

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

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

Г.С. Джамбакиева

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Ташкент
«IQTISOD-MOLIYA»
2012

УДК: 336.1(075)

КБК: 65.261

Д40

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. А.А. Каримов;
д-р экон. наук, проф. А.С. Сотиволдиев

Г.С. Джамбакиева

Д40 **Финансовый учет.** Учебное пособие / Г.С. Джамбакиева;
Мин-во высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан, ТФИ. – Т.: «Iqtisod-Moliya», 2012. – 352 с.

В пособии в краткой и доступной форме рассмотрены все основные вопросы, предусмотренные государственным образовательным стандартом и учебной программой по дисциплине «Бухгалтерский учет». Учебное пособие позволит быстро получить основные знания по предмету.

Пособие будет полезно не только для студентов высших учебных заведений и колледжей, но и для тех, кто хочет самостоятельно изучать основы бухгалтерского учета, а также может быть использовано в качестве учебного пособия по программе подготовки профессиональных бухгалтеров.

УДК: 336.1(075)

КБК: 65.261

ISBN 978-9943-13-372-3

© «IQTISOD-MOLIYA», 2012

© Г.С. Джамбакиева, 2012

ГЛАВА 1

ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ, ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И ОБЪЕКТЫ УЧЕТА

1.1. Основные понятия и элементы бухгалтерского учета

В системе внутреннего управления любого предприятия решающим звеном является учет, который обеспечивает сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления.

Учет представляет собой вид деятельности, предметом которой является информация. Учет устанавливает наличие, измеряет и регистрирует результаты хозяйственной деятельности с количественной и качественной стороны. Цель учета – упорядочение информационных потоков для эффективного использования в управленческих решениях и сохранения информации для архива.

Решение стоящих перед современным учетом задач обеспечивают три вида хозяйственного учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Оперативный учет используется для повседневного, текущего руководства и управления предприятием и дает информацию об отдельных фактах хозяйственной деятельности. К оперативному учету относятся, например, учет рабочего времени, отгрузки продукции и т.п. Такие данные могут быть получены из первичных документов, графиков, по телефону, телефаксу или в устной беседе. Оперативный учет не постоянен во времени, так как надобность в нем возникает по мере необходимости.

Сферой применения *статистического* учета может быть отдельное предприятие, отрасль хозяйства и вся экономика в целом. Статистический учет, или статистика, изучает явления, которые носят массовый характер в области экономики, науки, культуры, образования и т.д. Этот учет широко использует выборочные методы наблюдения и регистрации. Сведения, полученные в

результате статистических исследований, помогают анализировать различные процессы и прогнозировать их дальнейшее развитие.



Виды хозяйственного учета

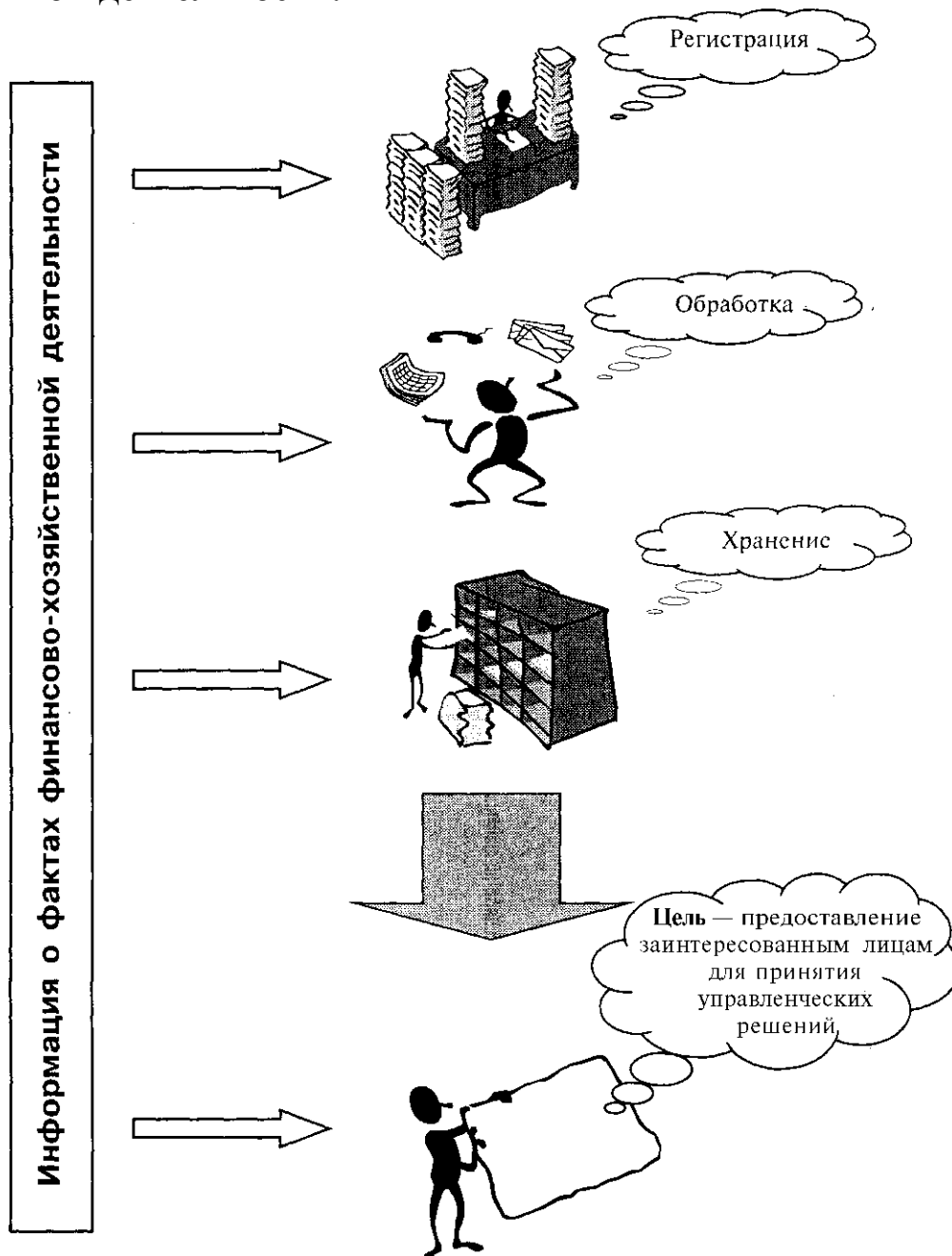
Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета и в отличие от других видов учета:

- строго документален – основанием для любой бухгалтерской записи должен служить специально оформленный документ;
- является сплошным и непрерывным во времени, так как при ведении бухгалтерского учета необходимо фиксировать все без исключения факты хозяйственной деятельности;
- отражает все объекты и хозяйственные операции помимо натуральных и трудовых измерителей в единой денежной оценке;
- ведется на любом предприятии, осуществляющем хозяйственную деятельность, т.е. он ограничен рамками отдельного предприятия;
- осуществляется специальной службой предприятия – бухгалтерией;
- строго регламентирован законодательными и нормативными документами.

Таким образом, бухгалтерский учет осуществляет сбор, регистрацию и обобщение информации о хозяйственной деятельности предприятия путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в едином денежном измерителе.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В бухгалтерском учете обеспечиваются регистра-

ция, обработка и хранение информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности:

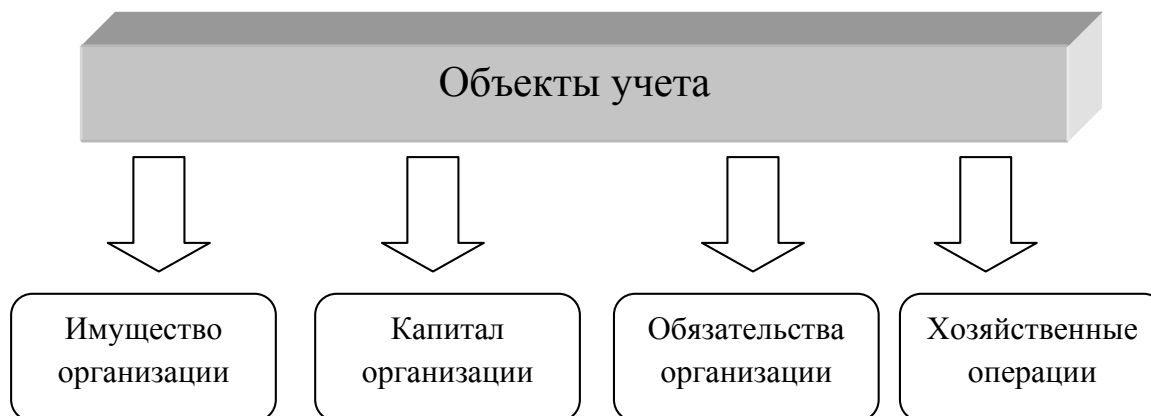


Бухгалтерский учет необходимо рассматривать как отрасль научных знаний, равноправно связанную с другими науками, а также как вид практической деятельности.

Потребность вести учет возникла на ранних этапах развития человеческого общества. Именно хозяйственные потребности человека способствовали развитию учета. Объектами учета сначала были несложные операции, связанные с земледелием, скотоводством и т.п. Становление учета в хозяйстве способствовало развитию письменности и математики, так как нельзя вести хозяйство без измерения, взвешивания и счета. С развитием общества развивался

и хозяйственный учет. Из учета отдельного хозяйства он превратился в сложную систему, которая пронизывает всю экономику страны. Его роль возрастает по мере усложнения хозяйственной деятельности и увеличения масштабов производства.

Объект приложения бухгалтерского учета – организация.



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

В Законе РУз. «О бухгалтерском учете» от 30.08.96 сформулированы основные задачи, которые стоят перед бухгалтерским учетом на современном этапе развития экономических отношений.

Предмет бухгалтерского учета – финансово-хозяйственная деятельность предприятия, направленная на выполнение уставных обязательств.

Предприятие располагает необходимыми хозяйственными средствами для осуществления хозяйственной деятельности. В зависимости от того, какую роль они играют в процессе производства и обращения, хозяйственные средства подразделяются на следующие группы.

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



В этом кругообороте можно выделить три основных процесса: снабжение, производство и реализацию. Эти процессы состоят из хозяйственных операций и протекают на предприятии одновременно.

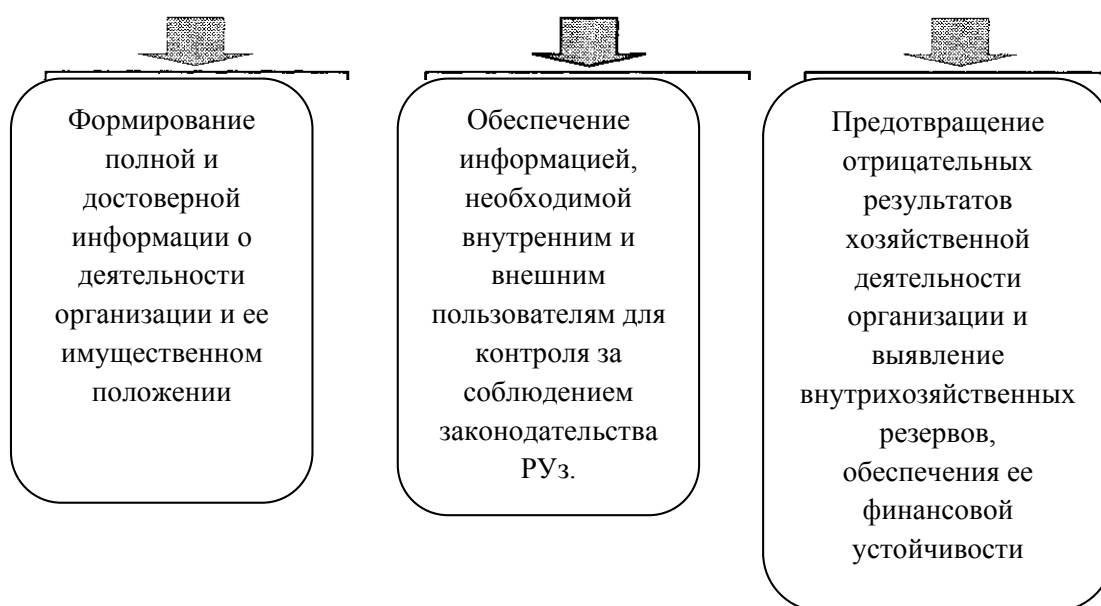
Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. Но каждому предприятию для осуществления эффективной хозяйственной деятельности необходимы трудовые ресурсы, недвижимое имущество, оборудование, материалы, денежные средства и т.п. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, которыми располагает предприятие, называют *активами*.

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

По составу активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы.



Основные задачи бухгалтерского учета



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

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

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

Внеоборотные активы – это дорогостоящие средства труда, которые используются не в одном, а в нескольких производст-

венных циклах, а также имеют длительный срок использования (более одного года). К внеоборотным средствам относятся основные средства и нематериальные активы.

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

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

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

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

Основные средства и нематериальные активы составляют производственную базу предприятия.

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

хозяйственными средствами, которые называют активами, источники образования этих средств называют пассивами.

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

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

Уставный капитал является обязательным для всех предприятий. Он образуется за счет взносов учредителей, которые создают это предприятие, а для бюджетных организаций – за счет средств, выделенных из бюджета. Взносы учредителей могут быть внесены не только в виде денежных средств, но и в виде какого-либо имущества. Уставный капитал является первоначальным стартовым капиталом предприятия.

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

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

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

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

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

например, перед поставщиками, бюджетом, работниками предприятия и т.д.

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет часто называют «языком» бизнеса и предпринимательства. Поэтому в основе организации и ведения бухгалтерского учета должны лежать общие правила, принимаемые и исполняемые всеми участниками хозяйственной деятельности. Эти правила регламентируются законодательными и нормативными актами на уровне государства. В нормативных документах определяется порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета для всех предприятий и организаций, являющихся юридическими лицами.

Все правовые документы, касающиеся регулирования бухгалтерского учета, подразделяются на четыре уровня.

Первый уровень – законодательный, он представлен федеральными законами, указами Президента Республики Узбекистан, постановлениями Правительства РУз. Основу системы документов такого уровня представляют Гражданский кодекс РУз. (ГК РУз.), Закон РУз. «О бухгалтерском учете» от 30.08.96 и другие законодательные документы республиканского уровня.

Второй уровень – нормативный, представленный положениями Министерства финансов РУз. (Минфина РУз.), т.е. стандартами по бухгалтерскому учету, в которых рассматриваются отдельные вопросы ведения бухгалтерского учета. К таким документам относятся стандарты по бухгалтерскому учету.

Третий уровень – методический, он представлен различными приказами, инструкциями и рекомендациями органов власти по вопросам конкретного применения нормативных документов с учетом отраслевых особенностей, специфики производств и т.п. Основным документом такого уровня является План счетов бухгалтерского учета для коммерческих и бюджетных организаций.

Четвертый уровень – уровень хозяйствующего субъекта, представленный организационно-распорядительными документами и приказами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом особенностей его хозяйственной деятельности. Это, прежде всего,

документы, раскрывающие учетную политику предприятия, например, приказ об учетной политике, рабочий план счетов, график документооборота и т.п.



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.

Учетная политика организации состоит из следующих разделов:

1. 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 3100 «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.

2. Организация и ведение учета производственных запасов:

- по фактической себестоимости приобретения и заготовок;
- по учетной цене (плановой или нормативной себестоимости).

3. Организация учета производства продукции:

- прямое исчисление себестоимости продукции;
- исчисление себестоимости продукции на отдельном счете

91.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Внедрение составов учета производственных затрат.
8. Организация резервов по сомнительным долгам, возникающим при расчетах с другими лицами.
9. Организация внутренних финансовых и производственных отчетов.
10. 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.
11. Разработка учетных регистров и счетов аналитического учета.
12. Процесс обработки учетной информации.

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.

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.

Контрольные вопросы

1. Понятие бухгалтерского учета.
2. Виды бухгалтерского учета.
3. Объекты бухгалтерского учета.
4. Предмет бухгалтерского учета.
5. Основные задачи бухгалтерского учета.
6. Основные требования и принципы бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

7. Назовите активы предприятия.
8. Назовите пассивы организации.
9. Перечислите нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет в Узбекистане.
10. Что такое Учетная политика организации?
11. Перечислите четыре основных способа отражения хозяйственных операций в зависимости от влияния на бухгалтерский баланс.

Ключевые слова и понятия: бухгалтерский учет, объекты учета, предмет бухгалтерского учета, активы предприятия, собственные источники, учетная политика, нормативно-законодательные акты.

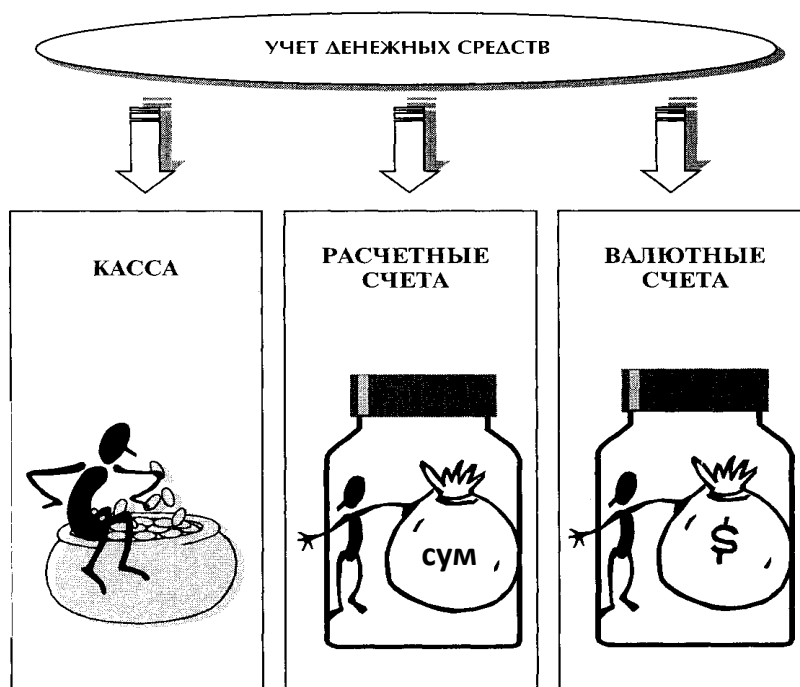
ГЛАВА 2 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций

Денежные средства являются составной частью оборотных активов. Они необходимы предприятию для осуществления с поставщиками и подрядчиками, для осуществления платежей в бюджет, расчетов с кредитными учреждениями, для выдачи работникам зарплаты, премий и для осуществления других видов выплат.

Денежные средства поступают на предприятие от покупателей и заказчиков за проданные товары и оказанные услуги, от банков в виде ссуд, от учреждений и организаций в порядке временной помощи и др.

Базой денежных средств предприятия, являются хозяйственные взаимоотношения предприятия с различными организациями и учреждениями и хозяйственные взаимоотношения, связанные с реализацией работ, услуг и осуществлением других хозяйственных операций.



Денежные средства предприятия находятся в кассе в виде наличных денег, денежных документов, на счетах в банках, в выставленных аккредитивах, открытых особых счетах и др. При умножении денежных средств их правильное использование и контроль за сохранностью, является одной из важнейших задач бухгалтерии предприятия и бухгалтерского учета. От успешности решения этой задачи зависит платежеспособность предприятия, своевременность расчетов с поставщиками и подрядчиками, своевременность платежей в бюджет и др.

Бухгалтерский учет денежных средств имеет важное значение, для правильной организации денежного обращения, организации расчетов и кредитования в народном хозяйстве. Учет денежных средств имеет значение в укреплении платежной дисциплины и в эффективном использовании финансовых ресурсов предприятия. Поэтому очень важен контроль за соблюдением кассовой дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств, обеспечением сохранности денежных документов, находящихся в кассе предприятия.

Бухгалтерский учет денежных средств должен обеспечивать решение следующих задач:

- точный, полный и своевременный учет этих средств и операций по их движению;
- контроль за наличием денежных средств и денежных документов, их сохранностью и целевым использованием;
- контроль за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины.

Порядок ведения кассовых операций на предприятиях Республики Узбекистан регламентируется Правилами ведения кассовых операций юридическими лицами (рег. МЮ РУз. 17.12.1998 г. № 565).

Понятие кассы включает в себя наличные деньги, имеющиеся у предприятия, а также специально оборудованное помещение для приема, хранения и выдачи денег и других средств, хранящихся в кассе. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери во время совершения кассовых операций должны быть закрыты с внутренней стороны.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию, запрещается.

Перед открытием помещения кассы кассир обязан проверить сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей. Для учета расчетов наличными деньгами предприятие должно иметь кассу. При этом нужно отметить, что количество наличных денег в кассе предприятия ограничивается установленными лимитами банков (зависит от размеров предприятия и др.).

Предприятие обязано обеспечивать сохранность денег, как в помещении кассы, так и при транспортировке. Если по вине руководителя предприятия не были созданы необходимые условия безопасности, то ответственность лежит на руководителе.

Предприятие должно иметь одну кассу, но если предприятие имеет большое количество подразделений, находящихся на различных территориях, то в тех предприятиях должны быть оборудованы кассы-филиалы, и в их функции входит выдача зарплаты и других выплат работникам предприятия. Кассы-филиалы получают деньги из главной кассы предприятия.

Наличные денежные средства на предприятии должны храниться в несгораемых шкафах, сейфах. Материальную ответственность за сохранность наличных денежных средств в кассе несет кассир.

Кассир – должностное лицо, непосредственно выполняющее кассовые операции. При назначении кассира на работу руководитель предприятия знакомит кассира с правилами ведения кассовых операций и заключает с ним договор о полной индивидуальной материальной ответственности за сохранность денег в кассе. Кассир несет ответственность за всякий ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и из-за неосторожности. Кассиру запрещается передавать выполнение своих обязанностей другим лицам. В случае болезни и других случаев, когда кассир не может выполнять свои обязанности, исполнение обязанностей кассира по письменному распоряжению руководителя возлагается на другого работника.

Бухгалтера и другие работники, которые пользуются правом подписи финансовых документов, не могут исполнять обязанности кассира.

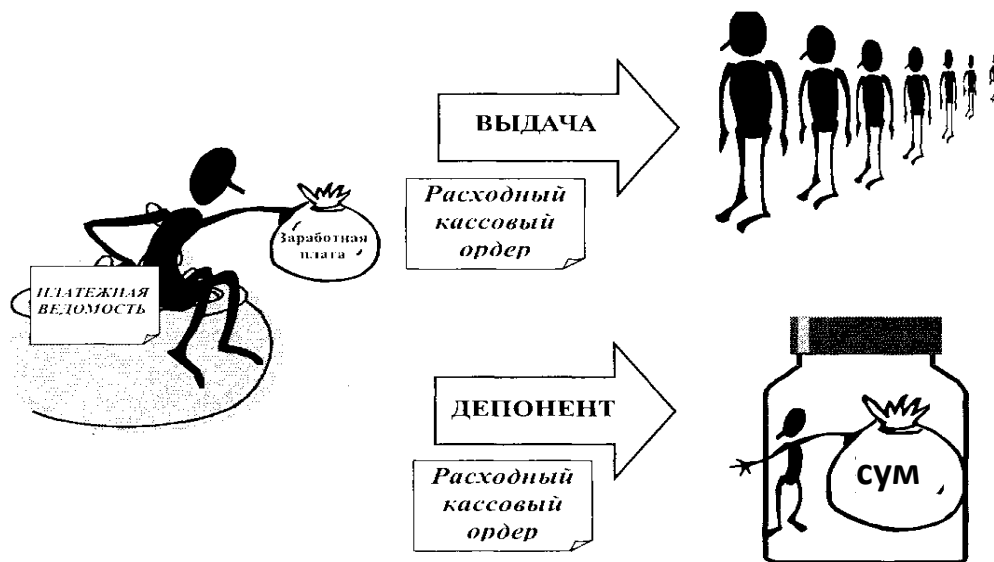
Денежные средства, находящиеся в кассе предприятия в виде наличных денег, ограничивается размером, который определяет банк, но при этом превышение этого лимита допускается в дни

выплаты зарплаты, в течение 3-х дней с момента получения денег в банке. Для заготовительных организаций в лимит кассы не включаются суммы, полученные из банка для расчетов наличными деньгами со сдатчиками сельскохозяйственной продукции. После истечения этого срока суммы, превышающие этот лимит, должны быть возвращены на расчетный счет предприятия. Запрещается расходование наличных денежных средств одного предприятия на нужды другого предприятия. Наличные денежные средства, полученные с расчетного счета в банке, предприятием должны расходоваться строго по целевому назначению.



Все операции, связанные с приемом и выдачей наличных денежных средств, осуществляются кассами предприятий и составляют кассовые операции. Все кассовые операции оформляются кассовыми документами. При этом прием наличных денег осуществляется по приемным кассовым ордерам, а выдача – по расходным кассовым ордерам. Выдача денег из кассы может также осуществляться по документам, заменяющим расходные кассовые ордера, например, по платежным ведомостям по выдаче зарплаты, по заявлению о выдаче денег и др. На эти документы, заменяющие расходные кассовые ордера, накладываются штампы с реквизитами расходных кассовых ордеров.

