода (31460)
От 314601 до (10 х 62920) = 629200	31460 + 16% с суммы превышающей 314600
От 629201 и выше	81796 + 22% с суммы превышающей 629200

Размер минимальной заработной платы – 62920 сум.

Пример. Работнику предприятия начислена – 650 000 сум заработная плата налог на доходы с заработной платы работника за январь удерживается в следующем порядке:

1) Определяется сумма налога (с дохода 650 000сум):

81796+ (650 000– 629200) х 22% = 86372 сум

согл.ст.10сЗакона РУз «О накопительном пенсионном обеспечении граждан» работодателем ежемесячно производится начисление обязательных накопительных пенсионных взносов Зв счет соответствующего уменьшения суммы налога на доходы физических лиц, начисленного в соответствии с законодательством. В 2006 году обязательные взносы на индивидуальные пенсионные счета граждан производятся в размере 1% от начисленной заработной платы (доходов) работникам с вычетом этой суммы из начисленного налога на доходы физических лиц.

2) Определим сумму налога, подлежащего перечислению в бюджет:

начисленный налог – 86372 сум;

начисленный обязательный накопительный пенсионный взнос:

650 000 х 1% = 6500 сум.

Сумма налога на доход, подлежащая перечислению в бюджет равна: 86372 – 6500 = 79872 сум.

Организации-работдатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственного из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации независимо от форм собственности обязаны вести личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

Удержание по исполнительным листам.

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОВД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

Поступившие в бухгалтерские организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщаем судебным исполнителям.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-х дневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

Учет расчетов с юридическими и физическими лицами по удержаниям в их пользу организации учитывают на счете 6990 "Прочие обязательства".

Суммы, удержанные из заработной платы

(дебет счета 6710, кредит счета 6990),

перечисляются

(дебет счета 6990, кредит счета 5110) в день получения в банке средств по чеку на оплату труда.

Расчеты с физическими лицами по удержанным суммам могут быть произведены наличными

(дебет счета 6990, кредит счета 5010). Выдачу наличных оформляют расходным кассовым ордером.

Удержание за причиненный организации материальный ущерб.

Материальная ответственность членов трудового коллектива за ущерб, причиненный организации по их вине, предусматривается Кодексом законов о труде РУз.

Администрация организации вправе требовать от членов трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту), возмещения, причиненного ущерба при наличии противоправных действий с их стороны, результатом которых и явился причиненный ущерб.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб. При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе - в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера.

Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражается на счете 4730 “Задолженность персонала по возмещению материального ущерба”.

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

Таблица 7

Корреспонденция счетов по учету удержаний за причиненный материальный ущерб (недостачу материалов)

Содержание операций	Сумма, сум	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
списывается фактическая себестоимость недостачи;	138	5910	1000
Отнесено на виновного, на сумму недостачи по фактической себестоимости ;	138	4730	5910
погашена задолженность виновным лицом :	138	6710	4730
возмещение в пределах недостачи.			

В аналогичном порядке отражаются операции по списанию недостач оборудования.

Удержание за брак.

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся в ней дефектов не может быть использована по ее прямому назначению. Если брак исправимый, то сумма потерь (дебет счета 2610) будет складываться из расходов, связанных с его исправлением. Если брак неисправимый, то его потери складываются из стоимости материалов, израсходованных на бракованные изделия; начисленной заработной платы включительно до той операции, на которой произошел окончательный брак; начислений во внебюджетные социальные фонды; соответствующей части общепроизводственных расходов за минусом стоимости забракованного изделия по цене возможной реализации.

Удержание своевременно не возмещенных подотчетными лицами сумм.

Наличные денежные средства выдаются под отчет (дебет счета 4220–4230, кредит счета 5010) на хозяйственные расходы, по приобретению ГСМ, представительские расходы, на командировки. Наличные выдаются в соответствии с приказом, на определенный срок, по истечении которого подотчетное лицо должно представить авансовый отчет с приложением оправдательных расходных документов. Если работник своевременно не возвратил неиспользованную сумму, то она может быть удержана по инициативе организации из заработной платы (дебет счета 6710, кредит счета 4220–4230).

Тема 15: Учет краткосрочных и долгосрочных обязательств

План

1. Задачи учета краткосрочных и долгосрочных обязательств на предприятиях и хозяйственных обществах.

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учет авансов выданных.

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет авансов полученных

4. Учет резервов по сомнительным долгам. Сроки исковой давности

1. Задачи учета краткосрочных и долгосрочных обязательств на предприятиях и хозяйственных обществах.

В начале 90-х годов в нашей республике произошли коренные изменения, обусловившие формирование рыночных отношений в экономике страны. В связи с этим возникли новые проблемы и потребности к организации бухгалтерского учета на предприятиях и контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью.

Предприятия в процессе своей деятельности постоянно вступают в хозяйственные связи с другими хозяйствующими субъектами. Таким образом, хозяйственные связи являются

необходимым условием деятельности предприятий, так как они обеспечивают бесперебойность процесса производства и своевременность отгрузки и реализации продукции. Хозяйственные связи оформляются и закрепляются договорами, контрактами, согласно которым одна сторона выступает поставщиком товарно-материальных ценностей, работ и услуг, а другая – их покупателем, а значит плательщиком.

Своевременная и четкая организация расчетов между поставщиками и покупателями оказывает прямое влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств, недопущение появлению дебиторской и кредиторской задолженности.

На предприятиях возникают расчеты с органами социального страхования, бюджетом и другими организациями и с персоналом, выполняющим производственное задание.

Расчеты между предприятиями, организациями и учреждениями производятся безналичным путем, т.е. путем перевода денежных средств со счета плательщика на счет получателя посредством различных банковских кредитно-расчетных операций.

В настоящее время организация учета расчетных операций является самой актуальной темой в современном бухгалтерском учете. И основными задачами расчетных операций являются:

своевременное и правильное документирование операций по расчетам;

правильно и своевременно вести расчеты с бюджетом, банками, персоналом и другими учреждениями;

контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;

своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами в целях недопущения просроченной задолженности.

Основными нормативными документами, определяющими учет расчетных операций в Республике Узбекистан являются следующие:

Закон республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», принятый 30 августа 1996 года.

Гражданский кодекс Республики Узбекистан. Часть 1 и 2.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению Приложение №2, утвержденный приказом Министерства финансов №103 от 9 сентября 2002 года.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов с изменениями и дополнениями от 5 февраля 1999 года и др.

Об утверждении «Форм финансовой отчетности и правил по их заполнению». Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года №31.

О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость. Инструкция Государственного налогового комитета Республики Узбекистан. Утвержденная Постановлением Министерством финансов от 08.01.2001 года.

О порядке исчисления и уплаты акцизов. Инструкция Государственного налогового комитета. Утвержденная Постановлением Министерства финансов от 30.12.2002 года №11-1.

НСБУ№1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

Расчеты между предприятиями могут быть по товарным операциям между поставщиками и покупателями, и по нетоварным операциям, связанным только с движением денежных средств, т.е. погашение задолженностей бюджету, банку, органам социального страхования и т.д.

По товарным операциям расчеты между поставщиками и покупателями в зависимости от места нахождения бывают иногородние и одногородние. Непременным условием взаимных расчетных отношений является своевременные расчеты, перечисление денег для погашения возникающих обязательств.

В настоящее время Центральным банком Республики Узбекистан установлены следующие формы и способы безналичных расчетов:

платежные поручения;

платежные требования-поручения;

аккредитивы и особые счета;

плановые платежи;

переводы через предприятия министерства связи;

расчетные чеки из чековых книжек и пр.

Под *дебиторской задолженностью* понимают задолженность других предприятий, физических лиц данному предприятию, т.е. задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др. Организации и лица, которые должны данному предприятию, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данного предприятия другим предприятиям и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском учете и балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по видам. Так, задолженность, возникшая:

с продажи продукции (выполнения работ или услуг), называется задолженностью покупателей.

в связи с приобретением материальных ценностей и потреблением услуг, называется задолженностью поставщикам.

по начисленной заработной плате, по суммам платежей в бюджет называется обязательствами по распределению.

задолженность по другим операциям называется прочей дебиторской задолженностью.

В зависимости от расчетов на предприятии применяется ряд синтетических счетов. Так на счете расчетов с покупателями и заказчиками по авансам, претензиям и т.д. учитывается наличие и движение задолженностей данному предприятию.

В учете расчетных операций используются и *активные счета*, где отражаются расчетные взаимоотношения по операциям.

По дебету этих счетов отражается наличие и увеличение дебиторской задолженности.

Счета к получению, или дебиторская задолженность, представляют собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц. Другими словами, счета к получению — это права хозяйствующего субъекта на денежные средства и прочие активы других лиц.

Дебиторская задолженность может быть текущей и долгосрочной. Задолженность со сроком погашения до одного года является текущей; если же срок погашения долга наступит по истечении одного года, такая задолженность является долгосрочной. Текущие счета к получению представляют собой ресурсы, которые могут быть использованы уже в ближайшем будущем в повседневной деятельности предприятия. В этом их отличие от долгосрочных счетов к получению.

Долгосрочная дебиторская задолженность отражается отдельно от текущей на следующих счетах (часть I нового Плана счетов «Долгосрочные активы»): 0910 «Векселя полученные»

0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде» 0930 «Долгосрочная задолженность персонала» 0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учет авансов выданных.

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги/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 массовыми 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 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

Обязательства поставщикам и подрядчикам за полученные товарно-материальные ценности, работы, услуги отражаются на следующих счетах:

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

6020 «Векселя выданные»;

— долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и

подрядчикам»

7020 «Векселя выданные». Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 — долгосрочную задолженность предприятия различным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы (в старом Плане счетов — счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость фактически поступивших ТМЦ, принятых работ и потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму НДС.

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

На счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»сумма отражается в пределах акцепта по рассматриваемым документам, если счет был оплачен до поставки груза, а при приемке на склад обнаружена недостача или несоответствие цен и т.п. то делается проводка

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму ошибок.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, то необходимо проверить, не числятся ли ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или вывезенные со склада, и не числится ли сумма как дебиторская задолженность.

После проверки материалов они учитываются как неотфактурованные поставки.

К-т 6010«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Д-т 1000,1510 и т.д. по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запить сторнируется и делается новая запись.

Погашение задолженности отражается по дебету счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета в соответствии с оплатой (5010, 5110, 5210, 5500).

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

На счетах 6020 и 7020 «Векселя выданные» отражают выданные предприятием векселя под приобретение ТМЦ и других активов, выполненные работы и оказанные услуги. По кредиту этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за приобретенные ТМЦ, другие активы и услуги.

Например, передан простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 2500 тыс. сум. поставщикам в счет погашения кредиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 2500

К-т 6020 «Векселя выданные» — 2500.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно необходимо начислять расход в виде процентов: 2500х36%* 1:12= 75 тыс. сум.:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»— 75

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 75.

За три месяца эти расходы составят (3х75)= 225 тыс. сум.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счетов 6020 «Векселя выданные» и 6920 «Начисленные проценты». В нашем примере при погашении векселя необходимо заплатить поставщику 2500+225= 2725 тыс. сум.:

Д-т 6020 «Векселя выданные» — 2500

Д-т 6920 «Начисленные проценты»— 225

К-т 5110 «Расчетный счет»— 2725.

Аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей – в разрезе каждого поставщика и подрядчика.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по неотфактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту.

Эти данные необходимы при составлении баланса.

При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 6, который ведется по кредиту счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» позиционным способом по каждому расчетному документу.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками при расчетах в порядке плановых платежей ведут в специальной ведомости №5, данные которой общими итогами в разрезе корреспондирующих счетов конце месяца переносятся в журнал-ордер №6.

В настоящее время определена 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.

Сумма выданных авансов и оплаты по частичной готовности отражается на счете 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

При перечислении авансов поставщикам и подрядчикам используются следующие счета:

4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ»

4320 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы»

4330 «Прочие авансы выданные».

Перечисление авансов является весьма распространенной формой построения отношений с поставщиками во всем мире. Аванс выступает как гарантия выполнения договора поставщиком, а также как гарантия поступления будущих платежей от покупателей и заказчиков. В Узбекистане такая форма расчетов установлена законодательно (без 15%-ной предоплаты предприятиям запрещено осуществлять отгрузку). Оплаченные авансы, как и другие предоплаченные расходы, являются активами, а для предприятия, получившего денежные средства, создают обязательства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Аванс поставщикам и подрядчикам выдается на основании договора или контракта, заключенного между поставщиком и предприятием. В отдельных случаях может быть акт о частичном выполнении работ. При этом в платежных поручениях показываются частичная оплата или проценты предоплаты.

Например, оплачен аванс, в размере 15% под поставку товаров на сумму 900 тыс. сум.:

Д-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» — 135.

К-т 5010, 5110, 5210, 5500 (счета учета денежных средств) — 135.

При получении товаров от поставщика счет авансов не затрагивается:

Д-т 2910 «Товары на складах» — 900

К-т 6010 «Счета к оплате от поставщиков и подрядчиков» — 900.

Одновременно составляется следующая проводка, отражающая уменьшение задолженности поставщику на сумму перечисленного аванса:

Д-т 6010 «Счета к оплате от поставщиков и подрядчиков» — 135

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» — 135.

После этой записи кредиторская задолженность поставщику (счет 6010) составляет (900—135) = 765 тыс. сум.

Выданные авансы учитываются до момента погашения задолженности.

По суммам претензий, предъявленных поставщиками и подрядчиками, суммы ранее выданных авансов списываются со счета претензий:

Д 6960 «Счета к оплате по претензиям»

К 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Невостребованные ранее выданные авансы списываются на убытки:

Д 9430 «Прочие операционные доходы»

К 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»

Аналитический учет по счету 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому выданному авансу.

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет авансов полученных

Учет расчетов предприятия с покупателями и заказчиками за товары, выполненные работы и оказанные услуги ведется на счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и 4020 «Векселя полученные» задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями.

Счета к получению, или дебиторская задолженность, представляют собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц. Другими словами, счета к получению — это права хозяйствующего субъекта на денежные средства и прочие активы других лиц.

Эти счета, также называемые торговой дебиторской задолженностью, подтверждаются счет–фактурами или иными документами. Счета к получению включают в себя суммы к получению либо в течение года, следующего за балансовой датой, либо в течение операционного цикла предприятия (в зависимости оттого, что длиннее). Обычно сроком погашения принято считать период от 30 до 90 дней, по истечении которого счета к получению считаются просроченными.

Счета этого раздела предназначены для отражения информации не только о счетах к получению от покупателей и заказчиков, но также и о выданных авансах различным юридическим и физическим лицам, полученных векселях и других дебиторских задолженностях

На счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» учитывается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованную продукцию (товары), выполненные работы и оказанные услуги. То есть это задолженность, связанная с основной деятельностью субъекта, и она учитывается отдельно от прочей дебиторской задолженности.

Счета к получению дебетуются в корреспонденции со счетами учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000), счетами учета выбытия основных средств и других активов (9200).

Например, отгружена продукция покупателю:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

При реализации основных средств запись следующая:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9210 «Выбытие основных средств».

Реализация других активов (излишков товарно-материальных запасов):

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов». Если поставщик является плательщиком НДС, необходимо начислить сумму этого налога к обороту по

Реализации.

Например, выполнены работы на сумму 7 200 тыс. сум. с учетом НДС:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 7 200

К-т 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг» — 6 000

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС)- 1200.

Часто предприятия предлагают денежную скидку – сумму, на которую уменьшается общая счет–фактурная цена, если оплата будет получена в течение определенного срока. Денежные скидки применяются для повышения объемов реализации и стимулирования клиента к более ранней оплате. Они также помогают сократить сомнительные долги.

Например, предприятие «Навруз» предложила своему клиенту – предприятию «Нилюфар» – денежную скидку в размере 5% при условии, что предприятие «Нилюфар» оплатит товар в течение 10–ти дней. Максимальная отсрочка платежа – 30 дней. Первоначальная сумма счета составила 100 000 сум. Товар был отгружен 1 апреля. Бухгалтерские проводки предприятии «Навруз» будут такие:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 100000

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров». – 100000

Д–т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 80000

К–т 2910 «Товары на складе» – 80000

Покупатель воспользовался скидкой и оплатил товар 8 апреля:

Д–т 5110 «Расчетный счет» – 95000

Д–т 9050 «Скидки с продаж» – 5000

К–т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 100000

На счетах 0910 и 4020 «Векселя полученные» учитывается дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями. То есть это торговые векселя, и возникают они вследствие тех же операций, что и счета к получению, но в отличие от них требуют от покупателя, помимо основной суммы задолженности, уплачивать еще и процентную ставку.

Такие векселя в западных странах не являются нормальным элементом работы большинства фирм, а потому обычно не составляют значительную статью баланса. Тем не менее, некоторые фирмы берут вексель в оплату за свои товары.

Например, дилер, продающий дорогостоящее оборудование, может брать векселя с более продолжительными сроками оплаты при продаже большого количества такого оборудования. Если вексель не подлежит погашению в пределах 12 месяцев, то в оборотные активы предприятия включаются только суммы, срок оплаты по которым наступит в ближайшие 12 месяцев (счет 4020). Остальная часть отражается в балансе в виде внеоборотных активов (счет 0910).

По дебету этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за отгруженные товары, работы и услуги.

Например, получен простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 1 800 тыс. сум. от покупателя в счет погашения дебиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 4020 «Векселя полученные» - 1 800

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 1 800.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно следует отражать доход в виде процентов: 1 800*36%* 1:12—54 тыс. сум.:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 54

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 54.

За три месяца эти доходы составят сумму: (3х54)= 162 тыс. сум.

Примечание. Для более точного расчета процентов рекомендуется рассчитывать их по дням.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета векселей и процентов к получению в дебет счетов учета денежных средств. В нашем примере при погашении векселя покупатель должен заплатить сумму 1 800+162=1 962 тыс. сум.:

Д-т 5110 «Расчетный счет»— 1962

К-т 4020 «Векселя выданные» — 1 800

К-т 4830 «Проценты к получению»— 162.

Оценка качества любых векселей начинается с характеристики их статуса. Если покупатель выписал вексель, чтобы погасить, например, просроченную дебиторскую задолженность, то проблема ее взыскания уже существует и вексель может оказаться сомнительной ценностью.

В настоящее время в Узбекистане торговые векселя практически не применяются.

При предъявлении претензии по не оплаченным в срок векселям стоимость векселя может списываться на счет претензий:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»

К-т 4020 «Векселя полученные».

Аналитический учет по счетам и векселям к получению (4000) ведется по каждому покупателю (заказчику).

Аналитический учет по счету 4910 «Резерв по сомнительным долгам» ведется по каждому сомнительному долгу.

Аналитический учет по счету 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а расчетов плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил, учтенными в банках векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

В процессе своей хозяйственной деятельности предприятие может получать авансы. Получая аванс, предприятие каким-то образом застраховано от неплатежей, что особенно актуально в настоящей экономической ситуации.

Получение авансов является весьма распространенной формой построения отношений с покупателями и заказчиками во всем мире. В Узбекистане такая форма расчетов установлена законодательно (без 15%-ной предоплаты предприятиям запрещено осуществлять отгрузку). Полученные авансы создают обязательства для предприятия, получившего денежные средства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Текущая задолженность по полученным авансам под поставку ТМЦ либо под выполнение работ и оказание услуг, произведенных для заказчиков по частичной готовности, а также суммы, полученные от подписчиков — физических лиц на акции, и другие авансы отражаются на следующих счетах:

6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»

6320 «Авансы, полученные от подписчиков на акции»

6390 «Прочие полученные авансы».

Долгосрочная задолженность по полученным авансам отражается на счете 7310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

Суммы полученных авансов отражаются по кредиту счетов 6310, 6320, 6390, 7310 и по дебету счетов учета денежных средств.

При получении авансов:

Д-т 5010, 5110, 5210 (счета учета денежных средств);

К 6300 «Счета учета полученных авансов».

На суммы полученных авансов начисляется НДС:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам)

При расчетах за выполнение работы (отгрузку продукции) производится зачет суммы ранее полученных авансов:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Восстановительная запись на сумму НДС:

Д 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам)

К 6300 «Счета учета полученных авансов».

Невостребованные полученные авансы списываются на финансовые результаты:

Д 6300 «Счета учета полученных авансов».

К 9390 «Прочие операционные доходы».

Аналитический учет ведется по каждому полученному авансу.

4. Учет резервов по сомнительным долгам. Сроки исковой давности

Независимо от того, насколько совершенна и эффективна система контроля платежеспособности у предприятия, всегда найдутся покупатели, не заплатившие за приобретение в кредит. При продаже в кредит безнадежная дебиторская задолженность неизбежна.

Сальдо по счету 4010 может иметь место только в случае реализации товаров (работ, услуг) без 100%-ной предоплаты. Так поступают многие предприятия, чтобы привлечь покупателей, но в этом случае всегда есть риск, что кто-то из дебиторов не погасит свою задолженность и предприятие понесет убытки. Очевидно, что если бы предприятию было известно заранее, что покупатель не рассчитается за покупку, работу или услугу, оно не имело бы с ним коммерческих отношений и не отпустило бы ему товар. Но о плохой платежной репутации клиента чаще всего заранее не известно, об этом узнается обычно тогда, когда товар уже продан или услуга оказана.

К сожалению, так называемые *сомнительные долги*— не такая уж редкость в нашей практике.

Согласно НСБУ № 21 суммы сомнительных долгов по расчетам предприятия с юридическими и физическими лицами подлежат резервированию и отнесению на счет 9430 «Прочие операционные расходы».

При этом сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв по сомнительным долгам создается на основе результатов проведенной в конце отчетного года инвентаризации дебиторской задолженности предприятия; величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга в полной или частичной сумме.

Итак, в конце каждого года предприятиям необходимо на всю сумму предполагаемой сомнительной дебиторской задолженности создать резерв:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам».

Это есть проявление принципа осторожности в оценке своих активов: когда активы не могут принести доход (выгоду) в будущем, они отражаются в качестве расходов. Предприятие не дожидается, чтобы прошел срок исковой давности (три года), и тогда, в соответствии с Гражданским кодексом, право требования долга истечет. Такой консервативный подход к оценке своих активов позволяет не создавать иллюзий у собственников и инвесторов и показывать реальную картину своей деятельности.

Счет 4910 контрактивный, его сальдо уменьшает в балансе сальдо связанного с ним активного счета 4010, т.е. в балансе дебиторская задолженность (или счета к получению от покупателей и заказчиков) отражается за минусом созданного резерва.

Таким образом, вышеприведенная бухгалтерская проводка (Д-т 9430, К-т 4910) фактически приводит к тому, что в балансе счета к получению показаны в реальной сумме (за минусом сомнительных долгов, на сумму которых создан резерв), а в отчете о финансовых результатах отражена реальная прибыль за минусом убытков, связанных с отнесением сомнительных долгов на свои результаты.

Необходимо добавить, что резерв создается только по сомнительным долгам покупателей и заказчиков, т.е. касается основной деятельности предприятия, по прочим дебиторам резерв обычно не создается.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительному долгу, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли соответствующего года и не включаются в налогооблагаемую базу при исчислении налога на доход (прибыль):

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

Списание с баланса долгов по истечении срока исковой давности, ранее признанных предприятием сомнительными, отражается следующей проводкой:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам»

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Эта запись уже ничего не меняет в финансовых показателях предприятия, так как убытки от списания дебиторской задолженности уже отражены ранее при создании резерва, а счета к получению в балансе и так отражались за минусом резерва.

Списание дебиторской задолженности вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом — на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Следует заметить, что расходы по созданию резерва сомнительных долгов уменьшает балансовую, но не налогооблагаемую прибыль. Поэтому в целях налогообложения такие расходы должны восстанавливаться в налогооблагаемой базе по налогу на доход (прибыль). Также следует обратить внимание, что согласно п. 1.37 Приложения № 1 к «Положению о составе затрат...» отчисления в резерв по сомнительным долгам в

настоящее время относятся к постоянным разницам, т.е. даже по истечении срока исковой давности их в целях налогообложения нельзя будет отнести на вычеты. Поэтому, пока отчисления в резерв по сомнительным долгам не будут отнесены к временным разницам, создавать резерв нецелесообразно.

В связи с тем, что невозможно предвидеть, какие счета не будут оплачены, на момент составления финансовой отчетности необходимо произвести подсчет суммы, которая предположительно будет соответствовать ожидаемым убыткам.

Существует два общих метода по оценке сомнительных долгов:

– метод процента от чистой реализации в кредит;

– метод учета дебиторской задолженности по срокам оплаты.

Целью первого метода является точное измерение расходов, возникших в результате сомнительной дебиторской задолженности. Целью второго метода является точное измерение чистой стоимости дебиторской задолженности.

Тема 16: Учет реализации готовой продукции, работ и услуг.

План:

Учет производства готовой продукции. Учет на складах и местах хранения по видам продукции.

Документальное оформление учета поступления готовой продукции и их оценка по фактической себестоимости.

Учет реализации продукции в соответствии с принятой учетной политикой. Документальное подтверждение и учет отгрузки и реализации продукции.

1. Учет производства готовой продукции. Учет на складах и местах хранения по видам продукции.

В нашей республике наблюдается стабильный ход преобразований, направленных на создание рыночных отношений в экономике. Совершенствуется законодательная база, определены главные задачи приоритеты в рамках единой государственной политики – поэтапного эволюционного перехода к рынку.

Переход к рыночным отношениям и процесс разгосударствления собственности приводит к серьезным изменениям в содержании структуры, требует кардинальных изменений в бухгалтерском учете.

В современных условиях формирование полной информации о хозяйственных процессах практически невозможно без информации о готовой продукции, товаров (работ и услуг).

Данный вид оборотных активов имеет повсеместное применение, и поэтому, чтобы вести бухгалтерский учет в организации в соответствии с законодательными и нормативными актами, необходимо рассмотрение вопросов учета готовой продукции, товаров и их реализации. Учет реализации продукции и себестоимость продукции являются важнейшими показателями производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Основными задачами учета готовой продукции и ее реализации являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения продукции на складах;

контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдению установленных лимитов;

контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты за реализованную продукцию;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Для того чтобы понять методику решения данных задач в бухгалтерском учете, необходимо уточнить содержание следующих понятий: момент реализации продукции, цена реализации, расходы по реализации, полная себестоимость.

Организация бухгалтерского учета реализации готовой продукции регламентируется следующими основными нормативными документами:

Закон «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996 г. № 279-1.

Гражданский кодекс Республики Узбекистан. Часть 1 и 2.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов от 9 сентября 2002 года №103.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли от 5 февраля 1999 года № 54. (№ 444 от 15.10.2003 г. в новой редакции)

Об утверждении «Форм финансовой отчетности и правил по их заполнению». Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года №31.

О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость. Инструкция Государственного налогового комитета Республики Узбекистан. Утвержденная Постановлением Министерством финансов от 08.01.2001 года.

О порядке исчисления и уплаты акцизов. Инструкция Государственного налогового комитета. Утвержденная Постановлением Министерства финансов от 30.12.2002 года №11-1.

НСБУ№1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

На основании этих документов все организации, занимающиеся производственной деятельностью должны вести учет готовой продукции и ее реализации.

Конечным продуктом производственного процесса является готовая продукция. Готовая продукция – это изделия и продукты, которые не требуют дальнейшей обработки в пределах данного предприятия, полностью отвечают требованиям стандартов и технических условий, приняты ОТК и сданы на склад предприятия или приняты заказчиком.

Моментом реализации продукции является момент перехода права собственности, который совпадает с моментом отгрузки готовой продукции покупателю и выставлением расчетных документов.

Предприятие наряду с объемом реализации планирует сумму (объем) прибыли. Это становится возможным потому, что при установлении продажных цен на продукцию в состав ее включается определенная сумма или процент прибыли. Если количество продукции, подлежащей к реализации, умножить на договорную цену, то получим ее продажную стоимость по плану, а исходя из процента прибыли рассчитывают плановую сумму прибыли. Это база для расчета авансовых платежей – отчислений в бюджет налога на прибыль.

Готовая продукция может учитываться одним из двух способов:

- по фактической производственной стоимости;

- по учетным ценам (нормативной (плановой) себестоимости, отпускной цене).

Готовая продукции, изготовленная (полученная) для реализации, в том числе и продукция, частично предназначенная для собственных нужд предприятия приходуется по фактической производственной себестоимости.

При учете готовой продукции с применением учетных цен могут использоваться[10]:

- плановая (нормативная) себестоимость;

- фактическая себестоимость готовой продукции предыдущих периодов;

- отпускная цена.

Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

При списании готовой продукции суммы отклонений фактической производственной себестоимости от учетной цены определяются по проценту, исчисленному исходя из соотношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода, и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции.

[10] Библиотека газеты «Норма» «Годовой отчет 2007» - практическое пособие - с.219

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном синтетическом счете 2810 «Счет учета готовой продукции», готовые изделия, приобретенные для комплектации или продажи, учитывают на счете 2900 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 2810 «Готовая продукция» не отражают, т.к. их не приходуют на склад.

Одной из задач учета готовой продукции является обоснованность формирования издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям в бухгалтерском учете и отчетности, а также правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством. Согласно Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (Постановление Кабинета Министров РУ от 5.02.99) затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) должны группироваться по статьям затрат. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

Установленная для соответствующей отрасли (под отрасли, вида деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить выделение затрат, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут

быть прямо включены в их себестоимость (так называемые прямые затраты).

Прямые затраты списываются на счет 2010 «Основное производство» с кредита счетов 1000, 6010, 6410, 6710 и т.д. На счетах 2510 «Общепроизводственные расходы» собираются косвенные затраты.

В отличие от прямых косвенные затраты невозможно в момент их возникновения увязать с конкретным видом продукции, например амортизация зданий, арендная плата за пользование основными средствами, расходы на оплату управленческого персонала и т.д. Косвенные расходы переносятся на счет 2010 «Основное производство» со счета 2510 «Общепроизводственные расходы».

Учет готовой продукции на складе ведет материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности. Готовую продукцию на складе учитывают в карточках складского учета в натуральном выражении или в книгах количественно-сортового учета аналогично учету материалов. Бухгалтерия открывает карточки на каждый номенклатурный номер готового продукта и передает их заведующему складом (кладовщику), который является материально ответственным лицом. Эти карточки выдаются кладовщику под расписку. Записи в них производятся материально ответственными лицами на основании документов по поступления и выбытию готовых изделий по мере совершения операций. После каждой записи в карточке (книге) выводится новы остаток. Карточки хранятся на складе в специальных ящиках и располагаются по группам изделий, а внутри их – по номенклатурным номерам (кодам).

При наличии вычислительной техники, складской учет готовой продукции механизируется.

Все первичные документы (накладные, требования) ежедневно (или один раз в несколько дней) материально ответственные лица сдают в бухгалтерию. При сальдовом методе это делается непосредственно на складе. Работник бухгалтерии должен систематизировать, но не реже одного раза в неделю (декаду) непосредственно на складе в присутствии заведующего складом (кладовщика), проверять правильность разноски данных первичных документов по движению продукции в карточки складского учета и подтверждать это своей подписью. Обнаруженные расхождения и ошибки здесь же устраняются. Одновременно происходи приемка - сдача первичных документов работнику бухгалтерии.

Приемка – сдача первичных документов оформляется, как правило, специальным реестром. Однако с согласия материально ответственного лица основанием для приемки – сдачи документов может служить роспись работника бухгалтерии в карточке складского учета о проверке записей по каждой операции.

При сальдовом методе связь количественно-сортового учета готовых изделий на складе с их учетом в суммированном выражении в бухгалтерии осуществляется с помощью ведомости учета остатков продукции на складе. В течении месяца она хранится в бухгалтерии и используется для справочных целей.

В конце месяца ведомость передается на склад для проставления остатков готовой продукции в количественном выражении на конец месяца из карточек складского учета по каждому номенклатурному номеру. После этого она передается в бухгалтерию, где остатки таксируются и подчитываются соответствующие их суммы.

Остаток продукции на складе по учетным ценам наконец месяца (отчетного периода), согласно ведомости учета остатков продукции на складе (отчета материально ответственного лица), сверяется с аналогичным остатком, отраженном в первом разделе ведомости 16 «Движение готовых изделий, их отгрузка и реализация». Совпадение остатков говорит о правильности учета, а неправильность – о наличии ошибок, которые необходимо устранить.

Отпуск готовых изделий со склада производиться по требованиям на отпуск продукции, выписываемым отделом сбыта или другой службой, которой вменено в обязанность оформление этих документов (этот отпуск).

На каждый вид готовых изделий бухгалтерской службой открывается карточка количественного учета, которая передается на склад для дальнейшего учета. Записи в карточках (поступление, выбытие) делаются на основании первичных документов (накладных, лимитно-заборных карт, требований-накладных и т.д.) После каждой записи в карточках выводится остаток готовых изделий, имеющихся на складе. Бухгалтерская служба обязана контролировать учет на складе путем периодических проверок правильности и полноты записей в карточках и выведения остатков. Одновременно необходимо проводить выборочную проверку соответствия фактического наличия готовых изделий данным оперативного складского учета, а также карточек складского учета, производственных и материальных отчетов на предмет соответствия данных аналитического и синтетического учета.

Контроль за сохранностью готовой продукции, является одной из задач, стоящих перед бухгалтерским учетом. Выполнение этой задачи невозможно без проведения инвентаризации готовой продукции и товаров.

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам. При инвентаризации товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций проверяют обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя предприятия. Создается комиссия по проведению инвентаризации. В приказе указывается срок проведения инвентаризации. Во время инвентаризации составляется инвентаризационная опись, на основании ее и данных бухгалтерского учета составляется сличительная ведомость (Приложение 3).

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименования покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Выявленные в результате инвентаризации излишки готовой продукции приходуют по дебету счета 2810 и кредиту счета 9390 «Прочие операционные доходы».

Недостачи, выявленные при инвентаризации, если виновные лица не установлены, оформляют следующей записью дебет счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счета 2810 «Готовая продукция на складе».

Недостачи, выявленные при инвентаризации по вине материально-ответственного лица, оформляют следующей записью дебет счета «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» и кредит счета 2810.

Данные инвентаризации являются основанием для исправительных записей в учетных регистрах бухгалтерии организации.

Для проверки правильности ведения учета в организации проводится аудиторская проверка. Порядок проведения аудиторской проверки и целях ее проведения, мы рассмотрим в следующей главе, которая полностью посвящена аудиту реализации готовой продукции, товаров (выполненных работ и оказанных услуг).

2. Документальное оформление учета поступления готовой продукции и их оценка по фактической себестоимости.

Предприятия изготавливают продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами, разработанными плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству, постоянно уделяя большое внимание вопросам увеличения объема выпускаемой

продукции, расширения ее ассортимента и улучшения качества, изучая потребности рынка.

Данные первичных документов по движению готовой продукции материально-ответственное лицо вносит в карточку количественного учета и выводит в ней остаток изделий после каждой записи. Контроль за ведением учета движения готовой продукции материально-ответственным лицом осуществляет бухгалтерия. С этой целью в установленные дни (ежедневно, раз в неделю, декаду и другие сроки) представитель бухгалтерии проверяет по сданным в бухгалтерию первичным документам о поступлении и выбытии продукции точность (правильность) и полноту записей в карточках количественного учета и выведенных остатков, после чего заверяет проверку своей подписью.

Если в организации учет готовой продукции автоматизирован с использованием компьютерной техники, учет движения изделий упрощается. Автоматизация учета позволяет отказаться от ведения карточек, т.е. организовать бескарточный учет движения продукции. При бескарточном учете обычно составляют оборотные ведомости учета выпуска продукции из производства и движения ее по местам хранения. Следовательно, при автоматизации учета трудоемкая работа упрощается. Автоматизация учета обеспечивает не только бескарточное ведение учета, но и группировку движения готовой продукции по запросу в разрезе, требуемом для управления, контроля и составления отчетности. По мере необходимости (как правило в конце месяца) бухгалтерия получает распечатки – сортовые оборотные ведомости движения готовой продукции по материально ответственным лицам и местам хранения. В текущей работе по мере совершения операций можно извлекать из памяти компьютера по запросу бухгалтерии, отдела сбыта или другой службы распечатки о движении и остатках продукции.

Четкая организация учета движения готовой продукции обуславливает необходимость составления номенклатуры – ценника, который составляется по тому же принципу, как и номенклатура – ценник по учету материалов. Номенклатура ценник по готовой продукции содержит основные признаки произведенных изделий (артикул, марку, фасон, сорт и т.д.), присвоенный ему код (шифр), другие не обходимые показатели, требуемые для осуществления контроля, а так же учетные цены. Номенклатурный номер проставляется на всех документах регистрирующих движение продукции.

Автоматизация учета позволяет создавать различные справочники по готовой продукции, например, разрабатывать справочники готовых изделий, облагаемых и необлагаемых налогами, и другой информации, необходимой для оперативного управления запасами производимой продукции.

Для документального оформления учета и поступления готовой продукции используют первичные документы, регистры учета, отчетность.

Первичные документы включают:

Приказ об учетной политике организации;

Договоры на реализацию продукции;

Приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);

Счет-фактура;

Товарно-транспортная накладная;

Счета-фактуры для целей налогообложения;

Карточки складского учета;

Приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;

Акт сдачи на склад готовой продукции;

Инвентарные описи;

Накладные на реализацию готовой продукции, коносаменты.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

Главную книгу;

Журнал-ордер №11;

Ведомость выпуска готовой продукции;

Ведомость отгрузки и реализации готовой продукции;

Количественно суммовые карточки, оборотные ведомости.

Отчетность включает:

Форму №1 (бухгалтерский баланс)

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (Участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя в частности, строки баланса:

Стр. 140 «Готовая продукция»;

Стр. 150 «Товары для перепродажи»;

Стр. 230 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Форму №2 (Отчет о финансовых результатах)

2810 «Готовая продукция на складе» 2820 «Готовая продукция на выставке» 2830 «Готовая продукция, переданная на комиссию». Готовая продукция отражается в балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции, либо по прямым статьям расходов.

Фактическую себестоимость готовой продукции чаще всего становится возможным рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции, особенно на крупных предприятиях, происходит ежедневно, поэтому для текущего учета иногда принимают условную оценку продукции— *нормативную (плановую)* величину. В конце месяца при сопоставлении фактической и нормативной себестоимости выявляются отклонения.

Отклонения показывают экономию или перерасход, попущенные предприятием, и поэтому характеризуют результаты его работы в процессе производства. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция, и записываются: сторно — экономия, обычной записью — перерасход. Например, при учете по нормативной себестоимости в конце месяца выявлен перерасход:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе»

К-т 2010 «Основное производство».

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее можно приходовать по дебету счета 1000 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 2010 «Основное производство».