Кассовые документы на прием и выдачу денег подписываются руководителем предприятия и главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на подпись. При приеме денег лицу, внесшему деньги, выдается квитанция. Сумы записываются прописью, тийины – цифрами.



Выдача зарплаты происходит по платежной ведомости. По истечении установленного срока на выдачу зарплаты, кассиром против фамилии сотрудника предприятия, не получившего зарплату делается отметка: «депонирована», и составляется реестр депонированных сумм. В конце платежной ведомости указывается сумма, фактически выданная, и сумма депонированная, и подтверждается подписью кассира. Бухгалтер проверяет и пишет расходный кассовый ордер на выданную сумму. Депонированная зарплата отправляется на расчетный счет

Все кассовые документы выписывает бухгалтерия с основанием. Кассовые документы выписываются чернилами четко, ясно, с заполнением соответствующих реквизитов; помарок (даже оговоренных) на кассовых документах – не допускается.

Кассовые документы передаются непосредственно в кассу. Выдача их на руки лицам, получающим денежные средства, запрещена. Прием и выдача денег производится кассиром только в день составления документов. Кассир обязан проверить правильность документов. Деньги выдаются лицу только после удостоверения личности. При выдаче лицам, не состоящим в списочном составе на

предприятию, в кассовых документах указываются данные паспорта. При выдаче денег по доверенности указываются данные паспорта, инициалы. Перед распиской в получении денег кассир делает надпись «по доверенности». После выдачи или получения денег расходные и приходные кассовые ордера подписываются кассиром, а приложенные документы погашаются штампами «получено», «оплачено» с указанием даты.

Все кассовые операции по каждому приходному или расходному кассовому ордеру или заменяющим их документам отражаются в кассовой книге. Кассовая книга – это учетный регистр для отражения движения наличных денежных средств в кассе предприятия и операций по их поступлению и выдаче. Предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошита, опечатана сургучной печатью и заверена надлежащим образом.

Записи в кассовой книге производятся кассиром. Кассир производит эти записи сразу же после получения или выдачи денег по каждому кассовому ордеру или другому документу. В конце рабочего дня подсчитываются итоги операций и выводится остаток денег в книге.

Кассовую книгу кассир ведет в 2-х экземплярах под копирку. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге, а вторые, отрывные, служат отчетом кассира и передаются в бухгалтерию предприятия вместе с приходными и расходными кассовыми ордерами под расписку в кассовой книге (на первом листе). Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Исправления, сделанные корректным способом, подписываются кассиром и главным бухгалтером. Контроль за правильностью ведения кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

При приеме отчета кассира бухгалтерия, осуществляющая контроль за кассовыми операциями, тщательно проверяет отчет и все приложенные документы, расписки, правильность сумм. Выдача денег из кассы без расписки не допускается. Эта сумма считается недостачей. Наличные деньги, неоправданные приходными ордерами отправляют в доход бюджета. Отчет кассира после проверки является основанием для учета кассовых операций. На предприятии при обеспечении полной сохранности кассовых доку-

ментов можно вести кассовую книгу на ЭВМ (также по 2 экземпляра), в хронологическом порядке. В конце месяца должно печататься количество страниц за месяц, в конце года – за год. Кассир после получения машинограмм проверяет их правильность, подписывает и отдает в бухгалтерию. По окончании календарного года машинограммы брошюруются, общее количество листов заверяется главным бухгалтером, книга опечатывается.

Согласно «Правилам ведения кассовых операций юридическими лицами» от 17.12.1998 года прием денег предприятиями при осуществлении денежных расчетов должен проводиться с применением кассовых аппаратов. Это не распространяется на частных предпринимателей без образования юридического лица. Если машины не используются, то прием денег должен проводиться с использованием бланков строгой отчетности.

Помимо кассовых машин ведутся книги операциониста, в которых ведутся записи за весь день. На предприятии, использующем несколько кассовых аппаратов, на каждый аппарат должна быть заведена книга операциониста. Контроль за использованием кассовых машин и правильностью денежных операций осуществляется налоговыми органами.

Для учета наличных денежных средств в кассе применяется активный синтетический счет 5000 «Денежные средства в кассе», который можно разделить на счет 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и счет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте». Порядок совершения и оформления кассовых операций регулируется Центральным банком РУз.

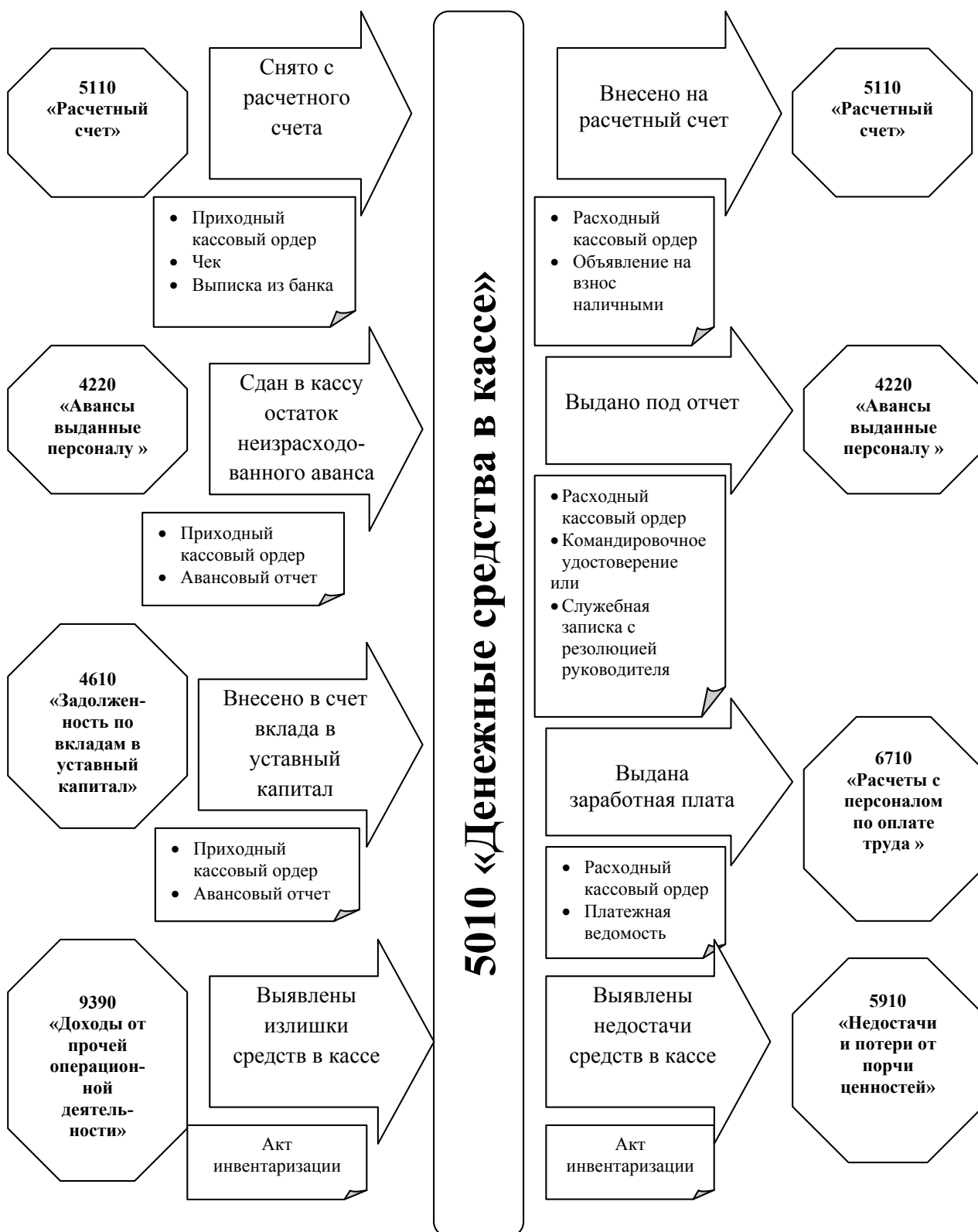
При необходимости на предприятиях (транспорта, связи) могут быть открыты такие счета как «Касса предприятия», «Операционная касса».

По дебету отражаются операции, связанные с поступлением денег, а по кредиту – с расходованием наличных денег.

Когда в разрешенных законом случаях предприятие производит операции в иностранной валюте, то эти средства и операции с ними учитываются в суммах и параллельно в валюте.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе в суммы должен производиться на дату совершения операции и дату составления отчетности. Пересчет может также осуществляться по мере изменения курса валюты.

Схема типовых операций



Для составления бухгалтерской отчетности пересчет валютных денежных средств в суммы производится по курсу последней по времени котировки в отчетном периоде.

Курсовые разницы подлежат записи в финансовые результаты деятельности предприятия. Они могут зачисляться по мере принятия к бухгалтерскому учету, либо единовременно в конце отчетного периода – в этом случае курсовая разница учитывается на счетах 9540 и 9620, а в конце списывается для включения в конечный финансовый результат.

Операции по поступлению наличных денег в кассу на счетах бухгалтерского учета отражаются так:

- дебетуется счет 5010 «Касса»;
- кредитуется счет-источник;
- 5100 Расчетный счет;
- 4200 Расчеты с подотчетными лицами;
- 9020 Реализация товаров, услуг;
- 6900 Расчеты с прочими кредиторами;
- 4800 Расчеты с разными дебиторами.

Все операции по дебету счета 5010 «Касса» при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета учитываются в ведомости №1 на основе проверенных отчетов кассира за один или несколько дней с группировкой по корреспондирующим счетам.

Выдача наличных денег – кредит счета 5010 «Касса».

Все такие операции при журнально-ордерной форме учета отражаются в журнале-ордере №1; записи также производятся на основании отчетов кассира с соответствующей группировкой.

По окончании месяца в журнале-ордере подсчитываются обороты и выводятся сальдо на начало следующего месяца. Сальдо сверяются с остатком кассовой книги и Главной книги.

Контроль за ценностями, осуществляется с помощью ревизий, которые могут проводиться руководителем предприятия, при смене кассира, может быть также ведомственная/судебная ревизия.

При ревизии производится полный пересчет денег и ценностей в кассе. Результаты ревизии оформляются актом. Недостача в кассе, выявленная по результатам ревизии, подлежит возмещению кассиром.

Дебет 4730 – Кредит 5010.

При внесении суммы недостачи кассиром:

Дебет 5010 – Кредит 4730.

Если обнаружены излишки, то их зачисляют в доход бюджета.

Дебет 5000 - Кредит 9390.

Наличные деньги, полученные организациями из учреждений банков, могут быть расходованы только на те цели, на которые они получены.

Например, получены деньги из банка на зарплату:

Дебет 5010 – Кредит 5110.

Эта запись ничего не говорит о целевом характере полученных денежных средств, который отражается только в момент использования денег:

Дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Если денежные средства получены для передачи под отчет, например, на командировочные расходы, то при их выдачи будет следующая запись:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

Согласно Правилам неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет должны быть возвращены в кассу не позднее 3-х дней по истечению срока, на который они выданы.

При возврате неиспользованных авансов подотчетными лицами делается следующая запись:

Дебет 5010 – Кредит 4220.

Если денежные средства выдаются под отчет в иностранной валюте, необходимо иметь еще одну кассовую книгу – для отражения кассовых операций в валюте.

Например, получена валюта из банка на командировочные расходы:

Дебет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»;

Кредит 5210 «Валютные счета внутри страны».

При выдачи валютных средств под отчет:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

Кредит 5020 «Денежные средства в иностранной валюте».

Реализация продукции и товаров за наличные отражается следующим образом:

Дебет 5010 – Кредит 9010,9020,9030.

Организациям сферы торговли и бытовых услуг, независимо от формы собственности, запрещается использование выручки на выплату заработной платы, пенсий и пособий.

2.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете

Денежные средства предприятия за исключением переходящих остатков в кассе должны храниться на счетах в банках.

Согласно совместному письму Государственной налоговой службы, Министерства Финансов РУз. и Центрального Банка РУз., юридические лица могут иметь текущие счета, расчетные счета, валютные счета, депозитные счета, счета по капитальным вложениям и др.

Наличие расчетного счета у предприятия – признак его самостоятельности.

Текущие счета открываются несамостоятельными предприятиями, подразделениями, находящимися в другом месте.

Для открытия счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

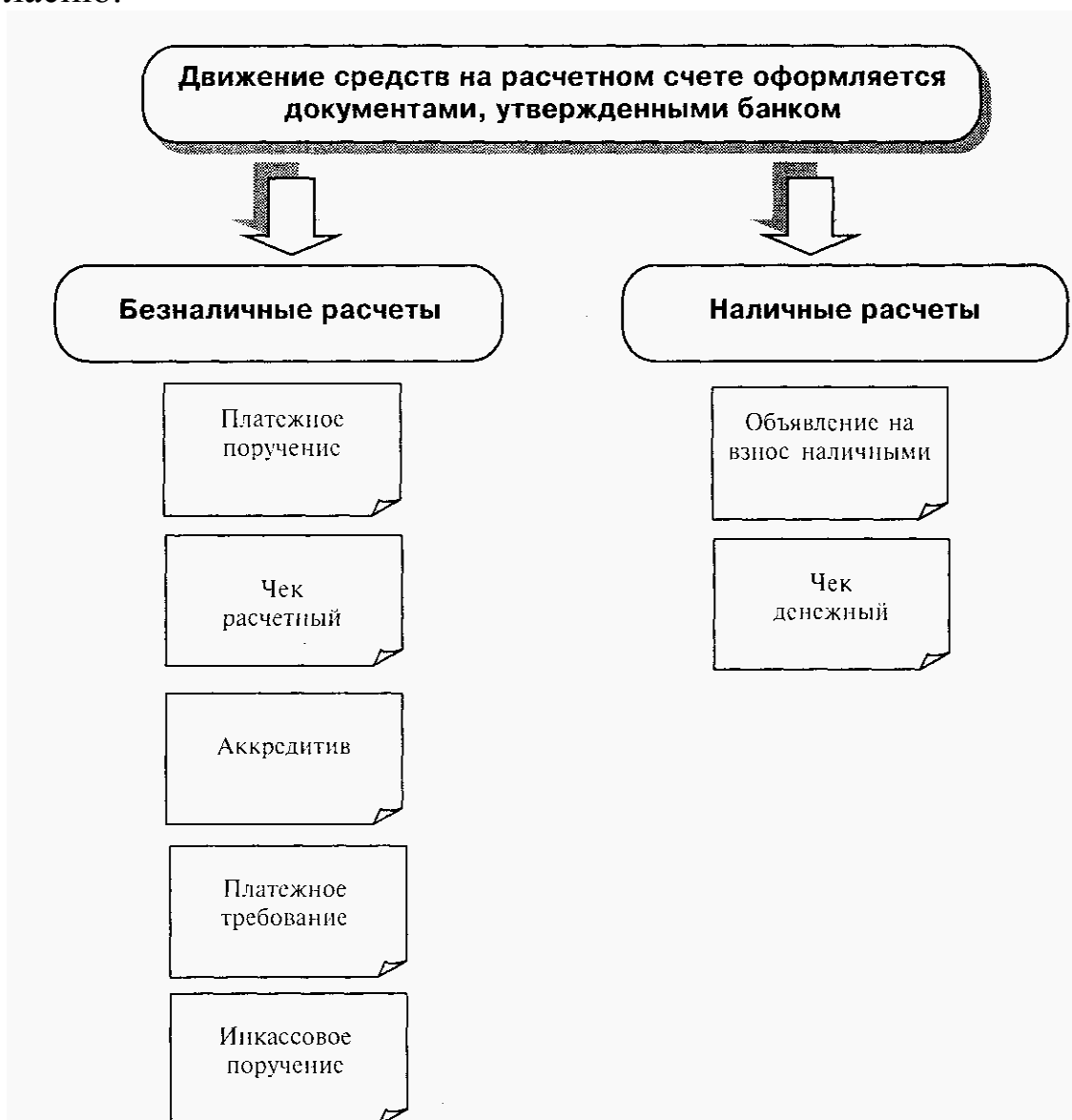
- заявление об открытии счета;
- документ, удостоверяющий факт создания предприятия;
- нотариально заверенная копия устава;
- карточка с образцами подписей лиц, которые могут подписывать платежные документы (руководитель, заместитель руководителя, главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера);
- оттиски печати;
- справка о регистрации предприятия в Пенсионном Фонде и других органах;
- справка из налоговых органов о том, что предприятие является налогоплательщиком.

В случае отсутствия собственной бухгалтерской службы на предприятии в карточке присутствуют только образец подписи руководителя.

Порядок совершения и оформления операций по расчетным и текущим счетам устанавливается Центральным банком РУз.

Расчетные и текущие счета предназначены и используются для записи выручки от реализованной продукции, полученных кредитов и займов, для осуществления плат в бюджет, поставщикам, кредиторам; с расчетного счета выдаются деньги для выплаты зарплаты работникам предприятия и текущие расходы.

Операции производятся банком на основании документов, оформленным самим предприятием-владельцем счета или по его согласию.



Платежными поручениями рассчитываются:

- > по взносам в бюджет;
- > с органами страхования и социального обеспечения;
- > при переводе заработной платы на счета работников в банке;
- > при погашении задолженности;
- > для предварительной и последующей оплаты счетов за выполненные работы и услуги, за товарно-материальные ценности.

Платежные поручения выписываются на специальном бланке и предъявляются в банк в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается). Платежное поручение принимается банком от плательщика к исполнению только при наличии средств на расчетном счете, если иное не оговорено между

банком и владельцем счета. Поручения исполняются банком с соблюдением очередности списания денежных средств со счета.

Чек – это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем – лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек. Плательщиком – банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РФ, а в части, им не урегулированной, другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Предъявление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате. Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми доступными ему способами в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

При расчетах чеками владелец счета (чекодатель) дает письменное поручение обслуживающему его учреждению банку с перечислением определенной суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Чеком удобно пользоваться в случаях оплаты работ, услуг и ценностей, когда изначально продавец неизвестен.

При выдаче банком чеков на их сумму открывается ссудный счет, с которого производится оплата чеков. Гражданским кодексом РФ установлен сокращенный срок исковой давности (6 месяцев) для исков чекодержателя к обязанным по чеку лицам. Он исчисляется со дня окончания срока предъявления чека к платежу.

Чек денежный представляется банку для снятия с расчетного счета предприятия указанной в чеке суммы наличных денег, необходимых на выплату заработной платы, пособий или пенсий, командировочные расходы, хозяйственные нужды. Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок,

остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом.

Чеки бывают именными и на предъявителя. Именной чек выписывается на конкретное лицо (кассира) с указанием его фамилии, имени, отчества и паспортных данных.

Объявление на взнос наличными представляется банку при внесении наличных денег на расчетный счет. Объявление на взнос наличными заполняют в одном экземпляре, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за реализованную продукцию, оказанные услуги, депонированная заработная плата и др.). В подтверждение получения денег банк выдает квитанцию, которая служит оправдательным документом и основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера и списания денежных средств в кассе.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другие исполняющие банки.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Получатель средств (взыскатель) представляет в банк указанные расчетные документы при реестре переданных на инкассо расчетных документов, составляемых в двух экземплярах. В реестр могут включаться по усмотрению получателя средства (взыскателя) платежные требования и (или) инкассовые поручения. Первый экземпляр реестра оформляется двумя подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные

плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Оплата расчетных документов производится по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требования кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- установленных законодательством;
- предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное требование составляется на бланке формы № 0401061. В платежном требовании обязательно указываются:

- условие оплаты;
- срок для акцепта;
- дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказания услуг), дата поставки товара (выполнение работ, оказания услуг), способ поставки товара.

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен

быть не менее трех рабочих дней. Плательщик вправе отказаться полностью или частично от акцепта платежных требований по основаниям, предусмотренным в основном договоре, в том числе и в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотива отказа.

Отказ плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявлением об отказе от акцепта формы № 0401004, составленном в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления оформляются подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати плательщика.

Ответственность за необоснованный отказ от оплаты платежных требований несет плательщик. Банки не рассматривают претензии по существу отказов от акцепта. Все возникающие между плательщиком и получателем средств разногласия разрешаются в порядке, предусмотренном законодательством.

При неполучении в установленный срок отказа от акцепта платежных требований они считаются акцептованными.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия), на основании которого осуществляется взыскание. В поле «Назначение платежа» взыскателем в установленных случаях указываются показания измерительных приборов и действующие тарифы.

Безакцептное списание денежных средств со счета в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие. Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствии сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта. Данное платежное требование оплачивается в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта три рабочих дня.

При отсутствии указания «без акцепта» платежные требования подлежат оплате плательщиком в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта три рабочих дня.

Ответственность за обоснованность выставления платежного требования на безакцептное списание денежных средств несет получатель средств.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- в случаях, когда беспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

- для взыскания по исполнительным документам;

- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Банки приостанавливают списание денежных средств в беспорном порядке в следующих случаях:

- по решению органа, осуществляющего контрольные функции в соответствии с законодательством, о приостановлении взыскания;

- при наличии судебного акта о приостановлении взыскания;

- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

В документе, представляемом в банк, указываются данные инкассового поручения, взыскание по которому должно быть приостановлено.

При возобновлении списания денежных средств по инкассовому поручению его исполнение осуществляется с сохранением указанной в нем группы очередности и календарной очередности поступления документа внутри группы.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банком-эмитентом) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или представить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи.

Аккредитив открывается для расчетов только с одним получателем. Получатель средств может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено условиями аккредитива.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются следующие условия:

- > наименование банка-эмитента;
- > наименование банка, обслуживающего получателя средств;
- > наименование получателя средств;
- > сумма аккредитива;
- > вид аккредитива;
- > способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;
- > способ извещения плательщика о номере счета для депонирования средств, открытого исполняющим банком;
- > полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств;
- > сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), и требования к оформлению указанных документов;
- > условия оплаты (с акцептом или без акцепта);
- > ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.

В основной договор могут быть включены иные условия, касающиеся порядка расчетов по аккредитиву.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств. Допускаются частичные платежи по аккредитиву.

Для открытия аккредитива плательщик представляет обслуживающему банку аккредитив, в котором плательщик обязан указать:

> вид аккредитива (при отсутствии указания на то, что аккредитив является безотзывным, он считается отзывным);

> условия оплаты аккредитива (с акцептом или без акцепта);

> номер счета, открытый исполняющим банком для депонирования средств при покрытом (депонированном) аккредитиве;

> срок действия аккредитива с указанием даты (число, месяц и год) его закрытия;

> полное и точное наименование документов, против которых производится платеж по аккредитиву;

> наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, номер и дату основного договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучателя и место назначения (при оплате товаров).

При отсутствии хотя бы одного из этих реквизитов банк отказывает в открытии аккредитива.

В случае отзыва (полного или частичного) или изменения условий аккредитива плательщиком представляется в банк-эмитент соответствующее распоряжение, составленное в произвольной форме в трех экземплярах и оформленное на всех экземплярах подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При установлении несоответствия документов, принятых исполняющим банком от получателя средств, условиям аккредитива банк-эмитент вправе требовать от исполняющего банка по покрытому (депонированному) аккредитиву возмещения сумм выплаченных получателю средств, а по непокрытому (гарантированному) аккредитиву – восстановления сумм, списанных с его корреспондентского счета. *Аккредитивы бывают:*

- покрытыми (депонированными); непокрытыми (гарантированными).

В случае открытия *покрытого (депонированного)* аккредитива банк-эмитент переводит собственные средства плательщика или предоставленный ему кредит в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива. При открытии *непокрытого (гарантированного)* аккредитива банк-эмитент предоставляет

исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

В аккредитиве должно быть указано, является ли он отзывным или безотзывным. При отсутствии такого указания аккредитив является отзывным.

Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласия с поставщиком. Безотзывной аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Предприятие ежедневно получает от банка выписку из расчетного счета, обязательными реквизитами которой являются:

- > номер счета клиента;
- > дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;
- > суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета; остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

К банковской выписке прилагаются оправдательные документы, подтверждающие правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет. Порядок списания средств с расчетного счета регламентирован Гражданским кодексом РУз. Выписка обрабатывается бухгалтером ежедневно путем проставления на полях кодов счетов, корреспондирующих с расчетным счетом.

Все документы составляются без пометок и исправлений; подписать их могут только те лица, образцы подписей которых есть на карточке в банке.

В бухгалтерии предприятия операции производятся на основании расчетных документов вместе с выпиской из банка.

Все платежи производятся в пределах имеющегося свободного остатка на счете.

Без согласия предприятия банк производит списание средств со счетов только по следующим случаям, предусмотренным законом:

- по судебным требованиям;
- по арбитражным требованиям;

- по распоряжению государственных органов из-за просрочки платежа в бюджет;
- другими уполномоченными органами.