3. Учет реализации продукции в соответствии с принятой учетной политикой. Документальное подтверждение и учет отгрузки и реализации продукции.

Реализацией завершается кругооборот хозяйственных средств. Выполнение запланированного объема реализации продукции позволяет организации возместить производственные затраты, выполнить свои обязательства перед государственным бюджетом, банками по кредитам, другими хозяйственными субъектами по долговым обязательствам, а также получить прибыль, необходимую для дальнейшего развития и совершенствования производства. Выпуск готовых изделий без заказов и договоров влечет за собой затоваривание складов, вызывает замедление кругооборота хозяйственных средств и финансовые затруднения.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накидки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты.

Готовая продукция реализуется по отпускным или договорным ценам.

При установлении отпускных цен указывают, за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя.

Информацию о сумме продажи в течение месяца накапливают по кредиту транзитного счета 9010 «Счет учета доходов от основной (операционной) деятельности» по ценам продажи с учетом НДС, акцизов и других платежей в бюджет.

Записи по кредиту счета 9010, производят по факту отгрузки (выполнения работ) и предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов. Одновременно дебетуют активный счет 4010 «Счет к получению от покупателей и заказчиков».

По кредиту счетов: 9010 – «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 – «Доходы от реализации товаров», 9030 – «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг» - отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств, а суммы доходов полученных в прошлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду, отражаются в корреспонденции со счетом 6230 – «Прочие отсроченные доходы».

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах: 9010, 9020, 9030 – отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010, 9020, 9030 – закрываются со счетом 9910 – «Конечный финансовый результат».

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада обычно служат приказы отдела сбыта организации.

На основании накладных и других документов на отпуск продукции на сторону выписывают в нескольких экземплярах платежные требования для расчетов с покупателями через банк .

Данные платежных требований ежедневно записывают в *ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг)*. В ведомости указывают дату и номер платежного требования, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по счетам, и отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналитического учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам.

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

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

Предположим, что производственная себестоимость реализуемой продукции — 8 200 тыс. сум., прибыль составляет 30% себестоимости продукции, тогда ее цена реализации без учета НДС составит 10 660 тыс. сум. (8 200+30%). При реализации продукции покупатель должен заплатить 10 660 тыс. сум. и 20% НДС.

Бухгалтерские записи при реализации продукции будут следующие:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 12 792

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 10660

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС)- 2132.

Себестоимость отгруженной продукции списывается с кредита счета 2810:

Д-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» — 8 200

К-т 2810 «Готовая продукция на складе»— 8200.

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

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 8 200

К-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» — 8 200

и

Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 10 660

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 10 660.

Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток). При реализации готовой продукции, согласно *принципу начисления,* доход признается независимо от того, получены или нет предприятием денежные средства за отгруженную продукцию.

Готовая продукция, отправленная на ярмарку, выставку или другие рекламные показы, отражается на отдельном счете 2820:

Д-т 2820 «Готовая продукция на выставке»

К-т 2810 «Готовая продукция на складе».

Готовая продукция, переданная другим лицам по договорам комиссии, не отражается через счета выбытия, так как в этом случае получатель продукции (комиссионер) берет на себя обязательство по ее продаже от имени продавца (комитента) и доход будет признан в момент продажи продукции третьей стороне. И так как право собственности на эту продукцию до момента ее продажи третьей стороне остается у ее продавца (комитента), продукция отражается у него на балансе. При передаче продукции по договору комиссии составляется запись:

Д-т 2830 «Готовая продукция, переданная на комиссию»

К-т 2810 «Готовая продукция на складе».

И лишь при реализации ее третьей стороне отражается реализация продукции и у продавца (комитента) и себестоимость продукции списывается с кредита счета ШО:

Д-т 9110 «Себестоимость готовой реализованной продукции»

К-т 2830 «Готовая продукция, переданная на комиссию».

Практически при любом выбытии готовой продукции (кроме списания, порчи, недостачи) эта операция отражается через счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» с одновременным отражением списания себестоимости продукции по дебету счета 9110 «Себестоимость готовой реализованной продукции» и кредиту счета 2810 «Готовая продукция на складе».

Например, готовая продукция стоимостью 350 тыс. сум. передана другому предприятию в качестве краткосрочного займа. Необходимо произвести следующие записи:

- отражение выбытия (с учетом НДС — для плательщиков налога):

Д-т 5830 «Краткосрочные займы выданные» — 420

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 350

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС) - 70;

— списание стоимости готовой продукции:

Д-т 9110 «Себестоимость готовой реализованной продукции»— 350

К-т 2810 «Готовая продукция на складе»— 350.

При реализации работ или услуг для других предприятий записи аналогичные, только в этом случае доход отражается по кредиту счета 9030 «Доход от выполнения работ и оказания услуг», а стоимость работ (услуг) сразу списывается в дебет счета 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг» со счетов учета производственных затрат (2010, 2310, 2710), минуя счет учета готовой продукции 2800.

Ниже приведены наиболее часто встречающиеся проводки по реализации продукции.

Отражение отгрузки готовой продукции		
	дебет	кредит
Списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции	9110	2810 2820 2830
Отражается доход от реализации готовой продукции	4010	9010
Начислен НДС	4010	6410
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом (оплата отдельная)	9110	2310
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом (расходы покупателем не возмещаются)	9410	2310
Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции сторонним транспортом	9410	6010

Отражается в конце отчетного периода закрытие счета 9010	9010	9910
Отражается в конце отчетного периода закрытие счета 9110	9910	9110

При реализации готовой продукции по цене, включающей в себя определенную сумму послепродажного обслуживания, эта сумма должна быть отсрочена и признана в качестве дохода от основной хозяйственной деятельности за период, в течение которого предоставляются услуги.

Для учета доходов, полученных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (отсроченный доход) предназначен счет 6230 «Прочие отсроченные доходы». По мере оказания послепродажного обслуживания данный доход списывается с дебета счета 6230 в кредит счета 9030 «Доход от выполнения работ и оказания услуг».

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма тыс. сум	Дебет	Кредит
1	Отражается доход от реализации редуктора	500	4010	9010
2	Отражается отсроченный доход по реализации	100	4010	6230
3	Начислен НДС	120	4010	6410
4	Списывается себестоимость реализованного редуктора	400	9110	2810
5	Закрываются счета 9010 и 9110	500 400	9010 9910	9910 9110
6	Поступили денежные средства от покупателя	720	5110	4010
7	Ежемесячно, в течение года, отражается доход от услуг по послепродажному обслуживанию	8,33	6230	9030
8	Начислен НДС	1,4	6230	6410

Для постоянных покупателей или покупателей больших партий, предприятия могут предоставлять денежные скидки, торговые дисконты и др. стимулы.

Данные операции отражаются в бухгалтерском учете предприятия согласно НСБУ № 21 (рег. МЮ 23.10.2002 г. №1181) и НСБУ № 4 (рег. МЮ 17.07.2006 г. № 1595).

У предприятия продавца реализация со скидками отражается следующими записями:

Отражение продажи готовой продукции со скидкой		
Списана фактическая производственная себестоимость реализованной продукции	9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»	2810 «Готовая продукция на складе» 2820 «Готовая продукция на выставке» 2830 «Готовая продукция переданная на комиссию»
Отражается доход от реализации готовой продукции	4010 «Счета к получению от покупателей и	9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

	заказчиков»	
Отражается скидка	9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Начислен НДС	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»
Закрытие счета 9050	9010 «Доходы от реализации готовой продукции»	9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»

Контроль за сохранностью готовой продукции, является одной из задач, стоящих перед бухгалтерским учетом. Выполнение этой задачи невозможно без проведения инвентаризации готовой продукции и товаров.

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам. Инвентаризацию готовой продукции проводят ежегодно перед составлением годового баланса по состоянию на 1октября года с целью объективного отражения инвентаризации в годовом отчете. Кроме этого инвентаризацию проводят при смене материально-ответственных лиц, а также в случае стихийных бедствий и краж, на складе осуществляют сплошную инвентаризацию готовой продукции. Инвентаризацию проводит рабочая инвентаризационная комиссия, назначенная приказом руководителя предприятия, в полном составе и в присутствии материально-ответственного лица. При неполном составе инвентаризационной комиссии инвентаризацию проводить запрещено. До начала инвентаризации у заведующего складом готовой продукции отбирается расписка в том, что им сданы в бухгалтерию все документы на приход и расход готовой продукции и эта продукция полностью оприходована.

При хранении готовых изделий в различных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица эти изделия инвентаризуются последовательно по местам хранения. После проверки готовой продукции вход в помещение опломбировывают, и комиссия переходит для работы в другое помещение. Фактическое наличие готовой продукции на складе проверяют путем обязательного ее пересчета, перевешивания или перемеривания. Результаты инвентаризации готовой продукции заносят в инвентаризационную опись формы N инв.-3 отдельно по каждому наименованию. Опись составляется в одном экземпляре. При выявленной готовой продукции, не отраженной в учете, комиссия должна включить ее в опись. После завершения инвентаризации опись передают в бухгалтерию для составления сличительной ведомости.

Выявленные в результате инвентаризации излишки готовой продукции приходуют по дебету счета 2810 и кредиту счета 9390 «Прочие операционные доходы».

Недостачи, выявленные при инвентаризации, если виновные лица не установлены, оформляют следующей записью дебет счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счета 2810 «Готовая продукция на складе».

Недостачи, выявленные при инвентаризации по вине материально-ответственного лица, оформляют следующей записью дебет счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» и кредит счета 2810.

Данные инвентаризации являются основанием для исправительных записей в учетных регистрах бухгалтерии организации.

Тема 17: «Учет собственного капитала и финансовых результатов»

План:

1. Задачи учета Собственного уставного капитала и его состав.

2. Учет резервного капитала и резервов предстоящих расходов и платежей

3. Учет определения финансовых результатов.

4. Учет определения и распределения чистой прибыли.

Список литературы.

1. Задачи учета Собственного уставного капитала и его состав.

Развитие рыночных отношений в обществе привело к появлению целого ряда новых экономических объектов учета. Одним из них является капитал предприятия как важнейшая экономическая категория и, в частности, собственный капитал. Значимость последнего для жизнеспособности и финансовой устойчивости предприятия настолько велика, что она получила закрепление в законодательстве РУз в части требований о минимальной величине Уставного капитала, соотношений Уставного капитала и чистых активов; возможности выплаты дивидендов в зависимости от соотношения чистых активов и суммы Уставного и резервного капитала.

Учет уставного капитала является важным участком в системе бухгалтерского учета. Здесь формируются основные характеристики собственных источников финансирования деятельности предприятия.

Основная проблема для каждого предприятия, которую необходимо определить – это достаточность денежного капитала для осуществления финансовой деятельности, обслуживания денежного оборота, создания условий для экономического роста. Эта проблема практически для всех предприятий остается пока нерешенной, о чем свидетельствует значительный недостаток собственного оборотного капитала. Следовательно, существует объективная потребность во всестороннем изучении, анализе и улучшении методологии и организации бухгалтерского учета собственного капитала хозяйствующих субъектов.

В условиях становления и развития рыночных отношений предприятия могут самостоятельно формировать и использовать свои финансовые ресурсы, основными источниками которых являются прибыль, амортизационные отчисления, средства, полученные от продажи ценных бумаг, паевые и иные взносы акционеров, юридических и физических лиц, а также кредиты, целевое финансирование и прочие денежные поступления, не противоречащие законодательству.

Уставный капитал является основным источником формирования собственных средств, первоначально вложенных в предприятие его собственником. Основными задачами учета уставного капитала и учредительных документов является контроль за:

полным и своевременным оформлением всех необходимых документов, для того чтобы предприятие имело юридические основания;

полными расчетами с учредителями по формированию уставного капитала, промежуточным расчетам и окончательным расчетам.

соблюдением налогового законодательства.

Учредителями предприятия называются физические и юридические лица, которые основали данное предприятие и имеют свою долю в его уставном капитале.

Вновь образующиеся предприятия регистрируются в государственной регистрационной палате. В учредительных документах фиксируются:

- состав учредителей;

- сфера деятельности предприятия;

- доля каждого учредителя в уставном капитале.

Уставный капитал необходим для начала деятельности предприятия. Его величина для предприятий с ограниченной ответственностью определяет также сумму ответственности перед кредиторами в случае банкротства.

В случае признания предприятия банкротом оно отвечает по своим долгам в размере уставного капитала. При этом законодательство устанавливает следующую очередность выплат:

1) выплаты по возмещению вреда, причиненного жизни и здоровью, а также по взысканию алиментов;

2) выплаты выходных пособий;

3) оплата труда и отчисления в фонды социального страхования и обеспечения;

4) платежи в бюджет и внебюджетные фонды;

5) выплаты по другим денежным требованиям;

6) другие выплаты в порядке календарной очередности.

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами.

Уставный капитал государственных предприятий отражает сумму средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления предприятия в эксплуатацию для осуществления его деятельности.

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств и поэтому представляет собой коллективную собственность, как мы уже выше говорили, нескольких юридических и физических лиц.

В современной экономике Узбекистана капитал предприятия выступает как важнейшая экономическая категория и является одним из сравнительно новых объектов бухгалтерского учета и анализа.

Руководство предприятия должно четко представлять, за счет каких источников ресурсов оно будет осуществлять свою деятельность, и в какие сферы деятельности будет вкладывать свой капитал.

В условиях рыночной экономики резко повышается значимость финансовых ресурсов, с помощью которых осуществляется формирование оптимальной структуры и наращивание производственного потенциала предприятия, а также финансирование текущей хозяйственной деятельности. От того, каким капиталом располагает субъект хозяйствования, насколько оптимальна его структура, насколько целесообразно он транспортируется в основные и оборотные средства, зависит финансовое благосостояние предприятия и результаты его деятельности.

В связи с вышесказанным огромно значение приобретает правильный и всесторонний учет капитала предприятия, формирующий информацию об отдельных составляющих капитала и их динамике. Данная информация необходима внутренним и внешним пользователям для целей финансового анализа, принятия деловых и управленческих решений.

Собственный капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления ее хозяйственной деятельности.

Основные задачи учета собственных средств предприятия сводятся к следующим:

правильное отражение формирования собственного капитала предприятия;

отражение изменения величины и структуры собственного капитала;

отражение иммобилизации собственных средств и выявление причин ее возникновения.

Неинформированность собственника о реальном положении дел в организации создает угрозу финансовой нестабильности, недополучения ожидаемых выгод или получения прямых убытков, а также потенциального банкротства. Единство возможным способом осуществления финансового контроля со стороны собственников представляется финансовая годовая отчетность, составляемая на основе данных бухгалтерского учета, а также аудиторского заключения о качестве этой отчетности и ее пригодности для осуществления финансового контроля. Отчетные данные о собственном капитале должны быть представлены в соответствующем разделе бухгалтерского баланса как минимум следующими показателями, представленными в таблице 1.

Таблица 1

Показатели собственного капитала

В соответствии с НСБУ №15 «Бухгалтерский баланс»	В соответствии с формой №1 *по приказу Минфина РУз от* 07.02.2002 г. № 31 «О формах финансовой отчетности»
1. Уставный капитал 2. Добавочный капитал 3. Резервный капитал в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством; резервы, образованные в соответствии с учредительными документами; 4. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток – вычитается) 5. Целевые поступления и финансирования 6. Резервы предстоящих расходов и платежей	1. Уставный капитал 2. Добавочный капитал 3. Резервный капитал в том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством; резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. 4.Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) 5. Целевые поступления и фонды. 6. Резервы предстоящих расходов и платежей. 7. Доходы будущих периодов.

Приведенные в таблице 1. данные показывают, что составляющие собственного капитала, безусловно, важны в создании механизма право применения всех участников рыночных отношений; их раскрытие также предусмотрено международными стандартами финансовой отчетности, национальными законодательными актами других стран, участников мирового рынка. Отражение в отчетности других составляющих капитала не обеспечивает системности данных и полезности для целей финансового контроля, принятия деловых и управленческих решений.

Наиболее адекватный способ раскрытия составных частей собственного капитала коммерческих организаций (акционерных обществ) представлен в таблице 2.

Таблица 2.

Собственный капитал акционерных обществ

Минимальные требования к	Дополнительное расширение информации о капитале	Раскрытие информации по

элементам отчетности, вытекающих из гражданского законодательства	Предусмотренное учредительными документами общества	Существенно и уместно для пользования в соответствии с нормативными актами	инициативе руководства (исполнительного органа общества)
1. Уставный капитал (всего), в т.ч.: привилегированные акции; обыкновенные акции	Количество акций каждого типа номинальная стоимость каждого типа. Права и привилегии.	Задолженность по взносам в уставный капитал. Собственные акции, выкупленные у акционеров.	Количество акций в обращении. Акции зарегистрированные для выпуска акционерным обществом. Сведения о невыплаченных дивидендах.
2. Эмиссионный доход (всего), в т.ч.: по привилегированным акциям; по обыкновенным акциям.			По акциям каждого типа.
3. Резервный капитал	Резервы, создаваемые в добровольном порядке	Резервы по сомнительным долгам.	
4. Реинвестированная прибыль	Фонды, создаваемые из прибыли		Нераспределенная прибыль. Непокрытый убыток. Целевые финансирования и поступления. Доходы будущих периодов. Переоценка активов. Прирост имущества и т.д.

Данные о величине уставного капитала и эмиссионного дохода по акциям каждого типа характеризуют фактические затраты, которые понесли акционеры в связи с приобретением прав требований. Это показатель важен в оценке доходности акционерного и собственного капитала, рентабельности собственного капитала, а также в оценке финансового риска собственника.

Сведения о реинвестированной прибыли характеризует наращивание капитала, рост инвестиционных возможностей и степень покрытия имущественных рисков организации.

В целом указанные статьи бухгалтерского баланса характеризуют размер собственного капитала организации и основные пропорции воспроизводства финансового капитала собственника.

Такого характера сведения о собственном капитале представляют интерес не только для собственников, но и для партнеров организации по бизнесу, инвесторов, кредиторов и персонала организации. Появляется практическая возможность определять цену собственного капитала организации, сравнивать ее с доходностью, обеспечиваемой в рамках данной организации третьими лицами. Кроме того, раскрывается информация об использованных резервах организации.

Для более наглядного отражения операций, связанных с формированием и изменением уставного капитала, корреспонденция счетов приводится полностью (эти же операции отражены в корреспонденции счетов по каждому задействованному счёту отдельно).

Бухгалтерские записи по формированию и движению уставного капитала.

№ п/п	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Погашается непокрытый убыток прошлых лет (при недостатке резервного фонда и фондов специального назначения погашается за счёт прибыли отчётного года)	8710	8720
2	Отражаются результаты использования прибыли	9910	9810, 9820
4	Убытки отчётного года покрываются за счёт нераспределённой прибыли прошлого года и фондов специального назначения	8720	8710
5	Закрываются финансовые результаты за текущий год: прибыль убыток	 9910 8710	 8710 9910
6	Зачисляются в приватизационный фонд средства фондов специального назначения	8710	8520
8	Отражаются операции по увеличению уставного капитала	8710, 6610	6610 8300

Информация о движении собственного капитала в течение года (остатки на начало и конец года, приток и изъятие капитала) в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности должна раскрываться, прежде всего, с учетом привилегированных и обыкновенных акций. Основное предназначение отчета о движении собственного капитала состоит в характеристике изменения финансового положения собственника в рамках им же созданной коммерческой организации.

Учет уставного капитала и расчетов с учредителями.

Уставный капитал — это совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество предприятия при его создании для обеспечения деятельности и рамках, определенных учредительными документами.

Таким образом, уставный капитал создаваемого предприятия складывается из средств, внесенных его учредителями (участниками). Он является коллективной собственностью учредителей и одновременно собственностью предприятия как юридического лица. С этой точки зрения, уставный капитал выступает, с одной стороны, фондом собственных средств предприятия, а с другой — собственностью каждого учредителя.

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами в соответствии с организационно-правовой формой предприятий и организаций.

На момент регистрации устава делается проводка на всю величину объявленного уставного капитала:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК»

К-т 8310 (8320, 8330) «Уставный капитал».

Согласно действующему законодательству собственники (учредители) акционерных компаний, обществ с ограниченной ответственностью и некоторых других форм организаций обязаны полностью внести свой вклад и течение одного года после регистрации предприятия.

Существуют три основные организационно-правовые формы хозяйственной деятельности: единоличное владение, хозяйственное общество и товарищество, акционерное общество (корпорация).

При единоличном владении на момент регистрации устава делается запись на величину зарегистрированного уставного капитала (УК):

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК»

К-т 8330 «Уставный капитал».

При этом на счете 8330 отражается величина вклада единственного собственника предприятия.

Частное предприятие, по действующему законодательству, имеет право регистрировать свой устав и без объявленной величины уставного капитала.

Поступление вклада в уставный капитал уже не затрагивает счет УК, а погашает задолженность учредителя (владельца).

Согласно действующему законодательству, взнос в УК не является доходом и не облагается налогами.

Учредитель может вносить в уставный капитал различные активы, но виды вносимых активов должны быть обязательно отражены в уставе предприятия. Если в уставе

записано, что уставный капитал предприятия пополняется только за счет денежных средств, учредитель не может внести в УК основные средства. Это будет квалифицироваться как нарушение устава, а внесенное имущество будет рассматриваться налоговыми органами как безвозмездно полученное предприятием имущество, стоимость которого следует включать в налогооблагаемую базу.

Вносимые активы отражаются по дебету соответствующих счетов и кредиту счета «Задолженность учредителей по вкладам в УК».

Счет 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК» обобщает информацию обо всех видах расчетов с учредителями предприятия по вкладам в уставный капитал. По дебету счета отражается задолженность учредителя перед предприятием по взносам в УК, по кредиту — фактическое поступление вкладов. При полном внесении всей суммы вкладов счет 4610 не имеет сальдо.

Формирование УК частного предприятия

Например, учредителем внесено офисное оборудование, бухгалтерские записи будут следующие:

Д-т 0140 «Мебель и офисное оборудование»

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК».

Учредителем внесены сырье и материалы для производственной деятельности предприятия:

Д-т 1010 «Сырье и материалы»

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК».

Учредитель вносит товары для продажи:

Д-т 2910 «Товары на складах»

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК».

При этом все неденежные активы (материальные и нематериальные) должны вноситься в УК по стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

При получении от учредителей основных средств и нематериальных активов предприятие со следующего месяца должно начислять амортизацию, а если предприятие является плательщиком налога на имущество, то по истечении двух льготных лет стоимость этих средств будет увеличивать базу по налогу на имущество.

Формирование уставного капитала ООО

Бухгалтерский учет в товариществах аналогичен учету при единоличном владении, с той лишь разницей, •но здесь необходимо вести учет отдельно по каждому из партнеров (по долевым вкладам).

Согласно Закону Республики Узбекистан «О хозяйственных товариществах» от 16 декабря 2001 г., хозяйственным товариществом признается коммерческая организация с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным фондом (уставным капиталом), и в котором учредители (участники) или некоторые из них принимают личное участие в ведении предпринимательской деятельности от имени такого товарищества.

Хозяйственное товарищество создается в форме полного товарищества или коммандитного товарищества.

Самым распространенным их видом являются общества с ограниченной ответственностью.

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) — это общество, имеющее уставный фонд, разделенный на доли, размер которых определяется учредительными документами, а участники общества несут ответственность по обязательствам только в пределах своего имущества.

Вклад в уставный капитал, оцененный в денежном выражении, составляет долю участника в уставном капитал е.

Например, при образовании ООО «Х» зарегистрирован уставный капитал в размере 300 тыс. сум. Учредителями ООО являются У. (его доля составляет 70% всего УК) и Б. (с долей 30%).

После регистрации документов это отражается следующей записью:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей У по вкладам в УК» — 210

К-т 8330 «Паи и вклады», вклад У— 210

и

Д-т 4610 «Задолженность учредителей Б. по вкладам в УК» — 90

К-т 8330 «Уставный капитал», вклад Б — 90.

Каждый участник (учредитель) вкладывает в общество материальные и/или нематериальные активы в соответствии с учредительным договором.

Бухгалтерские записи по формированию уставного капитала аналогичны записям при единоличном владении, необходим лишь аналитический учет в разрезе учредителей.

Например, Б. частично (на сумму 60 000 сум.) внес свой вклад различными инструментами:

Д-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 60

К-т 4610 «Задолженность учредителей (Б.) по вкладам в УК» — 60.

После этой операции дебиторская задолженность Б по вкладу в УК составит (90-60)=30 тыс. сум.

Документом, подтверждающим взнос Б. УК, является накладная, в которой необходимо сделать запись «Вклад в уставный капитал».

Минимальный размер уставного капитала товарищества на должен составлять не менее пятидесятикратной суммы минимальной заработной платы на дату регистрации.

Учредители должны достичь соглашения об оценке вносимых неденежных активов, при этом оценка должна представлять собой справедливую рыночную цену па день передачи активов.

Предельный срок формирования уставного капитала не должен превышать одного года с момента государственной регистрации общества, если иное не предусмотрено законодательством.

После того как участники вложили свое имущество и общество, они теряют право единоличного распоряжения этим имуществом. Имущество становится активом нового предприятия, и все партнеры выступают его владельцами.

Каждый такой взнос оформляется протоколом заседания учредителей, что является выражением согласия всех собственников с назначением и оценкой актива.

Проведение оценки вносимого имущества независимым профессиональным оценщиком является обязательным в случае вовлечения в сделку объектов оценки, принадлежащих полностью или частично государству (Закон РУз «Об оценочной деятельности», ст.И).

В процессе деятельности предприятия может возникнуть необходимость увеличить или уменьшить его уставный капитал. Изменение уставного капитала допускается лишь по решению учредителей, при этом необходимы публикация в средствах массовой информации об изменении УК и обязательная перерегистрация учредительных документов.

Решение ООО об уменьшении УК вступает в силу не ранее чем через три месяца после публикации об этом.

Увеличение уставного капитала

По решению учредителей УК может быть увеличен за счет увеличения вкладов существующих учредителей, привлечения новых, а также за счет нераспределенной прибыли предприятия.

Записи по увеличению вкладов существующих учредителей аналогичны записям при формировании УК.

Например, учредители ООО «Х» решили увеличить уставный капитал до 500 тыс. сум. путем внесения дополнительных вкладов основными средствами, при этом процентное соотношение вкладов остается неизменным.

После перерегистрации документов это отражается следующей записью:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей (У) по вкладам в УК» — 140

К-т 8330 «Паи и вклады», вклад У— 140

и

Д-т 4610 «Задолженность учредителей (Б) по вкладам в УК» — 60

К-т 8330 «Паи и вклады», вклад Б — 60.

При внесении взносов основными средствами (оборудованием):

Д-т 0130 «Машины и оборудование» — 140

К-т 4610 «Задолженность учредителей (У) по вкладам в УК» — 140

и

Д-т 0130 «Машины и оборудование»— 60

К-т 4610 «Задолженность учредителей (Б) по вкладам в УК» — 60.

Формирование уставного капитала в акционерных обществах.

Уставный капитал в акционерных обществах (корпорациях), или акционерный капитал, как правило, равняется номинальной или объявленной стоимости выпущенных (разрешенных к выпуску) акций.

Акция — это ценная бумага, удостоверяющая право владения долей имущества акционерного общества (АО), или, можно сказать, единица собственности корпорации.

Максимальное количество акций, которое может выпустить корпорация, определяется уставом.

Номинальная стоимость акции — это стоимость, указанная на ценной бумаге, которая определяет величину капитала акционерного общества и устанавливается при регистрации разрешения на выпуск акций (>миссии). Эта величина и учитывается на счете «Уставный (акционерный) капитал». Акционерное общество (корпорация) не имеет никаких фиксированных обязательств в отношении своих акционеров, в частности, корпорация не обязана выплачивать ежегодные дивиденды, и не обязана возвращать акционерам их первоначальные инвестиции. В то же время корпорация имеет дна фиксированных обязательства в отношении владельцев выпущенных ею облигаций — это выплата процента и возврат номинала облигации. Поэтому, покупая акции, инвесторы ожидают большую прибыль, чем покупая облигации одной и той же компании.

Капитал, первоначально внесенный ее акционерами, — один из основных источников акционерного капитала. Впоследствии отдельные акционеры могут продать принадлежащие им акции, однако это не найдет отражения в балансе корпорации. Это вытекает из принципа *автономности (хозяйственной обособленности)* бухгалтерского учета, согласно которому операции между отдельными лицами, имеющими отношение к компании, не оказывают влияния на финансовые показатели самой компании.

Отражение структуры акционерного капитала

Так как акционерный капитал отражается в учете и размере зарегистрированной, но еще не завершенной эмиссии, следует вести аналитический учет объявленных (разрешенных к выпуску), размещенных (на которые произведена подписка акционерами) и находящихся и обращении, размещенных дополнительно, в соответствии с уставом, простых акций.

Например, в учредительных документах АО указано, что максимальное число простых (обыкновенных) акций, которое будет выпущено,— 100 тыс. шт., номинальная стоимость одной акции— 1 тыс. сум., т.е. разрешен выпуск акций на сумму 100000 тыс. сум. Предположим, что из 100 тыс. акций в данный момент реализовано 70 тыс. шт., а 30 тыс. акций выпущено, но не реализовано.

Кроме того, реализованные акции могут быть оплачены, а могут быть и не оплачены (подписанные акции). Предположим, что 50 тыс. акций оплачено.

В учете структура акционерного капитала будет выглядеть следующим образом:

- разрешенных к выпуску акций — 100 тыс. шт. -100000 тыс. сум.,

в том числе:

— реализованных— 70 тыс. шт.— 70000 тыс. сум.,

из них

неоплаченных— 20000 тыс. сум.,

оплаченных— 50000 тыс. сум.;

- нереализованных— 30 тыс. шт. — 30 000 тыс. сум.

Различная стоимость акций. Определение учетной стоимости акций

Слово «стоимость» применительно к акциям имеет несколько значений. Как уже отмечалось выше, номинальная, или объявленная, стоимость определяет юридический капитал фирмы. Учетная, или балансовая, стоимость акций корпорации представляет собой все ее активы минус обязательства (задолженности), это собственность акционеров компании, или нетто-активы. Таким образом, учетная стоимость одной акции показывает долю собственника одной акции в нетто-активах корпорации.

Например, баланс АО выглядит следующим образом:

Активы:

Долгосрочные - 110 000 Текущие — 140 000

Итого активов — 250 000

Пассивы:

Собственный капитал: Простые акции (100 тыс. шт., номинал 1 тыс. сум.) — 100 000 Накопленная прибыль — 80 000 Обязательства: всего — 70 000 Итого пассивов — 250 000

При номинальной стоимости акции 1 тыс. сум. ее учетная стоимость будет равна:

активы (250000 тыс. сум.) —

обязательства (70 000 тыс. сум.) : 100000 тыс. акций = = 1,8 тыс. сум.

или

собственный капитал (180 000 тыс. сум.) : : 100000 тыс. акций =1,8 тыс. сум.

Это означает, что каждая акция АО обеспечена имуществом на 1,8 тыс. сум.

Рыночная стоимость акции — это цена, которую инвесторы согласны уплатить за акцию на открытом рынке, и если акционеры продают свои акции другим инвесторам, цена сделки определяется условиями рынка.

Акционерные общества могут выпускать два вида акций: простые (обыкновенные) и привилегированные. Акции также могут *быть именными и на предъявителя*.

Совокупность простых акций представляет собой остаточный капитал АО. Это значит, что в случае ликвидации компании все кредиторы и держатели привилегированных акций удовлетворяют свои претензии на имущество корпорации в первую очередь и только после этого рассматриваются требования держателей обыкновенных акций.

Владельцы привилегированных акций имеют преимущество перед держателями простых акций и в получении дивидендов. Они получают их обычно по фиксированной ставке даже при отсутствии прибыли (как правило, за счет резервного фонда).

Например, 8%-ные привилегированные акции номинальной стоимостью 1000 сум.— это акции, по которым выплачиваются годовые дивиденды в размере 80 сум. на каждую акцию.

Но, с другой стороны, обыкновенные акции — это, К.IK правило, единственный вид акций, дающих своим владельцам право голоса, и поэтому только их держатели обладают возможностью контроля за деятельностью АО.

Пример учета формирования акционерного капитала

Допустим, что уставом АО разрешен выпуск 200 тыс. обыкновенных акций номинальной стоимостью 1 тыс. сум.

Проводка для отражения объявленного акционерного капитала:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК»- 200000

К-т 8310 «Простые акции»— 200000.

Далее, допустим, АО продает 100 тыс. акций членам АО по номинальной стоимости:

Д-т 5110, 5210, 5010 счета учета денежных средств -100 000

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК»- 100000.

Через некоторое время АО продает оставшиеся 100 тыс. акций другим инвесторам по цене 1,2 тыс. сум за акцию.

Разница между ценой реализации и номинальной стоимостью акций — 0,2 тыс. сум. — отражается как эмиссионный доход на счетах учета добавленного капитала— счета 8410 и может иметь место только при первичной эмиссии акций.

Записи будут следующие:

Д-т 5110, 5210, 5010 счета учета денежных средств -120 000

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в VK»- 100000

К-т 8410 «Эмиссионный доход» — 20 000.

Так как акционерный капитал отражается в учете и размере зарегистрированной, но еще не завершенной эмиссии, следует вести аналитический учет объявленных (разрешенных к выпуску), размещенных (на которые произведена подписка акционерами) и находящихся в обращении, размещенных дополнительно, в соответствии с уставом, простых акций.

АО может быть открытого или закрытого типа.

АО закрытого типа является общество, в котором акции распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц, а число акционеров не может быть более пятидесяти. Число акционеров общества открытого типа не ограничивается, и его акционеры могут свободно распоряжаться принадлежащими им акциями.

С 1 февраля 2003 г. минимальный размер уставного фонда открытых акционерных обществ составляет сумму, эквивалентную 50000 долл. США по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату регистрации общества.

Уставный капитал, объявленный при регистрации АО, должен быть полностью оплачен в течение одного года. В противном случае величина уставного капитала должна быть уменьшена на сумму неразмещенных акций.

Взнос в УК арендной платы

Например, один из акционеров в обмен на свои акции (1000 шт., номинальная стоимость— 1000 сум., рыноч-1 нал — 1 100 сум.) предоставляет во временное пользование АО помещение под офис сроком на три года. В учете АО это право пользования будет отражено как нематериальный актив со сроком использования три года:

Д-т 0490 «Прочие нематериальные активы» -1 100000

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в УК»-- 1000000

К-т 8410 «Эмиссионный доход» — 100 000.

Каждый год в течение трех лет одна третья часть этой суммы будет списываться на расходы периода (ежемесячно):

Д-т 9420 «Административные расходы» — 30 556

К-т 0590 «Амортизация прочих НА» — 30 556.

Надо иметь в виду, что устав акционерного общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции.

Увеличение УК АО может быть осуществлено путем увеличения номинальной стоимости акций или размещением дополнительных акций, а сокращение - путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращением их общего количества, в том числе *путем приобретения части акций самим обществом с последующим их погашением.*

2. Учет резервного капитала и резервов предстоящих расходов и платежей

Счета учета резервного капитала предназначены для учета создающихся за счет прибыли резервов согласно учредительным документам предприятия, инфляционных резервов, образующихся при переоценке, как правило, долгосрочных активов, а также для учета безвозмездно полученного имущества.

Счет 8510 «Корректировки по переоценке имущества» учитывает увеличение стоимости активов в результате их переоценки.

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.

Пример.

Ценные бумаги компании имеют балансовую стоимость 500 тыс. сум., на конец отчетного периода их рыночная стоимость увеличилась до 580 тыс. сум.

Если предприятие учитывает свои инвестиции по стоимости переоценки, то следует отразить доход от переоценки на счетах резервного капитала:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 80

К-т 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 80.

Если к следующему отчетному периоду рыночная стоимость этих ценных бумаг уменьшится, то можно компенсировать это за счет уменьшения резервного капитала в пределах предыдущей переоценки по этим ценным бумагам. Сумма уценки, превышающая созданный резерв по этим ценным бумагам, признается как расход.

Например, рыночная стоимость ценных бумаг упала до 490 тыс. сум. (т.е. снизилась на 90 тыс. сум.):

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 80

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 10

К-т 0610 «Ценные бумаги» — 90.

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».

Рассматривая предыдущий пример, предположим, что вскоре после переоценки ценных бумаг до 580 тыс. сум. они были реализованы за эту же цену. Проводки будут следующие:

- отражение реализации и получения денежных средств:

Д-т 5110 «Расчетный счет»— 580

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов— 580;

- списание стоимости ценных бумаг:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 580

К-т 0610 «Ценные бумаги» — 580;

— уменьшение резервного капитала и отражение дохода от финансовой деятельности:

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 80

Д-т 9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг» — 80.

Сумма переоценки основных средств также отражается как увеличение собственного капитала. Например, основные средства (оборудование) имеют первоначальную стоимость 200 тыс. сум. и накопленный износ 160 тыс. сум. В результате переоценки с коэффициентом 5,6 стоимость основных средств увеличилась до 1 120 тыс. сум., во столько же раз должен быть откорректирован износ актива, он составит 896 тыс. сум. Разница в стоимости основных средств— (1 120—200)=920 тыс. сум. увеличивает резервный капитал предприятия, а разница в износе— (896—160)=736 — его уменьшает.

Д-т 0130 «Машины и оборудование»— 920

К-т 8520 «Резервный капитал» — 920

Д-т 8520 «Резервный капитал» — 736

К-т 0230 «Износ машин и оборудования» — 736.

Необходимо отметить, что при реализации переоцененных по рыночной стоимости основных средств, вся сумма дооценки, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода и увеличивает базу по налогу на прибыль.

Счет 8520 «Резервный капитал» предназначен для учета резервов, которые создаются в соответствии с законодательством и/или уставом предприятия.

Так, например, согласно Закону Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров», в АО создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его УК.

Резервный фонд АО формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения им установленного уставом размера:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль»

К-т 8520 «Резервный капитал».

Резервный фонд предназначен для покрытия его убытков, выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров, погашения облигаций общества, на списание долга и другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

Например, выплачены дивиденды по привилегированным акциям при отсутствии прибыли отчетного года:

Д-т 8520 «Резервный капитал»

К-т 6610 «Дивиденды к оплате».

Списаны долги различных дебиторов при ликвидации предприятия:

Д-т 8520 «Резервный капитал»

К-т 4010 «Счета к получению».

На предприятиях с иностранными инвестициями, в страховых компаниях и банках законодательством также предусмотрено создание резервного фонда. В соответствии с учредительными документами и учетной политикой резервный фонд для различных целей может образовываться и у других хозяйствующих субъектов.

При получении имущества безвозмездно также затрагиваются счета резервного капитала.