В случае нехватки денег на счете соответствующие требования хранятся банком в картотеке №2. Устанавливается календарная очередность платежей: в порядке календарных поступлений (наступлений даты платежа).

Очередность платежей предприятия, которое объявлено неплатежеспособным устанавливается руководителем банка.

Периодически в установленные с владельцем счета сроки банк выдает предприятию выписки с расчетного счета – копии лицевых счетов, в которых указывается дата совершения операции, номер документа-основания, сумма поступления/списания, остаток. К выписке банк прилагает все документы, подтверждающие операции.

Бухгалтерия предприятия после проверки выписки отражает операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Для отражения операций на расчетных счетах применяется активный счет 5110 «Денежные средства на расчетном счету», по дебету которого отражаются операции по поступлению, а кредиту – расходованию денежных средств.

Все операции по дебету расчетного счета при журнально-ордерной форме учета отражаются в ведомости №2, итогами за день или за время, указанное в выписке.

Все записи по счету 5110 должны соответствовать выпискам из банка. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет счета 5110 и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счетах 4860 «Счета к получению по претензиям» или 6960 «Счета к оплате по претензиям».

Предприятие обязано письменно сообщить обо всех обнаруженных ошибках.

Денежные средства на специальных счетах в банках учитываются обособленно от других счетов. Для этого используется активный счет 5500, для учета движения денежных средств как в национальной, так и в иностранной валюте, находящихся в РУз. и за рубежом.

Там же ведется учет движения средств целевого финансирования.

Могут быть открыты счета в зависимости от потребности предприятия.

На счете 5510 «Аккредитивы» учитывается движение средств в аккредитивах. При аккредитивной форме расчетов банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), по поручению своего клиента (плательщика) и в соответствии с его указаниями берет на себя обязательство произвести платеж в пользу его контрагента – получателя средств или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии представления получателем средств документов и выполнения иных условий, предусмотренных аккредитивом.

Например, договором поставки может быть предусмотрена аккредитивная форма расчетов, при которой плательщик перечисляет денежные средства не на расчетный счет поставщика, а на открытый в его банке специальный счет – аккредитив; деньги на этом счете не являются собственностью поставщика, несмотря на то, что он открыт в его банке и на его имя. Только при условии выполнения всех договорных обязательств деньги с аккредитива будут перечислены на расчетный счет поставщика.

Зачислены денежные средства в аккредитивы, у плательщика отражаются следующим образом:

Дебет 5510 – Кредит 5110, 5210, 5220.

Получатель средств не отражает в балансе эту операцию. Зачисление средств на расчетный счет получателя производится при предоставлении им в банк документов, предусмотренных договором и подтверждающих выполнение всех условий аккредитива, до истечения срока аккредитива.

Исполняющий банк проверяет соблюдение получателем средств всех условий аккредитива, а также правильность оформления подтверждающих документов. Не допускается выплата наличных денег с аккредитива и переадресование аккредитива.

По мере использования аккредитива делается запись:

Дебет 6010 – Кредит 5510.

Например, поставщик выполнил все условия договора и отгрузил товары вовремя; покупатель, открывший аккредитив, отражает получение товаров и закрытие аккредитива:

Дебет 2910 «Товары на складах»;

Кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и далее:

Дебет 6010 – Кредит 5510 «Аккредитивы».

Если аккредитив не был полностью использован, то деньги возвращаются обратно на тот счет, с которого они были взяты для создания аккредитива.

Дебет 5110, 5210, 5220 – Кредит 5510.

На счете 5520 учитываются средства в чековых книжках. Происходит депонирование денежных средств. Расчетный чек коммерческого банка представляет собой поручение клиента обслуживающему его банку произвести платеж со счета чекодателя на счет чекодержателя определенной суммы средств.

Чеки применяются только при безналичных расчетах между физическими лицами и юридическими лицами/ индивидуальными предпринимателями за товары, работы и услуги. Депонирование денежных средств при выдаче чековых книжек отражается таким же образом, как и при открытии аккредитива:

Дебет 5520 – Кредит 5110, 5210, 5220 и др.

По предъявленным чекам производится списание денежных средств, а по мере получения выписок запись:

Дебет 6010 – Кредит 5520.

При возвращении неиспользованных чеков:

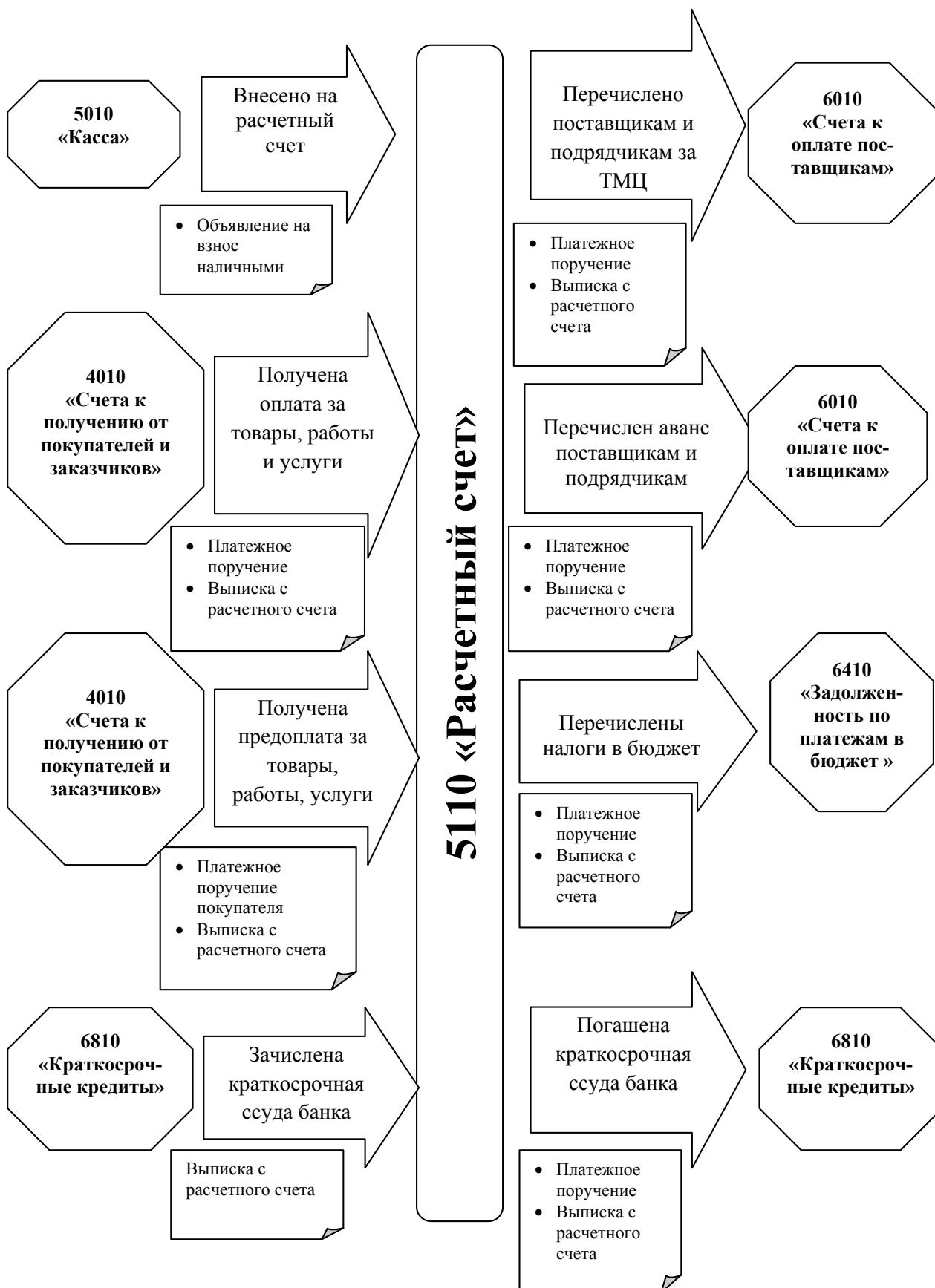
Дебет 5110, 5210, 5220 и др. – Кредит 5520.

Аналитический учет по счету 5520 ведется по каждой, полученной чековой книжке.

На отдельном счете могут быть учтены средства, хранящиеся обособленно от расчетного счета, к ним относятся – денежные средства, поступившие на содержание социальных объектов (детского сада, яслей и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников; средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходуемые по просьбе предприятия с отдельного счета, субсидий правительственных органов и т.д.

Например, поступили деньги от грантодателя и зачислены на отдельный счет: Дебет 5530 «Прочие специальные счета» - Кредит 8810 «Гранты».

Схема типовых операций



Филиалы предприятия на самостоятельном балансе, которым открываются текущие счета, учитывают денежные средства по счету 5530 «Прочие специальные счета» с расчетного счета предприятия. Операции в иностранной валюте учитываются обособленно.

Построение аналитического учета по счетам 5510, 5520, 5530 должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств как на территории страны так и за рубежом.

Предприятие ежедневно получает от банка выписку из расчетного счета, обязательными реквизитами которой являются:

- > номер счета клиента;
- > дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;
- > суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета;
- > остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

К банковской выписке прилагаются оправдательные документы, подтверждающие правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет. Порядок списания средств с расчетного счета регламентирован ГК РУз.

Выписка обрабатывается бухгалтером ежедневно, путем представления на полях кодов счетов, корреспондирующих с расчетным счетом.

2.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте

Операции по валютным счетам (*далее – \$\$*) отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка в национальной валюте – сум.

Согласно «Положению о порядке отражения операций, выраженных в иностранной валюте в бухгалтерском учете, статистической и иной отчетности» (от 17.09.2004 г. № 1411) бухгалтерский учет валютных средств, ценностей и операций в иностранной валюте, отражается в сумовом эквиваленте на дату совершения хозяйственных операций по курсу ЦБ РУз., в том числе по:

а) валютным средствам в кассе, депозитным и ссудным счетам в банке, аккредитивам, валютной ссудной задолженности;

б) дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте;

в) оприходованию импортированных ТМЦ и др. активов по заключенным договорам на дату оформления Грузовой таможенной декларации;

г) осуществлению таможенных платежей;

д) денежным документам, выраженным в иностранной валюте;

е) ценным бумагам в иностранной валюте.

Например, получено от иностранного учредителя в качестве взноса в уставный капитал предприятия 50000 дол. США; курс ЦБ на данный момент составляет 1735 сум за 1 дол. США. Так как бухгалтерский учет валютных средств осуществляется в суммовом эквиваленте, то на валютном счете должна отражаться сумма $(50000 \times 1735) = 86\,750\,000$ сум:

Дебет 5210 «Валютные счета внутри страны» - 86 750 000 сум;

Кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» - 86 750 000 сум.

Также необходимо вести учет и в валюте платежа. Предприятия производят переоценку валютных статей баланса ежемесячно по курсу ЦБ РУз. на последнее число отчетного месяца.

Отечественные предприятия, а также предприятия с иностранными инвестициями, осуществляющие свою деятельность на территории РУз., имеют право на открытие валютных счетов. В связи с применением общего порядка оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций, в соответствии с Законом о бухгалтерском учете все записи в учете и отчетности предприятия осуществляются в денежном выражении в валюте, действующей в РУз. (в сумах). Записи в бухгалтерском учете валютных операций производятся в сумах с пересчетом сумового эквивалента в валютный и наоборот.

Все операции с иностранной валютой подразделяются на текущие операции и операции, связанные с движением капитала.

К текущим валютным операциям относятся:

- переводы в РУз. и из РУз. для осуществления расчетов по экспортно-импортным операциям;

- предоставление и получение финансовых кредитов на срок не более 180 дней;
- перевод из РУз. и в РУз. доходов по вкладам, инвестициям, и прочим операциям, связанным с получением дохода на вложенный капитал;
- переводы неторгового характера в РУз. и из РУз.

Валютными операциями, связанными с движением капитала являются:

- прямые инвестиции, то есть вложения в уставный капитал;
- портфельные инвестиции, то есть приобретение ценных бумаг;
- предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;
- предоставление и получение отсрочки платежа на срок, более 180 дней, по экспортным и импортным операциям.

Текущие валютные операции осуществляются без ограничений. Валютные операции, связанные с движением капитала, осуществляются в порядке, установленном Центробанком РУз.

Для осуществления валютных операций предприятию открываются валютные счета. Обо всех операциях, совершаемых по валютному счету, банк сообщает предприятию как в суммах, так и в иностранной валюте.

Курс – это подвижное соотношение валют, зависящее от многих факторов. Официальный курс определяется 2 раза в неделю, поэтому при конверсии иностранной валюты в суммы и наоборот необходимо установить курс каждого дня и использовать его. По общему правилу пересчет производится по курсу на дату совершения операции. Так, при зачислении или списании средств с валютного счета в банке, эти суммы конвертируются в суммы по курсу на дату, указанную в выписке банка.

Порядок расчета суммового эквивалента суммы в иностранной валюте зависит от принятого способа котировки обменного курса.

Различают прямые и косвенные (обратные) котировки.

При прямых котировках цена за единицу определенного количества иностранной валюты устанавливается в отечественной валюте.

Пример. Курс \$\$ в ЦБ РУз.

Косвенные котировки – сколько единиц \$\$ приходится на 1 единицу отечественной.

Кроме официального курса, существует 2 курса (покупка – продажа) для внутреннего валютного рынка. Коммерческие банки на основе официального и биржевого курса получают дополнительный доход, т.к. курсовые разницы они показывают в отчетности как на дату приобретения, так и на дату составления отчетности (последний рабочий день отчетного периода).

В \$\$ могут выражаться не только денежные средства, но и другое имущество организации:

- Денежные знаки в кассе и средства на аккредитивах, чековых книжках, переводы...

- Предоставленные займы, а также средства на депозитах.
- Краткосрочные ценные бумаги.
- Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал.
- Расчеты с дебиторами и кредиторами.
- Авансы выданные и полученные.
- Расчеты с учредителями по доходам и расходам.
- Долго- и краткосрочные кредиты и займы.

Образовавшаяся курсовая разница по усмотрению предприятия списывается:

- либо путем прямого отнесения (метод прямого отнесения) на результаты финансово-хозяйственной деятельности: положительная – на счета учета доходов от финансовой деятельности (9540), отрицательная – на счета расходов по финансовой деятельности (9620);

- либо путем накопления (метод накопления): положительная – на счета учета отсроченных доходов (доходы будущих периодов 6230), отрицательная – на счета расходов будущих периодов (больше подходит для этих целей счет 3290).

Применяемый метод отнесения курсовой разницы в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике предприятий и не меняться в течение календарного года, согласно НСБУ №1 «Учетная политика».

Например, у предприятия на валютном счете имеется 10000 дол. США. курс ЦБ РУз. на последнее число предыдущего месяца составил 1730 сум за 1 дол. США, а на последнее число отчетного месяца 1735 сум за 1 дол. США.

Курсовая разница за отчетный месяц определяется следующим образом $(1735-1730) \times 10000$ дол. США = 50000 сум. При методе прямого списания она сразу отражается как доход :

Дебет 5210 – Кредит 9540 – 50000 сум.

При применении метода накопления курсовая разница накапливается на счете отсроченного дохода:

Дебет 5210 – Кредит 6230 – 50000 сум.

Если ни каких движений по валютному счету нет, то разница так и продолжает накапливаться на счете отсроченных доходов. По мере свершения операций с валютным счетом накопленная курсовая разница относится на доход текущего периода:

Дебет 6230 – Кредит 9540.

Пример: На валютном счете предприятия имеется – \$1000, внесенные учредителем по курсу 1500 сум, суммовой эквивалент на то время составлял 1500000 сум. Движения денег по валютному счету не было до момента, когда курс поднялся до $1\$ = 1530$ сум. Накопленная положительная разница к этому времени составила: $(1530-1000) \times 1000 = 530000$ сум и каждый раз в конце месяца она была отражена проводкой:

Дебет 5210 – Кредит 6230.

Таким образом, остаток денежных средств на валютном счете составил к данному времени $(1500000 + 530000) = 2030000$ сум, а сальдо на счете 6230 – 530000 сум. Предположим, что предприятию понадобились валютные средства в размере 400\$, и в момент совершения операции по валютному счету необходимо отнести на результаты финансово-хозяйственной деятельности накопленную положительную курсовую разницу, относящуюся к 400\$. В этом случае сумма курсовой разницы будет составлять $(400\$: 1000\$ \times 530000) = 212000$ сум, которая отражается следующим образом:

Дебет 6230 – Кредит 9540 – 212000 сум.

Если же на валютном счете происходит постоянное движение денежных средств, то возникающие курсовые разницы сразу относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Например, отражена курсовая разница по валютному счету:

Дебет 5210 – Кредит 9540 – положительная;

Дебет 9620 – Кредит 5210 – отрицательная.

Продажа и/или покупка \$\$ осуществляется по курсу Центрального банка на день покупки или продажи, при этом курсовая разница, возникающая при продаже или покупке иностранной

валюты, относится на результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Например, предприятие продает находящиеся на его валютном счете 250\$, курс ЦБ на тот момент составлял 1\$ – 1530 сум, коммерческий курс 1\$ - 1536 сум.

Продажа валюты, осуществляется через уполномоченные банки и отражается следующим образом:

1. Перечисление с валютного счета иностранной валюты по курсу ЦБ РУз.:

Дебет 5530 «Прочие специальные счета» (Блоксчет) – 382500 сум;

Кредит 5210 «Валютные счета внутри страны» – 382500 сум.

2. Списание с «Блоксчета» иностранной валюты по курсу ЦБ РУз.:

Дебет 9220 «Выбытие прочих активов» - 382500 сум;

Кредит 5530 «Прочие специальные счета» (Блоксчет) – 382500 сум.

3. Зачисление на расчетный счет сумового эквивалента проданной иностранной валюты по коммерческому курсу:

Дебет 5110 – Кредит 9220 – 384000 сум.

4. Отражение положительной курсовой разницы при продаже иностранной валюты выше курса ЦБ РУз.:

Дебет 9220 – Кредит 9540 – 1500 сум.

Покупка валюты отражается следующим образом. Предположим, что предприятие при тех же условиях приобретает 1500\$:

1. Перечисление с расчетного счета суммовых средств для приобретения иностранной валюты по биржевому курсу, складывающемуся на день покупки:

Дебет 5530 – Кредит 5110 – 384000 сум.

2. Зачисление на валютный счет иностранной валюты по курсу ЦБ РУз.:

Дебет 5210 – Кредит 5530 – 382500 сум.

3. Отражение отрицательной курсовой разницы при покупке иностранной валюты выше курса ЦБ РУз.:

Дебет 9620 – Кредит 5530 – 1500 сум.

Если предприятие приобрело иностранную валюту ниже курса ЦБ РУз., то отражается положительная курсовая разница:

Дебет 5530 «Прочие специальные счета» (Блоксчет);

Кредит 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц».

Контрольные вопросы

1. Каким документом установлен порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе?
2. Кто устанавливает для предприятия лимит денежных средств в кассе?
3. Может ли кассовая книга вестись автоматизированным способом?
4. Можно ли делать исправления в приходных и расходных кассовых ордерах? В кассовой книге?
5. Назовите денежные документы.
6. Что называется аккредитивной формой расчетов? Применяется ли она на предприятиях?
7. Что называется расчетным чеком?
8. Каков порядок открытия расчетного счета предприятия?
9. Может ли предприятие иметь несколько расчетных счетов?
10. В каких случаях бухгалтер предприятия выписывает объявление на взнос денег наличными?
11. Может ли предприятие иметь несколько валютных счетов?

Ключевые слова и понятия: оборотные активы, денежные средства, денежные документы, касса, расчетный счет, валютный счет, курс валюты.

ГЛАВА 3 ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

3.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности

В процессе своей финансово-хозяйственной деятельности организация вступает в многочисленные и многообразные взаимоотношения с другими участниками этой деятельности. При этом у организации возникают расчетные отношения, отражающие взаимные обязательства с другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающие из норм, установленных законодательством или условиями договоров по взаимным услугам, а также взаиморасчеты с бюджетом по налогам, с банками по кредитам, с органами социального обеспечения и страхования по отчислениям.

Внешняя: задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, с бюджетом и внебюджетными фондами, банками и другими кредитными организациями и прочее.

↑
Задолженность предприятия
↓

Внутренняя: задолженность по расчетам с персоналом по оплате труда, по прочим операциям, по расчетам с подотчетными лицами, с учредителями предприятия, внутрихозяйственные и прочие расчеты.

Классификация задолженности предприятия по отношению к контрагенту

Долги существенно влияют на:

1. Использование денежных средств в обороте;
2. Финансовое положение предприятия.

В настоящее время вопросы бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности особо актуальны, так как многие организации становятся «безнадежными» кредиторами, а не истребованная дебиторская задолженность выступает основным фактором, ухудшающим структуру баланса и отрицательно влияющим на финансовое состояние предприятия.

При продаже организацией продукции, товаров, результатов выполненных работ и оказанных услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, и при осуществлении расчетов с ними через определенный срок после даты совершения этих операций у организации возникают краткосрочные и долгосрочные активы, представляющие собой дебиторскую задолженность.

В случае покупки организацией товаров, работ и услуг у других юридических и физических лиц и осуществления расчетов с ними через определенный срок после даты совершения этих операций у организации возникают обязательства, представляющие собой кредиторскую задолженность. В состав кредиторской задолженности организации включается также задолженность бюджету по налогам, внебюджетным фондам, по соответствующим отчислениям другим юридическим и физическим лицам по обязательствам, возникающим согласно действующему законодательству или условиям договоров.

Обязательства – это одна из основных разновидностей гражданских правоотношений.

Наиболее распространенным основанием возникновения обязательств является договор. Он представляет собой соглашение двух или нескольких лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских правоотношений. Суть этих правоотношений определяет порядок отражения в учете расчетов по данному договору. Такой подход нашел применение при дальнейшем изложении материала по учету расчетов в данном пособии.

Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Обязательство должно быть исполнено надлежащему лицу и надлежащим образом, то есть в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при

отсутствии таковых – в соответствии с обычаями делового оборота и иными обычно предъявляемыми требованиями.

Срок исполнения обязательства определяется условиями договора, в противном случае обязательство должно быть исполнено в разумный срок после его возникновения. Обязательство также может быть исполнено досрочно.

Гражданским законодательством также предусмотрена ответственность за нарушения обязательств, способы обеспечения их исполнения, основания прекращения обязательств.

На практике нередки случаи, когда обязательство остается неисполненным. Сторона договора, право которой при этом нарушено, может обратиться в суд для защиты своих прав в течение срока исковой давности. Общий срок исковой давности устанавливается в три года.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Они относятся, соответственно, на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации, и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации либо финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Одним из наиболее распространенных видов договоров, используемых в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, является договор купли-продажи. По этому договору возникают расчеты между покупателями и заказчиками, с одной стороны, и поставщиками и подрядчиками, с другой.

В зависимости от того, возникают ли обязательства со стороны предприятия или же по отношению к нему, в существующей практике принято подразделять задолженность на дебиторскую и кредиторскую.

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.

Для целей составления бухгалтерской отчетности рядом нормативных актов закреплено деление дебиторской и кредиторской задолженности на краткосрочную и долгосрочную.

Границей между долгосрочной и краткосрочной задолженностью является срок погашения через 1 год. Ниже этого порога задолженность считается краткосрочной, выше - долгосрочной. В бухгалтерском балансе задолженность со сроками погашения до 12 месяцев и свыше 12 месяцев отражается отдельно.

Деление задолженности на краткосрочную и долгосрочную играет значительную роль при проведении анализа активов предприятия и их оборачиваемости.

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 Плана счетов «Долгосрочные активы»): 0910 «Векселя полученные», 0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде», 0930 «Долгосрочная задолженность персонала», 0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

3.2. Методы признания и измерения дебиторской задолженности

Должник, дебитор (от латинского слова *debitum*-долг, обязанность) одна из сторон гражданско-правового обязательства имущественной связи между двумя или более лицами.

Дебиторская задолженность - это сумма долга, причитающаяся предприятию от других юридических лиц или граждан.

Возникновение дебиторской задолженности при системе безналичных расчетов представляет собой объективный процесс хозяйственной деятельности предприятия.

По характеру образования дебиторская задолженность делится на нормальную и неоправданную. К нормальной задолженности предприятия относится та, которая обусловлена ходом выполнения производственной программы предприятия, а также действующими формами расчетов (задолженность по предъявленным претензиям, задолженность за подотчетными лицами, за товары отгруженные, срок оплаты которых не наступил). Неоправданной дебиторской задолженностью считается та, которая возникла в результате нарушения расчетной и финансовой дисциплины, имеющих недостатков в ведении учета, ослабления контроля за отпуском материальных ценностей, возникновения недостач и хищений (товары отгруженные, но неоплаченные в срок, задолженность по недостачам и хищениям и др.).

Дебиторская задолженность в соответствии как с международными, так и с национальными стандартами бухгалтерского учета определяется как сумма причитающаяся компании от покупателей (дебиторов).

Дебиторская задолженность - важный компонент оборотного капитала. Когда одно предприятие продаёт товары другому предприятию, совсем не значит, что стоимость проданного товара будет оплачена немедленно.

Дебиторская задолженность является активом предприятия, который связан с юридическими правами, включая право на владение.

В целом под активом понимается имущество, имущественные блага и права субъекта, имеющие стоимостную оценку. Будущая экономическая выгода, воплощённая в активе – это потенциальный, прямой или косвенный вклад в приток денежных средств субъекта. Следовательно, дебиторская задолженность – это будущая экономическая выгода, воплощённая в активе, и связанная с юридическими правами, включая право на владение.

Актив дебиторской задолженности имеет три существенные характеристики:

- Он воплощает будущую выгоду, обеспечивающую способность прямо или косвенно создавать прирост денежных средств.

- Активы представляют собой ресурсы, которыми управляет хозяйствующий субъект. Причем права на выгоду или потенциальные услуги должны быть законны или иметь юридическое доказательство возможности их получения. Например, при отражении факта продажи актива у продавца образуется дебиторская задолженность. Договор купли-продажи позволяет определить вероятную будущую выгоду. Но, если покупатель не внесет определенную сумму погашения дебиторской задолженности, то продавец фактически не теряет контроль над ресурсами, то есть потенциальным поступлениям, и следовательно, актив перестает быть активом.

- К активам не относится выгода, которая будет получена в будущем, но в настоящее время не находится под контролем предприятия. При этом ключевым моментом является решение бухгалтера о том, что та или иная хозяйственная операция произойдет.



Характеристики активов дебиторской задолженности

Фактом подписания договора фирмой устанавливается будущая вероятность выгоды, которая и находится под контролем у бухгалтера. Именно бухгалтер определяет события достаточно или не достаточно значительным при отражении как актива фирмы. В большинстве случаев значительность подразумевает завершенность операции.

В текущие активы дебиторская задолженность может быть включена полностью, если сумма, которая не будет получена в течение одного года, раскрыта. Наряду с этим, дебиторская задолженность, числящаяся более года, в составе долгосрочных активов может быть включена в статью «дебиторская задолженность».

В настоящее время, согласно НСБУ № 21, выделяют следующие виды: дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, дочерних, зависимых товариществ, совместно контролируемых юридических лиц, прочей дебиторской задолженности, расходы будущих периодов, дебиторская задолженность по выданным авансам. Данные счета относятся к счетам к получению.

Основными бухгалтерскими операциями, связанными с дебиторской задолженностью являются признание и оценка.

Возможность взимания дебиторской задолженности – основной вопрос, который влияет на измерение и отчетность по дебиторской задолженности. Возможность взимания влияет и на то, была ли отражена задолженность и какова ее сумма.

Счета к получению, также называемые торговой дебиторской задолженностью, подтверждаются счет-фактурами или иными документами. Эти счета включают в себя суммы к получению либо в течение года, следующего за балансовой датой, либо в течение операционного цикла предприятия (в зависимости от того, что длиннее). Обычно сроком погашения принято считать период от 5 до 90 дней, по истечении которого счета к получению считаются просроченными.

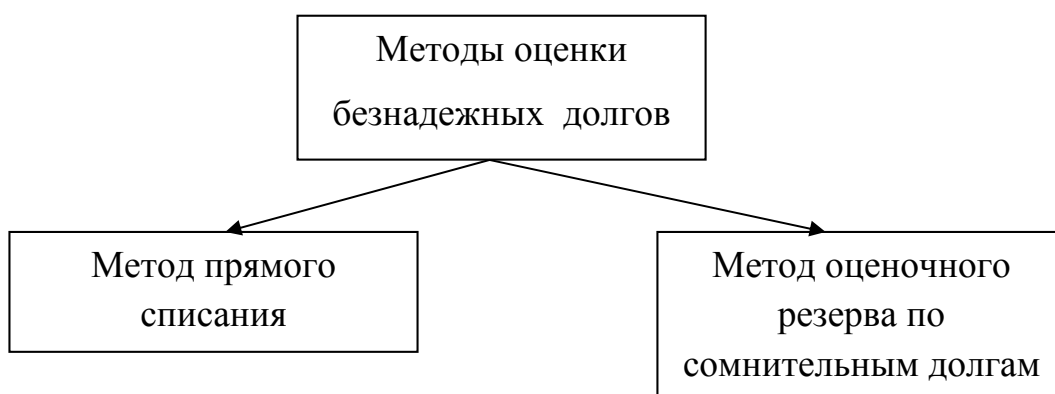
Обычно дебиторская задолженность отдельных покупателей имеет дебетовое сальдо, иногда покупатели переплачивают свои счета в ожидании будущих покупок или по ошибке. Когда дебиторская задолженность имеет кредитовое сальдо, сумма этих кредитов должна быть признана в балансе как текущее обязательство (Авансы, полученные от покупателей или Отсроченный доход), так как суммы должны быть возмещены, если в будущем товар не будет продан этим покупателям.

Независимо от того, насколько совершенна и эффективна система контроля платежеспособности, у компании всегда найдутся покупатели, не заплатившие за товары, приобретенные в кредит. Счета таких покупателей называются *сомнительными счетами*,

или *безнадежными долгами*, и относятся к убыткам или к расходам по продаже товаров в кредит.

Предприятия предпринимают попытки разработать такую кредитную политику, которая бы не была слишком консервативной (приводящей к чрезмерным потерям реализации) или слишком либеральной (приводящей к чрезмерной безнадежной дебиторской задолженности).

Если сомнительная дебиторская задолженность вероятна и может быть оценена, необходимо отразить на счетах предполагаемую сомнительную дебиторскую задолженность, т.к. это потеря дохода, которая влечет за собой уменьшение счетов к получению (активов) и соответствующее уменьшение прибыли и собственного капитала. Потеря дохода и уменьшение прибыли признаются посредством учета расходов по безнадежным долгам.



Общепринятые методы по оценке безнадежных долгов

Главным вопросом при учете безнадежных счетов к получению является определение момента времени, в которой должен быть отражен убыток. Применяются два основных метода:

1. Метод прямого списания. По этому методу никакие записи не делаются до тех пор, пока определенный счет не будет установлен как безнадежный. Данный метод утверждает, что должны учитываться факты, а не оценки, однако он теоретически несовершенен, так как при этом методе расходы и доходы периода не приводятся в соответствие.

2. Метод оценочного резерва по сомнительным долгам. Убытки по безнадежным долгам сопоставляются с продажами, в результате которых они возникли. Согласно данному методу

приводится оценка ожидаемой суммы безнадежных счетов по всем продажам в кредит или общей суммы дебиторской задолженности. Эта расчетная сумма учитывается как расход и косвенное уменьшение счетов к получению через увеличение счета «Резервы по сомнительным долгам». В бухгалтерских проводках этот счет появляется в виде контраktivного счета. В балансе его сумма вычитается из суммы дебиторской задолженности, если он имеет кредитовое сальдо, и увеличивает дебиторскую задолженность, если он имеет дебетовое сальдо. Дебиторская задолженность в балансе отражается в «чистом виде», а сумма оценочного резерва по сомнительным счетам расшифровывается в примечаниях к финансовой отчетности.

Резервы по сомнительным требованиям учитываются в/на контраktivном счете 4910 «Резервы по сомнительным долгам».

Резервы по сомнительным требованиям создаются для покрытия возможных потерь, связанных со списанием безнадежной к взысканию дебиторской задолженности.

Сомнительным требованием признается дебиторская задолженность, которая не погашена в установленный срок, а если он не установлен, то в течение необходимого для этого времени, а также задолженность, которая не обеспечена соответствующими гарантиями. Резервы по сомнительным требованиям создаются в конце года на основании данных инвентаризации дебиторской задолженности.

Предприятия создают резервы по сомнительным требованиям по расчетам с другими предприятиями и организациями, а также с отдельными физическими лицами. Размер резерва определяется по каждой сумме сомнительного требования с учетом финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения им долга в полном размере или частично.

При создании резервов по сомнительным требованиям на суммы, направленные в резерв, по сомнительным требованиям, дебетуют счет 9430 «Прочие операционные расходы» и кредитуют счет 4910 «Резервы по сомнительным долгам».

При образовании резерва по сомнительным требованиям предприятие вправе по своему усмотрению выбирать в Учетной политике один из следующих методов:

- метод процента от чистой реализации в кредит, или метод процента от чистых продаж;

- метод учета дебиторской задолженности по срокам оплаты.

Метод процента от чистых продаж. Этот принцип базируется на принципе соответствия. Основываясь на опыте прошлых лет, подсчитывается средний процент отношения между фактическими убытками от безнадежных долгов и чистой реализацией в кредит. Далее этот процент применяется к чистой фактической реализации отчетного периода для определения размера безнадежного долга.

Например, объем реализации за год по ООО «АВС» составил 1050 тыс. сум. Для анализа процента безнадежных долгов выбраны пять периодов, предшествующих отчетному.

**Таблица определения процента безнадежных долгов
от чистых продаж**

(тыс. сум)

Периоды	Реализация	Потери по сомнительным долгам	Процент
1	2	3	4 $=3/2*100$
Первый	810	20	2,5
Второй	990	14	1,4
Третий	1002	18	1,8
Четвертый	1020	15	1,5
Пятый	1032	22	2,1
Итого:	4854	89	1,86

Средний процент за пять периодов составляет $(2,5+1,4+1,8+1,5+2,1) / 5=1,86$.

Исходя из этого, сумма резерва по сомнительным требованиям составляет:

$(1050*1,86) / 100=19,5$ тыс. сум.

В конце отчетного года, делается запись по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы» и кредиту счета 4910 «Резервы по сомнительным долгам» на сумму 17,4 тыс. сум.

Метод учета дебиторской задолженности по срокам оплаты заключается в определении процента сомнительных требований по сроку оплаты задолженности. Для определения этого процента, необходимо классифицировать все счета к получению по следующим категориям:

- счета, срок оплаты которых еще не наступил;
- счета, со сроком оплаты от 1 до 30 дней;
- счета, со сроком оплаты от 31 до 60 дней;
- счета, со сроком оплаты от 61 до 90 дней;
- счета, со сроком оплаты более 90 дней.

Для каждой категории определяется прогнозируемый процент сомнительных долгов.

Например, величина неоплаченной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации составила 400 тыс. сум. По срокам оплаты эту величину можно разделить следующим образом:

Первая категория – 120 тыс. сум.

Вторая категория – 90 тыс. сум.

Третья категория – 80 тыс. сум.

Четвертая категория – 60 тыс. сум.

Пятая категория – 50 тыс. сум.

Приведем таблицу определения процента и суммы сомнительных требований.

Таблица определения величины резерва по сомнительным требованиям методом учета счетов по срокам оплаты

Сроки оплаты дебиторской задолженности	Сумма тыс. сум	Прогнозируемый процент долгов считающийся сомнительным %	Сумма сомнительных требований, тыс. сум
1. Срок оплаты не наступил	120	1	12
2. Срок оплаты от 1 до 30 дн.	90	2	18
3. Срок оплаты от 31 до 60 дн.	80	10	8
4. Срок оплаты от 60 до 90 дн.	60	30	18
5. Срок оплаты свыше 90 дней	50	50	25
Итого:	700		81

Таким образом, сумма сомнительных долгов составит 81 тыс. сум.

Данный метод обязательно учитывает сальдо счета до корректировочной проводки. Предположим, что текущее кредитовое сальдо на счете «Резервы по сомнительным долгам» составляет 8 тыс. сум. Таким образом, суммы расходов по безнадежным долгам за год составят $81 - 8 = 73$ тыс. сум.

Если счет «Резервы по сомнительным долгам» имеет дебетовое сальдо, то его сумма должна быть прибавлена к предполагаемой сомнительной задолженности.

Оба метода могут быть использованы вместе. Каждый из них пользуется для подтверждения другого. Общая сумма списанной дебиторской задолженности за каждый год редко равна предполагаемой сумме, отраженной на кредите счета «Резервы по сомнительным долгам».

В случае, если предприятие не создает резерва по сомнительным требованиям и возникает ситуация, когда выявлены безнадежные долги или дебиторская задолженность, по которой в соответствии с законодательством Республики Узбекистан истек срок исковой давности, то сумма задолженности может быть списана непосредственно на расходы периода и включается в отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным требованиям, созданный резерв полностью или частично не будет использован, то неизрасходованная сумма сторнируется.

Когда покупатель, дебиторская задолженность которого списана как безнадежный долг, по прошествии некоторого времени оплатит сумму задолженности (а именно в том отчетном периоде, когда было произведено списание), то следует отсторнировать списанную ранее на сомнительные долги дебиторскую задолженность по кредиту счетов учета расчетов 4010 «Счета к получению» 4910 «Резервы по сомнительным долгам», красным и отразить погашение дебиторской задолженности по дебету счета 5110 «Расчетный счет» и кредиту счетов 4010, 4310, 4890 и др.

Если дебиторская задолженность, списанная ранее, оплачена в следующих отчетных периодах, то это признается доход отчетного периода от прочей основной деятельности.

Инвентаризация сомнительных требований заключается в проверке обоснованности сумм отнесенных на этот счет. Для уточнения реальности задолженности инвентаризационной комиссии предъявляются выписки из лицевых счетов предприятий с подтверждением числящейся за ними задолженности. Остаток на конец года по этому резерву должен включать только суммы дебиторской задолженности, признанные, как сомнительные требования, в текущем году.

Отражение и измерение векселей полученных

Вексель полученный представляет собой письменное обязательство по выплате определенной суммы в течение определенного срока. Лицо, которое подписывает вексель и тем самым обязуется уплатить по нему, называется векселедателем. Лицо, которое получает платеж по векселю, называется ремитентом. Если срок оплаты векселя составляет менее года, ремитент должен отразить его в балансе как *векселя полученные* в разделе текущих активов, а векселедатель, в свою очередь, отражает его как *векселя выданные* в разделе текущих обязательств.

Обычно векселя полученные используются по одной или более причин, приведенных ниже:

- Продленные сроки выплаты (в покрытие дебиторской задолженности).
- Более основательные доказательства задолженности, чем счет-фактура и прочие коммерческие документы.
- Официальное основание для взимания процентов.
- Возможность пуска в обращение.

Операции по кредитованию являются первостепенным источником векселей полученных. Векселя полученные также являются результатом обычной реализации, продлением срока погашения дебиторской задолженности, обмена долгосрочных активов, а также авансовых выплат служащим. При выдаче кредита заемщик является векселедателем, а займодавец – векселедержателем или ремитентом. Срок действия векселя определяется в днях со дня даты оформления векселя.

Процентная ставка, указанная на векселе, может не соответствовать рыночной ставке, преобладающей по обязательствам с аналогичной оценкой кредитоспособности или риском. Тем не менее, объявленная ставка всегда используется при

определении процентных выплат. Если объявленная и рыночная ставки не падают, для оценки векселя и измерения процентного дохода используется рыночная ставка.

Рыночная ставка является той ставкой, которая принимается обеими сторонами, имеющими противоположные интересы и вовлеченными в операции между независимыми сторонами.

Для целей бухгалтерского учета основная сумма векселя измеряется справедливой рыночной стоимостью и эквивалентом денежной стоимости товаров или услуг, проданных или оказанных в обмен на вексель, если их стоимость известна; или же текущей (дисконтированной) стоимостью всех денежных выплат, требуемых по векселю, по рыночной ставке.

Общая сумма – это сумма, подлежащая начислению процента. Любая сумма, выплаченная сверх общей, является процентом.

Номинальная стоимость векселя - это денежная сумма, указанная на векселе, не включающая проценты, подлежащие выплате в конце срока обращения векселя при отсутствии условия выплаты основной суммы в соответствии с определенным графиком выплаты ее в рассрочку. Общая сумма равна номинальной стоимости, если объявленная процентная ставка равняется рыночной процентной ставке. Общий процентный доход в течение срока обращения векселя соответствует общей сумме денежных поступлений минус общая сумма.

Векселя можно разделить на процентные и беспроцентные. Процентные векселя предусматривают процентную ставку, применяемую к номинальной стоимости при калькулировании процентных выплат. На беспроцентных векселях процентная ставка не указывается, но она предусмотрена через номинальную стоимость, превышающую сумму первоначальной задолженности.

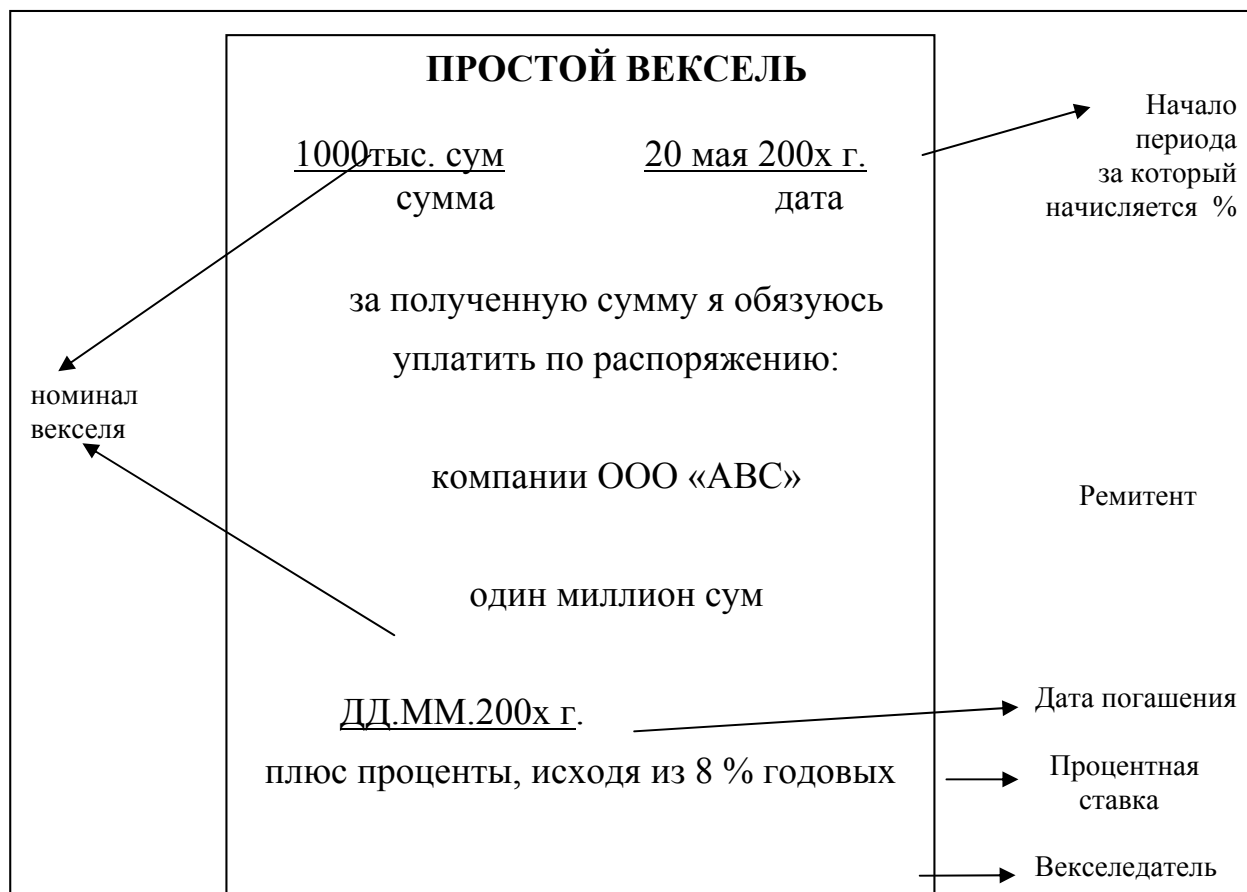
В свою очередь процентные векселя подразделяются на две категории, в соответствии с видом требуемых денежных выплат.

Простые векселя – предусматривающие денежные выплаты только процентов, за исключением завершающей выплаты.

При учете простых векселей важно хорошо представлять значение следующих показателей:

- 1) дата погашения;
- 2) срок векселя;

- 3) ссудный процент и процентная ставка;
- 4) сумма погашения;
- 5) учет векселя и учетная ставка;
- 6) выплата по учтенному векселю.



Дата погашения – дата оплаты векселя. Она либо прямо указывается в векселе, либо определяется другим способом. Часто указываются следующие сроки погашения:

- Конкретная дата, определенное число месяцев с момента оформления векселя;
- Определенное число дней со дня оформления векселя.

Срок векселя определяется в днях. Допустим вексель выписан на срок с 10 мая по 10 августа, срок векселя составит 93 дня:

Оставшихся дней в мае	22
Дней в июне	30
Дней в июле	31
Дней в августе	10
Всего дней	93

Ссудный процент и процентная ставка представляет собой либо плату за пользование кредитом, либо вознаграждение, получаемое за предоставленный кредит. Величина ссудного процента зависит от трех факторов: номинала векселя, процентной ставки и срока, на который ссужаются средства. Для расчета ссудного процента используется следующая формула:

Номинал векселя x Процентная ставка x Время = Ссудный процент.

Ссудный процент по векселю в 1000 тыс.сум с погашением через год, при процентной ставке 8% рассчитывается следующим образом:

$$1\ 000\ 000 \times 8 / 100 \times 1 \text{ год} = 80\ 000.$$

Бухгалтерские факторы, влияющие на векселя полученные и дебиторскую задолженность, аналогичны. Признание и оценка векселей полученных зависит от возможности их погашения. Если возможно провести оценку векселей полученных, то можно использовать процедуры, аналогичные тем, которые используются в отношении дебиторской задолженности. Если невозможно провести оценку, используется метод прямого списания.

Сложные векселя – денежные выплаты по которым включают в себя как проценты, так и основную сумму.

3.3. Расчеты с покупателями и заказчиками

В бухгалтерском учете организации-покупателя, прежде всего, должно быть отражено приобретение товара, то есть:

1. Определен момент оприходования товара на баланс;
2. Произведена оценка приобретенного товара;
3. Отражено возникновение права собственности на приобретенный товар и обязательства (кредиторской задолженности) перед поставщиком;
4. Зафиксирован факт погашения задолженности по договору.

Вторым субъектом учета и налогообложения операций по сделкам купли-продажи выступает организация-продавец. Она должна:

1. Определить момент списания проданных покупателю товаров с баланса;

2. Своевременно и в соответствии с законодательством исчислить акцизы, налог на добавленную стоимость и предъявить их покупателю;

3. Определить сумму дебиторской задолженности покупателя;

4. Зафиксировать факт погашения дебиторской задолженности.

Ключевыми моментами по всем перечисленным пунктам являются списание товара с баланса организации-продавца и постановка его на баланс организации-покупателя. Это связано с переходом права собственности на продаваемый товар.

Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи. Однако стороны договора купли-продажи могут установить другой отличный от общепринятого момент перехода права собственности на реализуемый товар – оплату товара, передача его покупателю в любом оговоренном месте (франко-месте) и т. д.

В соответствии с допущением временной определенности факт продажи товаров (их реализации) должен найти отражение в бухгалтерском учете организации-продавца после перехода права собственности на них к покупателю. Организация должна приходовать имущество на баланс с момента приобретения права собственности на него и списывать с баланса в момент утраты права собственности на данное имущество.

Товаром по договору купли-продажи могут быть любые вещи, допущенные законодательством к свободному обороту. Договор может быть заключен на куплю-продажу товара, имеющегося в наличии у продавца в момент заключения договора, а также товара, который будет создан или приобретен продавцом в будущем.

При этом условие договора купли-продажи о товаре считается согласованным, если договор позволяет определить наименование и количество товара.

Передача покупателю товара, предусмотренного договором купли-продажи, является обязанностью продавца. Если иное не предусмотрено договором, продавец обязан одновременно с передачей вещи передать покупателю ее принадлежности, а также относящиеся к ней документы (технический паспорт, сертификат качества, инструкцию по эксплуатации и т.п.).

Срок исполнения продавцом обязанности передать товар покупателю определяется договором купли-продажи.

Обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в один из следующих моментов:

1. Момент вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара;

2. Момент предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара. Товар считается предоставленным в распоряжение покупателя, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель в соответствии с условиями договора осведомлен о готовности товара к передаче.

Покупатель обязан оплатить товар по цене, предусмотренной договором купли-продажи. Договор купли-продажи – это возмездный договор, и условие о цене является важнейшей и неотъемлемой его составляющей.

Покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после передачи ему товара продавцом, если иное не предусмотрено Кодексом, другим законом, иными правовыми актами или договором купли-продажи и не вытекает из существа обязательства. Итак, покупатель согласно условиям заключаемой им сделки купли-продажи обязуется оплатить товар либо до (предварительная оплата), либо после его получения.