Например, получены безвозмездно ценные бумаги:

Д-т 0610 «Ценные бумаги»

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Получено безвозмездно оборудование:

Д-т 0130 «Машины и оборудование»

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Получено безвозмездно сырье для производственной деятельности:

Д-т 1010 «Сырье и материалы»

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Согласно действующему законодательству, стоимость безвозмездно полученного имущества увеличивает базу но налогу на прибыль.

Полученное безвозмездно имущество отражается в учете по справедливой стоимости, определенной эксперты м путем или на основании передаточных документов.

Полученные в дар изнашиваемые активы должны амортизироваться обычным способом, на основе оценки, отраженной в учетных регистрах, и являются объектом обложения налога на имущество.

Согласно Положению о порядке оформления и отражения в бухгалтерском учете льгот, предоставленных юридическим лицам по налогам, таможенным и обязательным платежам в бюджет (зарег. МЮ РУз 25.06.2002г. № 1155), на счетах учета резервного капитала открывается счет учета целевых налоговых льгот. Например, счет К8590 «Резервный капитал — налоговые льготы».

Суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств, которые вначале отражаются на счете учета целевых поступлений, списываются на резервный капитал:

Д-т 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»

К-т 8590 «Резервный капитал — налоговые льготы».

Списание осуществляется в следующем порядке:

в случае указания льготного периода — по истечении льготного периода,

в остальных случаях — ежегодно.

Учет нераспределенной (накопленной) прибыли

Прибыль — это сумма, на которую увеличивается капитал предприятия в результате эффективной работы компании. Сведения о размере прибыли (и способах ее получения) обычно представляют собой наиболее важную информацию о предприятии, которая учитывается на следующих счетах:

Счет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»

Счет 8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)».

На счете 8710 учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за весь отчетный год деятельности предприятия. В новом Плане счетов показатель нераспределенной прибыли полностью соответствует сальдо по счету 9910 «Конечный финансовый результат», которое отражает чистую прибыль (чистый убыток) предприятия за отчетный период.

Чистая прибыль отчетного периода увеличивает нераспределенную прибыль, в конце отчетного периода производится запись:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода».

Накопленная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вылетом убытков, выплат по дивидендам и прибыли, реинвестированной в уставный капитал. 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 (такие же, как и другое имущество), а прибыль — часть капитала предприятия. Прибыль является источником выплаты дивидендов собственникам компаний.

Сумма нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года после начисления дивидендов и отчислений в резервный фонд переносится на счет накопленной прибыли:

— в случае прибыли:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»

К-т 8720 «Накопленная прибыль»;

- в случае убытка:

Д-т 8720 «Непокрытый убыток»

К-т 8710 «Непокрытый убыток отчетного периода».

Накопленная прибыль является одним из источников капитала, сам же капитал находится в распоряжении предприятия в виде средств, показанных в активе баланса.

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 совладельцами. Так как дивиденды не являются расходами, их сумма не вычитается из суммы доходов предприятия, однако выплата дивидендов приводит к уменьшению капитала.

Для отражения информации о начисленных дивидендах, а также о других задолженностях перед учредителями предназначены счета:

6610 «Дивиденды к оплате»

6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

Это пассивные счета и они могут иметь только кредитовое сальдо.

Обороты по кредиту этих счетов показывают начисление дивидендов или обязательств по доле выбывающих учредителей, обороты по дебету — выплату дивидендов и погашение задолженности перед учредителем.

Начисление и выплата дивидендов отражаются следующим образом:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»

К-т 6610 «Дивиденды к оплате». Источник выплаты должен удержать налог с суммы дивидендов по ставке 15%:

Д-т 6610 «Дивиденды к оплате»

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

и перечислить эту сумму в бюджет:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»

К-т 5110 «Расчетный счет».

Если предприятие выплачивает дивиденды на всю сумму нераспределенной прибыли, накопленная прибыль в его балансе будет равна нулю.

Отражение задолженности перед выбывающим учредителем по его доле:

Д-т 8310, 8320, 8330 (счета учета уставного капитала)

К-т 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

При выплате:

Д-т 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»

К-т 5110, 5010 (счета учета денежных средств)

Обычно дивиденды (доходы учредителей) начисляются по итогом отчетного года. Но акционерные общества вправе принимать решение о выплате дивидендов по размещенным акциям и ежеквартально, и раз в полгода, если это не запрещено уставом общества.

Дата выплаты годовых дивидендов определяется уставом АО или решением собрания акционеров.

После объявления руководством предприятия о выплате дивидендов они должны отражаться в учете в качестве *текущих* обязательств, если они будут выплачены *в течение предстоящего года.*

Общество не вправе принимать решение о выплате дивидендов:

— до полной оплаты всего уставного капитала общества,

— если на момент выплаты дивидендов оно отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов,

- если стоимость чистых активов общества меньше суммы его уставного и резервного фондов.

Кроме того, на выплату дивидендов могут быть наложены внешние ограничения, например, условия кредитного договора могут ограничивать выплату дивидендов до момента погашения кредита.

Дивиденды могут выплачиваться не только денежными средствами, но и акциями. Такие дивиденды называются акциями-дивидендами.

Дивиденды в виде акций — это выпуск дополнительных акций для акционеров, что выражается в «капитализации» нераспределенной прибыли. В международной практике учета придерживаются следующего правила: небольшие дивиденды в виде акций (количество выпущенных новых акций составляет менее 20% циркулирующих) не оказывают значительного влияния на пену акций и капитализация происходит по текущей рыночной стоимости. Большое количество выпущенных новых акций в виде дивидендов (более 20% количества акций, находящихся в обращении) учитывается по номинальной стоимости, так как в результате ожидается снижение рыночной стоимости акций.

Допустим, что акционерное общество, имеющее 10000 акций номиналом 5000 сум., объявляет о выплате дивидендов в виде акций в количестве 2% циркулирующих. Рыночная стоимость акций на данный момент — 5 500 сум.

Структура собственного капитала АО на момент объявления дивидендов следующая:

— простые акции — 10 000 шт. — номиналом 5 000 сум. — 50 000 000,

— эмиссионный доход — 400 000,

— нераспределенная прибыль — 3 000 000, всего собственный капитал — 53 400 000.
Решение: выпущено новых акций для выплаты дивидендов — 2% x 10 000 шт. = 200 шт.

Так как выпущено небольшое количество акций -*1%,* они должны учитываться по рыночной цене, т.е. по 5 500 сум.

Рыночная стоимость выпущенных акций = 5 500 сум. < 200 = 1 100 000 сум. (в т.ч. 1 000 000 сум. — номинальная стоимость акций, а 100000 сум.- эмиссионный доход).

Бухгалтерские записи будут следующие:

— при начислении:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода» - 1 100000

К-т 6610 «Дивиденды к оплате»— 1 100000;

— при оплате акциями:

Д-т 6610 «Дивиденды к оплате»— 1 100000 К-т 8310 «Простые акции»- 1000000 К-т 8410 «Эмиссионный доход» — 100 000. После выплаты дивидендов акциями собственный капитал будет выглядеть следующим образом:

— простые акции — 10 200 шт. — номиналом 5 000 сум. — 51000000,

— эмиссионный доход— 500000,

— нераспределенная прибыль — 1 900 000, всего собственный капитал — 53 400 000. Выплата дивидендов акциями не приводит к изменениям в активах или обязательствах АО, поскольку нет распределения средств предприятия, как в случае, когда дивиденды выплачиваются в виде денежных средств. То есть при выплате дивидендов акциями размер собственного капитала общества не меняется, меняется только его структура. Кроме того, дивидендный доход, полученный в виде акций, освобождается у физических лиц от налогообложения.

Дивиденды также могут быть выплачены готовой продукцией собственного производства или различными товарно-материальными ценностями.

Например, дивиденды на сумму 100 тыс. сум. решено выплатить готовой продукцией, имеющей себестоимость 80 тыс. сум.

Эта операция должна отражаться как реализация продукции, а предприятие — плательщик НДС должно начислить и НДС от оборотов по реализации продукции:

— начислены дивиденды:

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода» — 100

К-т 6610 «Дивиденды к оплате» — 100;

— отражена реализация продукции с НДС: Д-т 6610 «Дивиденды к оплате» — 100

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 83,3

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» -16,7;

— списана себестоимость готовой продукции:

Д-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»— 80

К-т 2810 «Готовая продукция на складе»— 80.

В этом случае также необходимо начислить налог на дивиденды по ставке 15%, и эту сумму акционеры (физические лица) должны внести в кассу предприятия.

Для выявления конечного финансового результата но новому Плану счетов предназначен счет 9910 «Конечный финансовый результат» (свод доходов и расходов), по дебету которого отражаются убытки (расходы) предприятия, а по кредиту— прибыли (доходы). Схема закрытия всех счетов доходов и расходов следующая:

Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»— 83,3

К-т 9910 «Конечный финансовый результат»— 83,3

и

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 80

К-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» — 80.

Сальдо по счету 9910 показывает прибыль или убыток по операции. В данном случае кредитовое сальдо по счету 9910 отражает прибыль, полученную предприятием от этой операции, в сумме 3,3 тыс. сум., с которой необходимо заплатить налог на доходы (прибыль).

Резервы предстоящих расходов и платежей

Счет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в издержки производства или обращения.

В частности, на этом счете могут быть отражены суммы предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Образование резерва:

Д-т счета учета производственных затрат

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Использование резерва допускается на те цели, для которых резерв был создан.

Например, списываются материалы на расходы, отражаемые за счет ранее созданного резерва (для капитального ремонта цеха):

Д-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

К-т 1010 «Сырье и материалы».

Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:

Д-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

К-т 5110 «Расчетный счет».

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:

Д-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

К-т 9390 «Прочие операционные доходы.

Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

Д-т счета учета затрат

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Эта сумма увеличивает базу по налогу на доходы (прибыль). По мере использования резерва на производственные нужды налогооблагаемая база будет уменьшена на сумму этих затрат.

Создание резервов за счет производственных затрат допускается по согласованию с Министерством финансов и в основном для предприятий с сезонным характером работ.

3. Учет определения финансовых результатов.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

Финансовые результаты деятельности предприятия определяются, прежде всего, качественными показателями выпускаемой предприятием продукции, уровнем спроса на данную продукцию, поскольку, как правило, основную массу в составе финансовых результатов составляет прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Финансовый результат деятельности предприятия служит своего рода показателем значимости данного предприятия в народном хозяйстве. В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя предприятие способно расширять свою мощность, материально заинтересовывать персонал, работающий на данном предприятии, выплачивать дивиденды акционерам и т.д.

Одним из подходов отечественной практики при анализе величины прибыли выделены следующие ее виды:

- прибыль (доход) от основной деятельности;
- прибыль (убыток) от прочей деятельности;
- доход от инвестиционной деятельности;
- балансовый доход (балансовая прибыль);
- чистая прибыль;
- прибыль, находящаяся в полном распоряжении предприятия.

Финансовый результат может выражаться в форме прибыли (превышения доходов над расходами) или в форме убытка (превышения расходов над доходами).

Организации получают основную часть прибыли от реализации продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан, и затратами на ее производство и реализацию.

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

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

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

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

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

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

Записи по счетам 9300, 9400, 9500 и 9600 ведутся в течение отчетного месяца. По кредиту счета 9300 отражаются:

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

прибыль по договору простого товарищества;

поступления от продажи и списания основных средств и иных активов;

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

безвозмездно полученные активы;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

По кредиту счета 9500 отражаются:

проценты и иные доходы по ценным бумагам;

доходы в виде роялти;

доходы от долгосрочной аренды

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

курсовые разницы и другие доходы.

По дебету счета 9400 в течение отчетного месяца отражаются:

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

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

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

суммы налогов, уплачиваемых по законодательству за счет расходов периода;

суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;

расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

По дебету счета 9600 в течение отчетного месяца отражаются:

проценты по кредитам и займам;

расходы по выпуску и распространению ценных бумаг;

курсовые разницы и другие расходы.

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

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

Учет общего финансового результата

В бухгалтерском учете общий финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для этой цели служит счет 9910 «Конечный финансовый результат».

По кредиту счета 9910 отражаются прибыли и доходы, по дебету – убытки и потери. Операции отражаются на счете 9910 «Конечного финансового результата» по так называемому кумулятивному принципу: показатели прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим итогом с начала отчетного года. Сальдо по счету 9910 определяется как разность между всей суммой прибыли, отраженной по кредиту счета 9910, и всей суммой убытков, отраженных по дебету счета 9910, с начала отчетного года.

Таблица 2

Счет 9910 «Конечный финансовый результат»

Д		К	
Расходы, убытки	Корр. счет	Прибыли, доходы	Корр. счет
В течение отчетного года:			
2. Расходы, связанные с основной (операционной) деятельностью	9100	.1. Прибыль от основной (операционной) деятельности	9000
4. Расходы периода	9400	3. Прочие доходы за отчетный период	9300
6. Расходы по финансовой деятельности	9600	5. Доходы от финансовой деятельности	9500
8. Потери и расходы в связи с чрезвыч. обстоятельствами	9710	7. Доходы в связи с чрезвыч. обстоятельствами	9720
10. Сальдо – убыток на конец		9. Сальдо – прибыль (доход)	

отчетного периода (если п.1 + п.3 + п.5 + п.7 < п.2 + п.4 + п.6 + п.8)		на конец отчетного периода (если п.1 + п.3 + п.5 + п.7 > п.2 + п.4 + п.6 + п.8)	
11. Начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, сумма причитающихся налоговых санкций	6410		
По окончании отчетного года:			
12. Списание нераспределенной прибыли отчетного года (если п.9 > п.10 + п.11)	84	13. Списание непокрытого убытка отчетного года (если п.9 < п.10 + п.11)	84

4. Учет определения и распределения чистой прибыли.

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 или минус расхождения во времени вычета произведенных затрат из налогооблагаемой базы, приведенные в приложении № 2;

минус льготы по налогам в соответствии с законодательством;

равняется налогооблагаемая база по налогу на доходы (прибыль).

Счет 9910 «Конечный финансовый результат» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) слагается из финансового результата от доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 отражаются убытки (расходы), а по кредиту— прибыли (доходы) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В конце каждого отчетного периода показатели дебетовой и кредитовой сторон счета 9910 «Конечный финансовый результат» суммируются и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее общую балансовую прибыль (или убыток) за отчетный период.

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

В случае прибыли:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года».

При убытке:

Д-т 8710 «Нераспределенный убыток отчетного года»

К-т 9910 «Конечный финансовый результат».

Сопоставление всех доходов и расходов предприятия за отчетный период и выявление конечного финансового результата деятельности отражаются в отчете о финансовых результатах (форма № 2 бухгалтерской отчетности).

По статье «Налог на доходы (прибыль)» (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, налога 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 на валовой доход, единого земельного налога и т.п..

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 (социального развития, материального стимулирования, развития производства и т.д.), за исключением резервного фонда, создаваемого в соответствии с законодательством и учредительными документами хозяйствующих субъектов.

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.

Тема 19. Теоретические основы управленческого учета

1.Понятие о затратах.

Затраты являются одной из важнейших экономических категорий. Помимо такого понятия как «затраты» существуют еще понятия «издержки» и «расходы». Они близки по смыслу, но имеют различия по содержанию. Расходы организации включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), затраты на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления и другие затраты. Издержки – это денежное выражение суммы ресурсов производства, используемых с какой либо целью. В отечественной практике затратами на производство считаются все издержки производства, понесенные экономическим субъектом, за определенный период времени. При возникновении издержек, относимых на затраты происходит уменьшение экономических ресурсов и увеличение кредиторской задолженности организации.

Основным видом деятельности любой производственной организации является изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям. Производственный процесс представляет собой совокупность всех действий людей и средств труда, необходимых для создания продукции (работ, услуг).

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). В частности, к ним можно отнести затраты на сырье и материалы, приобретенные для изготовления продукции, затраты на средства труда, используемые при изготовлении продукции, затраты на оплату труда производственного, обслуживающего и управленческого персонала, прочие затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг).

2. Эволюция методов учета затрат

Для принятия оптимальных управленческих и финансовых решений необходимо знать свои затраты и в первую очередь разбираться в информации о производственных расходах. Анализ издержек помогает выяснить их эффективность, установить, не будут ли они чрезмерными, проверить качественные показатели работы, правильно установить цены, регулировать и контролировать расходы, планировать уровень прибыли и рентабельности производства.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. "Котловой" метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам),

видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

В 1887 г. было опубликовано первое издание теоретического труда английских экономистов Дж. М. Фелса и Э. Гарке "Производственные счета: принципы и практика их ведения". Авторы предприняли попытку создать более мобильную систему учета затрат, повышающую информативность данных о затратах и способствующую усилению контроля за их использованием. В основе этой системы лежало деление затрат на фиксированные (сегодня это постоянные расходы) и переменные (условно-переменные). Ученые установили, что изменение фиксированных затрат напрямую не зависит от объема произведенной продукции, а переменные затраты увеличиваются или уменьшаются прямо пропорционально росту или снижению объема производства. Это привело к мысли, что увеличить объем производства можно при расходе меньших ресурсов, чем считалось ранее, так как условно-постоянные затраты увеличиваются неравномерно.

Американский экономист А.Г. Черч в 1901 г. в своей работе "Адекватное распределение производственных расходов" разделил условно-постоянные (или накладные) расходы, связанные с производством, на накладные расходы на рабочую силу и на общеорганизационные расходы. С этого времени в научных кругах велась дискуссия о том, в какой пропорции следует включать в себестоимость условно-постоянные расходы. И лишь в 1936 г., когда Дж. Харрисом была выдвинута концепция "директ-костинг", необходимость в распределении накладных расходов исчезла. К середине 60-х годов этот метод завоевывает прочные позиции в учете.

Однако для предприятия все более актуальной становится не столько задача точного и полного определения себестоимости, сколько предотвращение неоправданных затрат, которых можно было бы избежать.

3.Классификация затрат по различным их признакам

Существует три вида затрат предприятия подразделяемых по воспроизводственному признаку:

– затраты на производство и реализацию продукции, образующие ее себестоимость. Это текущие затраты, то есть это расходы по обычным видам деятельности;

– затраты на расширение и обновление производства, крупные едино

– временные вложения средств капитального характера;

– затраты на социально-культурные, жилищно-бытовые и иные не производственные нужды предприятия.

Затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включают расходы признанные в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды и переходящие расходы, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды. В

управленческом учете применяется своя классификация затрат, она весьма разнообразна и зависит от того какую управленческую задачу необходимо решить.

Это такие задачи как:

– расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли; – принятие управленческого решения и планирование;

– контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Для определения себестоимости, оценки стоимости запасов и полученной прибыли затраты классифицируются на входящие и истекшие, прямые и косвенные, основные и накладные, производственные и периодические, одноэлементные и комплексные, текущие и единовременные.

Входящие и истекшие затраты (затраты и расходы). Входящие затраты - это те средства, ресурсы, которые были приобретены, имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. В балансе они отражаются как активы.

Если эти средства (ресурсы) в течение отчетного периода были израсходованы для получения доходов и потеряли способность приносить доход в дальнейшем, то они переходят в разряд истекших.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет особое значение для оценки прибылей и убытков.

В качестве примера входящих затрат торгового предприятия можно привести одну статью актива баланса - товары. Если эти товары не реализованы и хранятся на складе, то они регистрируются в балансе как входящие. Если же эти товары проданы, то понесенные в связи с ними закупочные затраты следует отнести к истекшим. В балансе промышленного предприятия входящие затраты в части производственных запасов представлены тремя статьями, каждая из которых являет собой стадию процесса производства: запасы материалов (на складе и в ожидании переработки), запасы в незавершенном производстве (полуфабрикаты собственного производства) и запасы готовой продукции.

Итак, входящие затраты являются синонимом термина «затраты», а истекшие - тождественны понятию «расходы». Расходы - это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением дохода.

Прямые и косвенные затраты. К прямым затратам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 2010 «Основное производство» и 2310 «Вспомогательное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные (общепроизводственные) затраты невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они учитываются по дебету счета 2510 «Общепроизводственные расходы» и распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.). Эта методика описывается в учетной политике предприятия. Остановимся подробнее на сущности прямых и косвенных затрат.

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы - это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами таких затрат являются гвозди в мебели, болты в автомобилях, заклепки в самолетах и т.п. Такие материалы считаются вспомогательными, а расходы по ним - косвенными общепроизводственными расходами, которые учитываются в целом за отчетный период, а затем специальными методами распределяется между отдельными видами продукции.

Прямые затраты на оплату труда включают в себя все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти затраты включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно затратам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Размер прямых издержек на единицу продукции практически не зависит от объема производства, и снизить его можно путем повышения эффективности производства, производительности труда, введением новых ресурсо и энергосберегающих технологий.

Косвенные (общепроизводственные) затраты. Сюда входят все затраты, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Общепроизводственные косвенные расходы - это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В литературе их также называют производственными накладными расходами, фабрично-заводскими накладными или косвенными производственными расходами.

Отличительной особенностью общепроизводственных расходов является то, что в пределах масштабной базы они остаются неизменными. Изменить их можно управленческими решениями, а степень их покрытия - объемом продаж.

Под масштабной базой в управленческом учете понимается определенный интервал объема производства (продаж), в котором затраты ведут себя определенным образом, имеют какую-либо четко выраженную тенденцию. Например, предприятие располагает станочным парком в 10 единиц оборудования. При этом ежегодно производится 1 млн. единиц продукции. Годовая сумма амортизации по этим основным средствам - 500 тыс.сумм. Руководство предприятия решило удвоить объем выпуска, для чего ввело в эксплуатацию 10 дополнительных станков. Масштабная база, в рамках которой амортизационные отчисления до сих пор оставались постоянными (от 0 до 1 млн. штук изделий), изменилась. Теперь это другой интервал в объеме производства - от 1 до 2 млн. штук изделий. Амортизационные отчисления, являющиеся по своей сути постоянными издержками, выйдут на качественно иной уровень и снова зафиксируются на значении 1 млн. сумм. до следующего изменения масштабной базы.

На некоторых производствах, выпускающих однородную продукцию, например в энергетической, угольной, нефтедобывающей отраслях промышленности, все расходы будут прямыми. На обрабатывающих предприятиях (в машиностроении, легкой, пищевой

промышленности и др.) косвенные расходы существенны. Таким образом, деление затрат на прямые и косвенные зависит от технологических особенностей производства.

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К основным расходам относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы подразделяются на две группы:

• накладные общепроизводственные (производственные) расходы - это расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 2510 «Общепроизводственные расходы»;

• накладные общехозяйственные (непроизводственные) расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций и функций организации производства и учитывается в составе Расходов периода, по счету 9400 одноименным названием.

Производственные и внепроизводственные (периодические затраты, или затраты периода). В соответствии с Международными стандартами бухгалтерской отчетности для оценки запасов произведенной продукции только производственные затраты должны включаться в себестоимость продукции. Поэтому в управленческом учете затраты классифицируются на:

• входящие в себестоимость продукции (производственные);

• внепроизводственные (затраты отчетного периода, или периодические затраты).

Затраты, входящие в себестоимость продукции (производственные), - это материализованные затраты, и поэтому их можно инвентаризировать. Они состоят из трех элементов:

• прямые материальные затраты;

• прямые затраты на оплату труда;

• общепроизводственные затраты.

Производственные затраты овеществлены в запасах материалов, в объемах незавершенного производства и остатках готовой продукции (товаров) на складе предприятия. В управленческом учете их часто называют запасоемкими, так как они распределяются между текущими расходами, участвующими в исчислении прибыли, и запасами. Затраты на их формирование считаются входящими, являются активами фирмы, которые принесут выгоду в будущих отчетных периодах.

Внепроизводственные затраты, или затраты отчетного периода (периодические затраты), - это издержки, которые нельзя проинвентаризировать. В управленческом учете данные

затраты иногда называют издержками определенного периода, так как их размер зависит не от объемов производства, а от длительности периода. Эти расходы, как правило, связаны с полученными в течение отчетного периода услугами. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета они не используются в расчетах себестоимости готовой продукции (незавершенного производства), а следовательно, и для оценки производственных запасов предприятия. Поэтому их иногда называют незапасоемкими. Периодические расходы представлены издержками непроизводственного характера, не связанными непосредственно с производственным процессом. Они состоят из коммерческих и административных расходов. Первые предполагают расходы, связанные с осуществлением продаж и поставок продукции, вторые - расходы по управлению предприятием. Периодические затраты всегда относятся на месяц, квартал, год, в течение которых они были произведены. Они не проходят через стадию запасов, а сразу же оказывают влияние на исчисление прибыли. В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках их вычитают из выручки как расходы, не принимаемые в расчет при калькулировании и оценке производственных запасов.

Сравнивая промышленный и торговый учет, можно выявить различия между такими затратами, как заработная плата, амортизация, страхование. В промышленности многие из подобных затрат относятся к производственной деятельности, и поэтому общепроизводственные затраты становятся расходами лишь тогда, когда продукция (работа, услуга) реализована. На предприятиях торговли эти издержки являются затратами периода.

Одноэлементные и комплексные затраты. Одноэлементными называют затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на слагаемые. По этому принципу построена классификация по экономическим элементам.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Наиболее ярким примером являются цеховые (общепроизводственные) расходы, в которые входят практически все элементы.

Затраты необходимо детализировать в зависимости от экономической целесообразности и желания руководства. Когда доля того или иного элемента затрат относительно мала, его выделение не имеет смысла. Например, на предприятиях с высокой степенью автоматизации заработная плата с отчислениями составляет в структуре себестоимости менее 5%. На таких предприятиях, как правило, не выделяют прямую заработную плату, а объединяют ее с расходами по обслуживанию и управлению производством в отдельную статью, называемую «добавленные затраты».

Текущие затраты – это каждодневные затраты, а единовременные – это разовые затраты, осуществляемые реже, чем один раз в месяц. В бухгалтерском управленческом учете при выполнении расчетов, связанных с принятием решений, выделяют следующие виды затрат: переменные и постоянные, затраты учитываемые и неучитываемые в расчетах при принятии решений, безвозвратные, вмененные, планируемые и непланируемые, а так же предельные и приростные.

Переменные затраты имеют особенность изменяться пропорционально объему производства продукции, либо товарооборота. Они зависят от деловой активности предприятия. Переменными могут быть как производственные, так и непроизводственные затраты. К переменным производственным затратам относятся, например, прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные

материалы и покупные полуфабрикаты. Непроизводственными переменными затратами являются: расходы на упаковку, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем и другие. Постоянные затраты в отличие от переменных не изменяются в зависимости от объемов производства или товарооборота. Однако эти затраты всё-таки могут измениться под воздействием каких либо других факторов, например, при росте цен постоянные затраты тоже возрастают.

На практике, однако, редко можно встретить затраты исключительно постоянные или исключительно переменные. В большинстве случаев издержки являются условно-переменными (или условно-постоянными). Такие затраты содержат как переменные, так и постоянные компоненты. При принятии управленческих решений часто сравнивают несколько альтернативных вариантов. Сравниваемые при этом показатели могут быть неизменными при всех альтернативных вариантах, вторые изменяются в зависимости от решения. Неизменяющиеся показатели не принимаются в расчет при оценках, а изменяющиеся являются показателями, принимаемыми в расчет при оценках. Безвозвратные затраты – это затраты, произведенные ранее и которые не могут быть изменены не какими управленческими решениями.

Под вмененными или воображаемыми затратами понимается упущенная выгода предприятия, то есть это возможность которая могла быть использована предприятием, но она потеряна в результате принятых управленческих решений. Такие затраты присутствуют лишь в управленческом учете. Приростные затраты являются дополнительными, то есть возникают в результате изготовления или продажи дополнительной партии продукции. Предельные затраты так же являются дополнительными, но только в расчете на единицу продукции.

Планируемые и непланируемые затраты используются при расчете себестоимости. Планируемые затраты рассчитываются на определенный объем производства в соответствии с нормами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые – не включаются в план и отражаются только в фактической себестоимости продукции. Регулируемые и нерегулируемые затраты (или контролируемые и неконтролируемые) классифицируются в зависимости от подверженности влиянию менеджера или центра ответственности на них.

Для отражения в бухгалтерском учете затрат используют другую научно обоснованную классификацию. Все затраты на производство в бухгалтерском учете могут группироваться по месту их возникновения, в зависимости от носителя затрат и по видам расходов.

Группировка по местам возникновения затрат подразумевает группировку по структурным подразделениям предприятия (производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям). Эта группировка необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции. Носителями затрат являются виды продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации. Группировка по носителям затрат используется для определения себестоимости единицы продукции, (работ, услуг).

По видам затраты группируются по однородным экономическим элементам и по статьям калькуляции. Группировка затрат по экономическим элементам является единой и обязательной для всех отраслей народного хозяйства и состоит из следующих элементов:

– материальные затраты (за вычетом возвратных отходов); – затраты на оплату труда;

– отчисления на социальные нужды; – амортизация;

– прочие затраты. Следует заметить, что особенностью данной группировки является то, что в ней отражаются только покупные материалы, изделия, топливо и энергия, а оплата труда и отчисления на социальные нужды отражаются только применительно к персоналу основной деятельности.

Группировка по статьям калькуляции используется на предприятиях для определения себестоимости отдельных видов продукции. Существует типовая группировка

расходов по статьям калькуляции, но иногда в нее могут вноситься изменения в зависимости от техники, технологии и организации производства.

Типовая группировка расходов по статьям калькуляции:

-производственные материальные затраты;

-затраты на оплате труда производственного характера;

-отчисления на социальное страхование работников;

-амортизация основных фондов и нематериальных активов производственного назначения;

-прочие затраты производственного характера.

Сумма пяти вышепредставленных статей образует производственную себестоимость продукции, а сумма производственной себестоимости и расходов периода – полную себестоимость реализованной продукции.

Итак, как мы видим классификация затрат весьма разнообразна. Затраты классифицируются в зависимости от различных условий, например, от участия в воспроизводственном процессе, или от управленческих задач, которые необходимо решить, либо по местам возникновения затрат и других условий. Основной задачей классификации затрат является формирование себестоимости продукции. При помощи классификации затраты группируются по видам и прямо или косвенно относятся на себестоимость продукции. Себестоимость продукции, состоящую из различных видов затрат можно проанализировать и выявить за счет каких затрат она увеличилась или уменьшилась и затем повлиять на ее размер в будущем. Себестоимость продукции, а следовательно и затраты входящие в нее имеют огромное влияние на прибыль предприятия, его рентабельность, на величину цен выпускаемой продукции и другие экономические показатели. Естественно, что снижение себестоимости и затрат является основным направлением совершенствования деятельности любого предприятия, что непосредственно влияет на его конкурентоспособность, финансовую устойчивость и успешную работу в будущем.

4.Влияние технологии производства на учет производственных затрат.

Организация бухгалтерского учета на предприятиях в основном зависит от технологии и организации производства, характера выпускаемой продукции, структуры управления и

других факторов, которые предопределяют процессы документального оформления хозяйственных операций, их систематизацию,

обобщение и отражение, ведение синтетического и аналитического учета, разграничение и распределение затрат между незавершенным производством и готовой продукцией и т. д.

В зависимости от характера технологического процесса все производства в самом общем виде можно разделить на добывающие и обрабатывающие.

К добывающим, относятся производства, в которых осуществляется извлечение природного сырья путем добычи его из недр земли. В таких производствах отсутствуют затраты сырья и основных материалов на получаемый продукт. Для большинства добывающих отраслей характерны относительная непродолжительность производства, один передел, отсутствие промежуточного продукта — полуфабрикатов собственного производства, поэтому в них нет незавершенного производства или оно незначительно. В этих отраслях добывается относительно простая продукция и в большом количестве. Особенности добывающих производств предопределяют аналитический учет затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, производственные затраты учитываются по переделу в целом с подразделением в аналитическом учете по цехам, производственным участкам, а в необходимых случаях также и по видам выполненных работ. Все затраты отчетного периода по установленным статьям полностью и непосредственно относятся на количество добытой однородной продукции, образуя ее себестоимость.

Обрабатывающие отрасли превращают промышленное и сельскохозяйственное сырье в готовую продукцию или полуфабрикаты. В этих производствах изготовляется относительно сложная продукция. В них, как правило, всегда есть незавершенное производство.

Предприятия обрабатывающих отраслей перерабатывают сырье и материалы путем их химической или механической обработки.

К первому виду обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных, технологически прерывных стадиях, фазах или переделах, например, производство пива, консервов и др. На таких производствах учет затрат ведется не только по процессу в целом, но и по отдельным технологическим переделам (фазам), а внутри них — по видам изготовляемых продуктов. Соответственно, возникает необходимость исчисления себестоимости и конечного готового продукта и полуфабрикатов — продукции того или иного передела, например, в пивоварении — солода и пива.

Ко второму виду обработки сырья относятся производства, в которых готовый продукт получается путем механической сборки заранее изготовленных отдельных деталей, узлов и других сборочных соединений. Примерами такого вида производств может служить производство торгово-технологического оборудования, швейных изделий, обуви, различных приборов и аппаратов и т. д. Для таких видов производств характерны сложность технологического процесса, большая номенклатура используемых компонентов и другие особенности, которые сказываются на построении производственного учета, выборе объектов калькулирования себестоимости и способов ее исчисления.

Под организацией производства следует понимать определенную организацию труда, расстановку рабочих и оборудования, движение материалов и полуфабрикатов, взаимную увязку работы на отдельных участках производства и операциях.

Различают поточную организацию производства и не поточную, или групповую, которые влияют на построение производственного учета.

Поточная организация производства является наиболее совершенной. При такой организации все оборудование и рабочие места установлены по ходу в виде технологических линий, причем на каждой поточной линии выполняется полный цикл операций, связанных с обработкой деталей или изготовлением той или иной продукции. Поэтому на каждой поточной линии процесс обработки завершается выпуском деталей или готовой продукции.

При поточной организации основные затраты (расход материалов, амортизация оборудования, расход энергии, расходы на оплату труда и др.) можно учитывать по каждой поточной и автоматической линии в зависимости от конкретных особенностей производства.

На конвейерных поточных линиях с установленным регламентированным ритмом работы процесс производства стабилен, и это упрощает распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством: все затраты отчетного периода относят на выпуск готовой продукции.

При не в поточной организации производства, как правило, применяется групповая расстановка оборудования. При этом каждая группа оборудования выполняет одну или несколько операций, не имеющих законченного характера. Поэтому обрабатываемые детали, по необходимости, передаются от одной группы оборудования к другой, а нередко несколько раз возвращаются к одной и той же группе оборудования, что ведет к значительному увеличению длительности производственного цикла и межоперационных заделов незавершенного производства.

В зависимости от роли, которую играет производство в выполнении программы выпуска продукции, его делят на основное и вспомогательное.

К основным относятся производства, изготавливающие профильную продукцию, для выпуска которой и создано данное предприятие. Продукция основных производств предназначается для реализации на сторону, и потому они имеют решающее значение для экономики предприятия. К основному производству, например, в хлебопекарной промышленности относят выпечку хлеба, в консервной — изготовление консервов, в пивоваренной — пива и т. д.

Вспомогательные производства обеспечивают нормальную работу основных производств, предоставляя им определенного вида услуги или выполняя работы. Так, во вспомогательных производствах для нужд основных производств могут, например, вырабатываться приспособления, модели, электроэнергия, сжатый воздух, холод, пар, осуществляться ремонт оборудования, изготовление тары и т. п.

Деление производства на основное и вспомогательное позволяет раздельно осуществлять учет затрат на отдельных счетах: счет 2010"Основное производство" и счет 2310 "Вспомогательные производства".

На предприятиях могут быть также непромышленные производства и хозяйства (жилищно-коммунальное хозяйство, детские сады, ясли и т. д.). Но они не подпадают под классификацию производств, поскольку непосредственно не связаны с изготовлением продукции основного производства.

В зависимости от структуры и организации управления производством существуют предприятия с цеховой и бесцеховой структурой управления.

Каждое производство или его отдельная часть (стадия, передел), выделенная организационно, именуется цехом. В соответствии с разделением промышленного производства на основное и вспомогательное различают цехи основного и вспомогательного производств.

Цех является основной структурной единицей промышленного предприятия, обособленной в административном (а нередко и в территориальном) отношении.

Цеховая и бесцеховая структура управления производством оказывает влияние на построение аналитического сводного учета производственных затрат. Так, при наличии на предприятии предметно-замкнутых цехов создаются предпосылки для применения полуфабрикатного метода сводного учета. Например, в пивоваренной промышленности отдельно составляют калькуляцию себестоимости на солод, являющийся полуфабрикатом при производстве пива. Цеховая структура управления обычно применяется на крупных предприятиях. При этом затраты каждого цеха учитываются обособленно, на счете 2510 "Общепроизводственные расходы",2010 «Основные средства»,2310 «Вспомогательное производство», 2710 «Обслуживающие хозяйства».

На небольших и средних предприятиях применяется бесцеховая структура управления, при которой вместо цехов основного и вспомогательного производств организуются производственные участки. В этих условиях сводный учет затрат ведется на основе бесполуфабрикатного варианта, при котором движение полуфабрикатов собственного производства не отражается в бухгалтерском учете.

Существенное влияние на организацию бухгалтерского учета оказывает комбинированная форма организации производства. Во многих случаях производственные предприятия представляют собой комбинаты и объединения, выпускающие продукцию нескольких отраслей. В этих условиях экономическая эффективность производства выражается, в основном, в росте производительности труда и снижении себестоимости продукции в результате рационального использования сырья, материалов, основных фондов, трудовых ресурсов и др. При этой форме бухгалтерский учет ведется централизованно, с обязательным условием правильного распределения и соотнесения расходов между производствами.

В зависимости от характера выпускаемой продукции различают три типа производства: индивидуальное, серийное и массовое.

К индивидуальному производству относят предприятия, занятые выполнением индивидуальных заказов по изготовлению неповторяющихся экземпляров какой-либо продукции или выполнением (ремонтных) работ по заказам потребителей. Например, индивидуальный пошив обуви или одежды, выпечка отдельных видов кондитерских изделий по заказам покупателей и др. Здесь учет затрат осуществляется по заказам.

К серийному производству относятся предприятия, занятые изготовлением продукции партиями или сериями. Серийное производство часто подразделяют на мелкосерийное, средне и крупносерийное.

Массовое производство — это производство непрерывно повторяющейся однородной продукции в течение длительного времени при строгой повторяемости производственного процесса на всех участках, линиях и рабочих местах. К таким производствам относят хлебопекарное, колбасное, пивоваренное, плодоконсервное и др.

По характеру вырабатываемой продукции различают также простое и сложное производства.

Производство, состоящее из одного передела и предназначенное для производства одного вида продукции, называется простым производством, например, производство солода.

Производство же, состоящее из ряда переделов и предназначенное для изготовления нескольких видов продукции, ; называется сложным. В сложном производстве после каждого передела выпускается полуфабрикат и лишь в последнем переделе — готовая продукция.

На построение производственного учета большое влияние оказывает также сезонность производства, объем и разнообразие выпускаемой продукции, принципы организации производственных цехов, уровень концентрации и специализации производства и другие факторы.

5. Понятие и план счетов управленческого учета

В последние годы термин "управленческий учет" стал весьма популярным, хотя далеко не все представляют себе, что это такое. Управленческий учет отличается от обычного бухгалтерского (финансового) учета, прежде всего тем, что его данные предназначены не для внешних пользователей (государства, банков, деловых партнеров), а для внутреннего "управления". Высшая цель управленческого учета - помочь руководителю принимать правильные решения. Поэтому если простой (финансовый) бухгалтер должен строго следовать формам отчетности и инструкциям, то специалист по управленческому учету свободен в выборе форм, методов и приемов анализа, главное для него - правильно уловить суть протекающих на предприятии экономических процессов и вовремя дать совет руководителю. Управленческий учет - это не что иное, как система информационной поддержки управления. Строго говоря, бухгалтерский учет (и финансовый, и управленческий и вообще, любой) представляет собой информационную систему по сбору, анализу, хранению и предоставлению информации о субъекте учета заинтересованным пользователям этой информации для принятия ими правильных экономических решений на основе этой информации. Управленческий учет можно определить, как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах управления:

- планирования

-контроля и регулирования

-измерение показателей функционирования предприятия

-принятия управленческих решений.

Таким образом, Управленческий учет - это внутрифирменное оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью, направленное на удовлетворение информационных потребностей менеджеров фирмы не обязательно самого высшего, а среднего уровня, которые и решают проблемы на крупном предприятии. Это достигается сопоставлением фактических результатов с расчетными. Управленческий учет формирует также довольно обширную информацию для обеспечения плановых управленческих решений, причем не только текущих, но и стратегически перспективных, поэтому его нельзя сводить только к системе учета.

Один из главных наших методов в автоматизации управленческого учета – это максимальная адаптация (приближение, «затачивание») системы под бизнес-процессы компании. Что приводит к значительным положительным эффектам как на этапе внедрения, так и в дальнейшей ее эксплуатации. Дополнительно заметим, что использование такого подхода для автоматизации управленческого учета позволяет нам иметь 100% внедряемости системы!

Настоящая система автоматизации управленческого учета обязательно должна базироваться и использовать ПЛАН СЧЕТОВ и ДВОЙНУЮ ЗАПИСЬ. Если в системе нет управленческого плана счетов то, такая система не способна к автоматизации управленческого учета, примеров таких систем на рынке много, например это типовые конфигурации фирмы 1С: «Управление торговлей», «Управление производственным предприятием» и другие.

Именно по этому, основой системы 1С:УУ является управленческий план счетов. Управленческий план счетов позволяет отражать на счетах все операции, протекающие в компании, изменяющие каким либо образом балансовое состояние активов и пассивов. Накопленные данные на счетах используются для построения управленческой отчетности, которая в базовом варианте состоит:

-баланса – как снимка финансово-экономического состояния компании;

-отчета о прибылях и убытках – как индикатора рентабельности и прибыльности компании;

-отчета о движении денежных средств – как показателя объема поступлений и направлений в расходовании денежных ресурсов, как индикатора ликвидности компании;

-отчета об изменении капитала – как индикатора изменения капитала компании.

6.Оранизация учета производственных затрат по основному и вспомогательному, по общепроизводственным и обслуживающим подразделениям.

Процесс производства, направленный на выпуск продукции, которая образует основную деятельность, согласно учредительных документов хозяйствующего субъекта называется основным производством. Оно связано, прежде всего, с использованием в процессе производства или переработки продукции определенных ресурсов как: сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат. В совокупности эти затраты образуют производственную себестоимость, которая включает затраты непосредственно связанные с определенной технологией и организацией производства.

К ним относятся:

-прямые материальные затраты;

-прямые трудовые затраты;

-косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

В соответствии с экономическим содержанием, затраты включающие в производственную себестоимость продукции, группируются по следующим элементам:

-производственные материальные затраты;

-затраты на оплате труда производственного характера;

-отчисления на социальное страхование работников;

-амортизация основных фондов и нематериальных активов производственного назначения;

-прочие затраты производственного характера.

В состав материальных затрат, относимых в производственную себестоимость продукции включаются следующие статьи:

-сырье и материалы, приобретенные на стороне;

-покупные материалы, необходимые в процессе производства продукции с целью обеспечения нормального технологического процесса;

-покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты;

-работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними предприятиями или физическими лицами.

Что касается затрат на оплату труда производственного характера, то к ним следует отнести:

-заработную плату работников производственного характера начисленную за фактически выполненную работу, согласно сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов;

-надбавку к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество;

-выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, а именно: надбавки за сверхурочные и ночные работы и т.д.

Отчисления на социальные нужды, относящиеся к производству, исчисляемые по нормам к начисленной заработной плате. Они перечисляются органам государственного страхования, пенсионного фонда. Предприятие может производить отчисления в негосударственные пенсионные фонды и другие виды добровольного страхования. В состав производственных затрат включаются также суммы амортизационных отчислений основных фондов и нематериальных активов, используемых в производственных целях. К ним можно отнести амортизационные отчисления производственных основных фондов и нематериальных активов.

К прочим затратам производственного назначения относятся различные затраты с обслуживанием производства и организацией технологического процесса и другие, которые подробно изложены в Положении о составе затрат.

Прочие расходы, связанные непосредственно с выпускном продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства отражаются на счете 2010 «Основное производство». В производствах со сложной технологией отработки изделий в конце каждого месяца в цехах определяются остатки незавершенного производства, которые выявляются при помощи инвентаризации и отражаются по нормативной (плановой) себестоимости и выводятся как остаток по дебету счета 2010 «Основные производство».

Например, при отпуске материалов на нужды основного производства:

дебет 0100 «Основное производство»

кредит 1010 «Сырье и материалы»

при начислении заработной платы работникам основного производства:

дебет 0100 «Основное производство»

кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При отчислении от фонда работников основного производства в Единый фонд социального обеспечения (ЕФСО):

дебет0100 «Основное производство»

кредит 6520 «Единый фонд социального обеспечения»

При отчислении амортизации основных средств (нематериальных активов) занятых в основном производстве:

дебет 0100 «Основное производство»

кредит 0200 (0500) «Амортизация основных средств» («Амортизация нематериальных активов»)

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основных и прочих производств, списываются на счет 0100 «Основное производство» со счета 2510 «Общепроизводственные расходы»:

дебет0100 «Основное производство»

кредит 2510 «Общепроизводственные расходы»

В процессе производства возможны случаи брака продукции. В этом случае сумма потери от брака с кредита счета 2610 «Брак в производстве» списывается на дебет счета 0100 «Основное производство»

Учет вспомогательного производства. В целях нормального и эффективного функционирования основного производства на предприятиях создаются ряд вспомогательных производств, которые предназначены для обеспечения сырье и материалом собственного производства, энергией, инструментами, тарой, ремонтными, транспортными услугами.

Основными видами вспомогательных производств являются: добывающие и перерабатывающие сырье и материалы, энергетические, производящие и распределяющие электрическую, тепловую и другую энергию, водоснабжение, пароснабжение; обеспечивающие сжатым воздухом, отчистку сточных вод, вентиляцией, монтаж и ремонт; транспортные, выполняющие функции погрузки – разгрузки, транспортные работы, экспедицию и сопровождение грузов в пути, обслуживание транспортных средств и т.д.; ремонтные, обеспечивающие монтаж, модернизацию, обслуживание основных средств, изготовление и восстановление запасных частей, строительных деталей и конструкций; инструментальные, на которые возлагаются обязанности изготовления, ремонт и восстановление инструментов, приспособлений, штампов, пресс форм, моделей и др. Например, деревообрабатывающий завод создает у себя цех по изготовлению навесов, шпингалет, шурупов, гвоздей; тарные, для изготовления и ремонта тары; карьеры, для добычи камня, гравия, песка и других материалов; цехи соления, сушки и консервирования сельхоз. продуктов, прежде всего, в предприятиях торговли и общественного питания и др.

Учет затрат вспомогательных производств, обслуживающих основное производство отражается на счете 2310 «Вспомогательное производство». Этот счет является калькуляционным и ведется по каждому виду вспомогательных производств. В течение

отчетного периода здесь (на счете 2310) накапливаются все расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, оказанием услуг, выполнением работ по вспомогательным цехам, а также косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательных производств.

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 амортизации основных средств и нематериальных активов. Например: По кредиту счета 2310 «Вспомогательное производство» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции. Эти суммы списываются со счета 2310 «Вспомогательное производство» в дебет счетов:

- 1000 На стоимость производства материалов и возвратных отходов;

- 2010 «Основные производство» – при отпуске продукции основному производству или основному виду деятельности Например: списаны услуги транспортного цеха по транспортировки грузов для основного производства (Д-т 2010 К-т 2310);

- 2510 «Общепроизводственные расходы» – при отпуске продукции (работ, услуг) на общепроизводственные цели: Например, списана услуги парокотельни, потребленное заводоуправлением (Д-т 2510, К-т 2310);

- 9130 «Себестоимость реализованных работ и услуг» – при реализации работ, услуг сторонним организациям: Например, транспортный цех оказывает услуги по перевозке грузов на сторону (Д-т 9130, К-т 2310);

- 9420 «Административные расходы» – при отпуске продукции (работ и услуг) на общеадминистративные цели; Например, отражены стоимость капитального ремонта административного здания, проведенного ремонтным цехам (Д-т 9420, К-т 2310).

Остаток на счете 2310 «Вспомогательное производство» (так же как и по счету 2010) на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

В состав общепроизводственных расходов включаются:

– стоимость материалов, запасных частей, использованных для обслуживания и ремонта производственного оборудования;

– затраты на оплату труда сотрудников, занятых обслуживанием производства (мастеров, начальников цехов, технологов, рабочих, осуществляющих техническое обслуживание и ремонт технологического оборудования), с отчислениями на социальные нужды;

– амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;

– расходы на демонтаж оборудования, затраты на материалы, детали, покупные полуфабрикаты, используемые при наладке оборудования;

– арендная плата за помещения, машины, оборудование и другие основные средства, используемые в производстве;

– расходы, связанные с эксплуатацией основных средств, непосредственно задействованных в производстве (газ, топливо, электроэнергия и т.д.);

– амортизационные отчисления основных средств и по нематериальным активам, используемым в производстве;

– стоимость недостач и потерь от простоев, порчи ценностей в производстве и на складах и т.д.

В течение отчетного периода общепроизводственные расходы отражаются по дебету одноименного счета 2510. При этом учет расходов на счете 2510 ведется в разрезе каждого производственного подразделения. В учете общепроизводственные расходы отражаются проводками:

- Дебет 2510 Кредит 10 00 – списана стоимость материалов, запасных частей, использованных для обслуживания и ремонта оборудования;

- Дебет 2510 Кредит 6710– начислена зарплата сотрудников общепроизводственного персонала;

- Дебет 2510 Кредит 6520 – начислены взносы на Единый фонд социального обеспечения и взносы на страхование от несчастных случаев и профзаболеваний с зарплаты общепроизводственного персонала;

- Дебет 2510 Кредит 2310 (3100) – списаны расходы на содержание помещений (ремонт, плата за аренду помещений, оборудования, оплата коммунальных услуг и т.д.);

- Дебет 2510 Кредит 0200 (0500) – начислена амортизация по основным средствам (нематериальным активам), используемым в основном (вспомогательном) производстве.

Затраты, связанные с организацией ее хозяйственной деятельности, содержанием ее общего имущества, относятся к общехозяйственным расходам. В состав общехозяйственных расходов включаются:

– затраты на оплату труда общехозяйственного персонала (с отчислениями на социальные нужды);

– арендная плата, амортизация, затраты на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общефирменного назначения;

– затраты на охрану;

– расходы на подготовку кадров и подбор персонала;

– расходы на оплату услуг связи;

– коммунальные расходы;

– расходы на охрану труда и т.д.

Общепроизводственные и общехозяйственные расходы связаны с выпуском разных видов продукции (работ, услуг), т.е. они обеспечивают работу организации в целом. Поэтому в отличие от прямых (основных) затрат эти расходы считаются косвенными (накладными).

Базой для распределения косвенных расходов между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами могут быть, например, следующие показатели:

– заработная плата основных производственных рабочих;

– прямые затраты при цеховой структуре организации;

– количество отработанных машино-часов работы оборудования;

– размер производственных площадей;

– материальные затраты;

– объем выработки в натуральных или стоимостных показателях.

7.Определение себестоимости продукции

Расчет себестоимости единицы конкретного вида продукции или работ осуществляется посредством калькулирования по установленным статьям затрат. Различают плановую, нормативную, сметную и фактическую калькуляции. Плановая калькуляция отражает планируемые затраты на изготовление продукции на предстоящий период. Нормативная калькуляция включает затраты, исчисленные на базе установленных (как правило, оптимальных, желаемых для достижения) норм материальных и трудовых затрат и смет по обслуживанию производства. Сметные калькуляции разрабатываются на новую продукцию, впервые выпускаемую предприятием, которая требует разработки соответствующей нормативной базы. Фактическая калькуляция - это отчетная калькуляция, отражающая общую сумму фактически использованных затрат на производство и реализацию продукции.

При разработке калькуляции на единицу продукции затраты, как известно, подразделяются на прямые и косвенные. Прямые затраты можно сразу же отнести на себестоимость единицы каждого вида изделий: сырье, материалы, энергия технологическая, заработная плата основных рабочих и т.д.

Прямые материальные затраты включаются в себестоимость на основе установленных норм расхода и цен на данный вид ресурса. Основная заработная плата производственных рабочих определяется исходя из действующих норм труда (выработки, времени) и сдельных расценок (при сдельной оплате труда), или нормативных ставок оплаты (при повременной оплате труда).

После определения возможного набора прямых затрат все остальные затраты относятся к косвенным и распределяются между всеми видами продукции пропорционально выбранной базе. Так, дополнительная оплата труда и отчисления на социальные нужды распределяются пропорционально основной заработной плате. Цеховые и общепроизводственные расходы могут быть разделены либо в соотношении прямых затрат, либо по доле расходов на содержание и эксплуатацию оборудования. Иногда расходы по содержанию оборудования невозможно отнести на определенную продукцию. Тогда их учитывают в составе цеховых расходов и соответственно распределяют.

Для определения объема косвенных затрат предварительно разрабатываются сметы вспомогательных и обслуживающих цехов и др. На их основе планируются затраты по комплексным статьям калькуляции: расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые и общепроизводственные расходы, расходы на подготовку нового производства. Эти затраты планируются в сметном и калькуляционном разрезе и используются как для определения себестоимости единицы изделий, так и всей товарной и валовой продукции.

Расчет себестоимости на основе установленных норм прямых затрат и разработки плановых комплексных статей принято называть методом норм, или методом прямого счета. Надежность расчетов обеспечивается экономически обоснованной системой норм и нормативов затрат. Несмотря на высокую трудоемкость расчетов, этот метод планирования себестоимости является основным на предприятиях.

При предварительных расчетах и на ранних стадиях разработки бизнес-планов используется метод расчетов по технико-экономическим факторам, или аналитический. Его сущность заключается в определении влияния отдельных факторов в плановом периоде на установленный базовый показатель - уровень затрат на 1 сумм продукции. В качестве основных факторов, как правило, принимаются: изменение спроса на продукцию и объема производства, сдвиги в ассортименте продукции, повышение технического уровня производства, совершенствование организации производства, труда, управления и проч. Учитывается влияние и внешних факторов.

При разработке перспективных бизнес-планов калькулирование себестоимости может производиться параметрическим методом, устанавливающим взаимосвязи между динамикой себестоимости изделий и изменениями их базовых качественных характеристик: надежности, долговечности, мощности, веса, скорости и проч. Этот метод требует достаточной информации, обоснованного выбора параметров продукции, применения достоверных экономико-математических моделей и программ.

В условиях перехода к рыночной экономике предприятия самостоятельно выбирают плановые периоды, методы и формы планирования затрат и себестоимости. При планировании себестоимости определяющим являются два фактора: один - для целей определения финансовых показателей, другой - для целей налогообложения. В себестоимость продукции возможно включать все фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность. Фактический объем затрат необходим для ценообразования, для планирования финансовых результатов. Для целей налогообложения фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, нормативов и лимитов, устанавливаемых государством по отдельным лимитируемым элементам затрат. Так, расходы на командировки, рекламу, оплату процентов по кредитам банков, по бюджетным ссудам и т.д. включаются в себестоимость в суммах фактических затрат, а для целей налогообложения они учитываются только в установленных пределах либо вообще не принимаются в расчет (например, проценты по просроченным ссудам, ускоренная амортизация, использованная не по назначению и т.п.). Вместе с тем значительный круг затрат по-прежнему принимается в обоих вариантах в пределах установленных нормативов. Так, платежи за выбросы загрязняющих веществ в природную среду в пределах допустимых норм включаются в себестоимость продукции, а за выбросы свыше этих норм - покрываются из прибыли.

В перспективе предполагается, что предприятия всех видов собственности и организационно-правовых форм будут представлять в государственные органы в качестве

открытой финансовой отчетности только сумму затрат на валовую продукцию в разрезе элементов сметы. Калькуляция себестоимости единицы изделий и товарного выпуска продукции, относимая к системе управленческого (производственного) учета, будет использоваться только внутри предприятия ограниченным кругом руководителей.

При планировании себестоимости предприятие кроме калькуляции и сметы затрат на производство разрабатывает сводную шахматную таблицу затрат на производство и реализацию продукции, отражающую взаимосвязи экономических элементов и калькуляционных статей затрат.

Основными плановыми и отчетными показателями, определяемыми предприятием по себестоимости продукции, являются:

- себестоимость единицы, рассчитываемая на основе плановых и отчетных калькуляций;

- затраты на 1 сумм товарной продукции, рассчитываемые как отношение затрат на производство и реализацию продукции к объему выпуска товарной продукции в ценах реализации, показывающее величину затрат в каждой сумме товарной продукции;

- процент снижения затрат по сравнимой товарной продукции (к сравнимой относится продукция, которая выпускалась предприятием в предшествующем году).

Расчет себестоимости обычно предполагает разработку плана снижения себестоимости товарной продукции.

Тема 20. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукций (работ, услуг)

Методы учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Исходным пунктом учета затрат на производство и калькуляция себестоимости продукции является организация учета расхода материалов в производстве. Использование материалов в производстве начинается с отпуска их непосредственно на рабочие места для изготовления продукции. Организация учета использования материалов зависит от ряда факторов, в частности характера производства, видов производственного оборудования, работы, порядка подачи материалов на рабочие места, источников формирования производственных запасов и т.д. Поэтому в каждом отдельном случае требуется индивидуальный подход к организации учета использования материалов в зависимости от конкретных производственных условий.

Использование в процессе промышленного производства сырье и материалы являются материальной основой производимой продукции. Потому путем установления постоянного контроля над обработкой сырья и материалов (изделий) наблюдается ход процесса производства. Организуется текущий учет использования материалов и других производственных (трудовых) ресурсов применяют различные способы раскроя

эффективности использования материалов и в целом производственных затрат, к которым относятся способы: документальное оформление; партионный раскрой и инвентаризация процесса использования материалов.

Самым распространенным способом текущего контроля над использованием материалов является документальное оформление процесса отпуска и использование материалов. При этом отпуск материалов оформляется лимитно-заборными картами. Лимитно-заборные карты выписываются бухгалтерией по установленным лимитам со стороны отдела материально-технического снабжения (служба маркетинга) или производственным отделом и утвержденным главным инженером (руководителем) предприятия. Лимит отпуска материалов устанавливается исходя из объема и ассортимента выпускаемой продукции. Объем лимита отпускаемых материалов на производство определяется исходя из нормативного расхода основных и вспомогательных материалов на выпуск определенных изделий при существующей техники и технологии производства. Выявления потребности сверх и ниже установленного лимита, в первом случае означает перерасход материалов, и во втором случаи экономии материальных ценностей за счет их рационального использования. Каждый факт перерасхода материалов обстоятельно изучается, определяется количество и номенклатуры (ассортимент) перерасхода материалов и их стоимость с учетом других производственных затрат, воплощенных в форме перерабатываемого сырья и материалов. Согласно оформленным технологическим картам уточняются места допущения перерасхода (брака в производстве) материалов и устанавливаются причины и виновники данного инцидента. Если перерасход связан с браком в производстве, изучаются возможности их исправления, дополнительно требуемые материалы оформляются «Требованием» по форме М-10 или М-11. В требование, кроме дополнительно требуемых материалов также указываются причины перерасхода и виновные лица.

При установлении виновных лиц в перерасходе материалов оперативно принимаются меры возмещения причиненного ущерба с виновных лиц. Если брак в производстве и перерасход материалов связаны с неполадкой технологического оборудования, срочным образом исправляются технически неисправленные узлы и детали оборудований, в которых перерабатываются сырье и материалы. Причиненный ущерб, при этом, оформляется актом раскроя, указав в нем причины брака (перерасхода материалов) в производстве, списываются в убыток предприятия.

При партионном раскрое материалов отклонения от установленных норм расхода выявляются на каждую партию материалов, передаваемую на рабочие место. Учет раскроя материалов по партиям обеспечивает достоверность учетной информации о количестве полученных и фактически израсходованных материалов, особенно по дефицитным и дорогостоящим материалам. Учет при этом методе осуществляется на основании карт учета раскроя материала, выписываемых на каждую партию раскрываемого материала в разрезе марок, сорта других технических параметров материалов. В этом документе указывается количество деталей (заготовок), которое, исходя из установленных норм, должно быть получено при раскрое, а также количество отходов. После раскроя в учетной карте отмечается фактическое количество полученных деталей (заготовок) и отходов. При сопоставлении фактического количества деталей (заготовок), полученных в процессе раскроя, с нормативами и выявляются отклонения – перерасход или экономия. В учетной карте обязательно указываются причины и виновники перерасхода или мероприятия и лица, обеспечивающие экономию.

Когда не целесообразно или невозможно выявить отклонения от установленных норм расхода сырья и материалов путем их документального оформления или порционного раскроя, применяется инвентаризация.

Исходя из конкретных условий производства, производится инвентаризация отдельных видов (номенклатурных номеров) материалов. Инвентаризация производится за смену, день, пятидневку, декаду или месяц, по отдельным рабочим местам, участкам или в целом по цеху. По данным об остатках материалов, выявленных на начало и конец инвентаризуемого периода, и о материалах, поступивших за это же время, определяется их фактический расход.

Экономия или перерасход определяются путем сопоставления фактического расхода с расходом по нормам на фактическое количество изготовленных деталей (продукции). По результатам текущего учета составляются рапорты и месячные отчеты производственных подразделений (участков, цехов) об использовании в производстве сырья и материалов, полуфабрикатов и вспомогательных материалов. В отчетах указываются также и виновники перерасхода или мероприятия и лица, обеспечивающие экономию.

Учет и контроль, за расходованием материалов при выполнении работ и оказании услуг по отдельным исполнителям можно осуществлять при выдаче производственных заданий. Учет и контроль материалов на сделанную работу или на оказанные услуги при этом оформляются нарядом или другими заменяющими его, первичными документами. В них записываются количество выданного в работу материала. При приеме выполненных работ, работник (материально - ответственное лицо) приемщику (заказчику) должен представить акт выполненных работ, где указан объем и состав выполненных работ. По норме на выполненные работы и оказанные услуги подсчитывается расход материалов. Остаток не использованных материалов работником – исполнителем возвращается материально ответственным лицам. Полученные и не использованные материалы остаются остатком в подотчете материально – ответственного лица. Объем фактически использованных материалов определяется как разница между полученных за период с учетом остатка на начало и фактическим остатком материалов на конец периода. Если из однородных материалов выполняют разные виды заказов, фактический расход материалов условно распределяют между этими заказами. Отклонение (перерасход и экономия) материалов в разрезе каждого заказа (наряда) и в целом по цеху участку (производственного отчета) определяются путем сопоставления нормативного и фактического объема расхода материалов на фактически выполненных объемов и состава работ и услуг.

При выявлении перерасхода материалов у материально-ответственных лиц, требуется объяснительная в письменной форме. Также это может быть оформлено по инициативе самого подотчетного лица, согласно его поданного рапорта, где указываются причины и виновники перерасхода материальных ценностей. По результатам обстоятельного изучения факта перерасхода материалов администрация принимает меры возмещения причиненного ущерба или мероприятия, обеспечивающие экономию. Назначает ответственных лиц по соблюдению режима экономии затрат.

На некоторых предприятиях, в зависимости от отраслевой принадлежности, применяется коэффициентный способ косвенного распределения израсходованных материальных ценностей. Данный способ для каждого вида и сорта однородных заказов и изделий устанавливает определенный коэффициент соотношения, начиная с единицы. Умножая эти коэффициенты на выпуск продукции, находят коэффициент числа, пропорционально

которым распределяют израсходованные материальные ценности по видам изделий, заказам.

При использовании материалов могут оказаться возвратные отходы. С точки зрения возможного использования отходы могут быть возвратными и безвозвратными. Возвратные отходы - это такие отходы, которые могут быть использованы в дальнейшем технологическом цикле. На стоимость возвратных доходов, приходуемых со счетов производства(2010,2310,2510,2710) уменьшаются затраты материальных ценностей. Возвратные отходы при этом оцениваются исходя из цен на реализацию или относительного эффекта по отношению к взаимозаменяющим материалам в производстве.

Энергетические затраты (пар, электроэнергия и т. д.), работы и услуги производственного характера в себестоимость продукции учитываются в составе косвенных расходов и не выделяются в самостоятельную статью калькуляции.

Основная заработная плата основных производственных рабочих, как правило, относится непосредственно на соответствующие виды изделий, заказов и видов работ и услуг.

К элементу отчисления на социальные страхования относятся обязательные отчисления по установленным законодательством нормам на государственное социальное страхование и в Пенсионный фонд от затрат на оплату труда работников, занятых в производстве соответствующей продукции (работ, услуг), независимо от источников финансирования затрат на оплату их труда. Отчисление на социальное страхование распределяются пропорционально сумме основной и дополнительной заработной платы в установленном проценте.

К элементу амортизации основных средств относится сумма амортизационных отчислений производственных фондов, как собственных, так и арендованных. Если основные средства используются исключительно на производство одного из производимых продуктов, их амортизация непосредственно учитывается в себестоимость данной продукции. Если в основные средства использованы на производство нескольких продуктов, то их амортизация между этими продуктами распределяется пропорционально к объему произведеных продуктов или к загруженности на производство той или иной продукции.

Другие производственные затраты входят в состав косвенных расходов. Их сначала учитывают на счетах учета косвенных затрат(2310,2510,2710,9410,9420,9430), затем их относят либо в себестоимость производимой продукции, либо на счет сопоставления доходов и расходов отчетного периода.

2.Методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)

Сводный учет или обобщение затрат по калькуляционным статьям, элементам, цехам и видам изделий (заказов)видов услуг, относятся к завершающему этапу учета затрат на производство.

Обобщение затрат происходит в определенной последовательности. В первую очередь на счета производства относятся все прямые затраты. Списание прямых затрат осуществляется на основании ведомостей распределения соответствующих издержек, составляемых по данным первичных документов, а также ведомостей начисления амортизации основных средств, движения материалов, начисления заработной платы и отчислений на социальное страхование и т.д.

Во вторую очередь распределяются услуги вспомогательных производств, а так же косвенные расходы (общепроизводственные расходы, расходы обслуживающих хозяйств).

Затем осуществляется подсчет производственных затрат по статьям, по видам изделий, кодам заказов, виду услуг, по отдельным структурным подразделениям и в целом по предприятию.

Техника обобщения затрат на производство зависит от формы учета. При журнально-ордерной системе учета для обобщения затрат используют журнал-ордер №10. Журнал-ордер №10 состоит из трех разделов. В разделе 1 приводятся данные о затратах на производство, в разделе 2 показывается расчет затрат на производство по экономическим элементам. Раздел 3 составляется на основании первого раздела по дебету счета 2010 «Основное производство», включая транспортно-заготовительные расходы по материальным затратам.

При определении затрат на законченную производством продукцию выявляется фактическая их себестоимость которая списывается с кредита счета 2010 «Основное производство» в дебет 2810 «Готовая продукция на складе».

Затраты приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 2010 «Основное производство» в разделе производств (видов продукции) как незавершенное производство. Остатки незавершенного производства на начала месяца показываются в журнал-ордер №10, согласно соответствующим данным журнала за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или учетным данным.

Метод учета производственных затрат - это определение состава и размера затрат по отдельным изделиям, видам, группам изделий, переделам, заказам и т д. Определяющими факторами при выборе метода учета производства являются отраслевая принадлежность, тип производства; характер технологического процесса, номенклатура выпускаемой продукции; организационная структура управления производством.

В нашей стране в настоящее время основные методы учета затрат

классифицируются:

по отношению к технологическому процессу - позаказный, попередельный;

по объектам калькуляции 1 деталь, узел, изделие, процесс, передел,

производство, заказ;

по способу сбора информации, обеспечивающему контроль за затратами, -

способу предварительного контроля - нормативный метод.

Позаказный метод учета затрат на производство применяется в индивидуальных и мелкосерийных производствах обрабатывающих отраслей промышленности, где производятся неповторяющиеся или редко повторяющиеся изделия или работы, а также во вспомогательных производствах предприятия.

Объектом учета затрат является отдельный заказ, открываемый на заранее установленное количество одинаковых изделий, или определенный объем выполненных работ или услуг. Производственные затраты собираются по отдельному заказу, а внутри его в разрезе установленной номенклатуры

калькуляционных статей расходов.

Фактическая себестоимость выпущенных изделий, выполненных работ или услуг по каждому заказу калькулируется по его окончании суммированием затрат на производство с учетом имевшего место возврата неиспользованных материальных ценностей и является не средней, а вполне определенной величиной.

Калькуляция фактической себестоимости отдельных изделий осуществляется способом прямого расчета, то есть сумма всех затрат на производство делится на количество входящих в этот заказ изделий.

Попередельный метод учета затрат на производство применяется в массовых производствах, где технологический процесс состоит из ряда последовательные переделов - прерывных стадий обработки, представляющих совокупность операций или процессов, в результате которых изготовляется однородная, по исходному материалу и характеру обработки, продукция. Сущность этого метода заключается в том, что производственные затраты учитываются по переделам производственного процесса, а внутри каждого передела - по калькуляционным статьям расхода.

Попередельный метод применяют в основном, в металлургической, текстильной, деревообрабатывающей, стекольной, бумажной, пищевой промышленностях, предшествующих стадий обработки и затрат последнего периода.

Нормативный метод учета затрат на производство характеризуется следующими принципами организации учета:

предварительным составлением нормативных калькуляций на основе технически обоснованных действующих норм расхода по основным статьям затрат на производство в натуральном и денежном выражении; учетом изменений действующих текущих норм и определением влияния этих изменений на себестоимость продукции;

выявлением отклонений фактических расходов от действующих норм по причинам и виновникам.

Применение системы нормативного учета позволяет использовать нормативный способ калькуляции, при котором фактическая себестоимость продукции исчисляется путем алгебраического сложения нормативной ее себестоимости с величиной измерений норм и отклонений от норм. Организация нормативного метода учета позволяет осуществить повседневный и непрерывный учет и контроль за текущими затратами. Совершенствование хозяйственного механизма идет по пути полной самостоятельности

на разных уровнях хозрасчетных подразделений. Документом, отражающим эффективность работы хозрасчетного подразделения, может быть лицевой счет. Наиболее перспективной, с учетом широкого использования вычислительной техники, является последовательная замена учета фактических затрат нормативным учетом по отклонениям от нормативной информации (норм, нормативов и нормативных показателей), что значительно повысит информационность в системе управления предприятием.

Методы учета затрат на производство, применяемые в зарубежной практике по полноте включения затрат в себестоимость продукции подразделяются на:

1.) Система полного включения затрат в себестоимость (традиционный учет затрат на производство).

Применяется в России.

2.) Ограниченное включение затрат в себестоимость по какому - либо признаку. Включает методы:

а) Standart - cost

б) Direct - costing

Standart - cost - это система измерения оценочных размеров издержек на

каком - либо участке, т.е. тех, которые должны быть понесены, а не

фактически, (опирается на нормативные издержки).

Отличительные проводки:

1. При покупке материалов.

Отклонение цены материалов = фактическое количество материалов Х нормативная цена материалов - фактическое количество Х фактическую цену.

2. При использовании материалов.

Отклонение = нормативное количество использованных материалов Х нормативную цену – фактическое количество израсходованных материалов Х нормативную цену. Отклонение появляется в результате того, что вместо нормативного количества расходуется другое количество материалов.

3. Прямые трудозатраты.

Стоимостная оценка фактических трудозатрат = фактически затраченные часы раб. Времени Х фактические расценки одного часа рабочего времени.

Нормативные трудозатраты = нормативная величина затрат рабочего времени Х нормативные расценки.

На нормативную величину дебетуем счет "незавершенное производство", а на отклонение Д или К счета "отклонение прямых трудозатрат".

4. На отклонение общехозяйственных расходов. Отклонение = фактическая величина общехозяйственных расходов -нормативная величина общехозяйственных расходов. Нормативная величина списывается в Д "незавершенное производство", а разница в Д или К "отклонение общехозяйственных расходов".

5. После изготовления готовой продукции.

Списание всех отклонений на себестоимость продукции. Рассчитывается нормативная себестоимость ед. готовой продукции. Отклонение списывается на счет «Готовая продукция, выпущенная из производства". Преимущества метода Standart-cost: физически одинаковые материалы и продукция учитываются по одной и той же цене.

Direct-cost – это система измерения оценочных размеров издержек на каком либо участке, т.е., которые должны быть понесены фактические переменные затраты. По данному методу себестоимость продукции определяется на основе переменных производственных затрат. Постоянные издержки (расходы периода) относятся на уменьшение конечных финансовых результатов.

Сопоставление11

измерений системы «Direct- costing» и узбекской модели калькуляции себестоимости продукции(работ, услуг) по системе показателей отчета о финансовых результатах.

Таблица №1

№ п/п	По системе узбекской модели калькуляция себестоимости	Сумма	№ п/п	По системе «Direct-costing»	Сумма	Расхождение в сумме постоянных расходов (стр 3-стр6)
1	2	3	4	5	6	7
1	Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	350 000	1	Выручка от реализации продукции (товаров,работ, услуг)	350 000	-
2	Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	2 450 000	2	Переменные затраты (Себестоимость реализованной продукции товаров,работ, услуг)	2 100 000	+350 000

Б.А. Хасанов Бошкарув хисоби: назария ва амалиет. Стр.61.

3	Валовая прибыль (убытки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр1 – стр2)	1 050 000	3	Маржинальный доход (Валовая прибыль (убытки) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр1 – стр2)	1 400 000	-350 000
4	Расходы периода	700 000	4	Постоянные расходы (Расходы периода)	1 050 000	-350 000
5	Прочие доходы от основной деятельности	-	5	-	-	-
6	Прибыль (убыток) от основной деятельности (стр 3-стр 4+стр 5)	350 000	6	Основная (операционная) прибыль (убыток) (стр 3 – стр 4)	350 000	-

Для иллюстрации сопоставления измерений система «Direct-cost» и действующей в нашей стране метода калькуляции себестоимости продукции

(работ, услуг), в разрезе этих двух систем, составляем «Отчет о финансовых результатах» и показатели отчета представляет возможность сопоставления измерений этих двух систем учета затрат.

Определение себестоимости продукции (работ, услуг) по системе «Direct - costing» исключает распределительных процедур постоянных расходов, состоящих в основном из косвенных затрат.

По составу и объему себестоимости системы «Direct - costing» выражает эффективность использования активной части материальных, производственных и трудовых ресурсов. На уровне переменных затрат уточняется материалоемкость, фондоемкость и трудоемкость различных видов изделий, отдельных этапов производства в технологической линии переработки изделия отдельных подразделений в структуре производства предприятий и производства продукции предприятий в различной сфере деятельности.

В системе «Direct - costing» самым уязвимым местом является определение цен на реализацию, при котором продукция (работы, услуги) должны быть реализованы без убытков. Безубыточность установленных цен определяется с расчетом погашения затрат входящих в себестоимость продукции и в состав постоянных расходов.

Затраты не входящие в состав себестоимости продукции хотя имеют устойчивый характер, их уровень часто меняется за счет влияния инфляционного фактора. Когда в

ценах учитывается только изменение уровня затрат входящих в себестоимость продукции (работ, услуг), и состав цен построенных из элементов постоянных расходов нескорректированы с учетом инфляционного процесса, продукции (работы, услуги) могут быть реализованы с убытком, за счет не окупаемости постоянных расходов.

Постоянные расходы оказывает сильное влияние на уровень цен, особенно в тех отраслях производства, где организационно – структурное их построение состоит из сложной системы производства и управления. Поэтому применение системы «Direct - costing» более приемлемы в условиях стабильности экономики и когда умеренно влияние инфляции на уровень цен и затрат производства.

Тема 21 Принятие управленческих решений

1. Анализ безубыточности производства на предприятии

2. Планирование ассортимента.

3. Принятие решений по ценообразованию

4. Принятие решений о изменение состава бизнеса.

"Амтек Лтд. " создано в 1992 году. Дата последней перерегистрации предприятия - 11 марта 1999 года. Юридический адрес предприятия: 95000, Автономная республика Крым, г. Симферополь, ул. Ушинского 2/46,

Организационно-правовая форма предприятия - общество с ограниченной ответственностью.

Общество с ограниченной ответственностью - это общество, имеющее уставный фонд (капитал), разделенный на части, размер которых определяется учредительными документами. Участники общества несут ответственность в пределах их вкладов.

В Украине предприятия с такой формой собственности занимаются коммерцией, торговлей и предоставлением услуг, немногие предприятия рискуют создавать бизнес, связанный с производством, так как это связано с большими издержками обращения. Исследуемое предприятие является счастливым исключением.

Некоторые справочные сведения из истории предприятия позволят лучше понять спектр интересов производственной деятельности предприятия "Амтек Лтд".

Совместное украинско-германское предприятие "Амтек Лтд. ", отметившее в 2003 году свое 12-летие, в Крыму и за его пределами имеет положительную репутацию производителя качественной продукции и услуг по самым современным технологиям.

В течение всего времени существования предприятия, число работников которого достигло 500 человек, его возглавляет Генеральный директор – Аматуни Александр

Ашотович, награжденный почетным званием "Заслуженный работник промышленности Автономной Республики Крым".

Сегодня основными направлениями деятельности "Амтек Лтд. " являются:

производство оконных и дверных блоков по европейской технологии из металлопластика, дерева и алюминия;

производство всех видов строительных и отделочных (по евростандарту) работ, проектирование;

производство кондитерских изделий по фирменной технологии;

система фирменных кафе "Амиго".

Управление производством построено таким образом, что оно способно быстро переориентироваться на внедрение новых видов изделий, форм организации и управления.