Как было показано выше, в договоре купли-продажи участвуют две стороны – продавец и покупатель (субъекты договора). Предприятие может выступать по одному договору как продавец, по другому – как покупатель. Нередки случаи, когда предприятие участвует одновременно в нескольких договорах, в одних являясь покупателем, в других – продавцом. Следовательно, расчеты по этим договорам отражаются в учете предприятия одновременно. Причем, если предприятие участвует в договоре как покупатель, все расчеты с контрагентом по договору (с продавцом) будут отражаться в учете как расчеты с поставщиком приобретаемого имущества, получаемых услуг на счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»; если предприятие, само является по договору продавцом, то в учете у него отражаются расчеты с

покупателем, для этого используется счет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Отражение на счетах синтетического учета расчетов с покупателями и заказчиками зависит от ряда факторов, в том числе и от условий договора и факта исполнения сторонами своих обязательств. Среди существенных условий договора, как было показано в предыдущем подразделе, выделяют момент перехода права собственности и условия оплаты.

Согласно ГК РУз. переход права собственности по договору купли-продажи происходит в момент передачи вещи покупателю, то есть в момент отгрузки со склада поставщика. Это считается общепринятым моментом перехода права собственности на реализуемый товар. Гражданский кодекс допускает возможность установить другой, отличный от общепринятого, порядок перехода права собственности.

В хозяйственной практике наиболее широко применяется два способа:

1. В момент поступления в оплату денежных средств или иного имущества на предприятие;
2. В момент доставки товара до франко-места.

Франко-место определяется договором и трактуется как место, до которого все расходы по отгрузке продукции несет поставщик, включая их в расходы на продажу и цену продукции. Франко-местом может быть станция отправления, станция получения, склад поставщика и др. Например, указание в договоре франко-склад покупателя будет означать, что все транспортные расходы по доставке товара до оговоренного места и риск потери товара в процессе транспортировки несет продавец, и переход права собственности произойдет в момент доставки товара на склад покупателя.

Договором может быть предусмотрена оплата денежными средствами, либо иным имуществом. Особым условием договора может быть предусмотрена предварительная оплата (аванс).

Отражение в бухгалтерском учете расчетов с покупателями в каждом конкретном случае будет зависеть от вышеперечисленных условий и, следовательно, будет существенно отличаться.

Расчеты с покупателями и заказчиками по дебиторской задолженности за товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги отражаются на следующих счетах:

4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

4020 «Векселя полученные».

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).

Рассмотрим отражение в учете расчетов с покупателями в случае, когда договором предусмотрен переход права собственности на продаваемый товар в момент отгрузки, оплата по договору осуществляется денежными средствами после получения товара. В этом случае при отгрузке продавцом товара покупателю и при предъявлении ему расчетных документов продавцом признается доход от продажи и делается запись на суммы, указанные в этих документах:

Например, отгружена продукция покупателю:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

Одновременно начисляется НДС в бюджет:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС).

Если при этом имелась предварительная оплата за продукцию, это отражалось следующим образом:

Д-т 5110 «Расчетный счет»;

К-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

После отгрузки продукции счета полученных авансов и дебиторской задолженности закрываются:

Д-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»;

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

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.

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.

Предприятия должны обращать внимание на сроки **исковой давности**. Исковой давностью признает срок, для защиты права по иску лица, чье право нарушено. В течение срока исковой давности, определяемого периодом времени, начинающегося на следующий день после даты наступления событий, которыми определяется начало течения срока. Общий срок исковой давности - 3 года, по взысканию платежей в бюджет - 6 лет, в отдельных случаях этот срок значительно сокращен.

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 и 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.

Аналитический учет по счету 4910 «Резерв по сомнительным долгам» ведется по каждому сомнительному долгу.

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 2000 тыс. сум от покупателя в счет погашения дебиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 4020 «Векселя полученные» - 2000;

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 2000.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36 % годовых, то ежемесячно следует отражать доход в виде процентов: $2000 * 36\% * 1:12 = 60$ тыс. сум:

Д-т 4830 «Проценты к получению» – 60;

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» – 60.

За три месяца эти доходы составят сумму: $(3 * 60) = 180$ тыс. сум.

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 $2000 + 180 = 2180$ тыс. сум:

Д-т 5110 «Расчетный счет» – 2180;

К-т 4020 «Векселя выданные» – 2000;

К-т 4830 «Проценты к получению» – 180.

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.

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 счету 4010 ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при планировании платежей в разрезе покупателей и заказчиков.

Построением аналитического учета должно обеспечиваться получение информации о задолженностях по расчетам с покупателями и заказчиками, по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок, по векселям, не оплаченным в срок, денежным средствам, не поступившим в срок.

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

3.4. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми обществами

Текущие и долгосрочные счета к получению от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ отражаются на следующих счетах:

– текущие:

4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»;

4120 «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ»;

– долгосрочные:

0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

По дебету этих счетов учитываются задолженности по самым различным операциям обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ.

Пример: Переданы товары обособленному подразделению:
Д-т 4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»;

К-т 2910 «Товары на складах».

То есть при расчетах с обособленными подразделениями учет ведется без применения счетов выбытия.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается предприятиями со счетов 0100, 0400, 0700, 1000, 2800, 2900 и др. в дебет счета 4110 «Счета к получению от обособленных подразделений».

Счета учета доходов от реализации (9000) не участвуют при отражении подобных операций с подразделениями. Реализация – это смена собственника на товар или услугу и может отражаться только при операциях между двумя самостоятельными юридическими лицами.

На счетах учета долгосрочной задолженности подразделений может отражаться, в частности, задолженность по выданному им имуществу.

Если имеются подразделения, не выделенные на отдельный баланс, то счета (4110, 0940) не применяются; изменений в балансе предприятия при выделении (получении) имущества таким подразделениям также не происходит, так как они рассматриваются в данном случае как одно целое с головным предприятием (они не выделены на отдельный баланс и не считаются самостоятельной единицей).

На счете 4120 «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ» учитывается дебиторская задолженность дочерних и зависимых хозяйственных обществ (межбалансовые расчеты). На этом счете учитываются расчеты по реализации продукции, товаров, работ, услуг и другим текущим операциям.

Например, переданы товары дочернему (зависимому) хозяйственному обществу:

Д-т 4120 «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ»;

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров»;

и одновременно:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

К-т 2910 «Товары на складах».

То есть по этому счету учет ведется таким же образом, как и по вышеперечисленным счетам к получению от покупателей и заказчиков, с той лишь разницей, что здесь отражаются операции только с предприятиями, которые имеют особые юридические отношения в плане их зависимости от головного.

Текущие и долгосрочные обязательства обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам отражаются на следующих счетах:

6110 «Счета к оплате обособленным подразделениям»;

6120 «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам»;

7110 «Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям»;

7120 «Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам».

По кредиту этих счетов учитываются обязательства по самым различным операциям перед обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами в корреспонденции со счетами учета товарно-материальных ценностей, денежных средств, затрат и т.д.

Например, получено сырье от обособленного подразделения (дочернего или зависимого хозяйственного общества)– Д-т 1010, К-т 6110 (6120), т.е. по этим счетам учет ведется таким же образом, как и по вышеперечисленным счетам к оплате.

Если имеются подразделения, не выделенные на отдельный баланс, то вышеуказанные счета (6110, 7110) не применяются; изменений в балансе предприятия при выделении (получении) имущества таким подразделениям также не происходит, так как они рассматриваются в данном случае как одно целое с головным предприятием (они не выделены на отдельный баланс и не считаются самостоятельной единицей). Для полноты учета предприятию рекомендуется ввести дополнительные счета для отражения имущества, выделенного таким подразделениям.

Например, при выделении транспорта подразделению можно рекомендовать следующую запись:

Д-т 0161 «Транспортные средства в филиалах»;

К-т 0160 «Транспортные средства (в головной организации)».

3.5. Учет отсроченных обязательств

Информация об отсроченных обязательствах, которые отсрочены в текущем периоде и будут оплачены (выполнены) в будущем, отражается на следующих счетах:

– текущие:

6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)»,

6220 «Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)»,

6230 «Прочие отсроченные доходы»,

6240 «Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам»,

6250 «Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам»,

6290 «Прочие отсроченные обязательства»;

– долгосрочные:

7210 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)»,

7220 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)»,

7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»,

7240 «Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам»,

7250 «Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам»,

7290 «Прочие долгосрочные отсроченные обязательства».

Счета 6210 и 7210 учитывают отсроченные доходы в виде дисконта (скидки) и используются только инвестором (покупателем облигаций).

Например, куплены трехгодичные облигации номинальной стоимостью 2200 тыс. сум со скидкой за 2095 тыс. сум. Разница между номинальной стоимостью ценной бумаги и стоимостью ее покупки (2200–2095) называется дисконтом (скидкой) и является для покупающей стороны (инвестора) доходом, для продающей (заемщика) – расходом.

Скидка не отражается в качестве дохода текущего периода, а равномерно распределяется на весь период обращения облигации (в данном случае – три года). Сумма скидки учитывается на счетах отсроченного дохода: в качестве текущей скидки – одна третья ее

часть (так как срок обращения облигации – три года) – 35 тыс. сум, долгосрочной (скидки, распределенной на последующие два года) – 70 тыс. сум.

Приобретение облигаций со скидкой отражается следующим образом:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» – 2200;

К-т 5110 «Расчетный счет» – 2095;

К-т 6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» – 35;

К-т 7210 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» – 70.

Периодичность списания скидки по облигациям обычно соответствует периодичности начисления процентного дохода по ним. Если мы для упрощения задачи предположим, что процентный доход по облигациям начисляется один раз в конце года, то значит, и скидка будет списываться в эти сроки:

Д-т 6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» – 35;

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» – 35.

При списании текущей части дисконта (скидки) по облигациям производится еще одна бухгалтерская запись: часть долгосрочной отсроченной скидки, которая должна быть списана в следующем году, переносится в текущую часть:

Д-т 7210 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» – 35;

К-т 6210 «Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)» – 35.

Итак в течение трех лет вся скидка будет списана.

Счета 6220 и 7220 учитывают отсроченные доходы в виде премии (надбавки) и используются только заемщиком (продавцом облигаций).

Рассмотрим еще раз вышеприведенный пример, предположив, что трехгодичные облигации номинальной стоимостью 2200 тыс. сум реализованы с премией (надбавкой) за 2305 тыс. сум. Разница между стоимостью реализации ценной бумаги и ее номинальной стоимостью (2305–2200) называется премией (надбавкой) и является для покупающей стороны (инвестора) расходом, так как денег заплачено при покупке ценной бумаги больше, чем будет

получено при ее погашении; для продающей стороны (заемщика) это доход.

Аналогично скидкам премии не отражаются в качестве дохода текущего периода, а равномерно распределяются на весь период обращения облигации.

Приобретение облигаций с премией отражается следующим образом:

Д-т 5110 «Расчетный счет» – 2305;

К-т 7830 «Облигации к оплате» – 2200;

К-т 6220 «Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)» – 35;

К-т 7220 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)» – 70.

Далее учет ведется аналогично учету скидок.

На счетах 6230 «Прочие отсроченные доходы» и 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» отражаются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Термин «отсроченные доходы» (в международной практике чаще употребляются термины «предоплаченные доходы», «незаработанные доходы» и др.) чаще всего характеризует ситуацию, когда предприятие получает денежные средства за еще не поставленный им товар или не оказанную услугу. Наиболее характерными примерами таких ситуаций являются плата за обучение в вузах, арендная плата, продажа железнодорожных, авиационных и прочих билетов на транспортные средства, оплата за подписку на журналы и др.

Денежные средства, полученные авансом, в соответствии с принципами бухгалтерского учета, не могут быть признаны в качестве дохода до того, как будет оказана приносящая эти доходы услуга или поставлен соответствующий товар. Согласно НСБУ № 02, поступление таких платежей приводит к возникновению обязательств, и лишь после поставки товара (оказания услуги) счет отсроченных доходов закрывается, а отраженные на нем суммы списываются в кредит счетов учета доходов от реализации.

3.6. Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами

Прочая дебиторская задолженность, за исключением счетов к получению от покупателей и заказчиков, связанных с основной деятельностью предприятия, а также связанных с предприятиями, с

которыми имеются особые юридические отношения, отражаются на счетах 4800 - это проценты, дивиденды и роялти к получению, текущие платежи к получению по долгосрочной аренде, счета к получению по претензиям и другие.

На счете 4810 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде» отражается текущая часть задолженности арендатора по долгосрочной аренде (финансовому лизингу). Долгосрочная часть задолженности отражается на счете 0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде».

Так, передача объекта ОС в долгосрочную аренду (или финансовый лизинг) у предприятия-лизингодателя должна отражаться как выбытие объекта основных средств и появление дебиторской задолженности за весь период лизинга с выделением текущей (счет 4810) и долгосрочной (счет 0920) частей:

Д-т 9210 «Выбытие ОС»;

К-т счета учета основных средств;

и одновременно:

Д-т 0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде»;

Д-т 4810 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде»;

К-т 9210 «Выбытие ОС».

Счет 4810 кредитуется при получении лизингового платежа лизингодателем:

Д-т 5110 «Расчетный счет»;

К-т 4810 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде».

При краткосрочной аренде начисление арендной платы отражается следующим образом:

Д-т 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде»;

К-т 9350 «Доходы от краткосрочной аренды».

Для предприятия – плательщика НДС в состав арендной платы необходимо включить сумму НДС.

Например, выставлен счет-фактура арендодателю на сумму 300 тыс. сум с учетом НДС:

Д-т 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде» – 300;

К-т 9350 «Доходы от краткосрочной аренды» – 250;

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС) - 50.

Получение арендной платы:

Д-т 5110 «Расчетный счет» – 300;

К-т 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде» – 300.

Таким образом, доход от аренды отражается независимо от факта ее оплаты и никак не связан с ним. Денежные средства от арендаторов могут быть получены авансом, а могут быть получены много позже, и это не влияет на момент отражения дохода: в конце каждого месяца, когда услуги по аренде фактически оказаны, отражается по принципу начисления и доход.

Счет 4830 «Проценты к получению» отражает операции по начислению процентов, причитающихся к получению по предоставленным займам, кредитам, и их получение. По дебету счета 4830 отражается начисление процентов, а по кредиту – их получение.

Например, начислены проценты по выданному займу:

Д-т 4830 «Проценты к получению»;

К-т 9530 «Доходы в виде процентов».

Отражение получения процентов:

Д-т 5110 «Расчетный счет»;

К-т 4830 «Проценты к получению».

На счете 4840 «Дивиденды к получению» учитывается задолженность по начисленным, но неполученным дивидендам.

При объявлении дочерней (зависимой и т.п.) компанией о выплате дивидендов в учете инвестора отражается дебиторская задолженность и доход в виде дивидендов:

Д-т 4840 «Дивиденды к получению»;

К-т 9520 «Доход в виде дивидендов».

При получении дивидендов:

Д-т 5110 «Расчетный счет»;

К-т 4840 «Дивиденды к получению».

Задолженность различным кредиторам и прочие начисленные обязательства предприятия отражаются на счетах (6900).

Счет 6910 «Краткосрочная аренда к оплате» отражает обязательства перед арендодателем по краткосрочной аренде. По кредиту счета 6910 «Краткосрочная аренда к оплате» отражается начисленная сумма арендной платы:

Д-т счета учета затрат (2010, 9410, 9420);

К-т 6910 «Краткосрочная аренда к оплате».

По дебету счета отражается выплаченная арендодателю сумма:

Д-т 6910 «Краткосрочная аренда к оплате»;

К-т 5110 «Расчетный счет».

На счете 7910 «Долгосрочная аренда к оплате» учитываются обязательства перед арендодателями за полученные долгосрочные активы. Например, получение основных средств в долгосрочную аренду отражается следующим образом:

Д-т 0310 «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды»;

К-т 7910 «Долгосрочная аренда к оплате».

Текущая часть платежа по долгосрочной аренде должна быть отражена как краткосрочное обязательство на счете 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть».

Как и все долгосрочные обязательства, обязательства по лизингу должны быть разделены на текущие – это сумма долга, которую необходимо выплатить в текущем периоде, – и долгосрочные. Счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» отражает текущие, а счет 7910 «Долгосрочная аренда к оплате» – долгосрочные обязательства лизингополучателя по финансовому лизингу, которые включают выплату основного долга. Проценты по лизингу, согласно НСБУ № 6, не отражаются в балансе, а отражаются в отчете о финансовых результатах; для лизингополучателя это расчеты по финансовой деятельности; начисление процентов производится в соответствии с графиком распределения лизинговых платежей.

По кредиту счета 6950 отражается начисленная сумма *текущего* платежа, а по дебету – выплаченная лизингодателю сумма.

Начисление расходов по процентам:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»;

К-т 6920 «Начисленные проценты».

Ежегодно осуществляемый платеж состоит из двух частей – погашения основной суммы долга и выплаты процентов:

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть»;

Д-т 6920 «Начисленные проценты»;

К-т 5110 «Расчетный счет».

После каждой оплаты лизингового платежа заново выделяется текущая часть долгосрочной задолженности по лизингу:

Д-т 7910 «Долгосрочная аренда к оплате»;

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть».

Счет 6920 «Начисленные проценты» отражает начисленные проценты, причитающиеся кредиторам по предоставленным займам, кредитам. По кредиту счета 6920 «Начисленные проценты» отражается начисление процентов, а по дебету – оплата задолженности по процентам. Например, начислены проценты по долговым обязательствам:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»;

К-т 6920 «Начисленные проценты».

Отражение выплаты процентов:

Д-т 6920 «Начисленные проценты»;

К-т 5110 «Расчетный счет».

В соответствии с заложенными в международных стандартах принципами существенности отражаемой в учете информации, требование об отдельном отражении затрат на выплату процентов не распространяется на «дебиторскую и кредиторскую задолженность, возникающую в ходе операций с покупателями или поставщиками в процессе нормального ведения деловых операций и подлежащую погашению в традиционно принятые сроки, не превышающие примерно один год». Исходя из этого, компании обычно отражают краткосрочную кредиторскую задолженность по ее стоимости на дату погашения, поскольку ее стоимость и стоимость полученного в обмен на обязательство актива совпадают.

3.7. Расчеты по претензиям

Расчеты по претензиям – это требования кредитора должнику об уплате долга, штрафных санкций, устранения недостатков, снижение цен в соответствии с договором и т.д.

Претензии оформляются в письменной форме, где указывают требование заявителя, сумму, ссылки на законодательство, к ней прилагаются соответствующие документы и заверенные копии.

Претензии рассматриваются в срок до 30 дней со дня получения. Ответ сообщается письменно.

При полном (частичном) удовлетворении претензии, в ответе указывают признанную сумму, номер и дату платежного поручения на перечисленную сумму. При полном (частичном) отказе приводят мотивы отказа со ссылкой на законодательство. При отказе в удовлетворении претензии или не получении ответа в установленный срок предъявитель имеет право подать иск в суд (арбитраж).

Можно выдвинуть требование, о признании договора недействительным, о его расторжении и т.д. Ответ должен быть дан в 10-дневный срок, если иное не установлено законодательством.

Учет ведется по активному счету 4860 «Счета к получению по претензиям», где отражаются расчеты по предъявленным претензиям и расчет по присужденным штрафам, неустойкам и т.д.

В случае если предприятию по вине поставщика причинен ущерб в результате нарушения договорных условий, ему предъявляются претензии по возмещению, суммы которые учитываются по дебету счета 4860. Ущерб может быть нанесен по разным причинам и различного вида: например, переплата по счетам поставщиков из-за неправильного применения цен или арифметических ошибок, низкого качества поступивших производственных запасов или их недостачи в пути сверх норм естественной убыли, из-за брака и простоев, возникших по вине поставщиков.

Суммы предъявленных претензий по вине поставщиков (дебет счета 4860 и кредит счетов учета материальных ценностей или счетов к оплате поставщикам) числятся на счете 4860 до тех пор, пока они не будут погашены (дебет счета 5110 и кредит счета 4860).

Например, выявлено расхождение между стоимостью производственных запасов по договору (285 тыс. сум) и согласно счету-фактуре (280 тыс. сум), при этом договорная сумма была перечислена авансом. Записи будут следующие:

– перечисление аванса (предоплата 100%-ная):

Д-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» – 285,

К-т 5110 «Расчетный счет» – 285;

– получение производственных запасов:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» – 280,

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 280;

– закрытие счета авансов и отражение претензионной задолженности:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 280,

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» – 5,

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» – 285.

Претензии за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат; например, предъявлены претензии к поставщикам энергии за простои производства по внешним причинам на сумму 250 тыс. сум:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» – 250;

К-т 2010 «Основное производство» – 250.

Претензии также могут быть предъявлены банкам по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) со счетов предприятия, например, ошибочно снято банком с расчетного счета 15 тыс. сум:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» – 15;

К-т 5110 «Расчетный счет» – 15.

Претензии по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков и других за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных хозяйственным судом, отражаются в корреспонденции со счетом 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки». Например, отражена сумма неустойки за нарушение договорных обязательств в сумме 75 тыс. сум, признанная поставщиком:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям» – 75;

К-т 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки» – 75.

Счет 4860 «Счета к получению по претензиям» кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет, по кредиту счета 4860 «Счета к получению по претензиям».

Например, поставщики энергии отказались принять претензию за простои производства на сумму 300 тыс. сум, так как отключение электроэнергии произошло по не зависящим от них обстоятельствам; счет учета претензий в этом случае кредитуется:

Д-т 2010 «Основное производство» – 300;

К-т 4860 «Счета к получению по претензиям» – 300.

На счете 6960 «Счета к оплате по претензиям» отражается информация о задолженности предприятия по претензиям, предъявленным покупателями, заказчиками и другими предприятиями, а также по признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам. По кредиту счета 6960 «Счета к оплате по претензиям» отражаются признанные и начисленные обязательства по претензиям в корреспонденции со счетами учета затрат.

Например, признана претензия покупателя по недостатке реализованных товаров:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»;

К-т 6960 «Счета к оплате по претензиям».

Это обязательство может быть исполнено двумя путями: либо поставкой недостающих товаров, либо возвратом денег на сумму признанной претензии. В случае возврата денежных средств:

Д-т 6960 «Счета к оплате по претензиям»;

К-т 5110 «Расчетный счет».

В случае признания или присуждения судом штрафов (пеней, неустоек) производится аналогичная запись, т.е. в балансе отражается обязательство, а в отчете о финансовых результатах – расходы, уменьшающие прибыль на сумму штрафов.

Аналитический учет ведется по каждому дебитору и кредитору, по каждой их претензии.

3.8. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам относятся предприятия, поставляющие материалы, товары, оказывающие услуги/работы, а к подрядчикам – предприятия, проводящие строительные работы.

Расчеты с ними осуществляются обычно после отгрузки производственных запасов, товаров и т.д., либо одновременно с совершением этих операций. Форма расчетов устанавливается в договоре (контракте).

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

Учет расчетов ведется на пассивном счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Все операции по расчетам за приобретение материальных ценностей производятся по этому счету независимо от времени оплаты предъявленного счета.

Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками за:

1. Полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;

2. Товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

3. Излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;

4. Полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

Обязательства поставщикам и подрядчикам за полученные товарно-материальные ценности, работы, услуги отражаются на следующих счетах:

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

6020 «Векселя выданные»;

– долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

7020 «Векселя выданные». Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 – долгосрочную задолженность предприятия различным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы (в старом Плане счетов – счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

Счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на стоимость фактически поступивших ТМЦ, принятых работ и потребленных услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей или соответствующих затрат.

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму НДС.

За услуги по доставке и переработке производственных запасов сторонними организациями производятся записи аналогичные приобретению ценностей.

Приобретенные материальные ценности могут транспортироваться к покупателю следующими тремя способами.

1. Доставка материальных ценностей осуществляется покупателем самостоятельно (само вывозом). Для получения материальных ценностей покупатель назначает своего поверенного, которому выдают доверенность на их получение согласно договору купли-продажи.

2. Доставку на склад покупателя осуществляет поставщик.

3. Доставку осуществляет специализированное транспортное предприятие. Поставка через посредника осуществляется при наличии с этим предприятием соответствующего договора.

На счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» сумма отражается в пределах акцепта по рассматриваемым документам, если счет был оплачен до поставки груза, а при приемке на склад обнаружена недостача или несоответствие цен и т.п., то делается проводка:

Д-т 4860 «Счета к получению по претензиям»;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» на сумму ошибок.

При поставке материальных ценностей, на которые документы не были получены, то необходимо проверить, не числятся ли ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или вывезенные со склада, и не числится ли сумма как дебиторская задолженность.

После проверки производственных запасов они учитываются как неотфактурованные поставки.

К-т 6010» Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

Д-т 1000,1510 и т.д. по ценам, предусмотренным в договоре.

При поступлении расчетных документов эта запись сторнируется и делается новая запись.

Погашение задолженности отражается по дебету счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета в соответствии с оплатой (5010, 5110, 5210, 5500).

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам».

На счетах 6020 и 7020 «Векселя выданные» отражают выданные предприятием векселя под приобретение ТМЦ и других активов, выполненные работы и оказанные услуги. По кредиту этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за приобретенные ТМЦ, другие активы и услуги.

Например, передан простой трехмесячный вексель номинальной стоимостью 2500 тыс. сум поставщикам в счет погашения кредиторской задолженности на эту же сумму:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 2500;

К-т 6020 «Векселя выданные» – 2500.