Так, в настоящий момент на предприятии освоена технология производства одноразовых шприцев, идет строительство завода по производству безопасных шприцев, выпущены опытные партии, получено Свидетельство о Государственной Регистрации "шприца инъекционного безопасного одноразового использования "Амтек" №1209/2002. Изделие запатентовано. Именно это направление деятельности предприятия будет рассмотрено в качестве анализа безубыточности продукции.

Завершение проекта создания завода медицинских изделий в г. Симферополе позволит решить проблему поставок достаточного количества высококачественных медицинских шприцев украинского производства на рынок Украины и их экспорта в другие страны. Кроме того, разработанный СП "Амтек Лтд. " шприц является не просто шприцем однократного применения, а обеспечивает дополнительную защиту от опасности ранения иглой использованного шприца. Этот шприц полностью отвечает требованиям к новому типу медицинских шприцев - безопасным шприцам, а также является на 100% одноразовым, т. к. его конструкция делает его повторное использование невозможным.

Таким образом, на предприятие возложена важнейшая социальная миссия – забота о национальном здоровье.

Основными конкурентами на рынке безопасных шприцев являются компании "Бектон Диккинсон", "Ретрактебл Текнолоджиз", "Юнивек", "Сейфити Сиринджиз" и ряд других.

Продукция, разработанная СП "Амтек Лтд. ", имеет значительные преимущества перед конкурирующими продуктами с точки зрения ее функциональных качеств и цены. Как правило, безопасные шприцы, которыми производятся в мире сегодня, стоят в 6 - 10 раз дороже, чем обычные, трудные в использовании, и требуют специального обучения. Шприц СП "Амтек Лтд. " является уникальным исключением, т. к. его стоимость выше обычного всего в 2 раза, а при наращивании объемов производства и его автоматизации стоимость шприца будет еще существенно снижена.

Режим работы основного производства определяется в соответствии с планом производства. Действительный годовой фонд времени работы оборудования принят по ОНТП-2-84 ("Общесоюзные нормы технологического проектирования производств по

переработке пластмасс") с учетом затрат времени на дезобработку помещений и оборудования в соответствии с методическими указаниями МУ 64-3-78-83. Режим работы основных участков приведен в таблице 1.

Таблица 1.

Режим работы основных участков производства

Наименование операции	Режим работы	Кол-во смен	Продолж. смены	Кол-во рабочих дней в году	Годовой фонд времени работы, ч	
					Оборудов.	Рабочих
Подготовка сырья		1	8	260	-	1820
Литье под давлением	Прерывный	3	8	271	5700	1820
Нанесение реквизитов	-"-	1	8	260	1900	1820
Сборка	-"-	3	8	260	5700	1820

Расчет годового фонда рабочего времени по сборке базируется на хронометраже рабочего времени.

Годовой фонд рабочего времени на сборке 60 мин. х 1820 часов =109200 мин. Хронометраж 18,84 сек.: 60 сек. = 0,314 мин. Тогда 109 200 мин.: 0,314 мин. =347 770 - содержание расчета производственной мощности цеха сборки (в расчете на 1 сборщицу в год). Бригада из 10 сборщиц в год соберет 3 477 700 шприцев.

Основным технологическим оборудованием в производстве являются литьевые машины, линия для производства защитной трубки, линия для нанесения реквизитов. Расчет необходимого основного оборудования под годовую программу представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.

Расчет необходимого оборудования для основного производства

Наименов. детали	Материал	Годовая программа				Тип машины	К-во
		млн. шт.	тн.	млн. шт.	тн.		
Корпус	Полипропилен QT-73	9,0	41,22	15,0	68,7	Демаг Д 240 закупаем	0,7 (22 дня) 1 шт. (25 дней)
Плунжер	Полипропилен SR-50	9,0	16,44			Демаг Д 240	0,4 шт. (22 дня)

				15,0	24,7	Демаг Д 240	0,7 шт. (22 дня)
Толкатель	Полипропилен SR-50	9,0	6,62	15,0	11,03	Таймакс - 140 Таймакс - 140	0,7 шт. (22 дня) 0,7 шт. (25 дней)
Колпачок	Полипропилен SR-50	9,0	11,25	15,0	18,75	Таймакс - 140 Таймакс - 140	1 шт. (6 мес) 1 шт.
Поршень	Бергафлекс	9,0	3,672	15,0	6,120	KYASU 260/100	0,4 шт. (22 дня) 0,5 шт. (30 дней)
Диафрагма	Бергафлекс	9,0	4,463	15,0	7,439	KYASU 260/100	0,4 (22 дня) 0,5 шт. (30 дней)

Рассмотрим планирование материальных затрат предприятия по производству нового изделия.

Основным сырьем, используемым в производстве комплектующих деталей является полипропилен, бергафлекс. Указанное сырье представляет собой гранулированный материал, поступающий на производство автотранспортом в полиэтиленовых мешках массой 25 кг, уложенных на поддоны. Сырье разгружается и хранится на складе сырья, где производится обеспыливание мешков с помощью пылесоса. Затрат основных материалов для производства основных деталей одноразовых шприцев приведем в таблице 2.3.

Таблица 3.

Затраты основного сырья (бергафлекса) на производство деталей продукции

Детали изделия	Норма расхода на 1000	Кол-во, кг	Цена	Сумма
П/П	-	150846,30	4,5	678808,35
колпачек	1,9596	64666,80		
корпус	4,5842	151278,60	4,5	680753,70
плунжер	1,8624	61459, 20	-	-
толкатель	0,7491	24720,30	-	-
бергафлекс	-	30841,80	-	1100435,42
поршень	0,4221	13929,30	35,68	496997,42

диафрагма	0,5125	16912,50	35,68	603438,00
клей мл.	7	231,00	1740	401940,00
праймер мл	14	462,00	1560	720720,00
силикон мл	25	825,00	50	41250,00
трубка, шт/г	1100/5,3	159	687,7	109344,30
игла	1100	33 000 000	0,053	1749000,00

Плановые затраты на основное сырье вспомогательного производства представлены в табл. 4.

Таблица 4.

Плановые затраты на сырье для вспомогательного производства (для упаковки одноразовых шприцев)

Наименование	Норма на 1000 шт.	Кол-во, кг	Цена	Сумма
Краска трафаретная, г	0,185	6,105	36,36	221,9778
Бумага для индив. Упак, г	571	18843	9,42	177501,06
Пленка многослойн. "Полиформ" для инд. Уп-ки. г	717			
Термоус. пленка для гр. уп., г	117,6	3880,8	5,8	22508,64
Газ для стерилизации, кг	0,01	330	2,55	841,5
Упаковочная коробка, шт	10	300000	2	600000,00
Этикетка				17,42
Полиэт. пакет 150х180. шт	1100	33 000 000	0,028	924,00
Скотч, м	2,2	66 000	0,04	2640,00
Итого				804 654,60

Прочие затраты на вспомогательные материалы охарактеризуем с помощью таблицы 5.

Таблица 5.

Прочие плановые затраты на вспомогательные материалы

Наименование	Расход в год	цена	Итого (грн)
Масло индустриальное, л	1000	1,9	1900,00
Вода водопроводная, м. куб.	30	5,64	169,2

Солидол, кг	50	4,5	225,00
Смазка для П/ф, мл	200	0,12	24,00
Смазка для П/ф высокотемп, мл	200	0,059	11,8
Бензин для обработки, л	10	2,28	22,8
Растворитель л	5	5,59	27,95
Фреон, кг	10	13,2	132,00
Солярка, л	10	2,04	20,40
Селикон-спрей, л	3	51. 62	154,86
Марля, м	24	6	144,00
Серилиум. л	20	37	740,00
Спирт, л	120	16,8	2016,00
Хлорамин, кг	48	22,42	1076,16
Стиральный порошок, шт	50	2. 8	140
Чистящее средство, кг "Бинго"	120	4,2	504
Мыло хозяйственное, шт	160	0,71	113,6
Мыло туалетное, шт.	300	0,76	228
Шампунь, шт	200	3,6	720
Аэрозоль, шт	20	3,6	72
Вата, кг	12	0,71	8,52
Бихромат калия, кг	1,5	60	90
Туалетная бумага, шт	20	0,36	7,2
Ветошь, кг	30	7. 02	210. 6
Серная кислота, л	15	14,4	216
Перекись водорода, кг	100	4. 2	420
Питательная среда, шт	1800	12	21600
Натрий двууглекислый, кг	12	1,8	21,6
Краска, л	20	8,4	168
Итого в год			31183. 69

Итого с учетом данных таблиц 4. и 5. сумма плановых затрат на вспомогательные материалы составит 835 838,29 грн.

Транспортные расходы по плану для производства отражены в таблице

Таблица 6.

План по транспортным расходам, грн.

Пункт назначения и расстояние в оба конца	Стоимость грузоперевозки 1 км, грн	Всего стоимость за месяц	Всего стоимость на год
Киев - 2000 км	2	4000	48000
Хмельницк-1900 км	2	3800	45600
Мелитополь - 1350	2	2700	32400
Итого:		10500	126000

Большое значение для данного вида производства имеет вспомогательное производство. Вспомогательное производство состоит из: склада готовой продукции, участка подготовки сырья, участка изготовления дезрастворов, участка ремонта форм гардеробных, бытового узла, электрощитовой, компрессорной и холодильной, помещений венткамер и котельной на газе с двумя водогрейными котлами типа КСВ-1,25 "ВК-32" и тепловой нагрузкой: зимой 1,36 ГКАЛ/час (1,58 МВТ), летом - 0,86 ГКАЛ/час (1,00 МВТ). Рассмотрим содержание планирования производства по энергетическим затратам для данного вида изделия (таблица 7).

Таблица 7.

Состав и содержание энергетических затрат производства одноразовых шприцев

Наименование операции	деталей в месяц	деталей за 1 час	Отработанное время машин в месяц(ч)	Энерго-емкость литьевой машины	Стоимость электроэнергии (грн)
Основное производство					
Поршень	2750000,00	9600,00	441. 00	26,00	2717,44
Диафрагма	2750000,00	9600,00	441,00	26,00	2889,43
Колпачок	2750000. 00	9600,00	441,00	30,00	3333,96
Толкатель	2750000,00	9600,00	441. 00	26,00	2889,43
Корпус	2750000,00	9600,00	441,00	49,00	5445,47
Плунжер	2750000,00	9600,00	441,00	49,00	5445,47
Итого в месяц		57600,00		206,00	22721, 20
Итого в год					272 654,42
Оборудование, обслуживающее производство					

Наименование	Кол-во машин шт.	Мощность КВ. /Ч	Время работы оборудования	Итого квт/час в месяц	Стоимость электроэнергии (грн)
Холодильное оборудование	1	82	320. 00	26240,00	6612,48
Дробилка	1	6	126,00	756,00	190,51
Вщтр. и внешн. освещение		15	666. 00	9990. 00	2517,48
Вентиляция	1	44	484. 00	21296,00	5366,59
Котельная				5421. 50	1366. 22
Итого квт/час в				63703,50	16053,28
Итого квт/час в год				764442	192 839,384
Процессы сборки				113079	28495,91
Всего электроэнергии	За меся работы		За год работы 807244,70		

Рассмотрим содержание планов предприятия по оплате труда и формированию фонда оплаты труда.

В теоретических изысканиях первого раздела мы установили, что затраты на оплату труда занимают второе место в структуре себестоимости производства. Наше предприятие формирует фонд оплаты труда с учетом всех видов и участков работ. Отчисления по зарплате проводятся в определенных процентах, а именно 32% - Пенсионный Фонд; 2,9% - соц. страх; 1,9% - Фонд занятости; 1,7% - в Фонд защиты от несчастных случаев. Таблица 2.8. содержит расчет фонда оплаты труда на год.

Таблица 8. Расчет планового фонда оплаты труда

Участки работ	Кол-во шт. ед.	Оклад	Отчисл.	Итого	Всего:
Литейный участок					
-литейщики	1	600	234	834	834
-наладчики	3	1000	390	1390	4170
- инструментальщики	4	1000	390	1390	5560
-уборщица	7	250	97,5	347,5	2432,5
-экструдерщик	1	600	234	834	834
-градуировщик	1	600	234	834	834
-мастер	1	1000	390	1390	1390
Итого: фонд оплаты за м-ц	18				25228,5
за год					302 742
Сборочный участок					
-обслуж. ротор. лин.	9	500	195	695	6255
-наладчики	2	1000	390	1390	2780
- комплектовщики	2	500	195	695	1390
-обсл. бригада	3	500	195	695	2085
-мастер	2	1000	390	1390	2780
-контролер ОТК	2	700	273	973	1946
Итого: фонд оплаты за м-ц	20				17236
за год					206 832
Вспомогательное производство (рабочие)					
-грузчики	3	400	156	556	1668
-электрики	2	550	214,5	764. 5	1529
-машинист хол. уст-ки	1	500	195	695	695
-обсл. лин. инд. упаковки	2	500	195	695	1390
-упаковщики груп. тары	5	500	195	695	3475
-оператор стер. уст-ки	2	600	234	834	1668
-компрессорщик	1	500	195	695	695
-пригот.д.еэ. раствора	1	400	156	556	556
-водитель	3	600	234	834	2502
Итого: фонд оплаты за м-ц	20				14178
за год					170 136
Всего фонд оплаты за м-ц	56 642,50				
За год	679 710,00				
Отчисления	265 086,90				
ФОТ с отчислениямигод	944 796,90				

Затраты по плану на оплату труда администрации и служащих данного производства отразим с помощью таблицы 9.

Таблица 9. Плановые затраты оплаты труда управляющих и служащих

Должность	К-во ед.	Оклад 1 ед.
1. Директор	1	2500
2. Начальник пр-ва	1	2000
3. Менеджер координатор	1	1500
4. Экономист	1	1000
5. Технолог	1	1000
б. Инженер - конструктор	2	1000
7. Начальник ОТК	1	1000
8. Инженер по снабжению	1	700
9. Начальник отдела сбыта	1	1500
10. Зам. нач. сбыта	1	1000
11. Инженер по сбыту	2	800
12. Механик	1	800

13. Зам. гл. бух.	1	800
14. Зав. складом	1	500
15. Кладовщик	1	400
16. Нормировщик	1	500
17. Секретарь-референт	1	500
Итого:	19	19300

Отразим плановые общепроизводственные затраты на производство одноразовых шприцев с помощью таблицы 10.

Таблица 10. Плановые общепроизводственные затраты

Статьи затрат	на месяц	на год
материальные затраты	1180,70	14 168,44
зарплата	19300	231600
отчисления соц. стр.	7527	90324
коммунальные услуги	1105,7	13268,4
топливо	8865,26	106383,13
охрана	1435,17	17222,04
телефон. связь	1200	14400,00
мобильная связь	500	6000,00
почтовые расходы	500	6000,00
командировочные расходы	3000	36000,00
прочие расходы	5000	60000,00
износ	488,83	5866,00
коммунальный налог	149,6	1795, 20
командировочные расходы	3000	36000,00
Итого:		603 027,21

Рассмотрим остальные статьи затрат на производство нового вида изделия из расчета план производства на 30 миллионов штук шприцев (таблица 11).

Таблица 11. Основные статьи затрат по годовой программе производства одноразовых шприцев

Основные статьи	Сумма, грн
Основные материалы	5482251,77
Вспомогательные материалы	835838,29
Электроэнергия	807244,7
ФОТ	944796,9
Амортизация ОС	1197721,00
Общепроизводственные	603027,21
АУП	60800
Ремонт	242000
Коммерческие расходы	600000

Рекламно-маркет. услуги	600000
Возмещение% за кредит	312000
Транспортные расходы	126000,00
Прочие расходы 10%	1181087,99
Себестоимость	12 991 967,86
Прибыль (20%)	2 598 393,57
Цена, грн.	15 590 361,43
Цена в дол. США	18 188 755,00

Рассмотрим плановую себестоимость единицы изделия с помощью калькуляции (табл. 12). Калькуляция готовой продукции – это расчет затрат в денежном выражении, приходящийся на единицу продукции. Определение себестоимости единицы продукции необходимо для расчетов рентабельности отдельных ее видов, для установления цен на продукцию, для организации коммерческого расчета.

Таблица 12. Плановая калькуляция единицы нового изделия

Статьи калькуляции	Сумма, грн.
Основные материалы	0,18
Вспомогательные материалы	0,03
Электроэнергия	0,03
ФОТ	0,03
Амортизация ОС	0,04
Общепроизводственные	0,02
АУП	0,00
Ремонт	0,01
Коммерческие расходы	0,02
Рекламно-маркет. услуги	0,02
Возмещение% за кредит	0,01
Транспортные расходы	0,00
Прочие расходы 10%	0,04
Себестоимость	0,43
Прибыль (20%)	0,09
Цена (грн)	0,52
Цена (дол. США)	0,10

Налаженное производство одноразовых шприцев на предприятии должно приносить доход, быть рентабельным. Планирование не может обойти важнейший показатель производства, такой как рентабельность выпускаемой продукции и доход, получаемый от ее реализации. Поэтому необходимость расчета безубыточности налаженного производства шприцев имеет важное значение.

Определим безубыточный объем производства данного вида продукции, воспользовавшись известными из экономики соотношениями: точка безубыточности может быть определена аналитическим путем.

$$BE = \frac{F_c}{1 - \frac{V_c}{S}} \quad (2.\ 1)$$

Где BE - точка безубыточности;

Fc – фиксированные издержки – (постоянные плановые расходы на производство, и т.д.);

Vc – переменные издержки (переменные расходы – сервисное обслуживание станков, снижение стоимости закупаемых материалов для ремонта, снижение стоимости закупки материалов);

S – объемы продаж.

Если фиксированные издержки у нас составляют 10 000 долларов, цена единицы продукции 5 долларов, переменные издержки равны 80% продажной цены, то где лежит точка безубыточности?

$$BE = \frac{10000}{1 - \frac{4}{5}};\quad BE = \frac{10000}{1 - 0{,}8};\quad BE = \frac{10000}{0{,}2};\quad BE = 50000 \text{ долларов,}$$

т.е. продав 10 000 изделий по цене 5 долларов за штуку мы не получим никакой прибыли, лишь возместим переменные и фиксированные издержки. Общеизвестно, что существует определенная зависимость уровня затрат (постоянных и переменных) и прибыли от объема производства, которую всегда должны использовать экономисты при обосновании решений (рис. 2. 1).

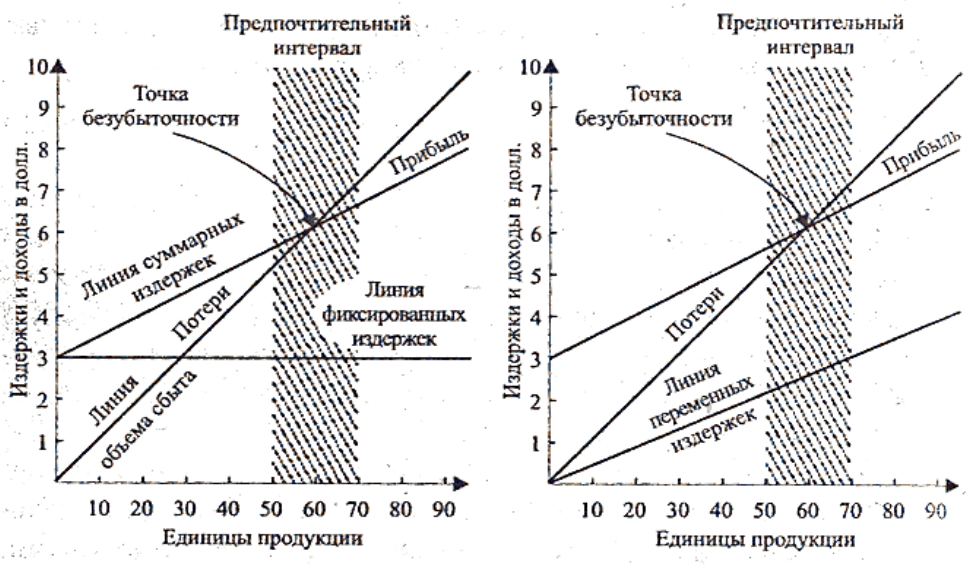


Рис. 2.1. Механизм определения точки безубыточности

2. Планирование ассортимента.

Ассортиментная политика - определение набора товарных групп, наиболее предпочтительного для успешной работы на рынке и обеспечивающего экономическую эффективность деятельности предприятия в целом.

Задачи ассортиментной политики могут быть различны. Это:

удовлетворение запросов потребителей - один из основных принципов маркетинга, который соответствует задаче глубокой сегментации и дифференциации рынка и обеспечивает тесную связь с потребителями;

оптимальное использование технологических знаний и опыта предприятия;

оптимизация финансовых результатов предприятия - формирование ассортимента основывается на ожидаемой рентабельности и величине прибыли, что чаще встречается в практике работы предприятий, однако может быть оправдано при тяжелом финансовом положении, отсутствии альтернатив и др.;

завоевание новых покупателей путем расширения сферы применения существующей производственной программы. Этот подход достаточно консервативен, так как рассчитан на краткосрочные результаты и предполагает удлинение жизненного цикла устаревающих изданий за счет нахождения новых рынков сбыта;

соблюдение принципов гибкости за счет диверсификации сфер деятельности предприятия отрасли печати и включения в них нетрадиционных отраслей;

соблюдение принципа синергизма, предполагающего расширение областей производства и услуг предприятия, связанных между собой определенной технологией, единой квалификацией кадров и другой логической зависимостью.

Широкая ассортиментная гамма выпускаемой продукции укрепляет рыночные позиции предприятия и расширяет объем продаж.

Ассортиментная политика определяет оптимальное соотношение набора изданий, разных по стадиям жизненного цикла, но одновременно находящихся на рынке. Оптимизация номенклатуры изданий, одновременно находящихся на рынке, но различающихся по степени новизны, позволяет гарантировать предприятию отрасли печати относительно стабильные общие условия обеспечения объемов реализации, покрытия расходов и достижения прибыли.

Ассортиментная стратегия может строиться также по следующим направлениям:

товарная дифференциация связана с выделением предприятием своих изданий в качестве особых, отличных от изданий конкурентов, и обеспечением по ним отдельных «ниш» спроса;

узкая товарная специализация определяется работой предприятия на довольно узком сегменте рынка и связана с ограничением сферы сбыта продукции в силу ряда причин. Иногда узкая специализация как вариант товарной политики воспринимается в качестве вынужденной меры, поскольку предприятие не располагает достаточными ресурсами для проведения успешной работы по широкому кругу товарной номенклатуры или в силу специфики самого товара, а также особенностей технологического процесса. Причиной может служить и глубокая сегментация рынка данного издания. В ряде случаев политика узкой товарной специализации оптимальна для эффективной деятельности небольшого предприятия или когда предприятие периодически меняет узкую специализацию, используя ее для освоения новых рынков или адаптируясь к меняющемуся характеру спроса;

товарная диверсификация подразумевает значительное расширение сферы деятельности предприятия и осуществление производства большого числа, как правило, не связанных между собой изданий. Такая политика обеспечивает значительную устойчивость и стабильность работы предприятия, так как служит гарантом от риска снижения спроса и кризисных явлений в производстве одного издания;

товарная вертикальная интеграция преследует цель расширить деятельность предприятия путем освоения (или присоединения к себе) производства или услуги по одной технологической цепочке. Она дает возможность экономить на издержках производства и обращения в связи с использованием более дешевого сырья и базовых компонентов основной продукции, передовой технологии и опыта интегрируемых производств, доступа к новой сбытовой сети и новым рынкам сбыта и др.

При определении оптимальной ассортиментной политики и товарной номенклатуры исходят из двух принципов:

принцип синергизма означает, что номенклатура выпускаемых товаров и услуг должна быть внутренне связана и отдельные товары и виды услуг должны дополнять друг друга. Этот принцип обеспечивает широкую экономию на масштабах деятельности предприятия за счет взаимной поддержки различных товарных групп или сфер хозяйственной деятельности. Однако в случае конъюнктурных колебаний такая система построения ассортиментной политики отличается большой уязвимостью;

принцип стратегической гибкости основывается на конгломератном построении стратегических зон хозяйствования и товарной номенклатуры, которые зависят от различных технологий, уравновешивают рисковые и устойчивые товарные группы и т.д., так что неожиданные события в одной сфере не могут тяжело сказаться на развитии другой сферы и на общих результатах совокупной деятельности предприятия.

К основным факторам, определяющим ассортимент продукции предприятия, необходимость расширения и диверсификации его товарной номенклатуры, относятся:

НИОКР в рассматриваемой отрасли;

изменения, происходящие в товарном ассортименте предприятий-конкурентов;

изменения спроса на производимую предприятием продукцию на рынке, что требует разработки товарной политики, которая позволяла бы ему противостоять сужению рынка и умело пользоваться расширением рыночных возможностей;

желание и предпочтение покупателей приобретать большое число наименований продукции одного предприятия;

оптимальность продаж сбытовой сети нескольких видов продукции одновременно;

развитие торговли по специальным заказам отдельных потребителей, предусматривающим индивидуальное изготовление продукции заданных свойств и характеристик;

стремление избежать наличия неиспользованных или незагруженных мощностей за счет производства других, дополнительных видов продукции;

желание использовать побочные продукты для производства новых видов продукции и повысить общую эффективность деятельности предприятия.

Товарная политика предприятия требует изменения в том случае, если в течение длительного периода имеются избыточные производственные мощности; основную прибыль дают два-три вида продукции; нет достаточного количества видов продукции, соответствующих возможностям рынка и объему предъявляемого спроса; объем продаж и прибыль предприятия постоянно снижаются.

Большое значение имеет выбор ассортимента выпускаемой продукции, который позволил бы предприятию отрасли печати увеличить выручку от реализации и соответственно прибыль.

Рациональную структуру выпускаемой продукции можно определить с помощью показателя «точка безубыточности», отражающего минимальный уровень сбыта, при котором отсутствует убыток, но нет прибыли. Когда предприятие производит и реализует одно издание, «точка безубыточности» определяется по формуле

$$R_b = \frac{C}{1-k},$$

где Rb - объем реализации продукции, при котором предприятие не имеет убытков, а также и прибыли; C - постоянные расходы предприятия, не зависящие от объема производства; k - коэффициент, выражающий состояние между переменными расходами предприятия, зависящими от объема производства V, и выручкой от реализации R:

$k = V/R.$

Сущность планирования ассортимента продукции определяется как планирование всех видов деятельности, направленных на отбор изделий для будущего производства и на приведение технических, функциональных и эстетических свойств этих изделий в наиболее полное соответствие с требованиями потенциальных потребителей.

Основными элементами (или фазами) планирования ассортимента продукции являются:

1) выявление текущих и потенциальных (неудовлетворенных) потребностей покупателей; анализ способов использования соответствующей продукции, а также особенностей поведения покупателей (потребителей) в данном сегменте рынка;

2) оценка конкурирующих изделий-аналогов под тем же углом зрения;

3) анализ потребительских оценок качества вырабатываемых изделий, т.е. определение степени их соответствия запросам покупателей (потребителей) с точки зрения способности удовлетворить конкретную потребность в функциональном и эстетическом отношении;

4) определение того, какими изделиями должен быть пополнен вырабатываемый ассортимент продукции и какие изделия следует исключить из него по причинам недостаточной рентабельности, морального износа, снижения конкурентоспособности и т.д. Сюда же относится решение вопроса о том, следует ли диверсифицировать производство за счет направлений, выходящих за рамки сложившейся специализации;

5) рассмотрение предложения об освоении новых изделий, усовершенствовании освоенной продукции, а также о новых способах и сферах применения выпускаемых товаров;

6) разработка спецификаций новых или улучшенных изделий в соответствии с требованиями покупателей;

7) изучение с помощью специалистов по научно-техническим изделиям и разработкам перспектив производства новых или усовершенствованных изделий, включая вопросы цен, себестоимости и рентабельности;

8) тестирование продукции с привлечением потенциальных потребителей для выявления ее соответствия покупательскому спросу по всему кругу основных показателей: качеству,

внешнему виду, прочности, удобству в эксплуатации, безотказности в работе; упаковке, цене, потребительной ценности;

9) разработка специальных рекомендаций для изготовителей продукции в отношении ее качества, типоразмера, наименования, цены, упаковки, технического обслуживания и т.д. в соответствии с результатами проведенного тестирования, пробных продаж и т.п.;

10) подготовка рекомендаций по сбыту продукции, включая: определение сроков и графика ввода на рынок нового или усовершенствованного товара, масштабов и начальной формы его реализации (например, только пробные продажи в специально отобранных городах, освоение отдельных региональных рынков или же выход сразу на национальный рынок), планов сбыта продукции, разработку программы проведения рекламных кампаний и других мероприятий по стимулированию сбыта.

При этом важно иметь в виду, что планирование ассортимента продукции - это непрерывный процесс, продолжающийся на протяжении всего жизненного цикла товара, начиная с зарождения идеи и кончая снятием его с продажи.

Технология планирования ассортимента имеет исходные условия:

Формированию ассортимента предшествует разработка предприятием ассортиментной концепции. Она представляет собой направленное построение оптимальной ассортиментной структуры, товарного предложения, при этом за основу принимаются потребительские требования определенных групп и необходимость обеспечить наиболее эффективное использование предприятием сырьевых, технологических и других ресурсов с тем, чтобы производить изделия с низкими издержками.

Ассортиментная концепция выражается в виде системы показателей, характеризующих по возможности оптимальное развитие производственного ассортимента данного вида товаров. К ним относятся: разнообразие видов и разновидностей товаров, частота обновления ассортимента, уровень соотношения цен на товары данного вида и др. Цель ассортиментной концепции - сориентировать предприятие на выпуск товаров, соответствующих структуре и разнообразию спроса покупателей.

Целевая направленность и искусство планирования проявляются в воплощении реальных и потенциальных возможностей предприятия в определенное сочетание продуктов, удовлетворяющих потребность покупателя и позволяющих получить прибыль.

Типичный цикл планирования ассортимента и его реализации включает предварительную оценку замысла, за которым следуют разработка спецификаций, основанных на требованиях потребителя, создание образцов, проверка возможностей их массового производства, рыночный тест.

Тема 22. Бюджетирование и контроль за затратами.

План

1. Планирование в системе управленческого учета.

2. Бюджет предприятия и процесс разработки бюджета

3. Планирование деятельности торговых предприятий.

4. Классификация затрат для контроля и регулирования

5. Контроль центров ответственности и мест возникновения затрат.

Во всем мире для нормальной работы предприятия существует три вида учета: финансовый, налоговый и управленческий. Каждый из них служит своим целям. Финансовый существует для представления понятной отчетности внешним пользователям: акционерам, инвесторам, кредиторам. Налоговый интересует исключительно налоговые органы, а управленческий предприятия ведут для себя.

В последние несколько лет обострилась полемика вокруг управленческого учета в постсоветских государств. Если понятие "бухгалтерский учет" определено законодательно, то термин "управленческий учет" в законом не регламентирован и допускает много разных толкований. Одни трактуют его, как сложную систему внутреннего управления экономикой предприятия; другие как ненастоящую науку, цели, задачи и методы которой непонятны.

Любой вид учета – это система наблюдения и контроля, которая формирует информацию обратной связи в управлении экономическими организациями и их объединениями. В управленческом учете формируется внутренняя информация о деятельности организации для конкретных нужд управления. Данные внутренней отчетности позволяют администрации принимать необходимые эффективные решения и информация, которой они пользуются, не должна вводить их в заблуждение, а отличаться большей правдивостью. Отчетность, предназначенная для внешних пользователей, должна формировать нужный для сторонних лиц образ организации. Следовательно, финансовый учет ориентирован на внешних, а управленческий – на внутренних пользователей.

Основной задачей управленческого учета является планирование и контроль деятельности предприятия.

Функции планирования и контроля сконцентрированы на бюджете или как иначе называют финансовой смете. Бюджет распределяет долгосрочные планы предприятия на краткосрочные и среднесрочные, требует системной отчетности о результатах хозяйственной деятельности. Эта отчетность разрабатывается для того, чтобы ориентироваться в выполнении долгосрочных программ. Бюджет предприятия представляет собой своего рода эталон, базу и служит средством эффективного финансового контроля в течение предусмотренного периода. Идеальной является ситуация, когда бюджет, определенный в начале отчетного периода, будет отражаться в финансовых отчетах, составленных на конец отчетного периода. Создание ежегодного бюджета представляет собой процесс управления от руководства до работников операционного уровня и является жизненно важным для поддержания эффективного финансового управления.

Процесс составления бюджетов – один из важнейших в системе планирования и контроля в управленческом учете. Бюджет должен представлять информацию доступным и ясным

образом так, чтобы его содержание было понятно пользователю. Избыток информации затрудняет понимание значения и точности данных, недостаточность информации может привести к непониманию основных ограничений и взаимосвязей данных принятых в документе.

Понятие бюджета, его значение и виды.

Под бюджетированием в бухгалтерском управленческом учете понимается процесс планирования. Соответственно бюджет – это план.

Планирование – это особый тип процесса принятия решений, который касается не одного события, а охватывает деятельность всего предприятия.

Различают текущее (краткосрочное)планирование (разработка смет, бюджетов) – сроком до года – и перспективное планирование (сроком более года).Обычно перспективные планы разрабатываются сроком на 3-5 лет.

При рассмотрении планирования деятельности предприятия речь пойдет о краткосрочном (или сметном) бюджетировании.

Смета (или бюджет) – это 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 времени, 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 корректирующим в цифрах проекты руководителей. В результате его составления становиться ясно, какую прибыль получит предприятие при одобрении того или иного плана развития.

Использование бюджета создает для организации следующие преимущества:

Планирование помогает контролировать деятельность организации. Без наличия плана управляющий, как правило, только реагирует на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать. Бюджет, являясь составной частью плана, содействует четкой и целенаправленной деятельности предприятия.

Бюджет является составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений. В отсутствии бюджета, при сравнении показателей текущего периода с предыдущими можно прийти к ошибочным выводам, а именно: показатели прошлых периодов может включать в себя результаты низко производительной работы. Улучшение этих показателей означает, что предприятие стало работать лучше, но свои возможности оно не

исчерпало. При использовании показателей предыдущих периодов не учитывает появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом.

Бюджет является средством координирующим деятельности различных подразделений организации. Оно побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность, принимая во внимание интересы организации в целом.

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 так же ее структурных подразделений;

определение показателей, которые будут использоваться при оценке деятельности;

обсуждение возможных изменений в планах, связанных с новой ситуацией;

корректировка планов, с учетом приложенных поправок.

В зависимости от поставленных задач различают следующие виды бюджетов:

генеральный и частные;

б) гибкие и статистические.

Бюджет, охватывающий общую деятельность предприятия называется генеральным бюджетом. Цель генерального бюджета – объединить и суммировать суммы и планы различных подразделений предприятия, называемые частными бюджетами.

В результате составления генерального бюджета создаются:

прогнозируемый баланс;

план прибылей и убытков;

план движения денежных средств.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

Операционный бюджет – часть генерального бюджета, включающая план прибылей и убытков, который реализуется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации.

Финансовый бюджет – часть генерального бюджета, включающая бюджеты капитальных вложений, движения 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 предельно точной – определенной и значащей для ее пользователя.

Этот документ может:

содержать лишь данные:

о доходах;

о расходах;

о доходах и расходах, которые могут быть не всегда сбалансированы;

разрабатываться в любых единицах измерения как стоимостных, так и натуральных;

составляться как для организации в целом, так и для ее подразделений – центров ответственности, что позволяет скоординировать ее действия.

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности, процесс разработки идет снизу вверх.

Бюджет может разрабатываться на годовой основе (с разбивкой по месяцам) и на основе непрерывного планирования (когда в течение первого квартала рассматривается смета второго квартала и составляется смета на первый квартал следующего года, т. е. бюджет все время проецируется на год вперед).

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета во многом зависят от вида деятельности организации. Рассмотрим генеральный бюджет торговой организации.

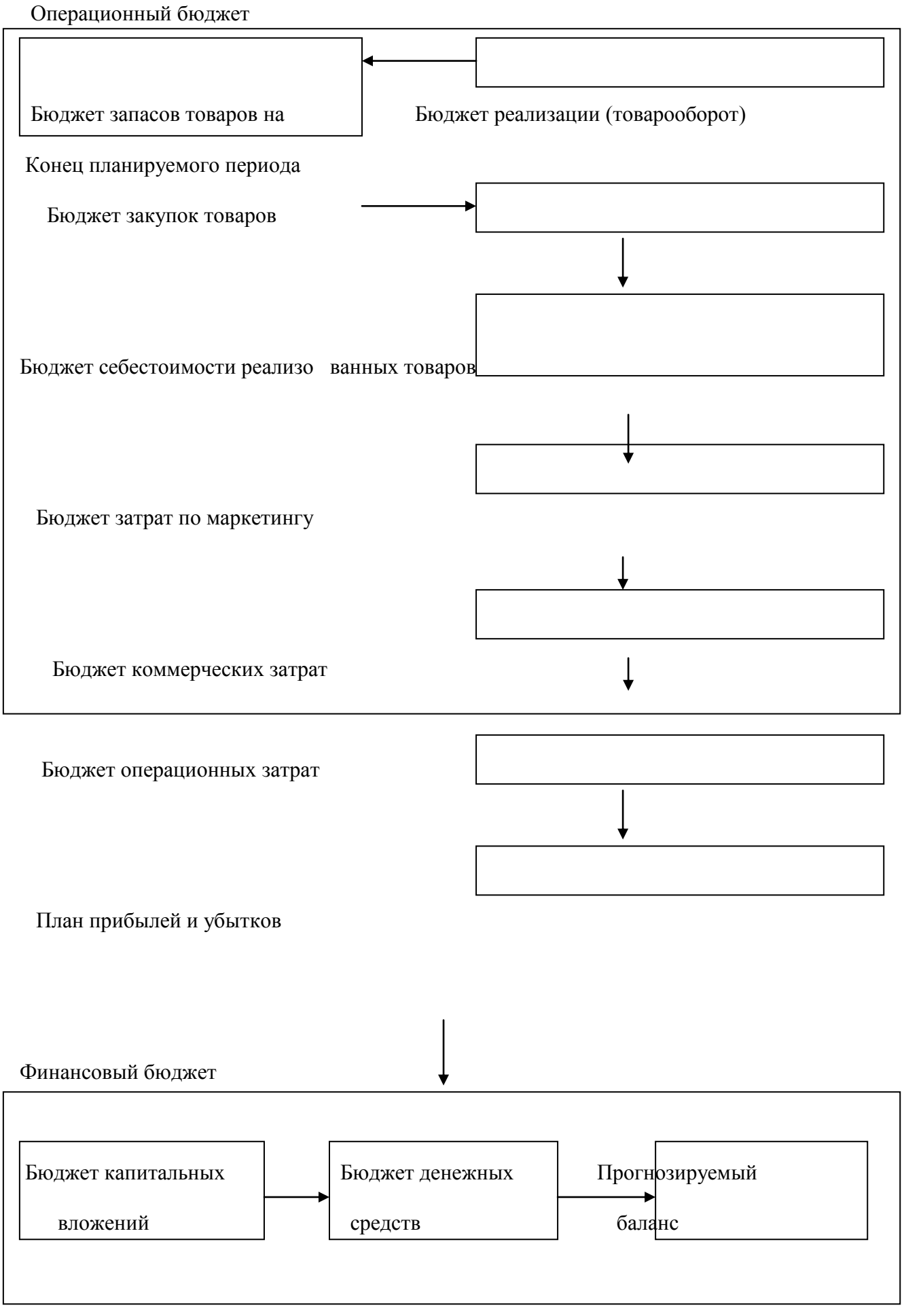
Генеральный бюджет торговой организации состоит из двух частей:

операционного бюджета;

финансового бюджета.

На рисунке 2 представлена схема генерального бюджета торговой организации.

Рисунок 1. Генеральный бюджет торговой организации



Как видно из рисунка 1, что операционный и финансовый бюджеты состоят из ряда частных бюджетов, которые связаны между собой, взаимозависимы и взаимообусловлены.

Разработка операционного бюджета начинается с определения плана продаж, то есть формирования бюджета реализации. Это наиболее ответственный момент планирования, предполагающий исследование рынка, определение динамики спроса с учетом сезонных колебаний и иных факторов.

После того как руководству организации становится ясен возможный объем реализации товара, с учетом имеющихся запасов на начало имеющихся запасов на начало планируемого периода и бюджета запаса товаров на конец периода разрабатывается бюджет закупок товаров. От предполагаемых объемов закупок зависят бюджеты себестоимости товаров, затрат на маркетинг, коммерческих затрат.

Конечная цель операционного бюджета – разработка плана прибылей и убытков.

Финансовый бюджет – это план в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования. Финансовый бюджет включает в себя бюджеты капитальных затрат и денежных средств организации и подготовленные на их основе совместно с прогнозным отчетом о прибылях и убытках прогнозные бухгалтерский баланс и отчет о финансовом положении.

Также бюджеты разделяют на статический и динамический.

Статический бюджет – это бюджет, рассчитанный на конкретный уровень деловой активности организации. Иными словами, в статическом бюджете доходы и расходы планируются исходя только из одного уровня реализации. Все бюджеты, входящие в генеральный являются статическими, так как доходы и затраты предприятия прогнозируются в составных частях генерального бюджета, исходя из определенного запланированного уровня реализации.

При сравнении статического бюджета с фактическими достигнутыми результатами не учитывается реальный уровень деятельности организации, то есть все фактические результаты сравниваются с прогнозируемыми вне зависимости от достигнутого объема реализации.

Гибкий бюджет – это бюджет, который составляется не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного его диапазона, то есть предусматривается несколько альтернативных вариантов объема реализации. Для каждого возможного уровня

реализации здесь определена соответствующая сумма затрат. Таким образом гибкий бюджет учитывает изменение затрат в зависимости от изменения уровня реализации, он представляет собой динамическую базу для сравнения достигнутых результатов с запланированными показателями.

В основе составления гибкого бюджета лежит разделение затрат на переменные и постоянные. Если в статическом бюджете затраты планируются, то в гибком бюджете они рассчитываются.

Бюджет должен представлять информацию доступным и ясным образом так, чтобы его содержание было понятно пользователю. Избыток информации затрудняет понимание значения и точности данных. Недостаточность информации может привести к непониманию основных ограничений и взаимосвязей данных, принятых в документе. Бюджет не может содержать одновременно, и доходы, и расходы, нет необходимости чтобы они были сбалансированы. При подготовке бюджета необходимо начать с ясно формированного его названия или заголовка и указания периода времени, для которого он составляется.

2. Бюджет предприятия и процесс разработки бюджета

2.1. Структура бюджета предприятия

Бюджетирование - это процесс планирования будущей деятельности предприятия, результаты которого оформляются системой бюджетов.

Обычно создание бюджетов осуществляется в рамках оперативного планирования. Исходя из стратегических целей фирмы, бюджеты решают задачи распределения экономических ресурсов, находящихся в распоряжении организации. Разработка бюджетов придает количественную определенность выбранным перспективам существования фирмы.

К числу основных задач бюджетирования относится следующее:

обеспечение текущего планирования;

обеспечения координации, кооперации и коммуникации подразделений предприятия;

обоснование затрат предприятия;

создание базы для оценки и контроля планов предприятия;

исполнение требований законов и контрактов.

Выгоды качественного составления бюджетов и контроля за их исполнением с излишком окупают затраты на их внедрение и разработку. Безусловно, очень многое зависит от специфики деятельности предприятия, но даже небольшим фирмам рекомендуется применение бюджетирования (например, в сокращенном варианте).

Внедрение бюджетирования на предприятии сталкивается с двумя группами проблем: методические проблемы и организационные. Как правило, самым трудным в бюджетировании является этап его внедрения на предприятие. Приватизированные предприятия получили в наследство огромный опыт составления документов, ненужных предприятию в рыночной экономике. Поэтому принципиально важным является решение высшего менеджмента о внедрении бюджетирования в новом реальном масштабе ценностей. И с этого момента по существу начинается серьезная работа, основные этапы которой состоят в следующем:

изучение внутренней и внешней документации предприятия, его структуры и взаимодействия подразделений, механизмов управленческого учета и т.д.;

поиск наименее болезненных путей вовлечения управленческой команды предприятия в процесс бюджетирования;

разработка плана внедрения бюджетирования (все дальнейшие действия будут определены планом внедрения);

пересмотр старых или разработка новых внутренних стандартов;

создание информационной базы для бюджетирования, предусматривающей разработку новых отчетов по подразделениям, приближенных к специфике деятельности предприятия;

создание новых или реорганизация старых подразделений для осуществления процесса бюджетирования;

разработка или приобретение программного обеспечения и его установка на внутренней сети предприятия;

обучение персонала.

Трудоемкий процесс внедрения системы бюджетирования может длиться месяцами и даже годами. Помимо временных затрат он требует наличия высококвалифицированных специалистов в области бюджетирования и компьютерной техники. Как правило, украинские предприятия не в силах

самостоятельно провести эти работы, привлечение консалтинговой фирмы обходится дешевле и значительно надежней.

Теперь перейдем к процессу бюджетирования как таковому.

Бюджеты составляются как для структурных подразделений, так и для компании в целом. Бюджеты подразделений сводятся в единый бюджет предприятия называемый основным или головным. Американские финансовые менеджеры говорят Master Budget.

С точки зрения последовательности подготовки документов для составления основного бюджета выделяют две составных части бюджетирования, каждая из которых является законченным этапом планирования:

Подготовка операционного бюджета;

Подготовка финансового бюджета.

Перечень операционных бюджетов, как правило, исчерпывается следующим списком:

бюджет продаж;

бюджет производства;

бюджет производственных запасов;

бюджет прямых затрат на материалы;

бюджет производственных накладных расходов;

бюджет прямых затрат на оплату труда;

бюджет коммерческих расходов;

бюджет управленческих расходов;

прогнозный отчет о прибыли.

К числу финансовых бюджетов относятся

инвестиционный бюджет;

бюджет денежных средств;

прогнозный баланс.

Последовательность формирования основного бюджета удобно представить в виде блок-схемы (рис. 1). Данная блок-схема не отражает всех возможных взаимосвязей между бюджетами, но описывает логическую последовательность процесса бюджетирования.

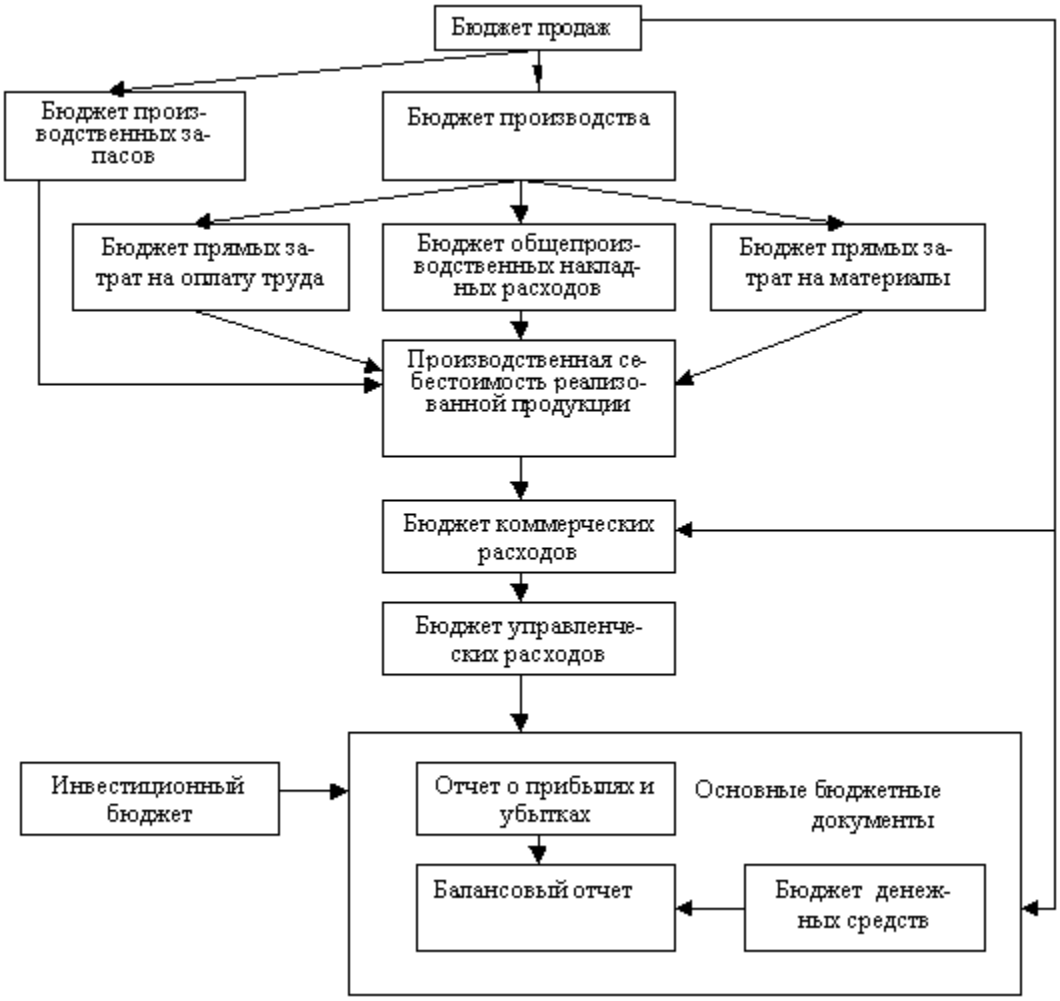


Рис. 1. Блок-схема формирования основного бюджета

Прежде, чем приступать к изучению методики подготовки основного бюджета, рассмотрим некоторые аспекты философии бюджетирования:

Бюджеты могут быть недостижимыми, если недостижимы поставленные маркетинговые и производственные цели.

Бюджеты могут быть неприемлемыми, если условия достижимости целей невыгодны для предприятия.

Эффективность принятых бюджетов оценивают в процессе диагностики состояния предприятия.

При составлении бюджетов следует опираться на документы, по форме и структуре приближенные к документам бухгалтерской отчетности.

Производить бюджетирование без применения вычислительных средств (локальной компьютерной сети) и соответствующего программного обеспечения невозможно в реальном масштабе времени и ценности.

Несколько слов в отношении временного характера бюджета. Традиционным считается разбиение года на 12 месяцев и составление всех бюджетных таблиц для каждого месяца в отдельности. Необходимо сознавать, что в этом случае целый месяц представляется одной точкой времени. Зачастую это не устраивает финансового менеджера, и он стремится производить дальнейшее более детальное бюджетирование с разбивкой месяца на недели или на декады. Такой случай можно считать идеальным. Главная проблема его практической реализации – это оперативное обеспечение процесса бюджетирования исходными данными. Практическая истина здесь очень проста: запрограммировать процесс планирования – это только часть задачи. Гораздо сложнее обеспечить информационную поддержку этому процессу в реальном масштабе времени.

В дальнейшем последовательно дадим краткую характеристику каждому из частных бюджетов в общей системе процесса бюджетирования.

2.2. Характеристика частных бюджетов предприятия

Процесс бюджетирование начинается с составления бюджета продаж.

Бюджет продаж – операционный бюджет, содержащий информацию о запланированном объеме продаж, цене и ожидаемом доходе от реализации каждого вида продукции. Роль этого бюджета настолько велика, что приводит к необходимости создания отдельного подразделения со своей инфраструктурой, качественно и постоянно занимающегося изучением рынка, анализом портфеля продукции и т.д. Как правило, это отдел маркетинга. Качество составления бюджета продаж непосредственным образом влияет на процесс бюджетирования и успешную работу компании.

При составлении бюджета продаж нужно ответить на следующие вопросы:

какую продукцию выпускать;

в каких объемах она будет реализована (с разбивкой на определенные промежутки времени);

какую установить цену продукции;

какой процент продаж будет оплачен в текущем месяце, какой в следующем, стоит ли планировать безнадежную задолженность.

В общем случае компания в текущем периоде уже выпускает несколько видов продукции. Подчиняясь стратегическому плану компании, отдел маркетинга оценивает хозяйственный портфель и выдвигает прогнозы относительно жизнеспособности и объемов реализации того или иного вида продукции.

На объем реализации продукции влияют следующие факторы:

макроэкономические показатели текущего и перспективного состояния страны (средний уровень заработной платы, темп роста производства продукции по отраслям, уровень безработицы и т.д.);

долгосрочные тенденции продаж для различных товаров;

ценовая политика, качество продукции, сервис;

конкуренция;

сезонные колебания;

объем продаж предшествующих периодов;

производственные мощности предприятия;

относительная прибыльность продукции;

масштаб рекламной кампании.

Вопросы о стратегиях и тактиках установления цен на продукцию широко освещены в литературе. Выбор наиболее приемлемого из возможных вариантов осуществляется на основе анализа рынка, целей и состояния компании.

Переходя к вопросу об оплате реализованной продукции, отмечаем, что вся реализованная покупателям продукция может быть оплачена следующими видами платежей: предоплата, оплата по факту получения продукции и продажа товара в кредит, т.е. с временной отсрочкой платежа. Лучшим вариантом прогнозирования характера оплаты продукции является совокупная работа по статистическому анализу опыта компании, сортировке всех существующих контрактов по признаку срока оплаты продукции, оценка степени выполнения покупателями своих обязательств и выдача результата в следующем виде (табл. 10).

Табл. 10. Коэффициенты относительной оплаты продукции

	1 период	2 период	…	N период
Предоплата (оплата в месяце предыдущем отгрузке)	7 %	5%	…	0%
Оплата в месяце отгрузки	65%	75%	…	80%
Оплата в следующем за отгрузкой месяце	25%	15%	…	17%
Безнадежная задолженность	3%	5%	…	3%

В целом к бюджету продаж предъявляются следующие требования:

бюджет должен отражать, по крайней мере, месячный или квартальный объем продаж в натуральных и стоимостных показателях;

бюджет составляется с учетом спроса на продукцию, географии продаж, категорий покупателей, сезонных факторов;

бюджет включает в себя ожидаемый денежный поток от продаж, который в дальнейшем будет включен в доходную часть бюджета потоков денежных средств;

в процессе прогноза денежных потоков от продаж необходимо учитывать коэффициенты инкассации, которые показывают, какая часть продукции оплачена в месяц отгрузки, в следующий месяц, безнадежный долг.

Одновременно с бюджетом продаж целесообразно составлять бюджет коммерческих расходов, хотя на блок-схеме составления основного бюджета он находится ближе к отчету о прибылях и убытках. Во-первых, бюджет коммерческих расходов непосредственно связан с бюджетом продаж; во-вторых, коммерческие расходы планируются теми же подразделениями.

Чтобы отдел маркетинга качественно выполнил свою работу по составлению бюджета продаж и коммерческих расходов, необходимо учитывать следующее:

расчет коммерческих расходов должен соотноситься с объемом продаж;

не следует ожидать повышения объема продаж, одновременно планируя снижение финансирования мероприятий по стимулированию сбыта;

большинство затрат на сбыт планируется в процентном отношении к объему реализации – величина этого отношения зависит от стадии жизненного цикла товара;

коммерческие расходы могут группироваться по многим критериям в зависимости от сегментации рынка;

значительную часть затрат на сбыт составляют затраты на продвижения товара - это определяет приоритеты в управлении коммерческими расходами;

в бюджет коммерческих расходов включают расходы по хранению, страховке и складированию продукции.

Бюджет производства – это производственная программа, которая определяет запланированные номенклатуру и объем производства в бюджетном периоде (в натуральных показателях).

Он опирается на бюджет продаж, учитывает производственные мощности, увеличение или уменьшение запасов, а также величину внешних закупок. Для расчета объема товаров, которые должны быть произведены, используется следующая универсальная формула:

ТМС готовой продукции на начало периода + Планируемый объем производства продукции =

= Планируемый объем продаж + ТМС готовой продукции на конец периода.

Необходимый объем выпуска продукции определяется, таким образом, как планируемый объем продаж плюс желаемый запас продукции на конец периода минус запасы готовой продукции на начало периода. Сложным моментом является определение оптимального запаса продукции на конец периода. С одной стороны, большой запас продукции поможет отреагировать на непредвиденные скачки спроса и перебои с поставкой сырья, с другой стороны деньги, вложенные в запасы, не приносят дохода.

Как правило, запас готовой продукции на конец периода выражают в процентах относительно продаж следующего периода. Эта величина должна учитывать погрешность прогноза объема продаж и историю отношений с покупателями.

Одновременно с бюджетом производства следует составлять бюджет производственных запасов. Он должен отражать планируемые уровни запасов сырья, материалов и готовой продукции. Бюджет подготавливается в стоимостном выражении и призван количественно представить опасения снабженцев предприятия относительно перебоев в поставках сырья, неточности прогноза продаж и др. Информация бюджета производственных

запасов используется также при составлении прогнозного баланса и отчета о прибылях и убытках.

Бюджет прямых затрат на материалы – это количественное выражение планов относительно прямых затрат компании на использование и приобретение основных видов сырья и материалов. Механизм составления широко применяется украинскими предприятиями, но качество составления оставляет желать лучшего (завышение расходных коэффициентов и т.д.).

Методика составления исходит из следующего:

все затраты подразделяются на прямые и косвенные;

прямые затраты на сырье и материалы – затраты на сырье и материалы, из которых производится конечный продукт;

бюджет прямых затрат на материалы составляется на основе производственного бюджета и бюджета продаж;

объем закупок сырья и материалов рассчитывается как объем использования плюс запасы на конец периода и минус запасы на начало периода;

бюджет прямых затрат на материалы составляется с учетом сроков и порядка погашения кредиторской задолженности на материалы.

В дополнение к бюджету прямых затрат на материалы составляют график оплаты приобретенных материалов.

Бюджет прямых затрат на оплату труда – это количественное выражение планов относительно затрат компании на оплату труда основного производственного персонала.

При подготовке бюджета прямых затрат на оплату труда учитывают:

он составляется исходя из бюджета производства, данных о производительности труда и ставок оплаты труда основного производственного персонала;

в бюджете прямых затрат на оплату труда выделяют фиксированную и сдельную часть оплаты труда.

Если на предприятии накопилась задолженность по оплате труда или предприятие подозревает, что не сможет выплачивать заработную плату в установленные сроки, то дополнительно к бюджету прямых затрат на оплату труда составляется график погашения задолженности по заработной плате.

Этот график составляется по тому же принципу, что и график оплаты приобретенных сырья и материалов.

Бюджет производственных накладных затрат – это количественное выражение планов относительно всех затрат компании, связанных с производством продукции за исключением прямых затрат на материалы и оплату труда.

Производственные накладные расходы включают в себя постоянную и переменную части. Постоянная часть (амортизация, текущий ремонт и т.д.) планируется в зависимости от реальных потребностей производства, а переменная часть использует подход, основанный на нормативах. Под нормативом понимается сумма затрат на единицу базового показателя. Для оценки нормативов затрат используют различные базовые показатели. Расчет нормативов производится на основе данных предшествующих периодов с возможными корректировками на инфляцию и некоторые конъюнктурные факторы.

Бюджет управленческих расходов – это плановый документ, в котором приведены расходы на мероприятия, непосредственно не связанные с производством и сбытом продукции.

К управленческим расходам относят затраты на содержание отдела кадров, отдела АСУ, ОТиЗ, отопление и освещение помещений непроизводственного назначения, услуги связи, налоги, проценты по полученным кредитам и т.д. Большинство управленческих расходов носит постоянный характер, переменная часть планируется с помощью норматива, в котором роль базового показателя, как правило, играет объем проданных товаров (в натуральном или денежном выражении).

Составив описанные выше предварительные бюджеты, можно приступать к формирования основного финансового бюджета, которое начинается с формирования прогнозного отчета о прибылях и убытках компании.

Прогнозный отчет о прибылях и убытках – это форма финансовой отчетности, составленная до начала планового периода, которая отражает результаты планируемой деятельности. Прогнозный отчет о прибылях и убытках составляется для того, чтобы определить и учесть выплату налога на прибыль в оттоке денежных средств в бюджете денежных средств.

Прогнозный отчет о прибылях и убытках составляется на основе данных, содержащихся в бюджетах продаж, себестоимости реализованной продукции и текущих расходов. При этом добавляется информация о прочих прибылях, прочих расходах и величине налога на прибыль.

Наиболее ответственным этапом здесь является оценка себестоимости. Для того, чтобы сделать процесс оценки себестоимости адекватным процессу оперативного финансового планирования, необходимо построить модель себестоимости, с помощью которой происходит автоматический пересчет себестоимости в зависимости от изменения факторов потребления ресурсов и цен. Вся совокупность потребляемых предприятием ресурсов представляется в виде стандартного набора, который может расширяться в зависимости от планов освоения предприятием новых видов продукции. Для каждого вида ресурса устанавливается расходный коэффициент cik, который определяет потребление i-го ресурса k-ым продуктом. Помимо этого оценивается цена каждого i-го ресурса pi. Модель оценки себестоимости наглядно можно представить в виде двух следующих таблиц.

Табл. 11. Модель оценки себестоимости в виде расходных коэффициентов

	Продукт 1	Продукт 2	Продукт 3	. . .	Продукт N
Ресурс 1	C11	C12	C13		C1N
Ресурс 2	C21	C22	C23		C2N
. . .					
Ресурс M	CM1	CM2	CM3		CMN

Табл. 12. Модель оценки себестоимости в виде цен ресурсов

	Ресурс 1	Ресурс 2	Ресурс 3	. . .	Ресурс M
Цена ресурса	p1	p2	p3		pN

С помощью представленных в табл. 2 и 3 данных расчет себестоимости производится с помощью следующей простой формулы:

$$S_k = p_k \cdot c_{1k} + p_k \cdot c_{2k} + \ldots p_k \cdot c_{Mk}.$$

Плановый отчет о прибылях и убытках содержит в сжатой форме прогноз всех прибыльных операций предприятия и тем самым позволяет менеджерам проследить влияние индивидуальных смет на годовую смету прибылей. Если сметная чистая прибыль необычно мала по сравнению с объемом продаж или собственным капиталом, необходимы дополнительный анализ всех составляющих сметы и ее пересмотр.

Следующим шагом, одним из самых важных и сложных шагов в бюджетировании, является составление бюджета денежных средств.

Бюджет денежных средств – это плановый документ, отражающий будущие платежи и поступление денег. Приход классифицируется по источнику поступления средств, а расход — по направлениям использования. Ожидаемое сальдо денежных средств на конец периода сравнивается с минимальной суммой денежных средств, которая должна постоянно поддерживаться (размеры минимальной суммы определяются менеджерами предприятия). Разность представляет собой либо неизрасходованный излишек денег, либо недостаток денежных средств.

Минимальная денежная сумма представляет собой своего рода буфер, который позволяет спасти положение при ошибках в управлении движением наличных средств и в случае непредвиденных обстоятельств. Эта минимальная сумма денежных средств не является фиксированной. Как правило, она будет несколько больше в течение периодов высокой деловой активности, чем во время спада. Кроме того, для повышения эффективности управления денежными средствами значительная часть указанной суммы может находиться на депозитных счетах. Также по бюджету капитальных затрат отражаются в бюджете денежных средств. Во внимание также должны быть приняты выплаты дивидендов, планы финансирования за счет собственных средств или долгосрочных кредитов, а также другие проекты, требующие денежных расходов.

На заключительном этапе процесса бюджетирования составляется прогнозный баланс.

Прогнозный баланс – это форма финансовой отчетности, которая содержит информацию о будущем состоянии предприятия на конец прогнозируемого периода.

Прогнозный баланс помогает вскрыть отдельные неблагоприятные финансовые проблемы, решением которых руководство заниматься не планировало (например, снижение ликвидности предприятия). Прогнозный баланс позволяет выполнять расчеты различных финансовых показателей. Наконец, прогнозный баланс служит в качестве контроля всех остальных бюджетов на предстоящий период – действительно, если все бюджеты составлены методически правильно, баланс должен “сойтись”, т.е. сумма активов должна равняться сумме обязательств предприятия и его собственного капитала.

Бюджет денежных средств составляют отдельно по трем видам деятельности: основной, инвестиционной и финансовой. Такое разделение очень удобно и наглядно представляет денежные потоки.

3. Планирование деятельности торговых предприятий.

Операционный бюджет.

Бюджет продаж является отправной точкой во всем процессе составления общего бюджета. Объем продаж и его товарная структура предопределяют уровень и общий характер всей деятельности предприятия.

Почти у всех компаний разработка бюджета продаж является наиболее сложным звеном в процессе планирования. Это связано с тем, что объем продаж и , следовательно, выручка от продажи определяется не столько производственными возможностями компании, сколько возможностями сбыта на реальном рынке, который подвержен влиянию неконтролируемых факторов, среди которых:

деятельность конкурентов,

общее положение на конкретном рынке продаж,

стабильность поставщиков и покупателей,

результативность рекламы,

политика ценообразования,

рентабельность продукта.

Существуют два основных способа определения оценок, лежащих в основе бюджета продаж:

Статистический прогноз на основе математического анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, кривых роста производства и т.п.

Экспертная оценка, полученная путем сбора мнений управляющих и персонала отдела сбыта. В некоторых компаниях персонал по сбыту оценивает сбыт каждого товара каждому из клиентов.

Большинство крупных компаний используют комбинацию этих методов, но многие компании считают ,что использование сложных методик не дает более точного прогноза, чем опыт персонала, анализ и изучение результатов прошлых периодов.

Рассмотрим на примере ЗАО "Региональная продовольственная компания" методику составления бюджета реализации (товарооборота) торговой организации основываясь на данных за 9 месяцев 2000 год

Основным направлением деятельности ЗАО "РПК" являлась розничная и оптовая торговля . В январе 2000 года в результате реорганизации предприятия в отдельную самостоятельную организацию выделена розничная торговля. На балансе ЗАО "РПК" остались оптовые склады:

Склад № 1 - Водка, ликероводочные изделия;

Склад № 2 – Вино, коньяк, шампанское;

Склад № 3 - Рыба, рыбные изделия;

Склад № 4 – Соки ,воды;

Склад № 5 – Бакалея;

Склад №6 - Мороженое.

Планируя развитие предприятия на 2001 год, руководство выделило основные направления развития структуры товарооборота и основным видом товаров, которое предприятие будет развивать является реализация алкогольной продукции.

В предприятии запланирован прирост объема продаж на 2001 год в размере не менее 10 процентов. Это минимальный уровень прироста товарооборота, который даст нам положительные результаты развития предприятия в будущем году. Кроме того, предусмотрена инфляция в размере 13 процентов (прогноз администрации). В итоге рост товарооборота в будущем году должен составить 23 процента.

В Отчете о финансовых результатах выручка от продажи составила 21346 тыс. сум, себестоимость проданных товаров 18276 тыс. сум., наценка составила 21346 – 18276 = 3067 (тыс.сум). или 14,37%.

Для повышения конкурентоспособности предприятия снижаем наценку до 13%, такой уровень наценки на рынке оптовых продаж не является низким.

Планирование продаж рассмотрим в таблице 2:

Таблица 2. Бюджет реализации (в тыс. сум.)

Склады	Реализация товаров по закупочной стоимости за 9 месяцев 2000 г.	Планируемый процент изменения реализации на 9 месяцев	Планируемая реализация по закупочной стоимости за 9 месяцев .2001г.	Наценка	План реализации

		2001 г.			
1	2	3	4	5	6
№1	3242	+40,6%	4558	593	5151
№2	4940	+34,6%	6647	864	7511
№3	1235	-30,8%	380	49	429
№4	926	23%	1139	148	1287
№5	4786	23%	5887	765	6652
№6	310	22%	379	49	428
Итого	15439	23%	18990	2469	21459

Рассмотрев реализацию по складам, выбираем перспективу развития оптовой торговли алкогольной продукции. т.е .предполагаем рост закупок товаров по складам № 1 и № 2. И соответственно увеличение товарооборота по этим складам до 40,6% по складу № 1 и 34,6 % по складу № 2.Одновременно предполагаем снижение товарных запасов по складу № 3 "Рыба, рыбная продукция" на 30,8%, в связи с наличием большого числа конкурентов на рынке сбыта рыбной продукции и недостаточностью холодильного оборудования предназначенного для хранения такой продукции.

Следующим этапом в разработке генерального бюджета является составление бюджета запасов товаров на конец планируемого периода.

Бюджет запасов товаров непосредственно связан с бюджетом реализации товаров и вытекает из него. Уровень товарных запасов должен быть оптимальным т. к. при завышенных товарных запасах высокая вероятность образования товаров на складах с просроченными сроками их реализации, что приведет к неоправданным потерям при их списании, поскольку это продовольственные товары. Кроме того, для увеличения закупки товаров потребуются дополнительные денежные средства для их приобретения.

Руководство предприятия считает, что в 2000 году товарные запасы были оптимальными и составили 2562 тыс. сум. в денежном выражении. С ростом товарооборота их следует увеличить в соответствии с планируемым товарооборота, т.е. на 23 процента. Бюджет запасов товаров представим в таблице 3:

Таблица 3. Бюджет товарных запасов. (в тыс. сум.)

Склады	Запасы на 1.10.2000	Планируемые запасы на 1.10.2001

1	2	3
№1	538	756
№2	820	1103
№3	205	63
№4	154	189
№5	794	977
№6	51	63
Итого	2562	3151

Из таблицы 3 видно , что рост товарных запасов по складам № 1 и № 2 (запасы алкогольной продукции) будет увеличен соответственно на 40,6 и 34,6 процентов. Запасы товаров на складе № 3 (запасы рыбы и рыбной продукции) предполагается сократить в 3 раза, а товарные запасы на остальных складах увеличить в соответствии с ростом товарооборота на 23 процента.

Бюджет закупок товаров является третьим этапом формирования общего бюджета. Для планирования бюджета закупок товаров воспользуемся формулой (1):

$О_к = О_н + П – Р$ (1)

$О_к$ - остаток товаров на конец планируемого периода;

$О_н$ - остаток товаров на начало планируемого периода;

П – поступление (закупка) товаров за планируемый период;

Р - реализация товаров за планируемый период.

Из формулы (1) выводим формулу по которой будем рассчитывать планируемое поступление товаров:

$П = Р - О_н - О_к$ (2)

Для более детального рассмотрения закупки товаров в предстоящем году составим таблицу 4, в которой остатки запасов товаров на 1.10.2000г.считаем остатками на начало планируемого периода.

Таблица 4 Бюджет закупок (в тыс. сум.)

Склады	Планируемая реализация по закупочной стоимости за 9 месяцев 2001г.	Остатки запасов на 1.10.2000	Остатки запасов на 1.10.2001 план	План закупок
1	2	3	4	5
№1	4558	538	756	3264
№2	6647	820	1103	4724
№3	380	205	63	112
№4	1139	154	189	796
№5	5887	794	977	4116
№6	379	51	63	265
Итого	18990	2562	3151	13277

Планируемая реализация по закупочной стоимости за 9 месяцев 2001 год составляет 18990 (бюджет продаж), а остатки запасов на 1.10.2000 года 2562 тыс. сум. (приложение 8).

Четвертый этап генерального бюджета - бюджет коммерческих затрат.

Для создания бюджета затрат на предстоящий период, необходимо опираться на структуру затрат предыдущего периода, изучив их номенклатуру. Кроме того, важное значение имеет и тот факт, что до 1.02.2000 года фирма имела 12 магазинов и 6 оптовых складов. Следовательно в структуре издержек обращения были затраты розничной торговли, которых в 2001 году не будет.

Поскольку предприятие будет заниматься только оптовой торговлей, очистим издержки обращения от затрат розницы, которые составили за 9 месяцев 2000 году 885 тыс. сум. в денежном выражении. Объем реализации за прошлый год, т.е определим сумму затрат по оптовой торговле: 3360-885=2475(тыс. сум.). Бюджет затрат оптовой торговли представим в таблице 5:

Таблица 5. Бюджет коммерческих затрат (в тыс. сум.)

Наименование затрат	Сумма затрат нарастающим итогом на 1.10.2000, по статьям	Сумма затрат нарастающим итогом на 1.10.2000 за вычетом затрат на розничную торговлю	Сумма сокращенных затрат	Сумма планируемых затрат нарастающим итогом на 1.10.2001
1	2	4	5	6
1.Транспортные расходы	589	509	509	580
2.ГСМ	168	148	148	169
3.Прочие расходы по автотранспорту	44	44	44	50

4.Налог на пользователей автомобильными дорогами	31	24	24	24
1	2	3	4	6
5.Оплата труда	653	503	444	506
6.Отчисления в социальные фонды	275	219	152	173
7.Износ основных средств	180	120	99	99
8.Командировочные расходы	21	21	21	24
9.Расходы на субаренду	296	189	158	180
10.Содержание торгового оборудования	53	8	8	9
11.Услуги Связи	117	93	80	91
12.Затраты по инкассации	5	0	0	0
13.Информационно-вычислительное обслуживание	37	37	37	42
14.Износ нематериальных активов	1	1	1	1
15.Коммунальные платежи	386	270	244	278
16.Расходы на аренду	39	39	39	44
17.Износ МБП	281	166	97	111
18.Прочие расходы	184	98	38	43
Итого	3360	2475	2143	2424

Для составления бюджета затрат на предстоящий период следует рассмотреть структуру затрат и найти возможности для их снижения, это главное, что волнует любого руководителя.

Рассмотрим возможности снижения затрат в ценах 2000 год.

По статьям транспортных расходов отражаются:

Суммы оплат по услугам транспортных организаций в соответствии с заключенными договорами;

Расходы по оплате ГСМ собственного автотранспорта;

Расходы на ремонт собственных автомашин принадлежащих организации.

Сократить эти расходы мы не сможем по той причине, что расчеты с транспортными организациями ведутся по установленным в договорах тарифах, а сокращение расходов при увеличении товарооборота является

нереальным. Расходы на ГСМ и запчасти для ремонта автомашин при их максимальной эксплуатации не могут быть уменьшены, тем более что парк автомашин новыми автомашинами не предусмотрено пополнить.

Налог на пользователей автодорог в торговых предприятиях установлен в размере одного процента от наценки. Валовой доход, т.е . наценка запланирована на предстоящий год в сумме 2469 тыс. сум. в денежном выражении, налог составит 2469 ✕ 1%=24,7 (тыс. сум.)

По статье 5 "Расходы на оплату труда" имеется возможность сокращения затрат в связи с планируемым сокращением численности работников на 4 человек, что в сопоставимых ценах 2000 г. составит 59 т. сум. Отчисления в социальные фонды напрямую зависят от сумм начисленной заработной платы.

По статье 7 "Износ основных средств" запланировано некоторое сокращение расходов, в связи с планируемой реализацией части основных средств, ранее использованных в рознице (прилавки, кассовые аппараты и др.)

В 2001 году предполагается отказаться от договоров субаренды на использование производственных помещений, которые используются нерационально, что даст сокращение затрат на 31 тыс. сум.(статья 9).

По статье 17 "Износ МБП" предполагается значительное сокращение затрат на приобретение МБП, в связи с насыщенностью предприятия МБП. Согласно учетной политике износ МБП начисляется в размере 100 процентов от стоимости малоценных предметов при отпуске их в эксплуатацию.

По статье 18 "Прочие расходы" предполагаем сокращение непредвиденных расходов предприятия более, чем наполовину, а именно 60 тыс. сум.

По остальным статьям затрат изменения не предвидятся.

Вышеуказанные затраты рассмотрены в ценах 2000 года, но при этом следует учесть, что при составлении бюджета предусмотрена инфляция.

В таблице 5 показана сумма планируемых затрат, скорректированная по отдельным статьям на процент предусмотренной инфляции.

Таким образом при рассмотрении настоящего вопроса:

рассмотрены возможности сокращения затрат, исходя из номенклатуры статей;

произведен пересчет расходов (издержек) в соответствии с предполагаемыми ценами и тарифами 2001 год

Следующим этапом является бюджет себестоимости реализованных товаров. Планирование бюджета себестоимости реализованных товаров проводим на основании расчетных данных указанных в таблицах 4,5.

Таблица 6 Бюджет себестоимости реализованных товаров (в тыс. сум.)

Показатели	Фактическая себестоимость товаров в 2000 году	Планируемая себестоимость товаров в 2001 году
1	2	3
Затраты на закупку продукции	15439	18990
Коммерческие расходы	2475	2424
Себестоимость продукции	17914	21414

Из таблицы 6 видно, что увеличение себестоимости товаров произойдет в связи с возросшими затратами на приобретение товаров, а коммерческие расходы должны сократиться. Такое положение обосновывается тем, что в 2000 г, в результате реорганизации предприятия и отделения розничной торговой сети в самостоятельную структуру значительная доля издержек обращения связанная с реализацией товаров в магазинах в 2001 году исчезнет.

Завершающим моментом формирования операционного бюджета является план прибылей и убытков.

Таблица 7. План прибылей и убытков (в тыс. сум.)

Наименование показателя	Сумма
1	2
Выручка от продажи товаров	21459
Себестоимость проданных товаров (планируемая закупочная стоимость товаров)	18990
1	2
Валовая прибыль	2469
Коммерческие расходы	2424
Прибыль от продаж	45
Прибыль до налогообложения	45
Налог на прибыль	15
Прибыль от обычной деятельности	30
Чистая прибыль	30

План прибылей и убытков составлен на основании бюджета реализации, бюджета запасов товаров, бюджета закупок товаров, бюджета коммерческих затрат и бюджета себестоимости реализованных товаров.

Финансовый бюджет.

Финансовый бюджет - это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования. Финансовый бюджет включает в себя бюджеты капитальных затрат и денежных средств организации и подготовленные на их основе совместно с прогнозным отчетом о прибылях и убытках прогнозный бухгалтерский баланс и отчет о финансовом положении.