Если установленная процентная ставка при этом составляет 36% годовых, то ежемесячно необходимо начислять расход в виде процентов: $2500 \times 36\% \times 1:12 = 75$ тыс. сум:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» – 75;

К-т 6920 «Начисленные проценты» – 75.

За три месяца эти расходы составят $(3 \times 75) = 225$ тыс. сум.

При погашении задолженности по векселям ее списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счетов 6020 «Векселя выданные» и 6920 «Начисленные проценты». В нашем примере при погашении векселя необходимо заплатить поставщику $2500 + 225 = 2725$ тыс. сум:

Д-т 6020 «Векселя выданные» – 2500;

Д-т 6920 «Начисленные проценты» – 225;

К-т 5110 «Расчетный счет» – 2725.

Аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому предъявленному расчетному документу, а при расчете плановых платежей – в разрезе каждого поставщика и подрядчика.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным

документам, по неотфактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту.

Эти данные необходимы при составлении баланса.

При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 6, который ведется по кредиту счета 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 в конце месяца переносятся в журнал-ордер №6.

3.9. Расчеты по авансам

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 предприя-

тиям запрещено осуществлять отгрузку). Оплаченные авансы, как и другие prepaid 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-т 6960 «Счета к оплате по претензиям»;

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам».

Невостребованные ранее выданные авансы списываются на убытки:

Д-т 9430 «Прочие операционные доходы»;

К-т 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам».

Аналитический учет по счету 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам» ведется по каждому выданному авансу.

Получение авансов является весьма распространенной формой построения отношений с покупателями и заказчиками во всем мире. Аванс выступает как гарантия поступления будущих платежей от покупателей и заказчиков и как гарантия выполнения договора поставщиком. 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-т 6300 «Счета учета полученных авансов».

На суммы полученных авансов начисляется НДС:

Д-т 6300 «Счета учета полученных авансов»;

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам).

При расчетах за выполнение работы (отгрузку продукции) производится зачет суммы ранее полученных авансов:

Д-т 6300 «Счета учета полученных авансов»;

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Восстановительная запись на сумму НДС:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (по видам);

Кт- 6300 «Счета учета полученных авансов».

Невостребованные полученные авансы списываются на финансовые результаты:

Д-т 6300 «Счета учета полученных авансов»;

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

Аналитический учет ведется по каждому полученному авансу.

3.10. Расчеты по имущественному и личному страхованию

Расчеты по имущественному и личному страхованию ведутся по счету 6500, где отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала, когда предприятие выступает страхователем.

В связи с положением о составе затрат, для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации аварий и др. чрезвычайных ситуаций и страхованию жизни, имущества и гражданской ответственности от причинения вреда имущественным интересам 3-х лиц, предприятиям разрешено создавать страховые фонды-резервы - в размере не более 1% от объема реализованной продукции (работ, услуг).

Затраты по созданию резервов включаемые в себестоимость:

- страхование средств транспорта;
- страхование имущества предприятия;
- страхование перевозчиков (грузов и пассажиров);
- страхование профессиональной ответственности;
- страхование от несчастных случаев и болезни;
- добровольное медицинское страхование.

Информация о задолженности по страхованию имущества и персонала предприятия, по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия, по отчислениям в государственные целевые фонды, а также для страхования гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц осуществляется на следующих счетах:

6510 «Платежи по страхованию»;

6520 «Платежи в государственные целевые фонды». Счет 6510 отражает информацию о задолженностях по страхованию имущества и персонала предприятия. Например, начислены платежи по страхованию имущества:

Д-т 2510, 9410, 9420 и т.д.;

К-т 6510 «Платежи по страхованию».

На счете 6520 отражается информация о задолженности по отчислениям перед государственными целевыми фондами.

Для аналитического учета платежей по обязательным страховым взносам граждан и в целевые фонды рекомендуется открыть дополнительные счета, например:

6521 «Обязательные страховые взносы граждан»;

6522 «Обязательные отчисления от выручки в Пенсионный фонд»;

6523 «Обязательные отчисления в Республиканский Дорожный фонд».

В таком же порядке рекомендуется ввести счета по учету авансовых платежей, например, счет 4523 «Авансовые платежи в Дорожный фонд», и т.д. по всем остальным отчислениям, если открытие таких счетов имеет смысл.

Начисление платежей отражается следующим образом:

- 4 % в Пенсионный фонд:

Д-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

К-т 6521 «Обязательные страховые взносы граждан»;

- отчислений от выручки в Пенсионный фонд:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»;

К-т 6522 «Обязательные отчисления от выручки в Пенсионный фонд»;

– дорожного сбора:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»;

К-т 6523 «Обязательные отчисления в Республиканский Дорожный фонд».

Перечисление страховых платежей:

Д-т 6500 «Счета учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды»;

К-т 5110, 5210, 5500 и т.д.

Суммы потерь в результате стихийных бедствий отражаются:

Д-т 6500 «Счета учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды»;

К-т 0100, 1000.

Потери товара, материальных ценностей по страховым случаям списываются со счетов учета в дебет счета 6500 «Счета учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды».

Начисление налогов по счетам БУ отражается:

Д-т 9420, 9410;

К-т 6520.

Перечисление этих средств отражается:

Д-т 6520;

К-т 5110.

3.11. Расчеты с бюджетом

Учет расчетов с бюджетом по различным налогам ведется на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет». Порядок начисления и уплаты налогов регулируется законодательными и нормативными актами.

Аналитический учет по счету 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» необходимо вести по каждому налогу. В связи с этим рекомендуется открыть отдельные счета на каждый вид налога, который в соответствии с законодательством уплачивает в бюджет данное предприятие, например:

6411 «Задолженность по НДС»;

6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль)»;

6413 «Задолженность по налогу на имущество»; 6415 «Задолженность по подоходному налогу»; 6419 «Задолженность по единому социальному платежу» и т.д.

В таком же порядке рекомендуется ввести счета по учету авансовых платежей в бюджет:

4411 «Авансовые платежи по НДС»;

4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль)» и т.п.

Если по какому-либо налогу имеется переплата в бюджет, это также отражается как авансовый платеж в активе баланса.

Как известно, начисление НДС при реализации в новом Плане счетов отражается, минуя счета реализации.

Например, снабженческой организацией приобретен товар за 720 тыс. сум с учетом НДС, который затем реализован за 840 тыс. сум с учетом НДС.

Отражение приобретения товара:

Д-т 2910 «Товары на складах» – 600;

Д-т 4411 «Авансовые платежи по НДС» – 120;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 720.

Отражение реализации товара:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 840;

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» – 700;

К-т 6411 «Задолженность по НДС» – 140.

Сопоставление оборотов по активному счету авансовых платежей и пассивному – начисленных обязательств по уплате налогов – отражает взаимоотношения предприятия с бюджетом по каждому виду налогов.

В данном случае начисленные обязательства – 140 тыс. сум – больше авансовых платежей – 120 тыс. сум, и разницу между ними – 20 тыс. сум – необходимо заплатить в бюджет:

Д-т 6411 «Задолженность по НДС» – 140;

К-т 4411 «Авансовые платежи по НДС» – 120;

К-т 5110 «Расчетный счет» – 20.

В случае излишне уплаченных сумм в бюджет по итогам они отражаются в активе баланса (как и любые предоплаченные расходы) на счетах 4400.

Аналитический учет ведется по каждому виду налогов в отдельности.

3.12. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

С целью создания специальных фондов производятся соответствующие отчисления на социальные нужды, которые включаются в издержки производства или обращения.

Так, пособия по временной нетрудоспособности, санаторно-курортное лечение обеспечиваются отчислениями в фонд социального страхования. Для обеспечения пенсии производятся

отчисления в Пенсионный Фонд, для обеспечения временно не работающих – в Фонд занятости.

Информация о задолженности по страхованию имущества и персонала предприятия, по отчислениям на их государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия, по отчислениям в государственные целевые фонды, а также для страхования гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц осуществляется на следующих счетах:

6510 «Платежи по страхованию»;

6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

Счет 6510 отражает информацию о задолженностях по страхованию имущества и персонала предприятия.

На счете 6510 «Платежи по страхованию» ведется учет начисленных и уплаченных средств.

Например, начислены платежи по страхованию имущества:

Д-т 2010 (2310,2510,9400...); К-т 6510.

Использование средств фонда отражается:

Д-т 6510; К-т 6710.

При приобретении путевок:

Д-т 5610; К-т 5110 (5010...).

При бесплатной выдаче путевок:

Д-т 6510; К-т 5610.

Средства перечисляются в день выдачи зарплаты.

Расчеты по пенсионному обеспечению, отчисления производятся в ПФ РУз.

Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд РУз. (утв. постановлением Правительства РУз. от 14.05.2001 г. N 1136)¹.

1. Выходное пособие при прекращении трудового договора (контракта), денежная компенсация за неиспользованный отпуск, а также сохраняемый средний заработок, выплачиваемый в размерах, предусмотренных законодательством РУз., на период трудоустройства работникам, уволенным в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации.

¹ Положение о порядке выплаты и назначения пособий по государственному социальному страхованию, утвержденное 14.05.2002 №1136.

2. Государственные пособия гражданам, имеющим детей, пособия по временной нетрудоспособности, социальное пособие на погребение и иные выплаты, производимые в соответствии с законодательством РУз. за счет средств Фонда социального страхования РУз., Пенсионного фонда РУз. и Государственного фонда занятости населения РУз.

3. Льготы и компенсации, предоставляемые в соответствии с Законом РУз. «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», исключая доплаты до размера прежнего заработка при переводе работников по медицинским показаниям на нижеоплачиваемую работу, оплату дополнительного отпуска.

4. Суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством РУз. в возмещение вреда, причиненного работникам увечьем, профессиональным заболеванием либо иным повреждением здоровья, связанным с исполнением ими трудовых обязанностей.

5. Компенсации, выплачиваемые матерям (или другим родственникам, фактически осуществляющим уход за ребенком), состоящим в трудовых отношениях на условиях найма с организациями независимо от организационно-правовых форм и находящимся в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста, установленного законодательством РУз.

6. Суммы, выплачиваемые в соответствии с законодательством РУз. в возмещение ущерба, причиненного здоровью и имуществу работников вследствие чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера.

7. Материальная помощь, оказываемая в связи с чрезвычайными обстоятельствами в целях возмещения ущерба, причиненного здоровью и имуществу граждан, на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления, иностранных государств, а также правительственных и неправительственных межгосударственных организаций, созданных в соответствии с международными договорами РУз.

8. Материальная помощь, оказываемая работникам в связи с постигшим их стихийным бедствием, пожаром, похищением имущества, увечьем, а также в связи со смертью работника или его близких родственников.

9. Единовременные выплаты работникам при увольнении в связи с назначением государственной пенсии.

10. Суммы, выплачиваемые в возмещение расходов, и иные компенсации работникам (в том числе надбавки к компенсации взамен суточных), выплачиваемые им в пределах норм, установленных законодательством РУз., а также документально подтвержденные фактические расходы (сверх норм) по найму жилого помещения в связи со служебными командировками, переводом, приемом или направлением на работу в другую местность; суммы, выплачиваемые в возмещение дополнительных расходов, связанных с выполнением работниками трудовых обязанностей.

11. Стоимость выдаваемых в соответствии с законодательством РУз. специальной одежды, специальной обуви, других средств индивидуальной защиты, мыла, смывающих и обезвреживающих средств, молока или других равноценных пищевых продуктов, а также лечебно-профилактического питания, предоставляемого бесплатно по установленным нормам, или в соответствующих случаях денежное возмещение затрат по их приобретению.

12. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством РУз. бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании.

13. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых отдельным категориям работников законодательством РУз.

14. Стоимость бесплатно предоставляемых (частично оплачиваемых) отдельным категориям работников в соответствии с законодательством РУз. жилья, коммунальных услуг, топлива или соответствующее денежное возмещение.

15. Стоимость проезда работников к месту использования отпуска и обратно, оплачиваемую организацией в соответствии с законодательством РУз.

16. Стипендии, выплачиваемые за период обучения.

17. Доходы по акциям и другие доходы, получаемые от участия работников в управлении собственностью организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям и т.д.).

18. Суммы страховых платежей (взносов), уплачиваемых организацией по обязательному страхованию работников.

19. Суммы страховых платежей (взносов), выплачиваемых организацией по договорам добровольного медицинского страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного или утраты застрахованным трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, при условии отсутствия у работодателя задолженности по платежам в Пенсионный фонд РУз. и если указанные договоры не предусматривают страховых выплат застрахованным без наступления страхового случая.

20. Вознаграждения, выплачиваемые гражданам по договорам гражданско-правового характера, исключая вознаграждения, выплачиваемые по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ или оказание услуг, а также исключая вознаграждения по авторским договорам.

21. Средства избирательных фондов кандидатов в депутаты федеральных органов государственной власти, представительных и исполнительных органов государственной власти субъектов РУз. и органов местного самоуправления, полученные и израсходованные на проведение избирательных компаний, а также учтенные в установленном порядке; доходы, получаемые от избирательных комиссий членами избирательных комиссий, осуществляющими свою деятельность в указанных комиссиях не на постоянной основе; доходы, получаемые физическими лицами от избирательных комиссий, а также из избирательных фондов кандидатов в депутаты и избирательных фондов избирательных объединений за выполнение указанными лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.

3.13. Расчеты с подотчетными лицами

Подотчетные лица - работники предприятия, получающие денежные авансы на осуществление хозяйственных расходов и на затраты по случаю командировок.

Порядок выдачи денег под отчет определяется порядком ведения кассовых операций. Выдача производится при наличии кассы и без кассы - выдается чек из кассы банка.

Подотчетные суммы на хозяйственные расходы выдаются в размере 2х дневной потребности не более, чем на 3 дня. Если вне

места нахождения предприятия - в размере 10-ти-дневной потребности до 15 дней.

На служебные командировки: на стоимость проезда туда и обратно, суточные, и расходы по найму жилого помещения.

Расходы по проезду и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами.

В соответствии с Письмом Минфина оплата суточных и найму жилья пересматривается.

В случае временной нетрудоспособности командировочного работника, ему возмещается наем жилого помещения, кроме тех случаев, когда работник находился в стационаре и выплачиваются суточные за все время, пока он не мог продолжить поручение и вернуться, но не свыше 2 месяцев.

Временная нетрудоспособность и невозможность вернуться должны быть установлены документально. Дни временной нетрудоспособности не включаются в срок командировки.

На основании документов ему возмещаются услуги по предварительной покупке билетов, пользование постелью, страховой сбор, расходы по бронированию жилого помещения, по пользованию транспортом общего пользования (кроме такси), если они находятся вне пункта назначения.

Днем выезда считается день отправления транспортного средства из места постоянной работы, а день приезда - день приезда транспортного средства к месту работы. При отпадвлении в место до 24 часов считается текущий день, после 0 часов - последующие сутки.

Если место назначения находится за чертой города, учитывается время прибытия до станции.

Режим работы и отдыха определяется предприятием, командировавшим его. Взамен дней отдыха, не использованных во время командировки, другие дни не предоставляются.

Если по распоряжению администрации работник выезжает в командировку в выходной день, то ему предоставляется другой день отдыха в установленном порядке.

Вопрос о явке на работу в день отъезда / приезда решается по договоренности.

Во время командировки сохраняется средний заработок на предприятии, которое командировало.

В случае направления в командировку по основной и совмещаемой работам средний заработок сохраняется по обеим должностям, и расходы распределяются между предприятиями.

Особенности имеются при командировке за границу. Загранкомандировки в страны СНГ и остальные страны различаются.

Порядок направления регулируется Правилами об условиях труда работников за границей.

При направлении в командировку за границу документом, удостоверяющим фактическое время пребывания в месте командировки, является загранпаспорт, где делается отметка о дате выезда и возвращения в Узбекистан.

При командировке в страны СНГ наличие загранпаспорта пока не обязательно. Расходы по командированию в страны СНГ могут быть приняты к утверждению на основании приказа предприятия командировочного удостоверения и авансового отчета с приложением документов.

За время пребывания в загранкомандировках возмещаются суточные, проезд, наем жилого помещения, расходы на получение загранпаспорта/визы, за прописку, комиссионные при обмене чеков или одной валюты на др.

Когда работники направляются в краткосрочную командировку и обеспечиваются иностранной валютой за счет принимающей стороны, то направляющая сторона не производит выплату суточных. Если принимающая сторона не выплачивает работникам иностранную валюту, но предоставляет им питание за свой счет, то направляющая сторона выплачивает суточные в размере 30% нормы, включая надбавки.

Нормативными документами о порядке возмещения расходов по загранкомандировкам не устанавливаются выплаты на возмещение расходов по проезду без подтверждения документов.

Направление работников в служебную командировку производится руководителем предприятия с выдачей командировочного удостоверения по установленной форме. По усмотрению руководства может оформляться и приказом фактическое время пребывания в командировке, определенное по отметкам в командировочном удостоверении. Отметки должны быть сделаны в каждом пункте, заверены печатью.

Командированному работнику выдается денежный аванс и предоставляется сумма на оплату проезда, жилого помещения и суточных.

Полученные авансы разрешается использовать подотчетным лицам только на те цели, на которые они выданы. В течение 10 дней после возвращения из командировки подотчетные лица обязаны представить авансовый отчет об израсходованных суммах.

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

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

Учет расходов ведется на счете 4220 и 6970. На суммы, выданные под отчет, делается запись:

Д-т 4220; К-т 5010.

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

Д-т 2510, 9430, 1010 и т.д.; К-т 4220.

Неизрасходованные суммы возвращаются в кассу предприятия:

Д-т 5010; К-т 4220.

При заграничных командировках выдача аванса в валюте:

Д-т 4220; К-т 5020.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, списываются следующим образом:

Д-т 5910; К-т 4220.

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

Д-т 6710; К-т 5910.

Или, если они не могут быть удержаны:

Д-т 9430; К-т 5910.

Аналитический учет ведется по каждой авансовой выдаче. Выдача новых авансов может быть только при полном отчете по предыдущему авансу. Передача аванса др. лицу не допускается. При списании затрат по утвержденным авансовым отчетам, согласно Инструкции «О служебных командировках в пределах стран СНГ» от 19.04.1995 года, расходы на служебные команди-

ровки списываются на издержки производства (обращение в полном объеме по фактически произведенным расходам, но для целей налогообложения затраты корректируются на величину сверх нормативных расходов).

Сумма подотчетных средств, выданных командировочному лицу, в части превышения действовавших норм, подлежит включению в состав дохода работника и облагается налогом с физ. лиц. При выдаче средств на проведение хозяйственных расходов, в случае установления срока возврата/отчета по выданным суммам, если работник не представил авансовый отчет или не вернул аванс, то они также включаются в состав дохода работника и облагаются налогом.

Если средства были выданы без установления срока их возврата и на момент проверки отражались по дебету счета 4220, то оснований для включения этой суммы в налогооблагаемые суммы не имеется.

Позже после установления факта списания со счета 4220 задолженности подотчетного лица без предоставления соответствующих документов суммы подотчетных средств, необоснованно списанные с работника, подлежат включению в совокупный доход работника и облагаются налогом.

3.14. Расчеты с персоналом по прочим операциям

Расчеты с персоналом по прочим операциям ведутся на счет 4700, где отражаются расчеты с персоналом за товары, приобретенные в кредит, за предоставленные займы, возмещение ущерба и т.д.

4710 - расчеты за товары, приобретенные в кредит на этом счете отражаются суммы, возмещенные торговым организациям за товары, приобретенные в кредит работниками предприятия, за счет кредита банка, полученного на эти цели. В этом случае в бухгалтерии делается запись на получение кредитов:

Д-т 4710; К-т 6810.

По мере удержания очередного платежа (из зарплаты):

Д-т 6710; К-т 4710.

После удержания этих сумм предприятие производит перечисление этой суммы в погашение полученных кредитов:

Д-т 6810; К-т 5110.

4720 - расчеты по предоставленным займам.

Займы могут выдаваться на индивидуальное жилое строительство, обзаведение домашним хозяйством и т.д.

При выдаче займов:

Д-т 4720; К-т 5010.

Если средства выданы за счет кредитов банка:

Д-т 4720; К-т 6810.

На суммы платежей в погашение займов от работников:

Д-т 5010, 5110, 6710; К-т 4720.

Возвращение кредита:

Д-т 6810; К-т 5110.

4730 - расчеты по возмещению материального ущерба.

В соответствии с действующим законодательством сумма нанесенного ущерба определяется по рыночным ценам. В бухгалтерии делаются записи:

Выявлена недостача

Д-т 5910; К-т 1010 по балансовой стоимости;

Д-т 4730; К-т 5910 по балансовой стоимости.

Если по вине работников был допущен брак, на счетах БУ делается запись:

Д-т 4730; К-т 2610.

Здесь же отражаются расчеты, связанные с непроизводственными расходами из-за простоев по вине рабочего:

Д-т 4730; К-т 2010, 2510.

На суммы внесенных платежей делаются записи:

Д-т 5010, 6710; К-т 4730.

При отказе возмещения потерь ввиду необоснованного иска, сумма предъявленного иска:

Д-т 5910; К-т 4730;

Д-т 9430; К-т 4730.

Такая сумма относится на убытки предприятия; она может быть принята на забалансовый счет.

Аналитический учет по расчетам с персоналом и прочим операциям ведется по видам расчетов и по каждому работнику в отдельности.

Контрольные вопросы

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности.
2. Что такое срок исковой давности?
3. Какие используются методы признания и измерения дебиторской задолженности?
4. Дайте определение «Резерва по сомнительным долгам».
5. Кто такие покупатели и заказчики, как ведутся расчеты с ними?
6. Понятие обособленных подразделений, дочерние и зависимые общества.
7. Что относится к отсроченным обязательствам?
8. Как ведется учет с прочими дебиторами и кредиторами?
9. Как проводятся расчеты по претензиям?
10. Кто такие поставщики и подрядчики?
11. Как проводятся расчеты по авансам выданным и полученным?
12. Виды страхования и порядок учета.
13. Как отражаются в учете расчеты с бюджетом?
14. Кто такие подотчетные лица, и как ведется учет расчетов с ними?
15. Расчеты с персоналом по прочим операциям.

Ключевые слова и понятия: дебиторская и кредиторская задолженность, сроки исковой давности, активные счета, признание задолженности, методы оценки долгов, резервы по сомнительным долгам, рыночная ставка, номинальная стоимость, покупатели и заказчики, поставщики и подрядчики, отсроченные обязательства, прочие дебиторы и кредиторы, расчеты по претензиям, авансы выданные и полученные, подотчетные лица.

ГЛАВА 4 УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

4.1. Задачи учета труда и заработной платы

При переходе к рыночной экономике произошли кардинальные изменения во многих сферах экономической деятельности, в том числе и в системе оплаты труда. Складываются новые отношения между государством, предприятием и работником по поводу организации труда. Переход на рыночные отношения внес изменения и в формы регулирования трудовых отношений. Теперь непосредственной юридической формой регулирования трудовых отношений являются тарифные соглашения и коллективный договор. Предприятия вправе выбирать системы и формы оплаты труда самостоятельно, исходя из специфики и задач, стоящих перед предприятием.

Рассматривая проблемы оплаты труда, даже неискушенный в этом занятии человек может заметить, что одно только определение размера заработной платы может вызвать значительные затруднения у всех участников трудовых взаимоотношений: работник всегда желает иметь как можно более высокий уровень дохода, тогда как работодатель стремится сократить свои издержки.

На первом месте по важности среди факторов, влияющих на эффективность использования рабочей силы, стоит система оплаты труда. Именно заработная плата, а зачастую только она является той причиной, которая приводит рабочего на его рабочее место.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль над количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд заработной платы и выплаты социального характера.

Новые системы организации труда и заработной платы должны обеспечить сотрудникам материальные стимулы. Необходимо учитывать так же, что формирование и величина прибыли зависят от выбранной системы оплаты труда.

Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда должен обеспечивать решение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех видов начисленной заработной платы;
- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех видов удержаний из заработной платы;
- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете депонированной заработной платы;
- ведение аналитического учета к счету 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с учетом каждого работающего.

Трудовые отношения всех работников и работодателей регулируются Трудовым Кодексом РУз., утвержденный Законом РУз. от 21.12.1995 г. и введенный в действие с 1.04.1996 г.

Статьей 16 ТК РУз. определены основные трудовые права работника:

- на вознаграждение за труд не ниже установленного законодательством минимального размера;
- на отдых, обеспечиваемый установлением предельной продолжительности рабочего времени, сокращенным рабочим днем для ряда профессий и работ, предоставлением еженедельных выходных дней, праздничных дней, а также ежегодных оплачиваемых отпусков;
- на условия труда, отвечающие требованиям безопасности и гигиены;
- на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации;
- на возмещение вреда, причиненного его здоровью или имуществу в связи с работой;
- на объединение в профессиональные союзы и другие организации, представляющие интересы работников и трудовых коллективов;
- на социальное обеспечение по возрасту, в случае утраты трудоспособности, потери кормильца и в иных, установленных законом, случаях;
- на защиту, в том числе и судебную, трудовых прав и квалифицированную юридическую помощь;
- отстаивать свои интересы в коллективных трудовых спорах.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельного предприятия осуществляется в соответствии с принятыми в нем внутренними нормативными документами - договорами о труде, которые разрабатываются руководством предприятия с участием представителей трудового коллектива. Договоры о труде могут заключаться:

- между работодателем и трудовым коллективом в лице уполномоченных ими лиц (коллективный договор);
- между работодателем и отдельными работниками (трудовой договор (контракт), договор о полной материальной ответственности).