Бюджет капитальных затрат.

Определение направления капитальных вложений и получение инвестиционных ресурсов является комплексной задачей всего управленческого учета. Проблема состоит в том, чтобы решить, какие долгосрочные активы приобрести или построить на основе выбранного критерия, что связано с определением рентабельности инвестиций. Информация касающаяся долгосрочных капиталовложений, влияет на бюджет наличности, затрагивает вопросы выплаты процентов за кредиты, прогнозный бухгалтерский баланс. Все решения по капитальным расходам должны планироваться и включаться в общий бюджет.

В ЗАО "Региональная продовольственная компания" финансовые вложения в приобретение или строительство долгосрочных активов не планируются на 2001 год.

Бюджет денежных средств.

Бюджет денежных средств представляет собой план поступления денежных средств и платежей на будущий период. В нем суммированы все потоки средств на всех фазах формирования общего бюджета. Этот бюджет показывает ожидаемое конечное сальдо на счете денежных средств и финансовое положение для каждого месяца или периода на который он рассчитывается.

Могут быть запланированы периоды наибольшего и наименьшего наличия денежных средств. Очень большое сальдо на счете денежных средств означает, что средства не были использованы с наиболее возможной эффективностью и наоборот при их отсутствии организация не может расплатиться по текущим обязательствам. Тщательное планирование денежных средств помогает эффективному управлению предприятием.

Бюджет денежных средств состоит из двух частей:

1.Ожидаемые поступления денежных средств.

2.Ожидаемые платежи.

Для определения ожидаемых поступлений используется информация из бюджета продаж, данные о предстоящих поступлениях средств по счетам к получению, приток средств из других источников, таких, как займы, продажа долгосрочных и иных активов.

Расходная часть бюджета состоит из расходов на приобретение товаров, материалов необходимых для текущей хозяйственной деятельности, выплаты заработной платы, уплаты налогов, приобретения основных средств, погашение кредитов или займов, других выплат.

Бюджет денежных средств важен в любом бизнесе, т. к. он является инструментом управления финансовыми потоками.

Таблица 8. Бюджет денежных средств (в тыс. сум.)

	Показатели	Сумма
	2	3
1.	Остаток денежных средств на начало периода	117
2.	Поступление средств от продаж	21506
3.	Всего денежных средств	21623
4.	Выплаты: за товары поставщикам по текущим платежам за товары поставщикам по отсроченным и просроченным платежам заработанная плата налоги (налог на прибыль, НДС, налог с продаж) другие	 15667 2377,5 483 400 1941
5.	Всего выплат	20868,5
6.	Избыток (недостаток) денежных средств	754,5
7.	Погашение займа (источник информации)	600
8.	Остаток денежных средств на конец периода	154,5

Предприятие в 2001 году планирует заниматься оптовой торговлей. По сложившейся практике, используются следующие виды расчетов за товар:

наличными денежными средствами,

безналичным путем через банк,

взаимозачетами.

Взаимозачеты осуществляются как правило с предприятиями –монополистами в счет расчетов за поставленную продукцию взаимозачеты оформляются соглашениями.

Планируем поступление средств:

1. Поступление отсроченных платежей за отгруженный товар в декабре 2000 года – 500 тыс. сум.

Поступление дебиторской задолженности по выигранному арбитражному делу согласно решению суда – 70.0 тыс. сум.

Поступление денежных средств за отгруженный в планируемом периоде товар – 21459 тыс. сум, (запланированная реализация) – 50 % от суммы отсроченных платежей за реализованный товар 523 тыс. сум. равна 20936 тыс. сум.

Итого поступление денежных средств:

500 тыс. сум. + 70 тыс. сум. + 20936 тыс. сум. = 21506т. сум.

Расход денежных средств:

1. На приобретение товара в соответствии с планом закупки –13277 тыс. сум.

2. На оплату задолженности поставщикам за товар, за минусом отсроченных платежей в соответствии с договором 3429 - 751,5 = 2677,5 тыс. сум.

3. Расходы по прочим статьям приведены в таблице 5 (оплату зарплаты работникам, уплату налогов, приобретение прочих хозяйственных материалов, оплату услуг и др.).

Свободные от уплаты текущих платежей денежные средства в размере 754,5 тыс. сум. (21623 тыс. сум. - 20868 тыс. сум. = 754,5 тыс. сум.) направляются на погашение займа в сумме 600 тыс. сум.

Прогнозируемый баланс.

Теперь мы можем перейти к составлению прогнозируемого баланса, основываясь на ранее составленных бюджетах

.

Таблица 9. Прогнозируемый баланс предприятия на 01.10.2001

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
1	2	3	4
Основные средства	775,5	Уставный капитал	55
Товары	3151	Нераспределенная прибыль	117
1	2	3	4
Дебиторская задолженность	2603	Кредиторская задолженность	4782
Касса, расчетный счет (денежные средства)	154,5	Расчеты с бюджетом	330
		Займы	1400
Итого:	6684	Итого:	6684

Прогнозируемый баланс предприятия на конец планируемого периода строиться на основе баланса на начало периода с учетом предполагаемых изменений каждой статьи баланса.

Сальдо конечное по счетам "Касса", "Расчетный счет" в соответствии с бюджетом денежных средств составляет 154,5 тыс. сум.

Дебиторская задолженность предприятия за товар на конец периода определяется следующим образом:

Дебиторская задолженность на 1.01.2001 год - 2650 тыс. сум.

Отгрузка товаров за 9 месяцев согласно бюджета реализации – 21459 тыс. сум.

Поступление выручки за реализованный товар согласно бюджета денежных средств составит 21506 тыс. сум.

Прогнозируемое сальдо дебиторской задолженности на 1.10.2001 год – 2603 тыс. сум. (2650 +21459 –21506=2603)

Кредиторская задолженность предприятия заполученные от поставщиков товары на 1.01.2001г. составила- 5684 тыс. сум.

Согласно бюджета закупок ожидаемые закупки за 9 мес. –13277 тыс. сум
Выплаты поставщикам предусмотрены в бюджете денежных средств – 15667

тыс. сум. + 2377,7 тыс. сум. = 18044,7 тыс. сум. К выплате запланирована большая сумма в связи с образовавшейся просроченной задолженность задолженностью за товар на 1.01.2001г. сальдо кредиторской задолженности на 1.10.2001 год будет 5684 тыс. сум. + 13277 тыс. сум - 18044,7 тыс. сум. = 916,3 тыс. сум.

Кроме того, в составе кредиторской задолженности за полученный товар в балансе значатся суммы задолженности по прочим расчетам, а именно: задолженность по заработной плате, невыплаченной на 1 число отчетного периода, задолженность перед бюджетом по налогам, кредиторская задолженность по услугам, авансы, полученные от других предприятий в качестве предоплаты за товар и др.

Размер уставного капитала остался без изменений.

На начало года на балансе предприятия по стр. 610 числились займы в сумме 2000 год. Согласно бюджета денежных средств, планируется частично погасить займы, полученные от других организаций, на 600 тыс. сум. (2000 тыс. сум. – 600 тыс. сум.).

Составлением прогнозируемого баланса заканчивается работа над генеральным бюджетом.

Современная практика управления невозможна без выработки решений, направленных на достижение экономической эффективности и финансовой устойчивости предприятия. Система рыночных отношений требует от руководителей, менеджеров и организаторов производства не только компетентности и опыта работы в конкретных сферах деятельности, но и умения экономически правильно отреагировать на внешние условия развития экономических процессов.

Использование системы управленческого учета способствует совершенствованию всего процесса управления организацией, создает реальные возможности для его оптимизации.

Поскольку разработка бюджета организации на предстоящий период является одной из главных частей управленческого учета, в нашем примере были рассмотрены основные структурные изменения в объеме товарооборота на предстоящий период, а именно сделана ставка на реализацию товаров алкогольной группы, предусмотрен рост объемов товарооборота, валового дохода. Следует отметить, что прирост валового дохода предусмотрен не за счет роста наценки, а за счет роста объемов реализации товаров. На предстоящий период запланировано снижение уровня наценки, в целях усиления конкурентоспособности предприятия, на 1% от уровня прошлого периода. Однако увеличение денежных средств предприятия должно произойти не только за счет увеличения объемов реализации, но и за счет поступления средств от реализации товаров по

просроченной дебиторской задолженности, в связи, с чем планируется погасить частично сумму по долгосрочным займам.

Таким образом система управленческого учета создается для управления конкретным предприятием и не может регулироваться обязательными для всех нормами и стандартами.

Не нужно насильственно, в обязательном порядке, вводить управленческий учет во всех российских организациях. Но нельзя запрещать его введение. Кто считает управленческий учет полезным для внутрихозяйственного управления, пусть организует его обеспечивает эффективное управление своей организацией.

Если обобщить понятие содержания управленческого учета то его можно свести к следующему:

1. Прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости, прогнозирование долгосрочных расходов на капитальные вложения.

2. Контроль и анализ расходов по разным направлениям, отклонений от норм и смет, динамики показателей

3. Планирование. учет и анализ доходов и результатов деятельности по направления и подразделения,

4. Формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала.

Хорошо организованный управленческий учет, адекватно соответвующий условиям деятельности компании, обеспечивает не только контроль ее работы, но и улучшение ее результатов в будущем.

4. Контроль центров ответственности и мест возникновения затрат.

4. 1. Понятие затрат и их классификация

Цель производственной деятельности предприятия - выпуск продукта, его реализация и получение прибыли. В общей системе показателей, характеризующих эффективность производства как всего предприятия, так и его подразделений, главное место принадлежит себестоимости. Состав себестоимости определяется теми издержками, которые ее формируют. Издержки производства представляют собой затраты общественного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). В отечественной практике понятия "издержки" и "затраты" отождествляются, и для

характеристики издержек, непосредственно связанных с производством, применяется термин "затраты на производство". Управленческий учет затрат на производство состоит в наблюдении и анализе использования затрат и результатов прошлой, настоящей и будущей производственной деятельности, соответствующей определенной модели управления, ориентированной на выполнение основной цели предприятия (см. кн. С.А. Николаевой "Принципы формирования и калькулирования себестоимости"). Огромное значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Нормативными документами по планированию и исчислению себестоимости продукции предусмотрены следующие группировки затрат:

по составу - одноэлементные и комплексные;

по видам - экономически однородные элементы и статьи калькуляции;

по отношению к объему производства - постоянные и переменные;

по назначению - основные и накладные;

по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции - прямые и косвенные;

по характеру затрат - производственные и внепроизводственные;

по степени охвата планом - планируемые и непланируемые.

Принятая классификация издержек производства выполняет определенную функцию в системе калькулирования продукции, но не отвечает задачам управленческого учета. К основным задачам управленческого учета относят: расчет себестоимости производственной продукции и определение полученной прибыли, принятие управленческого решения и планирование, контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Для решения каждой из названных задач определяется соответствующая классификация затрат.

4.2. Классификация затрат для определения себестоимости произведенной продукции и полученной прибыли

Для определения себестоимости и полученной прибыли затраты классифицируются следующим образом:

входящие и истекшие;

прямые и косвенные;

основные и накладные;

входящие в себестоимость продукции и внепроизводственные;

одноэлементные и комплексные.

Входящие затраты - это те ресурсы, которые были приобретены и имеются в наличии и, как ожидается, должны принести доходы в будущем. Входящие затраты в балансе отражаются как активы в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров.

К истекшим относятся ресурсы, израсходованные для получения доходов в настоящем и потерявшие способность приносить доход в будущем. Истекшие затраты отражаются в составе затрат на производство реализованной продукции, то есть входящие затраты перешли в истекшие.

Правильное деление затрат на входящие и истекшие имеет важное значение при исчислении прибыли и убытков, оценки активов предприятия.

В зависимости от способов отнесения на себестоимость отдельных видов продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямыми называют затраты, которые связаны с производством конкретных видов продукции, выполнением конкретных работ (услуг) и могут быть прямо включены в их стоимость (материальные затраты и прямые затраты на оплату труда). Размер прямых затрат на единицу продукции практически не зависит от объема производства.

К косвенным относят затраты, которые носят общий характер для производства нескольких видов продукции и в момент совершения их невозможно отнести на конкретный вид продукции (работ, услуг). Такие расходы распределяются между отдельными видами продукции косвенным путем в зависимости от выбранной предприятием базы распределения. К косвенным затратам можно отнести общепроизводственные расходы, расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческие расходы и т. д. Особенностью косвенных затрат является их неизменность в пределах масштабной базы (определенный интервал объема производства, при котором затраты остаются постоянными).

По своему назначению издержки делятся на основные и накладные.

Основными называют затраты, непосредственно связанные с производством продукции (оказанием услуг, выполнением работ). Это стоимость сырья, материалов, амортизация основных производственных фондов, оплата труда производственных рабочих.

К накладным относятся расходы по обслуживанию и управлению производством (общепроизводственные) и обслуживанию и управлению предприятием (общехозяйственные).

К общепроизводственным расходам можно отнести затраты на содержание оборудования, содержание аппарата управления производственных подразделений и т. д. К общехозяйственным относят административно-управленческие расходы, оплату консультационных услуг, оказываемых сторонними организациями, и т. д.

Классификация затрат на основные и накладные имеет важное значение при организации раздельных систем учета полных и частичных затрат на производство.

В себестоимость выпущенной продукции должны включаться только производственные затраты, и с этой целью затраты группируются на затраты, входящие в себестоимость продукции, и внепроизводственные затраты.

К затратам, входящим в себестоимость продукции, относят только производственные затраты, т.е. связанные с производством готовой продукции и незавершенным производством до момента реализации (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, общепроизводственные затраты).

Внепроизводственные затраты (затраты отчетного периода) не учитываются при оценке запасов. Размер внепроизводственных расходов зависит в основном от длительности периода, в котором они возникли, а не от объемов производства. К ним относят затраты непроизводственного характера: коммерческие (связаны со сбытом продукции) и административные.

Такая классификация отвечает требованиям международных стандартов бухгалтерского учета, в соответствии с которыми для оценки запасов произведенной продукции в себестоимость продукции должны включаться только производственные затраты.

Также затраты подразделяются на одноэлементные и комплексные.

Одноэлементными называют однородные затраты на производство. По этому признаку затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на

оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизационные отчисления; прочие затраты.

Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов. Примером служат общепроизводственные расходы, которые включают практически все элементы.

4.3. Классификация затрат для принятия решений и планирования

Управленческие решения в основном обращены в будущее, поэтому руководителям нужна подробная информация об ожидаемых расходах и доходах. В целях получения такой информации выделяют следующие виды затрат:

переменные и постоянные;

затраты, учитываемые и не учитываемые в расчетах при принятии решений;

безвозвратные затраты;

вмененные затраты;

инкрементные затраты;

маржинальные затраты и доходы;

планируемые и непланируемые.

К переменным относятся затраты, сумма которых изменяется в прямой зависимости от объема производства, постоянными являются затраты, величина которых не зависит от изменения объема производства. (Подробнее эти затраты рассматриваются в разделе 2 данной работы.)

Процесс принятия управленческого решения предполагает сравнение между собой нескольких альтернативных вариантов с целью выбора из них наилучшего. Затраты, учитываемые в расчетах при принятии решений, - это такие затраты, которые зависят от принятого решения. Затраты, не принимаемые в расчет, от принятого решения не зависят.

Безвозвратные - это затраты прошлого периода, которые возникли в результате ранее принятого решения и их невозможно изменить в будущем. Безвозвратные расходы при принятии решений в расчет не принимают. Следует различать понятия безвозвратных расходов и расходов, не принимаемых в расчет.

Вмененные (иначе их называют воображаемые) затраты - это расходы, которые добавляются при принятии решений в случае ограниченности

ресурсов, но в будущем их может и не быть. По сути, такие затраты характеризуют возможности предприятия по использованию производственных ресурсов, которые либо потеряны, либо ими жертвуют в пользу другого альтернативного решения. Речь о вмененных затратах идет лишь в условиях ограниченности ресурсов; если ресурсы не ограничены, то вмененные затраты равны нулю.

Инкрементные затраты возникают в случае изготовления дополнительной партии продукции. Если в результате принятого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривают как приростные, иначе инкрементные, затраты. Если принятое решение о выпуске дополнительной партии продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

Маржинальные затраты и доходы - это дополнительные затраты и доходы в расчете не на весь выпуск продукции, а на единицу продукции.

Планируемые - это затраты, рассчитанные на определенный объем производства в соответствии с нормами, нормативами, лимитами; они включаются в плановую себестоимость продукции. Непланируемые затраты отражаются только в фактической себестоимости продукции.

4.4. Классификация затрат для контроля и регулирования

В целях контроля и регулирования затрат применяется следующая их классификация:

регулируемые и нерегулируемые;

эффективные и неэффективные;

в пределах норм и отклонений от норм;

контролируемые и неконтролируемые.

Регулируемые - затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, сумма которых зависит от влияния со стороны менеджера. В целом по предприятию все затраты регулируемые, но не на все затраты может воздействовать менеджер. Например, администрация предприятия имеет право регулировать приобретение производственных запасов, нанимать людей на работу и т. д. Руководитель же производственного отдела на такие затраты не влияет. Затраты, на которые управляющий не влияет, называют нерегулируемыми с его стороны.

Эффективные - это затраты, в результате которых получают доходы от реализации тех видов продукции, на выпуск которых они были направлены.

Неэффективные - это затраты, в результате которых не будут получены доходы, так как не будет произведена продукция. Это в основном потери от брака, простоев, порчи материалов и пр.

Деление затрат на расходы в пределах норм и отклонений от норм применяют в текущем учете для определения эффективности работы подразделений путем сопоставления фактических затрат с нормативными.

К контролируемым относят затраты, которые контролируются лицами, работающими на предприятии. По составу отличаются от регулируемых, так как имеют целевой характер и могут быть ограничены отдельными расходами. Неконтролируемые затраты - это расходы, не зависящие от лиц, работающих на предприятии. Например, переоценка основных средств, изменение норм амортизационных отчислений по основным средствам и т. д.

4.5. Поведение затрат

Планируя деятельность предприятия, руководитель должен учитывать поведение затрат при изменении объема производства. Для этого затраты классифицируются по трем видам: постоянные, переменные и смешанные.

Руководителям необходима информация о поведении затрат для принятия различных управленческих решений. Чтобы облегчить эту задачу, можно представить отчет о прибылях фирмы, используя маржинальный подход и концепцию маржинальной прибыли. В российской практике такой подход в настоящее время используется крайне редко, однако существуют преимущества маржинального подхода - снижение трудоемкости расчетов, дополнительные аналитические возможности.

4.6. Оценка взаимосвязи "затраты-объем"

Разграничение затрат на постоянные и переменные, как правило, определяется теми изменениями, которые претерпевают совокупные затраты при изменении объема производства.

Так, использованные основные производственные материалы в отношении к производству рассматриваются как переменные затраты, поскольку с увеличением объема производства прямо пропорционально увеличиваются и затраты на основные производственные материалы. Для характеристики объема хозяйственной деятельности используется показатель объема производства. Торгово-сбытовые расходы являются переменными затратами в отношении к количеству реализованных единиц продукции, но в отношении к объему производства - необязательно. Объем производства и объем реализации не всегда одно и то же. Типично переменными являются

затраты на сырье и материалы, запасные части и комплектующие детали, затраты на рабочую силу и т.д.

Общая сумма постоянных затрат остается неизменной при изменении объема производства. Примером постоянных затрат являются арендная плата, амортизация основных средств, заработная плата служащих.

Понятия "постоянные" и "переменные" относятся к суммарным затратам, а не к затратам в расчете на единицу продукции. Переменные затраты являются величиной постоянной в расчете на единицу продукции, а их общее количество изменяется прямо пропорционально изменению объема производства. Постоянные затраты на единицу продукции уменьшаются по мере роста объема производства и увеличиваются по мере его сокращения. Однако совокупные постоянные затраты остаются неизменными (см. кн. Н.Н. Решетовой "Управленческий учет").

При планировании постоянные затраты рассматриваются как совокупные постоянные затраты, а переменные затраты - как переменные затраты на единицу продукции. Варианты поведения постоянных и переменных затрат представлены в приводимой ниже таблице.

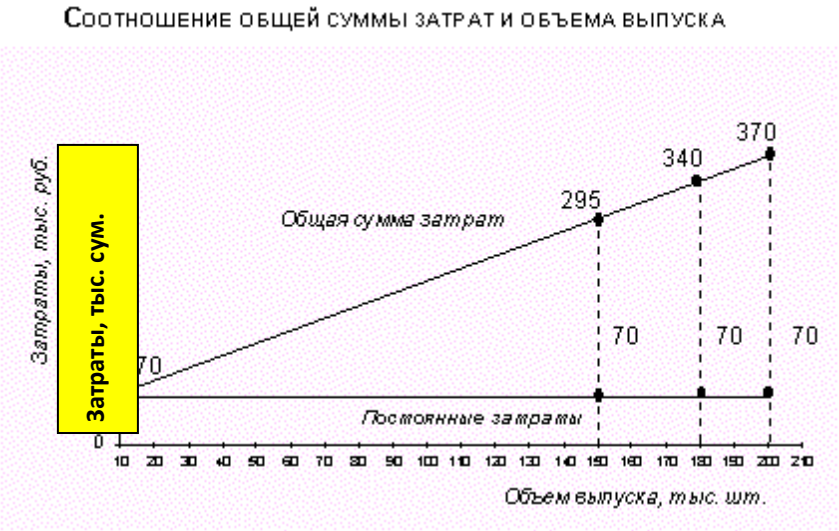
Поведение затрат при изменении объема производства

Тип затрат	*Совокупные затраты*	*Затраты на единицу продукции*
Постоянные затраты	Без изменений	Изменяются обратно пропорционально
Переменные затраты	Изменяются прямо пропорционально	Без изменений

Подразделяя затраты на переменные и постоянные, нужно иметь в виду, что классифицировать их таким образом можно лишь в определенных пределах, или в так называемой "области релевантности", в которой сохраняется особая форма отношений между выручкой и затратами - постоянные затраты постоянны только относительно данной области релевантности и данного времени. Они могут меняться - изменяются арендная плата, ставки налога на имущество, тарифы на коммунальные услуги и др., но их изменение не зависит от объема производства.

Чаще всего процесс производства характеризуется смешанными затратами, то есть имеет постоянную и переменную составляющие. Например, при определении затрат на транспортные услуги, т. е. перевозку грузов, нужно учесть постоянные затраты (амортизация транспортного средства или арендная плата за пользование им) и переменные (расходы на бензин, машинное масло, шины, ремонт). Постоянные затраты неизменны относительно пробега, переменные изменяются пропорционально количеству рейсов.

Ниже представлен график общей суммы затрат. Расстояние между прямой постоянных затрат и прямой общих затрат - это сумма переменных затрат.



5. Влияние затрат и объема продукции на маржинальную прибыль

Информация о сумме постоянных и переменных затрат наиболее полезной оказывается при так называемом маржинальном подходе. В основу маржинального дохода положена концепция маржинальной прибыли.

Маржинальная прибыль - это разность между выручкой от реализации продукции и переменными расходами (если расчеты проводятся на весь объем реализуемой продукции) или разность между продажной ценой единицы продукции и переменными расходами, приходящимися на единицу продукции (см. кн. Н.Н. Решетовой "Управленческий учет").

Маржинальный подход можно рассматривать как инструмент внутрифирменного планирования и принятия решений. Он необходим для проведения анализа "затраты-объем-прибыль". Рассмотрение взаимозависимости между затратами, объемом хозяйственной деятельности и прибылью часто называют определением порога рентабельности (точки критического объема производства), или точкой безубыточности.

Критической считается такая точка объема реализации, при которой предприятие имеет затраты, равные выручке. Предприятие в этом случае не имеет ни убытка, ни прибыли.

Любое изменение объема реализации вызывает еще более сильное изменение прибыли. Эта зависимость называется эффектом операционного рычага: сила операционного рычага = маржинальная прибыль/прибыль.

С помощью силы операционного рычага выявляется математическая зависимость - если прибыль равна 0, сила операционного рычага стремится к

бесконечности: даже самые слабые колебания объема производства вокруг критической точки вызывают сильные относительные колебания прибыли. Сила операционного рычага показывает, на сколько процентов изменится прибыль при изменении выручки на один процент.

Все перечисленные показатели можно использовать для прогнозирования развития предприятия, то есть выбрать оптимальную стратегию в управлении прибылью, затратами. При этом возможны пять основных стратегий: увеличение цены реализации, снижение переменных затрат, снижение постоянных затрат, увеличение объема производства и реализации, сочетание любых перечисленных стратегий.

Владея рассмотренными методами, бухгалтер-аналитик имеет возможность моделировать различные комбинации объема реализации, издержек и прибыли, выбирая из них наиболее приемлемый, позволяющий предприятию создать условия для расширенного воспроизводства.

4.7. Организация учета производственных затрат

На организацию учета производственных затрат оказывает влияние ряд факторов: технология производственного процесса и особенности производимой продукции, а также структура организации, структура управления, технологическая структура. Принимая во внимание эти обстоятельства и учетную политику на будущий год, предприятие определяет, какие синтетические счета следует включить в рабочий план счетов и какие субсчета необходимо открыть к этим счетам.

Синтетические счета, которые предназначены для учета произведенных предприятием расходов, подлежащих включению в состав текущих издержек производства или обращение, это прежде всего счета второго раздела "Плана счетов", который так и называется "Товарно-материальные запасы":

счет 2010 "Основное производство";

счет 2110 "Полуфабрикаты собственного производства";

счет 2310 "Вспомогательные производства";

счет 2510 "Общепроизводственные расходы";

счет 2610 " Брак в производстве ";

счет 2710 "Обслуживающие хозяйства";

Счета третьего раздела «Плана счетов»

счет 3100 "Расходы будущих периодов";

Счета девятого раздела "Плана счетов":

счет 9410 "Коммерческие расходы";

счет 9420 "Издержки обращения".

счет 9430 ""

счет 9440 ""

Счет 2010 "Основное производство" предназначен для обобщения информации о затратах основного производства. По дебету счета отражают прямые затраты, связанные с выпуском продукции. Прямые затраты списывают на счет 2010 с кредит счетов учета производственных запасов. На этот счет списываются затраты со счетов 2310 и 2610, а также косвенные расходы, собираемые на счетах 2510 и 2710. Кредит счета 2010 отражает суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Эти суммы могут списываться со счета 2010 на счета 2810 готовая продукция, 9100 счета учета себестоимости реализованной продукции (работ и услуг). Остаток на конец месяца по счету 2010 свидетельствует о стоимости незавершенного производства.

Под незавершенным производством понимается продукция частичной готовности, то есть не прошедшая всех стадий обработки. К незавершенному производству относятся материалы и полуфабрикаты, поступившие в производство, а также готовая продукция, не прошедшая через ОТК. Незавершенное производство разрешается оценивать по фактической себестоимости, по плановой (нормативной), по прямым затратам. В массовом и серийном производствах разрешено производить оценку незавершенного производства только по стоимости сырья и материалов. В частности, это относится к текстильной промышленности. Стоимость остатков незавершенного производства рассчитывают по данным инвентаризационных описей или по данным оперативного учета. Аналитический учет ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции, а также по подразделениям предприятия.

Счет 2110 "Полуфабрикаты собственного производства" используют предприятия, учитывающие затраты по полуфабрикатному методу. По своему содержанию он близок к счетам учета производственных запасов. По дебету счета формируется информация о стоимости полуфабрикатов собственного производства, по кредиту - о стоимости потребленных полуфабрикатов собственного производства на те или иные цели.

Счет 2310 "Вспомогательные производства" включают в свой рабочий счетный план те предприятия, где вспомогательные (подсобные) производства выделены в самостоятельные подразделения (транспортный, ремонтный цех, котельная и т.п.). Аналитический учет ведется по видам производств.

Счет 2510 "Общепроизводственные расходы" ведут предприятия с цеховой структурой управления, которым необходимо получать информацию об общепроизводственных расходах по цехам основного и вспомогательного производства (о расходах на освещение, отопление, на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, о заработной плате производственного персонала цехов, занятого обслуживанием производства, и т.п.). Если структура предприятия построена не по цеховому признаку, а общепроизводственные расходы планируют в целом по предприятию, то учет на счете 25 также ведут в целом по предприятию без разграничения по производственным подразделениям (цехам, участкам) предприятия. Часто в таких случаях учет общепроизводственных расходов осуществляется в составе общехозяйственных расходов на отдельном субсчете счета 2510.

Счет 2610 "Брак в производстве" используется для обобщения информации о потерях от брака в производстве. Аналитический учет ведут по отдельным цехам, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 2710 "Обслуживающие производства и хозяйства" используется предприятиями, на балансе которых числятся объекты социально-культурной сферы: профилактории, дошкольные учреждения, столовые, пансионаты и т.п. Как правило, это крупные промышленные предприятия.

Затраты на содержание обслуживающих производств и хозяйств учитываются по дебету счета 2710. До перехода промышленных предприятий на рыночные условия хозяйствования этот счет традиционно имел дебетовое сальдо, свидетельствовавшее о превышении расходов над доходами обслуживающих производств и хозяйств. Убыток списывался в дебет счета 9800 "Использование прибыли" или 8710 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

В условиях рыночных отношений все чаще встречаются случаи оказания обслуживающими хозяйствами услуг не столько работникам своего предприятия, сколько "на сторону". Так, медсанчасть бывшего оборонного предприятия, обслуживавшая ранее лишь своих работников, сегодня, пользуясь диагностическим оборудованием собственного производства, оказывает платные медицинские услуги населению. Сам же завод простаивает, его мощности не загружены. В этих условиях для отражения результатов деятельности медсанчасти, очевидно, в бухгалтерском

управленческом учете целесообразнее использовать счет 9030 "Доходы работ и услуг " взамен счета 2710 "Обслуживающие производства и хозяйства".

На счете 3100 "Расходы будущих периодов" учитываются затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам. Эти расходы списываются на издержки производства и обращения или другие источники в сроки, определенные учетной политикой предприятия.

Организация производственного учета предполагает и определенную группировку издержек предприятия в зависимости от того, что считается объектом учета затрат. При этом возможны: учет издержек по видам, по местам их возникновения, по центрам ответственности и по носителям затрат (см. кн. Т.П. Карповой "Управленческий учет").

Учет издержек по видам - необходимое условие для итогового контроля издержек. Возможные виды издержек по существу определены Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Это материальные затраты, амортизационные отчисления, расходы на оплату труда, отчисления на государственное и обязательное медицинское страхование, прочие расходы. Организация такого учета позволяет предприятию рассчитать структуру себестоимости произведенной продукции - процентное соотношение отдельных элементов себестоимости в общей стоимости затрат на производство. В результате анализа структуры себестоимости у предприятия появляется возможность определить имеющиеся резервы по ее снижению. Так, резервом снижения себестоимости материалоемкой продукции (продукции, в структуре себестоимости которой высока доля материальных затрат) является рациональное использование материалов. Фондоемкая продукция, где наибольшая доля затрат приходится на амортизационные отчисления, в целях снижения ее себестоимости нуждается в более эффективном использовании основных средств и т.д.

Приведенная выше классификация затрат по видам может быть расширена. Однако для объективной оценки и учета издержек они должны быть классифицированы так, чтобы каждый первичный учетный документ отражал один определенный вид издержек. Для удобства учета и последующего анализа на конкретном предприятии каждому виду издержек присваивается регистрационный номер.

Учет издержек по местам их возникновения - второе возможное направление организации учета производственных затрат. Место возникновения затрат - это структурное подразделение предприятия, по которому организуется планирование, нормирование и учет издержек производства для контроля и управления затратами производственных ресурсов. Местами возникновения

затрат могут являться рабочие места, участки, бригады, цехи, отделы предприятия, например конструкторское бюро, отдел технического контроля и контроля качества, инструментальная мастерская, отдел рекламы, плановый, финансовый отделы и т.п. Каждому такому участку присваивается свой регистрационный номер, который фиксируется в номенклатуре мест возникновения издержек на предприятии.

Места возникновения затрат являются объектами аналитического учета затрат на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. Они часто подразделяются на места возникновения главных затрат и места возникновения вспомогательных затрат. Под первыми понимают подразделения, непосредственно производящие и реализующие продукцию на сторону. Все подразделения, производящие продукт (оказывающие услуги) для внутреннего потребления, относятся к местам возникновения вспомогательных затрат.

Для каждого места возникновения затрат в управленческом учете устанавливаются единицы измерения, на которые приходятся издержки (базы распределения издержек). Они необходимы для последующего калькулирования себестоимости продукции.

Учет издержек по местам их возникновения позволяет руководству предприятия обеспечить действенный и всесторонний контроль эффективности работы как предприятия в целом, так и его структурных подразделений; обеспечить распределение накладных издержек между отдельными видами продукции, что необходимо при калькулировании себестоимости продукции.

Третьим направлением учета производственных издержек является учет по центрам ответственности. Как отмечалось выше, центр ответственности может быть определен как сегмент предприятия, за результаты работы которого отвечает его руководитель. В управленческом учете каждому месту возникновения затрат должна соответствовать своя сфера ответственности. Цель организации учета по центрам ответственности состоит в накоплении данных о затратах и доходах по каждому центру ответственности таким образом, чтобы отклонения от сметы (плана, утвержденного для центра ответственности) могли быть отнесены на ответственное лицо. Фактические данные по центрам ответственности отражаются бухгалтером-аналитиком в отчетах об исполнении сметы, составляемых через короткие промежутки времени. Из этих отчетов руководители центров ответственности получают информацию об отклонениях от сметы по различным статьям расходов.

Администрация решает сама, в каких аспектах классифицировать затраты, насколько детализировать места возникновения затрат и как увязать их с центрами ответственности.

Наконец, четвертое направление учета затрат - учет по носителям. В зависимости от технологии и характера продукции носителями затрат могут быть изделия или полуфабрикаты, группы однородных изделий, серии одноименных изделий или индивидуально вырабатываемые изделия (заказы), строительные объекты, законченные этапы строительства, виды работ и услуг (транспортные, монтажные и т.п.). Другими словами, это виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные для реализации. Если на предприятии однородная продукция изготавливается из одного и того же исходного сырья и материалов и отличается только размерами и модификациями, то у предприятия появляется возможность минимизировать количество носителей затрат, а следовательно, и упростить процедуру калькулирования.

Тема 23.Формирование трансфертных цен.

ПЛАН.

Виды, принципы трансфертных цен.

2. Методы установления трансфертных цен.

1. Трансфертная цена — внутрифирменная цена, которая используется при взаимообмене товарами или услугами и применяется в сделках, расчетах между отдельными подразделениями, филиалами корпораций, она всегда устанавливается конфиденциально.

При трансфертном ценообразовании передача продукции осуществляется по ценам ниже рыночных, равных себестоимости продукции.

Для того чтобы определить, насколько трансфертные цены отличаются от рыночных, достаточно знать, по какой цене данный товар поставляется одним подразделением предприятия другому подразделению и по какой цене тот же самый товар поставляется независимым покупателям. Следовательно, применение трансфертных цен помогает влиять на такие показатели деятельности предприятия, как издержки, цена, прибыль. "Предприятие, использующее в своем производстве продукцию, приобретаемую по трансфертным ценам, получает дополнительные конкурентные преимущества. Являясь фактором, определяющим конкурентоспособность товара, трансфертные цены часто составляют коммерческую тайну.

Система трансфертного ценообразования должна представлять информацию для принятия менеджерами подразделений экономически обоснованных решений. Товары, передаваемые от подразделения к подразделению, называются промежуточной продукцией. Продукты, реализуемые подразделением внешним структурам, называются готовой продукцией. Для получающего подразделения трансфертная цена выступает в виде расходов,

для поставляющего — как доходы. В централизованной компании решение о том, следует ли продавать промежуточную продукцию на внешнем рынке или целесообразно обрабатывать ее дальше, принимается на основе сравнения приростных издержек и поступлений от последующей обработки. В децентрализованной организации менеджер принимающего подразделения будет трактовать трансфертную цену принимаемой продукции как добавочные (приростные) издержки, что может привести к неправильным решениям с точки зрения компании в целом.

Трансфертные цепы должны способствовать целенаправленному перемещению части прибыли между подразделениями в интересах компании в целом.

Трансфертные цены получили широкое распространение в бизнесе крупных компаний в зарубежных странах, в том числе при обмене товарами и услугами в рамках транснациональных компаний. Концентрация производства сопровождалась развитием его специализации, предполагающей передачу промежуточных продуктов другому предприятию, входящему в тот же холдинг. В этой ситуации установление трансфертных цен, отличающихся от сложившихся на рынке, позволяет руководству холдинга перераспределять прибыль между материнской и дочерними компаниями, распределять рынки сбыта и сферы влияния между различными подразделениями, выводить прибыль, получаемую дочерними компаниями, из стран, где действуют ограничения на вывоз капитала, завоевывать новые рынки за счет искусственного снижения цен на продукцию, поставляемую компании холдинга, осваивающей новые рынки.

Но главная цель введения трансфертных цен — минимизация налогообложения внутрикорпоративных расчетов и таможенных платежей, а также аккумулирование прибыли в сбытовых структурах, зарегистрированных в зонах с льготным налогообложением. Схема работает просто: производственные компании поставляют продукцию по трансфертной цене, которая намного ниже рыночной, родственным сбытовым компаниям, зарегистрированным в офшорной зоне (иностранной или внутренней). Сбытовики реализуют товар по рыночной цене, получая сверхприбыль, с которой не платятся налоги.

Виды трансфертных цен:

трансфертные цены на основе рыночных цен;

трансфертные цены на основе маржинальных затрат;

трансфертные цены на основе полных затрат.

2.Методы расчета трансфертных цен

Обычно выделяются два базовых подхода к определению трансфертных цен. Первый подход базируется на себестоимости и нормативной рентабельности. Он достаточно прост, что и определило возможности его применения. Однако этот подход может служить оправданием фактически произведенных затрат без учета их целесообразности. Этот недостаток преодолевается использованием второго — нормативного подхода, основанного на определении целевого назначения той цены, с которой сравниваются фактические затраты.

В мировой экономической практике применяются четыре основных метода трансфертного ценообразования:

- *метод расчета на основе текущей рыночной цены товара;*
- *метод расчета, ориентированный на предельные издержки;*
- *метод расчета на основе издержек производства;*
- *метод расчета, ориентированный на договорные цены.*

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на рыночную цену товара, используют в том случае, когда эту цену можно рассматривать как верхний предел цены (цену спроса) на такой же полуфабрикат, выпускаемый компанией. В этом случае при передаче полуфабриката от одного центра ответственности к другому учитывается реальный вклад подразделения-поставщика в общий доход предприятия. При этом рыночные цены, которые берутся в расчет, снижаются на величину расходов, связанных с продажей аналогичного товара на рынке.

Очевидно, что преимущества этого метода связаны с объективным характером рыночных цен, которые не зависят от квалификации менеджеров подразделений компании, производящих расчеты затрат. Трансфертные цены на основе рыночных цен устанавливаются, когда для промежуточного продукта имеется высококонкурентный рынок, т. е. продукт является однородным и ни один из покупателей или продавцов не может сильно влиять на рыночные цены. Тогда показатели деятельности подразделений с большей вероятностью отражают реальный экономический вклад подразделения в общую прибыль, а прибыли подразделений похожи на прибыли, которые были бы, если бы подразделения выступали в качестве отдельных компаний.

В этом случае трансфертная цена — это фактическая цена, по которой поставляющее подразделение продает или может продать промежуточную продукцию внешним заказчикам, или цена, которую предлагает конкурент.

Метод трансфертного ценообразования, ориентирующийся на предельные издержки, применяется, если невозможно установить трансфертные цены на базе рыночных цен. При его использовании возникает ряд сложностей. Как известно, предельные издержки можно оценить только с учетом реальной функции спроса и тем более точно, чем выше степень рыночной конкуренции, т. е. чем меньше ценовая политика ориентируется на реакцию основных конкурентов компании. Поэтому трудности применения рассматриваемого метода состоят прежде всего в отсутствии надежных оценок спроса на конкретных рынках.

Когда рынок для промежуточного продукта является несовершенным или его вообще не существует, трансфертные цены на основе маржинальных затрат могут побуждать менеджеров подразделений действовать на том уровне выпуска продукции, при котором прибыль компании в целом является максимальной. Маржинальные издержки в коротком периоде представляют собой прямые издержки плюс переменные косвенные издержки. Они постоянны на единицу продукции во всем диапазоне выпуска и эквивалентны переменным издержкам. Использование краткосрочных переменных издержек в качестве основы трансфертной цены оптимально, однако только в границах небольшого временного горизонта.

Метод трансфертного ценообразования, ориентированный на издержки производства, представляется более доступным и простым в применении. Он может использоваться при отсутствии рыночных цен. Его применение основывается на расчете:

• *полных затрат;*
• *нормативных затрат;*
• *переменных затрат.*

Именно этот метод чаще всего применяется в вертикально интегрированных компаниях. Его достоинства состоят в относительной простоте учета затрат, в упрощении ведения учета и отчетности между подразделениями компании, наконец, что очень важно, в возможности определить вклад каждого подразделения в увеличение прибыли конечного продукта компании.

Особенность метода трансфертного ценообразования, ориентированного на договорные цены, состоит в том, что трансфертная цена рассматривается как договорная и устанавливается в результате соглашения (договора, контракта) подразделения-поставщика и принимающего подразделения. В качестве базы для ведения таких переговоров стороны используют информацию о рыночных ценах, маржинальных или полных расходах.

Трансфертные цены на основе переговоров наиболее подходят для ситуаций, в которых проявляются рыночные несовершенства в отношении

промежуточных продуктов, в частности когда есть разные реализационные расходы для внутреннего и внешнего рынков или когда существует несколько рыночных цен.

Ключевым моментом установления трансфертных цен является распределение прибыли по полуфабрикатам конечных изделий.

Выделяют три основных способа определения величины прибыли в трансфертной цене:

• метод распределения прибыли;
• метод распределения экономии затрат;
• метод распределения суммы покрытия.

Метод распределения прибыли. При определении трансфертной цены по методу «издержки плюс прибыль» чаще всего используется нормативный уровень себестоимости продукции. К ней прибавляется прибыль пропорционально одному из показателей: заработной плате, либо себестоимости, либо фондоемкости производства подразделений. В этом случае общая прибыль компании в расчете на единицу продукции умножается на показатель доли соответствующего показателя подразделения в общей величине заработной платы за производство всего объема конечной продукции или в себестоимости конечной продукции компании. Этот метод обычно используется в компаниях, которые не имеют рынка полуфабрикатов.

Метод распределения экономии затрат. В соответствии с этим методом внутренняя цена полуфабриката рассчитывается как сумма его себестоимости и экономии затрат на единицу полуфабриката.

Метод распределения суммы покрытия по существу аналогичен первому, только вместо себестоимости первым слагаемым трансфертной цены выступают переменные затраты, а вместо прибыли — величина покрытия.

Тема 24. Сегментарный отчет предприятия.

Сущность сегментарной отчетности

Подобно тому, как информация внешней финансовой отчетности используется для анализа финансового состояния предприятия, результатов его деятельности, данные сегментарной отчетности позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса. На основе информации сегментарной отчетности делаются выводы о профессиональной пригодности того или иного менеджера, разрабатываются финансовые и нефинансовые

критерии оценки его деятельности, формируется система материального и морального поощрения персонала предприятия. Решение этих задач осложняется тем, что деятельность одного менеджера может оказывать влияние на деятельность других управляющих. Полностью исключить такую взаимозависимость невозможно, однако ее воздействие можно минимизировать при тщательном выборе центров ответственности, надлежащим информационном обеспечении, установлении объективных критериев оценки деятельности структурных подразделений (к примеру, возложив на начальников цехов ответственность не только за затраты, но и за качество производимой продукции, можно избежать конфликтов между сбытом и производством).

Кроме того, сегментарная отчетность помогает в работе самим менеджерам. Руководителю любого уровня всегда следует знать, насколько хорошо он работает. Если его планы не выполняются, он должен узнать об этом как можно раньше. В противном случае менеджер не сможет своевременно откорректировать планы своего подразделения, и поставленная перед ним цель окажется нереальной. Таким образом, четко налаженный контроль позволит руководителю центра ответственности принимать обоснованные промежуточные решения и пересматривать цели вверенного ему подразделения в период планирования. Именно поэтому контроль за результатами деятельности центров ответственности в управленческом учете называют обратной связью.

Сегментная отчетность должна представляться в полных комплектах публикуемой финансовой отчетности, которые, как известно, состоят из отчетного бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях в капитале и примечаний к отчетности.

Цель создания системы сегментарного учета и отчетности - это обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений для анализа и принятия грамотных управленческих решений.

Система должна:

обеспечивать конфиденциальность информации;

быть автоматизированной и универсальной

затраты на ее внедрение и обслуживание должны быть меньше, чем получаемый от нее эффект

Методы и этапы составления сегментарной отчетности

Составление сегментарных отчетов напрямую связано с трансфертным ценообразованием. На базе этих цен формируется отчетность сегмента. От степени обоснованности разработанных предприятием трансфертных цен зависит объективность оценки качества работы структурного подразделения предприятия.

С точки зрения задач формирования и представления бухгалтерской отчетности можно говорить о сегментах организации, по которым:

в соответствии с правилами бухгалтерского учета необходимо составление внешней отчетности

в системе бухгалтерского управленческого учета составляется внутренняя (сегментарная) отчетность

Этапы создания системы:

формирование децентрализованной структуры управления с выделением центров ответственности, которые в свою очередь должны подразделяться на центры прибыли и центры затрат. По центрам ответственности осуществляется учет и контроль (нормирование, планирование и учет затрат обращения)

кодировка статей затрат центров ответственности для их детального отражения в системе учета и для последующего составления сегментарной отчетности (здесь также необходима классификация расходов на переменные, постоянные, условно-постоянные; разделение затрат центров ответственности на регулируемые и нерегулируемые и т.д.)

организация плановой и отчетной работы по каждому сегменту(включая разработку и предоставление отчетов об отклонениях от принятых норм по сегментам бизнеса)

Рекомендации по составлению внешнего (сегментарного) отчета

В соответствии с правилами бухгалтерского учета необходимо составление внешней отчетности

Порядок составления бухгалтерской отчетности по сегментам для внешних пользователей регламентирован ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам", утвержденный приказом Министерства финансов

В числе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) аналогичный стандарт существует. Это МСФО №14 "Сегментарная отчетность", которым определяется порядок формирования отчетности о сегментах бизнеса в странах с рыночной экономикой.

При подготовке финансовых отчетов появилась необходимость наряду с прочими данными включать дополнительную информацию в отраслевом разрезе (по хозяйственным сегментам бизнеса) и с учетом географического местонахождения рынков сбыта (по географическим сегментам). Формирование отчетности по таким сегментам необходимо как внешним, так и внутренним пользователям, поскольку, с одной стороны, она включается в состав финансовой отчетности, а с другой лежит в основе принятия разнообразных управленческих решений по сегментам бизнеса.

Сегментарная отчетность, составленная в соответствии с принципами МСФО обобщая информацию относительно различных типов товаров и услуг, производимых компанией, и различных географических районов, в которых она работает, с тем, чтобы помочь пользователям финансовых отчетов:

1)лучше понять показатели работы компании в предыдущих периодах;

2)точнее оценить риски и прибыли компании;

3)принимать более обоснованные решения относительно компании и ее отдельных подразделений.

В нормативных документах, регулирующих ведение бухгалтерского учета, первое упоминание о необходимости подготовки информации о деятельности сегментов встречается в 1996г. В Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов сказано, что в пояснительной записке "необходимо привести дополнительные данные об объемах реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим регионам".

Следующий нормативный документ, имеющий отношение к рассматриваемому вопросу: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденное приказом Министерства финансов.В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета ею составляется также сводная (консолидированная) бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ. Тем же документом предусмотрено формирование сводной годовой бухгалтерской отчетности объединениями юридических лиц, созданных на добровольных началах(союзов, ассоциаций) (если это предусмотрено учредительными документами объединений).Однако из сводной отчетности не видны результаты деятельности отдельных предприятий. Это "упущение" устраняется после принятия ПБУ 12/2000 "Информация по сегментам".

Учитывать требования последнего Положения должны организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность. Для субъектов малого предпринимательства оно не обязательно.

Положением, прежде всего, даются рекомендации по "распознаванию" сегментов, формулируются правила отнесения на них доходов, расходов, активов и обязательств. При этом под сегментом для целей составления внешней отчетности понимается "часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях".

По аналогии с МСФО выделено два типа сегментов - операционный и географический. Операционным сегментом названа "часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородная группа товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг"

Этапы создания системы:

1. формирование децентрализованной структуры управления с выделением центров ответственности, которые в свою очередь должны подразделяться на центры прибыли и центры затрат. По центрам ответственности осуществляется учет и контроль (нормирование, планирование и учет затрат обращения);

2. кодировка статей затрат центров ответственности для их детального отражения в системе учета и для последующего составления сегментарной отчетности (здесь также необходима классификация расходов на переменные, постоянные, условно-постоянные; разделение затрат центров ответственности на регулируемые и нерегулируемые и т.д.);

3. организация плановой и отчетной работы по каждому сегменту(включая разработку и предоставление отчетов об отклонениях от принятых норм по сегментам бизнеса).

Рекомендации по составлению внутреннего (сегментарного) отчета

Он должен быть адресным и конкретным

информация должна быть связана с информационными запросами конкретных управляющих центрами доходов или расходов

отчет должен быть адресован конкретному менеджеру

отчет должен содержать конкретную информацию под запрос и охватывать главное (ничего лишнего)

информация отчета должна быть оперативной (действующей на данный момент)

информация должна позволить улучшить будущую работу отдела

формат отчета должен быть разработан и утвержден

отчетность не должна быть перегружена расчетами

отчет должен поддаваться устным комментариям. Периодичность составления, подробность, точность, конфигурация и сроки представления отчетности устанавливаются организацией самостоятельно.

В основе составления отчетов по центрам затрат лежит принцип контролируемости, из которого вытекают два следствия:

детальность отчетов уменьшается по мере увеличения уровня руководителя, которому они представляются

отчеты вышестоящему руководству не являются результатом суммирования отчетов нижестоящим менеджерам.

Отчетность должна содержать информацию по отклонениям фактических показателей от плановых для реализации принципа управления по отклонениям, оно способствует:

оперативному выявлению факторов роста прибыли или причин убытка по каждому подразделению или продукту

установлению ответственности за возникшие неблагоприятные отклонения.

Сегментарная отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности.

Критерии оценки эффективности бизнеса могут быть самыми разнообразными. Общим во всех существующих подходах является то, что оценивать эффективность бизнеса следует с позиции увеличения прибыли от вложения капитала за конкретный период при известных рисках. Однако бухгалтерский финансовый и управленческий учеты подходят к решению проблемы оценки эффективности бизнеса по-разному.

Объектами исследования бухгалтерского финансового учета является предприятие в целом как самостоятельное юридическое лицо. Для оценки эффективности функционирования предприятия по данным внешней финансовой отчетности рассчитываются не только показатели платежеспособности и ликвидности предприятия, но и показатели, используемые для анализа структуры капитала, а также коэффициенты оборачиваемости оборотных средств. В целях анализа доходности предприятия в системе финансового учета наряду с абсолютными

показателями (балансовой, чистой, нераспределенной прибыли) используют ряд показателей рентабельности. При этом в финансовом анализе под рентабельностью обычно понимается отношение прибыли, полученной за определенный период, к объему капитала, инвестированного в предприятие.

В зависимости от направлений вложений средств, формы привлечения капитала, а также целей расчета в финансовом анализе используются различные показатели рентабельности, которые рассчитываются на базе информации, содержащейся в бухгалтерском балансе и форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» предприятия, и малопригодны для решения задач, стоящих перед управленческим учетом и анализом:

1. они предназначены для оценки эффективности бизнеса в целом, независимо от вклада отдельных его сегментов в общий результат;

2. несмотря на провозглашенный в нашей стране переход на международные стандарты финансовой отчетности и предпринятые в этой связи шаги по реформированию методологии учета затрат, в отечественной практике по-прежнему сохраняется налоговый подход к формированию показателей себестоимости для целей ведения бухгалтерского финансового учета и составления внешней отчетности. Главным принципом ведения бухгалтерского учета стало наращивание себестоимости продукции по всем направлениям затрат. Сформировался такой стереотип экономического мышления, при котором высокая себестоимость продукции считается выгодной, так как позволяет платить меньше налогов

3. одним из требований, предъявляемых к бухгалтерской информации, является ее своевременность. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике , одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 19 декабря 1997 г., по этому поводу сказано: «Чрезмерная просрочка представления информации заинтересованным пользователям может привести к потере ее уместности. Чтобы обеспечить своевременность информации, часто бывает необходимым предоставить ее до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, в ущерб, таким образом, ее надежности. Ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее малополезной заинтересованным пользователям».

В системе бухгалтерского управленческого учета применяются иные подходы к оценке эффективности бизнеса. Объектом учета здесь являются отдельные сегменты организации – центры ответственности. Их вклад в формирование конечного финансового результата организации неодинаков.

Следовательно, появляется необходимость отдельно проанализировать доходы и расходы по каждому структурному подразделению.

Качество работы центра ответственности в системе управленческого контроля оценивается двумя показателями:

Результативность - это степень достижения центром ответственности поставленной цели. Как правило, она характеризуется качественными показателями: насколько хорошо выполняет свою работу центр ответственности, к какой мере ему удается добиться желаемых результатов, настолько эти результаты соответствуют целям всего предприятия

Эффективность - выполнение заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимальное выполнение объема работ при заданном размере ресурсов. Таким образом, эффективным будет признан тот центр ответственности, который выпускает больший объем продукции с наименьшими затратами. Если результаты деятельности центра ответственности не отвечают интересам предприятия, его деятельность нерезультативна

Финансовые критерии оценки деятельности центров ответственности.

В практике стран с рыночной экономикой наиболее часто используют четыре показателя финансового характера:

1.Прибыль бизнес-единицы определяется как разность между полученной ею выручкой за проданную продукцию (работы, услуги) и понесенными в связи с этим расходами. Для оценки деятельности бизнес-единиц показатель дохода имеет не самостоятельное, а скорее прикладное значение. Лишь рассчитав значение прибыли подразделения, можно определить размер двух других показателей – рентабельности активов и остаточной прибыли.

2. Показатель рентабельность активов (РА) с позиции управленческого учета и анализа отражает эффективность использования средств, инвестированных в активы подразделения. Формула расчета рентабельности активов выглядит следующим образом:

РА = Прибыль подразделений/ Активы подразделения

3. Остаточная прибыль (ОП) – это прибыль, зарабатываемая подразделением сверх минимально необходимой нормы прибыли, устанавливаемой администрацией компании. Остаточная прибыль исчисляется по формуле:

ОП = Прибыль подразделения – (Активы подразделения х Целевая НП).

Выражение в скобках дает стоимостную оценку прибыли, минимально необходимой подразделению в соответствии с установленной для него нормой прибыл. Все, что заработано подразделением сверх этой суммы, приносит компании выгоду.

4. Экономическая добавленная стоимость (ЭДС), или управляемая прибыль. Как свидетельствует практика многих западных компаний, применение ЭДС для измерения результатов финансовой деятельности позволило сократить затраты, более эффективно использовать активы, сохранить капитал, повысить производительность труда и улучшить качество обслуживания клиентов.

Экономическая добавленная стоимость может быть определена как разница между доходом, который компания заработала для держателей своих акций и облигаций, и доходом, который мог бы быть получен, если бы средства были инвестированы в другие компании при аналогичном уровне риска, т.е. вмененным доходом компании

Цель создания системы сегментарного учета и отчетности в организации - это обеспечение собственников и менеджеров всех уровней управления полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности структурных подразделений для анализа и принятия грамотных управленческих решений.

Сегментарная отчетность приобретает особую актуальность в настоящее время, так как способна раскрыть экономическую информацию об организации, существенно повлияв, таким образом, на ее конкурентное положение на рынке.

Тема 25: Финансовый отчет

План:

1. Учетная политика заполнения финансового отчета.

2. Задачи финансовой отчетности и его состав.

3. Справка о финансовом отчете, необходимость аудиторского заключения к нему.

1. Учетная политика заполнения финансового отчета.

В нашей стране наблюдается стабильный ход преобразований, направленных на создание рыночных отношений в экономике. Совершенствуется законодательная база, определены главные задачи и приоритеты в рамках единой государственной политики.

Исходя из опыта стран с развитой рыночной экономикой, для решения проблемы оценки финансового состояния и надежности потенциальных партнеров, необходима доступная для широкого круга пользователей публикация специальной информации о достоверности отчетности и о финансовом положении предприятия. При этом достоверность финансовой отчетности должна быть проверена и заверена независимым аудитором.

Формируемая на основе данных бухгалтерского учета финансовая информация позволяет более полно охарактеризовать финансовые результаты деятельности предприятия.

Однако для удовлетворения информационных потребностей бухгалтерская информация должна представлять собой не просто набор более или менее интересных и важных сведений из области хозяйственной жизни, а целостную систему экономических показателей, полезных для принятия эффективных решений. Основной формой представления финансовой информации, в условиях рыночной экономики, на уровне предприятия является бухгалтерская отчетность.

В республике Узбекистан организация и ведение бухгалтерского учета и отчетности осуществляется на основе Закона «О бухгалтерском учете», НСБУ, «Положения о составе затрат…» и «Плана счетов бухгалтерского учета». Эти нормативные документы определяют общий порядок организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетов.

На основании этих документов предприятия и фирмы разрабатывают и внедряют свою учетную политику. Учетная политика – это совокупность способов, принимаемых руководителем хозяйствующего субъекта для ведения бухгалтерского учета, составления финансовой отчетности, в соответствии с их принципами и основами.

В настоящее время предприятия и организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены НСБУ №1. Учетная политика организации формируется ее руководителем и подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом) организации.

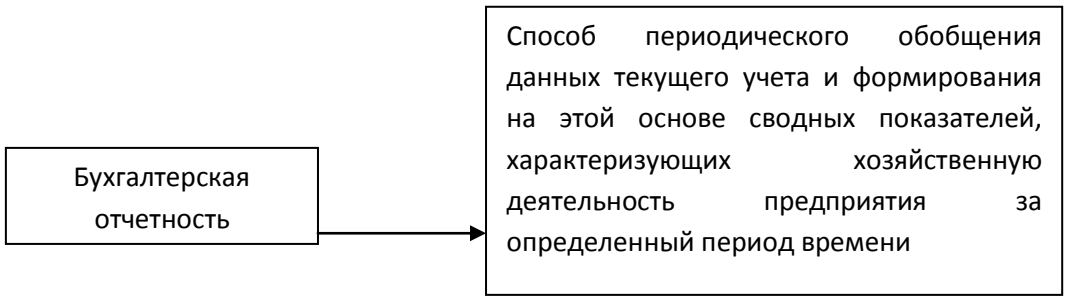
Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности предприятия за отчетный год.

Отчетность – это система показателей в форме таблиц, отражающих объем и результаты деятельности предприятия. Ее составление – завершение текущей учетно-экономической работы.

Отчетность должна быть достоверной, то есть обоснованной сверенными данными синтетического и аналитического учета, подтверждена материалами инвентаризации имущества, денежных средств в кассе, выписками банков, актами сверки дебиторской и кредиторской задолженности и др. Обоснованность публикуемых показателей баланса и объявленной прибыли за год требуется подтверждать заключением независимой аудиторской службы.



Отчетность – один из основных приемов методологии бухгалтерского учета.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему показателей, сгруппированных в определенные формы, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период. По внешнему виду отчетность представляет собой таблицы, заполняемые по данным синтетического и аналитического учета.

Систему бухгалтерского учета можно представить в виде схемы 1.

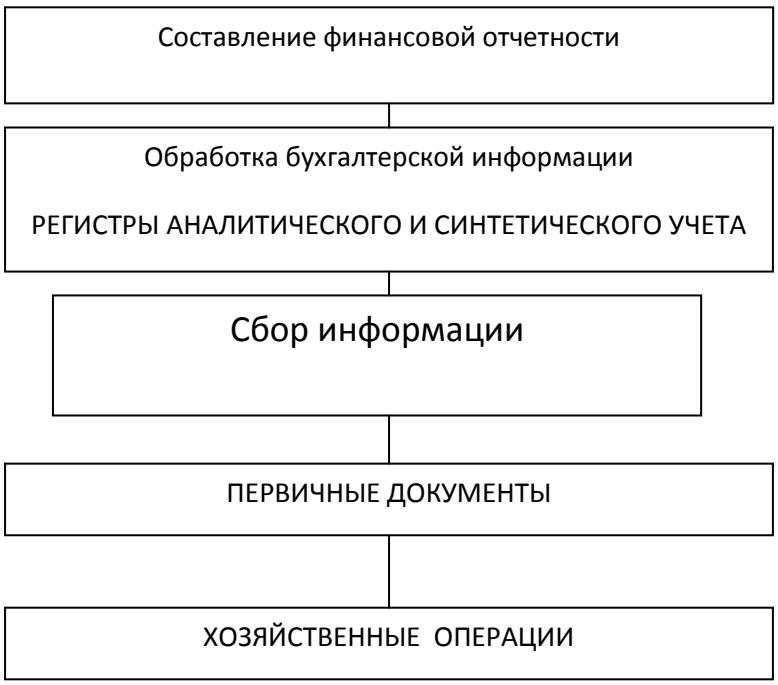


Схема 1. Отчетность предприятия – как система показателей.

Все организации обязаны составлять на основе системного учета бухгалтерскую отчетность. Итак, отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Организации составляют отчеты по формам и инструкциям, утвержденным Минфином и Министерством Экономики РУз.

Финансовая отчетность является способом представления финансовых информаций, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта за определенный период, независимо от того, является ли он отдельным самостоятельным хозяйствующим субъектом, или входит в консолидированную группу хозяйствующих субъектов.

Финансовая отчетность будет полезна для пользователей только в том случае, если она подготовлена с основополагающими принципами бухгалтерского учета, что отражено на следующей схеме:

Схема 2. Цель и полезность финансовой отчетности

Пользователи бухгалтерской информации

Пользователи бухгалтерской информации делятся на:

-внутренние пользователи;

-внешние пользователи;

К внутренним пользователям относятся управленческий персонал предприятия.

Финансовая отчетность и информация в условиях рынка представляет интерес ещё для двух групп внешних пользователей:

существующие и потенциальные кредиторы;

поставщики и покупатели;

государство в лице налоговых органов;

служащие компании.

Вторая группа пользователи финансовой отчетности – это те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия:

аудиторские службы;

консультанты по финансовым вопросам;

биржи ценных бумаг;

законодательные органы;

пресса и информационные агентства;

профсоюзы и т.д.

В виде схемы это будет выглядеть следующим образом:

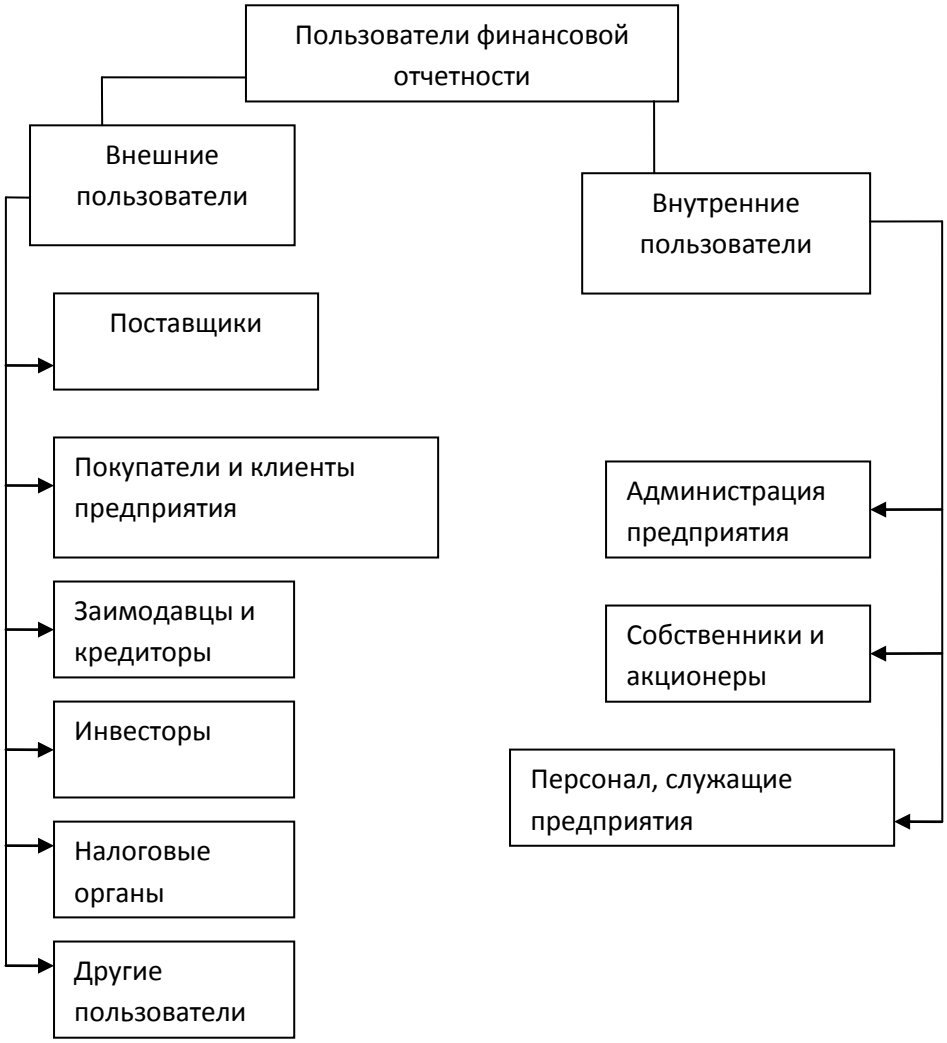


Схема 4. Пользователи финансовой отчетности

Бухгалтерская отчетность должна быть публичной. Публичность заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Данные финансовой отчетности служат информацией, по которой можно определить истинное финансовое положение предприятия. Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, т.е. его способность полностью и своевременно рассчитываться по обязательствам. Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств.

Целью финансовых отчетов является предоставление информации о финансовом положении предприятия, показателях его деятельности и о движении денежных средств, необходимую, широкому кругу пользователей для принятия экономических решений, т.е. она содержит информацию полезную для:

принятия инвестиционных решений и решений по предоставлению кредитов;

оценки будущих денежных потоков предприятия;

оценки ресурсов, обязательств в связи с вверенными ему ресурсами;

оценки работ руководящих органов.

Финансовый отчет является основным источником информации для: развития в будущем деятельности предприятия, контроля и его оценки, общественности, учредителей, акционеров, управляющих организаций и заинтересованных организаций.

2. Задачи финансовой отчетности и его состав.

В соответствии с Законом РУз «О бухгалтерском учете» годовая финансовая отчетность состоит из следующих основных форм отчетов:

-Бухгалтерский баланс – форма №1;

-Отчет о финансовых результатах – форма №2;

-Отчет о движении основных средств – форма№3;

-Отчет о денежных потоках – форма№4;

-Отчет о собственном капитале – форма№5.

- Справка о дебиторской и кредиторской задолженности – форма № 2а.

- Пояснительная записка.

Состав текущей (или периодической) отчетности может отличаться от годовой отчетности в сторону уменьшения количества форм отчетности.

Учитывая многообразие деятельности различных хозяйствующих субъектов, финансовые отчеты не могут обеспечить всю информацию, необходимую пользователям для принятия экономических решений. Поэтому годовые финансовые отчеты, дополнительно должны включать финансовый обзор, составляемый администрацией,

который описывает и объясняет главные признаки финансовой деятельности и финансового состояния хозяйствующего субъекта, и основные неопределенности, с которыми они сталкиваются.

В этом обзоре раскрываются основные факторы, влияющие на результаты деятельности хозяйствующего субъекта и на его инвестиционную политику для поддержания и укрепления деятельности, включая дивидендную политику в текущем и будущем периодах.

Представление дополнительной информации – пояснения, примечания, расчеты – представляются хозяйствующим субъектом, как в виде специальных форм, так и в произвольном виде.

Существуют основные принципы и ограничения составления финансовых отчетов общего характера.

Финансовая отчетность должна подготавливаться по принципу непрерывности. Этот принцип означает, что хозяйствующий субъект является постоянно действующим и будет продолжать свою деятельность в течении неопределенно долгого периода времени, то есть считается, что субъект не имеет намерения, необходимости ликвидировать или существенно сокращать сферу своей деятельности.

Каждый раз при подготовке финансовых отчетов руководство предприятия обязано проводить переоценку возможностей субъекта непрерывно функционировать. Если руководитель полагает, что необходимо ликвидировать хозяйствующий субъект или сократить масштабы его деятельности, то в пояснительной записке к финансовым отчетам, необходимо раскрыть содержание такого факта и основу, по которым составлены финансовые отчеты, причину отхода от принципа непрерывности и срок дальнейшей деятельности предприятия. Эта оценка необходима для принятия решений в учетной политике, например в отношении начисления амортизации по нематериальным активам.

Принцип денежной оценки означает, что все хозяйственные операции, события, активы и пассивы должны быть измерены в едином однородном выражении – денежной оценке. Это необходимо для того. Чтобы оценить имущество предприятия, его обязательства, а также сравнить с подобными показателями деятельности других хозяйствующих субъектов для вынесения различных экономических решений, в частности, по инвестированию или выдаче займа.

Финансовые отчеты, за исключением отчета о денежных потоках, составляются по принципу начисления, согласно которому активы, пассивы, собственный капитал, доходы, расходы, хозяйственные операции и события отражают в бухгалтерском учете в момент совершения, а не в момент, когда по ним получают или выплачивают денежные средства и их эквиваленты.

Финансовые отчеты, подготовленные на основе принципа начисления информируют пользователей не только об операциях в прошлом с оплатой, а также об обязательствах по выплате денежных средств в будущем, что является необходимым при принятии соответствующих экономических решений.

Качественные характеристики финансовой отчетности, делающие представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Это четыре основные качественные характеристики: понятность, уместность, существенность, надежность.

1. Понятность. Основным качеством информации,

представляемой в финансовой отчетности является её доступность для понимания пользователем. Предполагается, что для этого пользователи должны иметь достаточно знаний в сфере деловой и экономической деятельности, бухгалтерского учета и желание изучать информацию с должным старанием. Однако информация о сложных вопросах, которые должны быть отражены в финансовых отчетах ввиду их важности для принятия решений, не должна исключаться из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

2. Уместность. Чтобы быть полезной, информация должна быть уместной для принятия экономического решения. Информация является уместной, когда она влияет на принятие решения, помогая оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать, или исправлять их прошлые оценки.

Прогнозная и подтверждающая функции информации взаимосвязаны. Информация о финансовом положении и результатах деятельности в прошедших периодах часто используется для прогнозирования будущего финансового положения и результатов деятельности.

3. Существенность. Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение могли бы повлиять на экономическое решение пользователей, принятое на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от размера объекта или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях пропуска или искажения. Таким образом, существенность, скорее, показывает порог или точку отсчета, и не является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация для того, чтобы быть полезной.

4.Надежность. Информация также должна быть надежной,

она является надежной тогда, когда в ней нет существенных ошибок и искажений, и когда пользователи могут положиться на нее, как на представляющую правдиво то, что она либо должна представлять, либо от нее обоснованно ожидается, что она будет это представлять.

Итак, бухгалтерская отчетность организации является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

А) типовые формы: бухгалтерский баланс(ф.№1); отчет о финансовых результатах и их использовании(ф.№2); справка к отчету о финансовых результатах и их использовании; приложение к бухгалтерскому балансу;

Б) специализированные формы, устанавливаемые министерствами и управлениями, для организации системы по согласованию соответственно с Министерством Финансов РУ.

В) пояснительную записку к годовому отчету (за исключением субъектов малого бизнеса);

Г) аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если в соответствии с законодательством она подлежит аудиту.

Бухгалтерский баланс (форма 1) – это способ обобщения и группировок хозяйственных средств предприятия и их источников, а также результаты отражения хозяйственных операций за определенный период времени на определенную дату. Основой построения бухгалтерского баланса является двойственная группировка объектов бухгалтерского учета: по составу и функциональной роли, по источникам образования и целевого назначения. По строению баланс представляет собой двустороннюю таблицу: ее левая сторона – актив, отражающий состав и размещение хозяйственных средств, а правая сторона – пассив, отражающий источники образования средств и их целевое назначение.

Существует несколько видов бухгалтерского баланса:

-сальдовый – по состоянию на определенную дату отражаются остатки денежных средств на счетах бухгалтерского учета;

-оборотный – дополнительно к сальдовому указываются сведения о движении (обороте) средств по счетам, имущества, интеллектуальной собственности в виде нематериальных активов;

-заключительный – составляется по итогам финансово-хозяйственного года, в котором приведены итоги деятельности предприятия;

-ликвидационный – составляется для характеристики состояния имущества и его источников на дату прекращения деятельности предприятия.

Отчет о финансовых результатах (форма 2) характеризует финансовую деятельность хозяйствующего субъекта за отчетный период и представляется способом, который позволяет понять различные аспекты этой деятельности. Этот отчет должен содержать следующие обязательные элементы:

Выручка

Результаты операционной деятельности

Результаты финансовой деятельности

Чрезвычайные прибыли и убытки

Чистую прибыль или убыток за период.

Отчет о движении основных средств (форма 3) представляет дополнительную информацию о движении основных средств, начислении износа (амортизация) основных средств. В этом отчете также представляется информация об основных средствах сданных и принятых в аренду.

Отчет о денежных потоках (форма 4) представляет информацию о потоке наличности, является полезным при представлении пользователям финансовых отчетов возможности оценки способности хозяйствующего субъекта генерировать денежные средства и денежные эквиваленты на нужды хозяйствующего субъекта.

Отчет о собственном капитале (форма 5) представляет информацию о движении собственного капитала, формировании резервов, начисленных к выплате дивидендов.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предприятие объявляет изменения в учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия.

Отчетным периодом финансовой отчетности является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Финансовая отчетность может представляться за период, отличный от календарного года, за месяц или квартал, в случаях предусмотренных законодательством.

Отчетной датой для финансовых отчетов является последний календарный день отчетного периода. Так, для годового бухгалтерского баланса субъекта отчетной датой является 31 декабря, для годового отчета о финансовых результатах отчетным будет период с 1 января по 31 декабря. Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года.

Все предприятия, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами :

Собственникам субъекта (органам, уполномоченным

управлять государственным имуществом, участникам, учредителям) – в соответствии с учредительными документами;

Органам государственной налоговой службы – по месту регистрации субъекта;

Органам государственной статистики;

Другим органам в соответствии с законодательством.

Хозяйствующие субъекты предоставляют финансовую отчетность не позднее 15 февраля, следующего за отчетным года.

Для министерств, ведомств, других органов управления и некоторых субъектов. Министерство финансов РУ устанавливает иные сроки предоставления отчетности.

Датой представления финансовой отчетности для расположенного в одном городе субъекта считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногороднего – дата ее отправления, обозначенная в штемпеле почтового предприятия.

В тех случаях, когда дата представления отчетности совпадает с нерабочим днем, срок предоставления переносится на следующий за ним первый рабочий день.

3. Справка о финансовом отчете, необходимость аудиторского заключения к нему.

В результате своей деятельности любое предприятие осуществляет какие-либо хозяйственные операции, принимает те или иные решения. Практически каждое такое действие находит отражение в бухгалтерском учете.

Бухгалтерская отчетность представляет собой совокупность данных, характеризующих результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, полученный из данных бухгалтерского и других видов учета. Она представляет собой средство управления предприятием и одновременно метод обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности.

Отчетность выполняет важную функциональную роль в системе экономической информации. Она интегрирует информацию всех видов учета.

Методологически и организационно отчетность является неотъемлемым элементом всей системы бухгалтерского учета и выступает завершающим этапом учетного процесса, что обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с первичной документацией и учетными регистрами.

Бухгалтерская отчетность должна выявлять любые факты, содержание которых может оказать влияние на оценку пользователями информации о состоянии собственности, финансовой ситуации, прибылей и убытков.

Пользователями такой информации являются руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия. Содержание отчетности о деятельности предприятия, имущественном положении и степени финансовой устойчивости представляет интерес для потенциальных инвесторов, заинтересованных во вложении капитала.

Пояснительная записка – одна из составляющих бухгалтерской отчетности. В ней содержатся сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности, но могут оказать существенное влияние при оценке данных. Требования к информации, раскрываемой в пояснительной записке, изложены в НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должны раскрывать следующие дополнительные данные:

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;

о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;

о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;

об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавленном и др.) организации;

о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;

о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;

о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;

об объемах реализации продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта;

о составе затрат на производство (издержках обращения);

о составе прочих доходов и расходов ;

о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации.

Помимо этого в пояснительной записке необходимо раскрыть данные статей, по которым в Бухгалтерском балансе и Отчете о финансовых результатах отражаются прочие активы, пассивы, кредиторы, дебиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков в случае их существенности в общей сумме итогов форм N 1 и N 2. При этом следует иметь в виду, что существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее пяти процентов. Данное правило существенности следует применять при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

В соответствии с НСБУ № 1 "Учетная политика и финансовая отчетность" предприятие должно раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику деятельности организации (виды текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации, т.е. соответствующую финансовую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины об имущественном и финансовом положении организации.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются: широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов их роста; уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.