В качестве работодателей могут выступать:

- предприятия, в том числе их обособленные структурные подразделения, в лице их руководителей;
- частные предприятия, собственник которых одновременно является их руководителем;
- отдельные лица, достигшие восемнадцати лет, в случаях, предусмотренных законодательством.

Работодателю предоставлено право:

- управлять предприятием и принимать самостоятельные решения в пределах своих полномочий;
- заключать и прекращать индивидуальные трудовые договоры в соответствии с законодательством;
- требовать от работника надлежащего выполнения работы, обусловленной трудовым договором;
- создавать совместно с другими работодателями общественные объединения для защиты своих интересов и вступать в такие объединения.

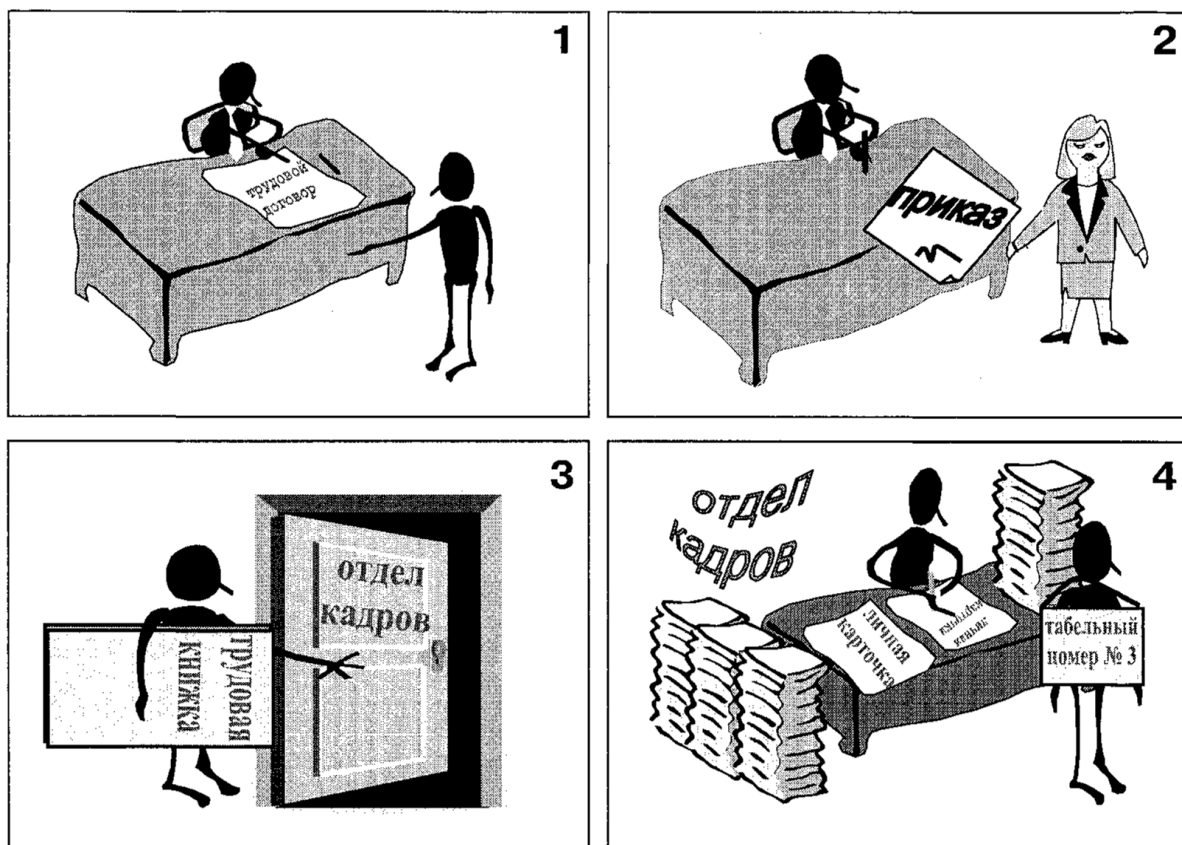
Статьей 5 ТК РУз. гарантировано, что если условия соглашений и договоров о труде ухудшают положение работников по сравнению с законодательными и иными нормативными актами, то они считаются недействительными. Их применение признается нарушением трудового законодательства. Например, если работодатель оплачивает труд работника, отработавшего в режиме сверхурочного времени, по расценкам ниже установленных законодательством (статья 157 ТК РУз.), то работник вправе потребовать от работодателя произвести с ним расчет за

проделанную работу в порядке и размерах, предусмотренных ТК РУз. В случае отказа со стороны работодателя работник имеет право обратиться в выборный орган профсоюза (или любой другой орган, избираемый работниками предприятия) или в суд.

Прием на работу оформляется **приказом (распоряжением)** администрации предприятия, который объявляется работнику под расписку. Приказ (распоряжение) издается на основании письменного трудового договора (контракта). Фактическое допущение к работе считается заключением с работником трудового договора вне зависимости от того, был ли прием на работу оформлен надлежащим образом или нет.

Трудовой договор (контракт) – это соглашение между трудящимся и предприятием, согласно которому трудящийся обязуется выполнять работу по определенной специальности, квалификации или должности с подчинением внутреннему трудовому распорядку, а предприятие обязуется выплачивать трудящемуся заработную плату и обеспечивать условия труда, предусмотренные законодательством о труде, коллективным договором и соглашением сторон.

Согласно ТК РУз. основным документом о трудовой деятельности работника является **трудовая книжка**.



Приказ (распоряжение) о приеме на работу - форма Т-1 - заполняется в одном экземпляре работником отдела кадров на всех вновь принимаемых работников (за исключением назначаемых вышестоящим органом).

При приеме на работу заполняется личная карточка - форма Т-2 - на каждого работающего на предприятии в одном экземпляре на основании таких документов, как паспорт, военный билет, трудовая книжка (для совместителей - копии трудовой книжки, заверенной нотариусом), диплом (свидетельство, удостоверение) об окончании образовательного учреждения, свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции (о присвоении ИНН), других документов, подтверждающих правильность записей, внесенных в личную карточку.

При увольнении личная карточка закрывается и хранится в течение 75 лет (в соответствии с Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности госкомитетов, министерств, ведомств и других учреждений, организаций, предприятий, с указанием сроков их хранения).

При ликвидации, реорганизации предприятий архивные фонды передаются на хранение в соответствующие государственные архивы в порядке, определяемом законодательством (статья 10 Закона РУз. «Об архивах» от 15.04.1999 г. N 768-1).

Учет численности на предприятиях ведется в отделе кадров на личных карточках (форма № Т-2) с учетом подразделений и категорий работающих на основании приказа (распоряжения) руководителя предприятия о приеме на работу. Одновременно работнику присваивается табельный номер.

На предприятиях, где численность работающих невелика, учет численности организуется лицом, специально назначаемым руководителем.

В бухгалтерии предприятия на основании личной карточки открывается **лицевой счет работника** (формы № Т-54 и № Т-54а).

Поскольку Указаниями по применению и заполнению унифицированных форм первичной учетной документации рекомендовано вести лицевые счета (формы № Т-54 и № Т-54а) в крупных организациях, то на малых и средних предприятиях заполнение этого первичного документа не является обязательным.

ООО «ABC»

наименование организации

наименование структурного подразделения

	Код
Форма по ОКУД	0301008
по ОКПО	1739822

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		С	по
5	январь 2008 года	1.01. 2008 г.	31.01. 2008г.

ТАБЕЛЬ
учета использования рабочего времени

Номер по порядку	Фамилия инициалы, профессия (должность)	Табельный номер	Отметки о явках и неявках на работу по числам месяца																Отработано за	
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	X	половин у месяца	месяц
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31		
1	2	3	4																5	6
1	Махмудов А.А.	35	рп	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	X	10	22
				8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	X	80	
			я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	12	
			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	96	176
																		X		
																		X		
																		X		
																		X		

Данные для начисления заработной платы по видам и направлениям затрат						Неявки по причинам			
код вида оплаты						код	дни (часы)	код	дни (часы)
корреспондирующий счет									
код вида оплаты	корреспон- дирующий счет	дни (часы)	код вида оплаты	корреспон- дирующий счет	дни (часы)				
7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<i>Повр.</i>	<i>9410</i>	<i>22/176</i>							

Руководитель
структурного подразделения _____ *V* _____ «__» ____ 20__
должность подпись расшифровка
 подписи

Работник
кадровой службы _____ *V* _____ «__» ____ 20__
должность подпись расшифровка
 подписи

Отработанное время отражается в *табеле учета использования рабочего времени* (форма № Т – 13), в котором применительно к каждому работающему указываются:

- время, отработанное урочно, сверхурочно;
- время работы в ночные часы (с 22 ч до 6 ч);
- время работы в выходные и праздничные дни;
- неотработанное время в связи с нахождением работника в очередном или отпуске, выполнением государственных обязанностей, отсутствием (с разрешения администрации, по болезни, прогулы) и др.

Табель учета использования рабочего времени сдается в бухгалтерию для расчета заработной платы работника.

В соответствии с действующим законодательством предприятие самостоятельно устанавливает формы и системы оплаты труда, включая натуральную форму, которые являются наиболее целесообразными в конкретных условиях работы. Вид, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, система премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых на предприятии.

О любых изменениях в условиях оплаты труда или о введении новых условий администрация предприятия обязана предупредить работников не позднее чем за два месяца.

Предприятие должно обеспечивать гарантированный законом минимальный размер оплаты труда, условия труда и меры социальной защиты работников независимо от видов собственности и организационно-правовых форм предприятия.

Заработная плата каждого работника складывается из:

- *оплаты фактически проработанного времени;*
- *оплаты непроработанного времени;*
- *поощрительных выплат.*

Согласно действующему законодательству расчет отдельных видов оплат и доплат осуществляется по-разному.

4.2. Формы оплаты труда

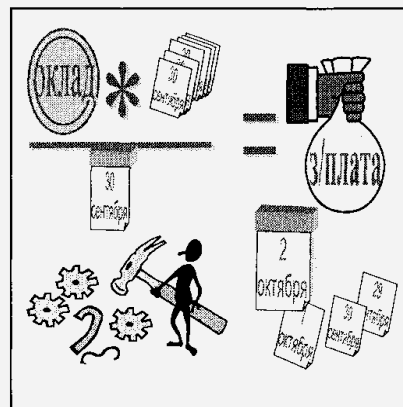
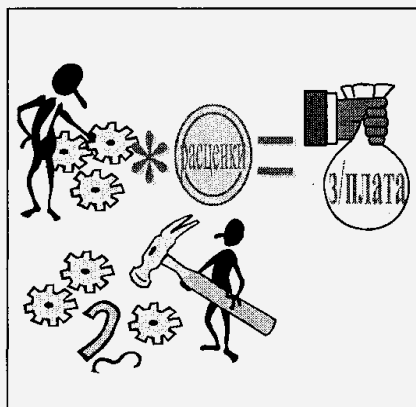
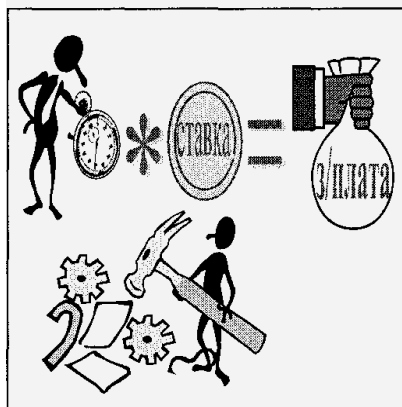
Основные характеристики форм оплаты труда и документы, используемые при начислении заработной платы

ФОРМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

ПОВРЕМЕННАЯ

СДЕЛЬНАЯ

ОКЛАД



- Повременная оплата труда;
- Сдельная оплата труда.

Основные характеристики форм оплаты труда и документы, на основании которых начисляется заработная плата, приводятся в нижеследующей таблице:

Формы и системы оплаты труда		
Форма оплаты	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
Повременная	Зарплата рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время	Тарифные ставки, документы по учету рабочего времени
Простая повременная	Часовая тарифная ставка умножается на количество отработанных часов	Личная карточка работника (для определения тарифной ставки),

		табель учета рабочего времени
Повременно-премиальная	Условия коллективного договора (контракта, положения о премировании предприятия) устанавливают процентную надбавку (месячную или квартальную премию) к месячной или квартальной заработной плате	Личная карточка работника, табель учета рабочего времени Коллективный договор, трудовой договор (контракт), Положение о премировании
Сдельная	Заработная плата рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты за каждую единицу качественно выполненной работы или изготовленной продукции	Сдельные расценки (отношение часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, к часовой (дневной) норме выработки)
Прямая сдельная	Заработок определяется по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции соответствующего качества	Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа), сдельные расценки
Сдельно-прогрессивная	Выработка работника в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы - по повышенным сдельным расценкам	Наряд на сдельную работу; сдельные расценки на продукцию, произведенную в пределах нормы и сверх нормы
Сдельно-премиальная	Заработная плата работника складывается из заработка по основным сдельным	Наряд на сдельную работу Распоряжение

	расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за выполнение и перевыполнение установленных показателей труда	(приказ) о премировании
Аккордная	Размер оплаты выполненных работ устанавливается не за каждую произведенную операцию в отдельности, а за весь комплекс работ	Аккордное задание, табель учета рабочего времени за расчетный период
Косвенно-сдельная	Размер заработка (обычно вспомогательных работников) ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых ими основных работников	Цеховой наряд (наряд подразделения) на выполнение задания Тариф, ставка (оклад) основного работника Табель учета рабочего времени

Повременная оплата труда

При повременной оплате труда заработок работникам устанавливается исходя из фактически отработанного ими времени и должностного оклада (тарифной ставки). Заработная плата выплачивается полностью при условии отработки всех рабочих дней в данном месяце.

Должностной оклад - это размер заработной платы за полностью отработанный месяц.

Повременная оплата труда применяется, как правило, в тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету.

При повременной оплате труда заработная плата рабочего или служащего определяется в соответствии с его квалификацией и количеством отработанного рабочего времени. Повременно оплачивается труд руководящего и административно-хозяйственного персонала, дежурного персонала (слесарей, сантехников, электриков), рабочих по ремонту и обслуживанию машин и т.д.

В тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету применяется повременная оплата труда. При повременной оплате труда заработная плата рабочего или служащего определяется в соответствии с его квалификацией и количеством отработанного рабочего времени.

Повременную форму оплаты труда целесообразно устанавливать для:

- руководителей предприятия и работников аппарата управления;
- работников, занятых обслуживанием производства;
- работников вспомогательных служб.

При повременной оплате труда заработок работникам устанавливается исходя из фактически отработанного им времени и должностного оклада (тарифной ставки). Заработная плата выплачивается полностью при условии отработки всех рабочих дней в данном месяце.

Повременная форма оплаты труда имеет разновидности:

- простая повременная;
- повременно-премиальная.

При простой повременной оплате труда в основу расчета размера заработной платы берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию. Различают почасовую и поденную формы оплаты труда как разновидности повременной системы. Размер заработной платы определяется путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число часов (дней) его фактической работы.

Как правило, такие формы оплаты труда применяются по отношению к лицам вспомогательного и обслуживающего персонала предприятия, работающим на условиях совместительства.

При повременно-премиальной форме оплаты труда кроме заработка по тарифным ставкам (окладам) дополнительно выплачивается премия за достижение определенных количественных и качественных показателей на основании разработанного на предприятии положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя предприятия.

Премирование может осуществляться по итогам работы за месяц или за более длительный период работы (квартал).

Положение о выплате премий за выполнение и перевыполнение плана должно быть обязательно закреплено в локальных

актах предприятия об оплате труда, премировании, например, в положении о премировании работников, коллективном договоре. Премия выплачивается на основании данных первичных документов по учету выработки, в частности, наряда.

Бухгалтерский учет

N	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов		Документы, подтверждающие записи
			По НСБУ N 21		
			дебет	кредит	
1	Начислена заработная плата	150000	2010, 2310	6710	Расчетная или расчетно-платежная ведомость
2	Начислены премии 18000+5250	23250	2010, 2310	6710	Расчетная или расчетно-платежная ведомость
3	Начислен единый социальный платеж $173250 \times 25\%*$	43312,5	2010, 2310	6520	Расчетная или расчетно-платежная ведомость
	Начислены страховые взносы граждан $173250 \times 4\%*$	6930	6710	6520	Расчетная или расчетно-платежная ведомость
	Перечислены единый социальный платеж и страховой взнос работника	43312,5 6930	6520	5110	Платежное поручение

**) На 2010 год ставка обязательных страховых взносов увеличена до 4% (в 2009 г. - 2,5%), а ставка единого социального платежа в размере 25% (приложение 25 Постановления Президента РУз. от 22.12.2009 г. N ПП-1245).*

Сдельная оплата труда

При сдельной форме оплаты труда заработная плата начисляется за фактически выполненную работу (изготовленную продукцию) на основе действующих расценок за единицу работы.

В зависимости от способа организации труда сдельная оплата труда подразделяется на индивидуальную и коллективную (бригадную).

При индивидуальной сдельной оплате труда вознаграждение работника за его труд полностью зависит от количества произведенной в индивидуальном порядке продукции, ее качества и сдельной расценки.

При коллективной (бригадной) сдельной оплате труда заработок всей бригады определяется с учетом фактически выполненной работы и ее расценки, а оплата каждого работника бригады зависит от объема произведенной всей бригадой продукции и количества и качества его труда в общем объеме работ.

В зависимости от способа расчета заработной платы сдельная система оплаты труда подразделяется на:

- прямую сдельную;
- сдельно-премиальную;
- сдельно-прогрессивную;
- косвенную;
- аккордную.

При прямой сдельной форме заработная плата определяется по фактически выполненной работе (изготовленной продукции) в соответствии с установленными сдельными расценками.

Сдельно-премиальная форма оплаты труда является наиболее распространенной системой сдельной формы оплаты труда. При сдельно-премиальной форме кроме заработка по прямым сдельным расценкам дополнительно начисляется премия за выполнение или перевыполнение установленных показателей (качество работы, срочность, отсутствие обоснованных жалоб со стороны клиентов и др.). Премии начисляются за фактически отработанное время на основании сдельного заработка.

При сдельно-прогрессивной системе оплаты труда рабочих в пределах установленной исходной нормы (базы) производится по

прямым сдельным расценкам, а сверх этой нормы - по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале. Например, при перевыполнении исходной нормы от 1 до 10 % сдельная расценка увеличивается на 30 %, от 10 до 30 % - на 50 % и т.д.

Доплата по этой системе устанавливается различными методами. Наиболее универсальным является следующий метод:

- определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы;

- полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки (коэффициент берется из действующей шкалы прогрессивной оплаты).

Косвенная сдельная форма оплаты труда применяется, как правило, для оплаты труда работников, выполняющих вспомогательные работы: наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих, результаты деятельности которых влияют на производительность труда рабочих основного производства.

Аккордная система оплаты устанавливает величину заработной платы за весь объем (комплекс) работы и включает премирование за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ при этом определяется на основе норм времени (выработки) и расценок. Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В наряде указывается начало и окончание работ, а также суммы заработной платы и премии с учетом качества. При досрочном выполнении сумма премии известна заранее. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом и применяется на предприятиях строительного профиля, автотранспорте.

4.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков

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 предос-

тавляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и **среднего** заработка.

Расчет средней заработной платы для оплаты отпусков производится в соответствии с приложением N 6 к Постановлению КМ РУз. от 11.03.1997 г. N 133.

Расчет среднемесячной заработной платы для оплаты отпусков, производится исходя из заработной платы, установленной по тарификации, или должностного оклада на день расчета с увеличением на одну двенадцатую (работающим первый год: на одну шестую - проработавшим шесть полных месяцев; на одну седьмую - проработавшим семь полных месяцев и т.д.) части суммы, превышающей в расчетном периоде установленную заработную плату по тарификации или должностной оклад. К ним относятся сдельный приработок, премии, доплаты, надбавки и другие выплаты, на которые начисляются взносы по социальному страхованию.

При расчете сумм для оплаты отпусков или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск в расчете на шестидневную неделю среднемесячная продолжительность принимается в размере 25,4 дня.

При расчете среднего заработка учитываются выплаты, на которые начисляются взносы по социальному страхованию, то есть заработная плата за фактически выполненную работу, отдельные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, связанные с системными положениями по оплате труда, режимом работы, условиями труда и др.

4.4. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда

Аналитический учет расчетов по оплате труда и начислению заработной платы осуществляется по следующим основным направлениям:

- по каждому работнику независимо от времени его работы на предприятии;
- по видам начислений;
- по источникам выплат;
- по структурным подразделениям;
- по видам оказываемых услуг, выполняемых работ.

В настоящее время согласно законодательству на предприятиях и в организациях используются три варианта организации такого аналитического учета:

- 1) по расчетно-платежным ведомостям;
- 2) отдельно по расчетным и платежным ведомостям;
- 3) по составленным компьютерным способом листкам «расчет заработной платы» (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Первые два варианта используются в условиях ручной обработки документации, а последний - в условиях автоматизации учета.

В соответствии с действующим ТК РУз.¹ заработная плата выдается сотрудникам два раза в месяц, в сроки, установленные в коллективном договоре.

В первый раз выдается полный расчет за предыдущий месяц, а во второй - аванс за текущий. Размеры аванса и сроки его выдачи устанавливаются в коллективном договоре. Аванс устанавливается в процентном отношении к окладу или средней заработной плате за предыдущий период. Сумма аванса не должна быть больше фактически заработанной за соответствующий период.

Документы по учету рабочего времени работников поступают в бухгалтерию, после чего производится их группировка с целью определения общего месячного заработка каждого работника и общего фонда заработной платы по фирме.

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.

¹ Трудовой кодекс Республики Узбекистан, введенный в действие с 1.04 1996 года.

В платежной ведомости должны быть указаны показатели, связанные с выдачей заработной платы на руки: Ф.И.О., сумма к выдаче, расписка в получении.

Сотрудники получают заработную плату в кассе предприятия.

Для выплаты заработной платы из кассы устанавливаются жесткие сроки - три дня с момента получения наличных денежных средств в учреждении банка.

Если заработная плата не получена в установленные сроки, то в платежной ведомости против Ф.И.О. работника специальным штампом или от руки делается отметка «депонировано», а не выданные суммы называются депонентскими.

На лицевой стороне платежной ведомости кассир делает запись о ее закрытии. При этом указываются суммы, выданной наличными и депонированной заработной платы.

На депонентские суммы составляется реестр не выданной заработной платы.

Закрытая платежная ведомость и реестр не выданной заработной платы передаются кассиром в бухгалтерию. После их проверки бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на сумму выданной заработной платы, оформляет и передает его в кассу для составления отчета кассира.

Вся, не выданная в указанные сроки заработная плата, подлежит возврату на расчетный счет предприятия. При этом в объявлении на взнос наличными указывается, что это депонированные суммы. Эти суммы банк не может направлять на погашение задолженности предприятия или на прочие выплаты, и обязан выдать их по первому требованию предприятия.

Выплата отпускных и расчета при увольнении оформляется либо расходным ордером, либо платежной ведомостью.

Синтетический учет расчетов с работниками по оплате труда ведется на счет 6710 «Расчеты по оплате труда». Счет пассивный, входит в группу счетов обязательств. На этом счете отражается состояние расчетов с работниками как состоящими, так и не состоящими в списочном составе предприятия по всем видам выплат.

К данному счёту могут быть открыты, следующие счета:

6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»;

6720 «Депонированная заработная плата».

По кредиту счёта отражают начисления по оплате труда, пособий за счёт отчислений на государственное социальное страхование и других сумм, а по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счёта кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Обязательства по зарплате и премиям, возникают в следующих случаях:

- Обязательства по заработной плате (работникам, занятым непосредственно в производстве), начисление которой производится за счёт себестоимости. При этом делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т 2010 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих);

Д-т 2310 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

Д-т 2510 «Косвенные производственные затраты» (оплата труда цехового персонала и работников обслуживающих производств и хозяйств);

К-т 6710 (на всю сумму начисленной оплаты труда), если начисленная заработная плата относится к прямым или косвенным производственным затратам, она включается в себестоимость изготовленной продукции, оказанных услуг.

- Если заработная плата начислена работникам, занятым, приобретением или созданием активов, погрузкой или разгрузкой производственных запасов и прочими видами работ, связанных со снабжением, она включается в первоначальную стоимость активов:

Д-т 0830 «Приобретение нематериальных активов»;

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»;

Д-т 0820 «Приобретение основных средств»;

Д-т 1000 «Материалы»;

Д-т 2910 «Товары»;

К-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда».

- Если начисленная заработная плата является расходом текущего периода, она не включается в себестоимость продукции, а отражается на счетах «Расходов» в зависимости от вида

деятельности и характера работ в следующем порядке:

Д-т 9410 «Расходы по реализации»;

Д-т 9420 «Административные расходы»;

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»;

К-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда».

Если обязательства не погашаются, так как сотрудник по субъективным причинам не получил заработной платы, то всю не выплаченную в течение 3 дней заработную плату и другие причитающиеся сотруднику деньги необходимо депонировать, для чего делается запись:

Д-т 6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»;

К-т 6720 «Депонированная заработная плата».

Выплаты работникам, которые в соответствии с действующими нормативными актами не включаются в состав затрат (издержек), например, материальная помощь, единовременные премии, ценные подарки и т.п., относятся за счет чистой прибыли.

Начисление сумм пособий по временной нетрудоспособности, пособий по беременности и родам и выплат, которые гарантированы обязательным социальным страхованием граждан, отражается в корреспонденции с дебетом счета 6510 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

По дебету счета 6710 отражаются удержания, вычеты и выплата заработной платы. Суммы заработной платы, пенсий, пособий, материальной помощи и т.д., выплаченные наличными, отражаются в корреспонденции с кредитом счета 5010 «Денежные средства в кассе». Если вместо выдачи наличными заработная плата перечисляется со счета предприятия на счет работника, то счет 6710 корреспондирует с кредитом счета 5110 «Расчетный счет».

Суммы удержанного подоходного налога отражаются в корреспонденции с кредитом счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

Суммы удержаний по исполнительным листам отражаются в корреспонденции с кредитом счета 6990 «Расчеты с разными кредиторами».

Суммы, удержанные из заработной платы работников в возмещение потерь от брака, отражаются в корреспонденции с дебетом счета 2610 «Брак в производстве».

Суммы удержаний в счет погашения подотчетных сумм, не возвращенных в установленные нормативными актами сроки, отражаются в корреспонденции с кредитом счетов 4220–4230 «Расчеты с подотчетными лицами».

Всем лицам, работающим по трудовому договору на предприятиях любых форм собственности, независимо от степени занятости, занимаемой должности, выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда предоставляются ежегодные основные оплачиваемые отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется продолжительностью не менее 24 рабочих дней.

Ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, незрячим лицам в возрасте до восемнадцати лет, а также в других случаях предусмотренных законом.

Продолжительность ежегодного основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работникам исчисляются в календарных днях и максимальным пределом не ограничиваются. Нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска, дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;

- работникам в возрасте до 18 лет;

- в других случаях, предусмотренных законом.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации.

Предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска осуществляется на основании приказа работодателя. На основании приказов оформляется Записка-расчёт, в которой определяется размер, причитающейся отпускной платы и делаются соответствующие записи в личной карточке и лицевом счёте работника.

Для исчисления отпускного пособия определяется средняя зарплата, которая рассчитывается в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы.

4.5. 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 – от 11 % - 22 %;
- удержания в пенсионный фонд;
- погашение задолженности по ранее выданным авансам;
- возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;
- членские взносы профсоюзных организаций;
- возмещение материального ущерба, причиненного работником 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 2002 г.

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.

В первую очередь производятся 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. Классификация удержаний приведена в таблице ниже.

В первую очередь производятся 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.

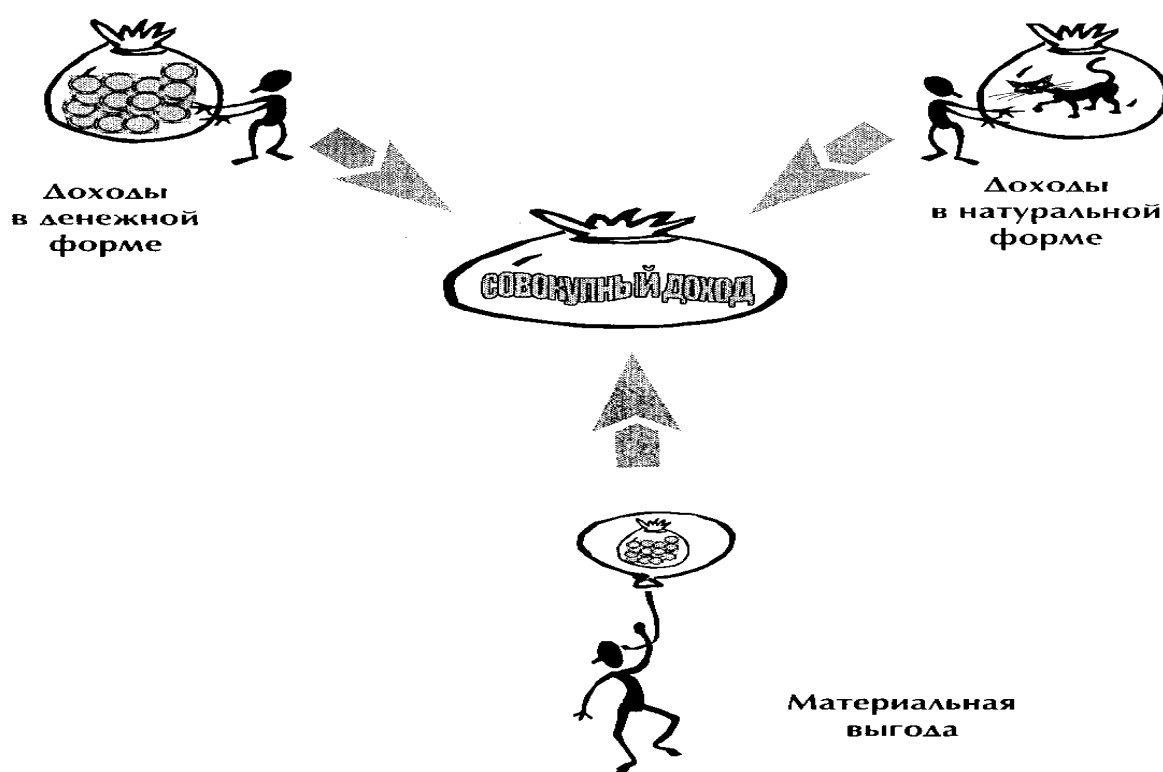
Таблица

Классификация удержаний из заработной платы

Вид удержаний	Перечень удержаний	Особенности
Обязательные	<ul style="list-style-type: none"> • 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 требуется
Удержания по инициативе работодателя	<ul style="list-style-type: none"> • 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 удержание
Удержания по инициативе члена трудового коллектива	<ul style="list-style-type: none"> • 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

Подходный налог взимается в соответствии с Налоговым кодексом РУз. часть 2, Законом РУз. «О подходном налоге с физических лиц». Порядок исчисления и уплаты налога установлен «Инструкцией по применению Закона РУз. «О подходном 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).

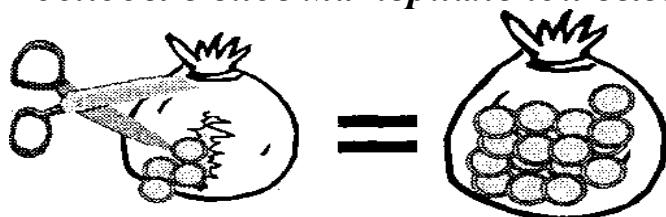


В совокупный (валовой) доход физических лиц включаются:

- **доходы в денежной форме по заключенным трудовым и гражданско-правовым договорам;** выплаты в иностранной валюте пересчитываются в суммы по курсу Центрального банка РУз., действующему на дату получения дохода;

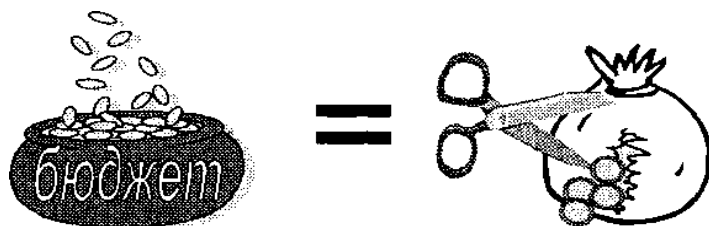
- **доходы в натуральной форме;** учитываются в составе совокупного дохода по рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на дату получения дохода;

• *доходы в виде материальной выгоды.*



Совокупный облагаемый
доход

Совокупный доход



Налог на доходы
физических лиц

Совокупный облагаемый
доход

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410, кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Налог удерживается по шкале, приложение №8 к Постановлению Президента РУз. от 7.07.2011 года №УП - 4332. С сумм заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц налог взимается в следующих размерах:

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До пятикратного размера минимальной заработной платы	9% от суммы дохода
От пяти (+ 1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	Налог с пятикратного + 16% с суммы превышающей шестикратный 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 1.01.2012 г. определяется в размере:

Расчет налога с доходов физических лиц за январь 2012 г.

Размер налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До $(5 \times 62920) = 314600$	9% от суммы дохода
От 314601 до $(10 \times 62920) = 629200$	28314 + 16% с суммы превышающей 314600
От 629200 и выше	78650 + 22% с суммы превышающей 629200

Размер минимальной заработной платы – 62920 сум.

Пример: Работнику предприятия начислена – 500 000 сум заработная плата, налог на доходы с заработной платы работника за январь удерживается в следующем порядке:

1) Определяется сумма налога (с дохода 500 000 сум):

$$28314 + (500\,000 - 314600) \times 16\% = 57978 \text{ сум.}$$

Согл.ст.10с Закона РУз. «О накопительном пенсионном обеспечении граждан» работодателем ежемесячно производится начисление обязательных накопительных пенсионных взносов в счет соответствующего уменьшения суммы налога на доходы физических лиц, начисленного в соответствии с законодательством. В 2012 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 – 57978 сум;
- начисленный обязательный накопительный пенсионный

взнос:

$$500\,000 \times 1\% = 5000 \text{ сум.}$$

Сумма налога на доход, подлежащая перечислению в бюджет равна:

$$57978 - 5000 = 52978 \text{ сум.}$$

Организации-работодатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Согласно требованиям налогового законодательства все организации независимо от форм собственности обязаны вести личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

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 сообщает 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 отражаются на счете 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости, подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

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).

Контрольные вопросы

1. Могут ли работники предприятия быть дебиторами данного предприятия? Как появляется дебиторская задолженность работников?

2. Будет ли включаться в совокупный годовой доход менеджера предприятия стоимость туристической путевки, полученной им в качестве премии?

3. Перечислите виды удержаний из заработной платы.

4. Что показывает сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?

5. Где в бухгалтерском балансе отражается сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?

6. Должен ли работник предприятия подавать в государственную налоговую инспекцию декларацию о своих доходах?

7. В течение какого времени работник предприятия может получить депонированную заработную плату?

8. Выгодно ли для работников предприятия увеличение суммы МРЗП с точки зрения определения величины налога на доходы физических лиц?

10. На основании каких документов осуществляется выплата заработной платы работникам предприятия?

11. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете?

12. В каком документе отражается использование рабочего времени?

13. Какой период является расчетным при расчете отпускных?

Ключевые слова и понятия: оплата труда, трудовой договор, лицевой счет работника, формы оплаты труда, трудовой отпуск, удержания из заработной платы, документы по выплата заработной платы, минимальный размер заработной платы, депонированная заработная плата.

ГЛАВА 5

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

5.1. Общие принципы организации учета производственных запасов

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 участвуют в процессе производства и постепенно переносят свои стоимости, возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда - объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда находятся на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют «материалы».

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру производственных запасов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе, не участвуют в процессе производства это приводит к снижению эффективности. Кроме

того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на др. цели.

Ключевой задачей является - оптимизация размеров производственных запасов, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня производственных запасов имеет важное значение для контроля за сохранением материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального бюджета страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невозможны.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на ресурсосбережения. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д.

Серьезные требования предъявляются к учету производственных запасов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля за полным движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля за наличием и расходом, производственные запасы должны находиться в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточным для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в задачах учета производственных запасов:

- получение достаточных данных об остатках производственных запасов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;
- контроль за сохранением производственных запасов как в местах хранения, так и в местах потребления;
- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль за использованием производственных запасов в процессе производства и эксплуатации в соответствии с установленными нормами;

- своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов и их отнесение на себестоимость продукции.

К основным способам ведения учета производственных запасов относятся:

- методы групп и оценки материальных ценностей;
- система документооборота по оформлению операций движения производственных запасов;

- использование счетов БУ и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета производственных запасов;

- порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в регистрах БУ;

- порядок обработки учетной информации.

Важное значение, имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения производственных запасов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

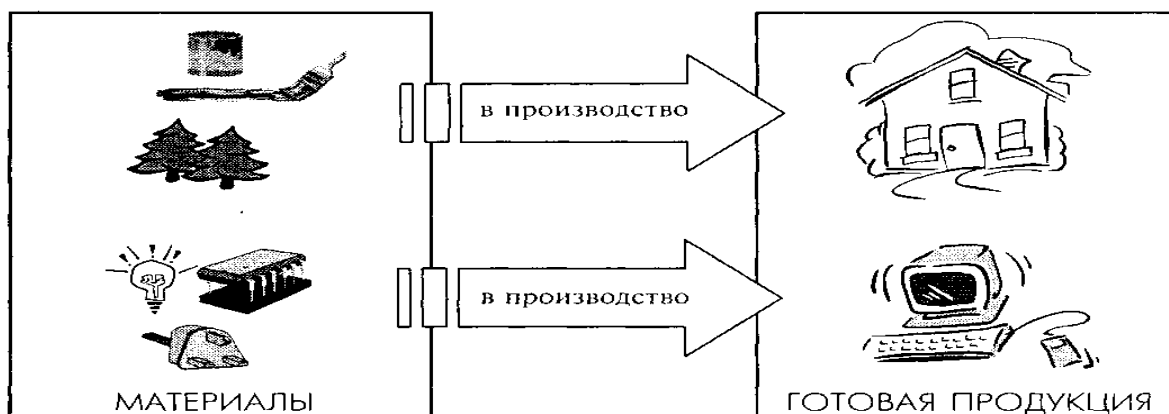
Для правильного учета производственных запасов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение производственных запасов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу производственных запасов и т.д.

В процессе производства и образования вновь изготовленного продукта отдельные виды производственных запасов имеют различное значение. Для правильной организации бухгалтерского учета производственных запасов важное значение имеет их экономически обоснованная классификация и увязка ее с системой счетов бухгалтерского учета.

Материалы относятся к оборотным средствам предприятия. Характерной особенностью данных средств является то, что они потребляются в соответствии с установленными нормами

расхода, полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя его материальную основу.



Все производственные запасы можно подразделить:

- сырье и основные материалы;
- вспомогательные материалы;
- покупные полуфабрикаты;
- отходы;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- инструменты и хозяйственный инвентарь.

Сырье и основные материалы образуют вещественную основу созданного продукта: они полностью потребляются, изменяя свою первоначальную форму. Основные материалы являются продуктами обрабатывающей промышленности - черные и цветные металлы, ткани и т.д.

Вспомогательные материалы в отличие от основных не образуют вещественные основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества, они могут потребляться орудиями труда для поддержания их в рабочем состоянии, могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства, для ремонта и т.д.

Подразделение производственных запасов на основные и вспомогательные носит условный характер, не определенный физико-химическими свойствами. Одни и те же материалы в разных производствах могут быть основными или вспомогательными материалами.

В ряде отраслей промышленности в силу специфических свойств вообще трудно определить основные и вспомогательные

материалы. Ни один из примененных производственных запасов не выступает в качестве основы продукта.

Покупные полуфабрикаты - материалы, которые подвергаются определенной обработке по законченному технологическому переделу, но не являются готовой продукцией. Эти полуфабрикаты и комплектующие изделия могут считаться основными материалами.

Отходы производства - остатки сырья и производственных запасов образующиеся в результате раскрытия производственных запасов и их обработки. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства: другие могут вновь пройти обработку.

В отдельные группы выделяют топливо, запасные части, которые по своей роли являются вспомогательными материалами, но считается, что они имеют значительный удельный вес, они выделены в отдельную группу.

Топливо в производстве подразделяется на энергетическое и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

Тара предназначена для хранения, упаковки, транспортировки и сохранения качества производственных запасов. Инвентарная тара - предметы, обслуживающего производства в качестве тары длительного (многократного) пользования.

Тара в зависимости от стоимости и срока службы может учитываться в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Неинвентарная тара учитывается вместе с тарными материалами, предназначенными для упаковки реализованной готовой продукции.

Условиями поставки товаров предусматриваются определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату, либо сдачи ее организациям или предприятиям. Возвратная тара - тара многократного пользования. С целью возврата за некоторые виды тары с покупателя взимается залог, который возвращается после сдачи тары (залоговая тара).

Запасные части - используются для ремонта основных средств, имеют, как правило, строго целевой характер, нужны для поддержания оборудования в рабочем состоянии.

Инструменты и хозяйственный инвентарь по своей природе относятся к средствам труда, но частое пополнение и их

приобретение за счет оборотных средств обуславливает их учет в составе производственных запасов.

Для правильного планирования потребности производственных запасов необходима рациональная организация аналитического учета и контроля за их использованием. Предприятия используют более детальную группировку по технологическим признакам. Все материалы подразделяются на группы (по свойствам), а внутри групп на сорта, шарики, типы и т.д.

Каждому сорту, наименованию и т.д. приписывается номенклатурный номер, который заносят в номенклатурный справочник, представляющий собой систематизированный перечень потребляемых производственных запасов. В этом справочнике содержится полностью техническая характеристика каждого поименно в соответствии с действующими стандартами.

Если в номенклатурном справочнике указана учетная цена за единицу каждого вида производственных запасов, то его называют номенклатурой - ценником.

Аналитический учет производственных запасов организуется в соответствии с построением номенклатуры-ценника, а закрепленный номенклатурный номер обязательно проставляется во всех приходных и расходных документах по учету материальных ценностей.

5.2. Учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками. Учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии

Для учета движения производственных запасов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету производственных запасов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

К основным первичным документам по учету производственных запасов 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 производственных запасов 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 производственных запасов. Это ограничение на ту часть производственных запасов, 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 производственных запасов на начало месяца;
- приход;
- выдачу (расход);
- остаток на конец месяца.

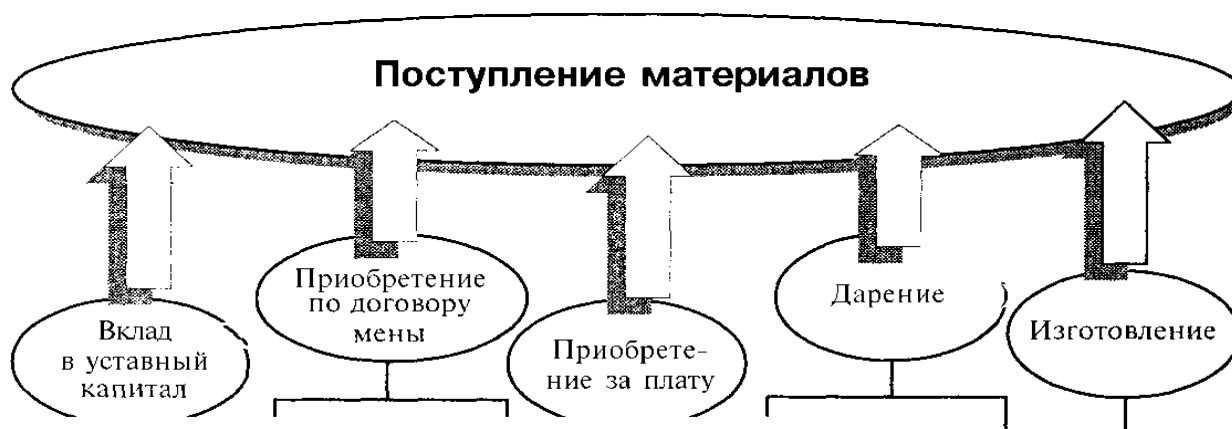
8. Реестр приемки-сдачи документов (отражаются все приходно-расходные документы, которые передаются в бухгалтерию).

9. Ведомость учета остатков производственных запасов 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 производственных запасов выводятся по формуле:

О конечные = О начальные + П – Р.



Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости их заготовления, которая складывается из следующих затрат:

- > Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;
- > Стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением материалов;
- > Таможенные пошлины и иные платежи;
- > Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материалов;
- > Расходы по заготовке и доставке, включая расходы по страхованию;
- > Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материалы;
- > Затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования материалов на складах организации;
- > Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов.

Фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РУз. и НСБУ № 4.



При получении производственных запасов 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 производственных запасов 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»

№	Дебет с кредита		№	Кредит с дебета счетов			
	6010	Итого		2010	2310	2510	Итого
8а	11212,8	11212,8	13а	11993,6	1548,8	1100,8	11993,6
			13б				1548,8
			13в				1100,8
Итого	11212,8	11212,8	Итого	11993,6	1548,8	1100,8	14643,2

При приобретении производственных запасов за валюту их стоимость отражается в суммах по курсу Центрального банка РУз. на момент принятия их к учету.

Например, получены строительные материалы на сумму 480 долл. США, курс ЦБ – 1250 сум за 1 долл. Их стоимость составит $(480 \times 1250) = 600\,000$ сум, а бухгалтерская запись будет следующая:

Д-т 1050 «Строительные материалы» – 600000;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 600000.

5.3. Учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии

Учет производственных запасов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Учет движения остатков производственных запасов 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 производственных запасов. В результате склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов. Если остаток производственных запасов будет выше или ниже установленной нормы, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение складского учета производственных запасов допускается также в книгах сортового учета, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета. Первичные документы сдают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее первого числа следующего месяца.

Поступившие со склада первичные документы по движению производственных запасов в бухгалтерии подвергаются 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 производственных запасов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу производственных запасов. От карточек складского учета эти карточки отличаются лишь тем, что учет производственных запасов 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 производственных запасов.

Более прогрессивным является *оперативно-бухгалтерский* или *сальдовый метод* учета производственных запасов. 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 производственных запасов 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 производственных запасов из карточек учета производственных запасов в ведомость учета остатков производственных запасов на складе (без оборотов прихода и расхода).

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». Это основной регистр, отражающий движение ТМЦ в группировках, обеспечивающий контроль за сохранностью производственных запасов по местам их

хранения; поступление и остатки производственных запасов; расчет фактической себестоимости окончательного расхода производственных запасов, отпуск со складов, остатки ценностей в цехах.

Основанием для заполнения ведомости № 10 служат реестры складов или накопительные ведомости.

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 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 производственных запасов, действующей на момент обнаружения излишков.

При безвозмездной передаче производственных запасов 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 $(20\% \times 780) = 156$ тыс. сум. Проводки будут следующие:

- отражение выбытия производственных запасов с учетом НДС:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» – 936 ,

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» – 936;

- списание производственных запасов 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 производственных запасов: 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.

5.4. Учет расхода производственных запасов по методам: ФИФО, ЛИФО, АВЕКО

Для успешного выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом производственных запасов, необходимо:

- Иметь номенклатуру-ценник;
- Установить четкую систему документации и документооборота;
- Проводить в установленном порядке инвентаризацию и контрольные выборочные проверки остатков производственных запасов, своевременно отражать в учете их результаты;
- Шире внедрять современные средства автоматизации учета.

Для правильной организации учета производственных запасов на предприятиях разрабатывается номенклатура-ценник. Номенклатура – систематизированный перечень наименований производственных запасов, используемых на данном предприятии. Номенклатура материальных ценностей должна содержать следующие данные о каждом материале: технически правильное наименование (в соответствии с ГОСТом); 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 производственных запасов, то она называется номенклатурой-ценником.

В настоящее время применяют следующие методы оценки производственных запасов¹:

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 скидки, скидки и другие подобные вычеты производятся при

¹ Завалишина И.А. Бухгалтерский учет по новому плану счетов. №3. 2003.

определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

В необходимых случаях (при большой номенклатуре используемых производственных запасов, интенсивном движении производственных запасов внутри предприятия, в сельскохозяйственном производстве и др.) *учет производственных запасов может вестись по учетным ценам.* В качестве учетных цен применяются плановая себестоимость, средние покупные цены, оптовые и др. При учете производственных запасов 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 производственных запасов».

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 суммах 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 реалистичный 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 производственных запасов (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 производственных запасов, 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 (АВЕСО);
- 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 $(40 \text{ кг} \times 800 \text{ сум}) = 32\,000 \text{ сум}$; списано на производство $(50 \text{ кг} \times 600 \text{ сум}) + (80 \text{ кг} \times 700 \text{ сум}) + (20 \text{ кг} \times 800 \text{ сум}) = 102\,000 \text{ сум}$.

Если же используется метод AVECO, то результаты будут совершенно другие. В этом случае необходимо рассчитать среднюю стоимость 1 кг краски, она составляет $(134\ 000 \text{ сум} : 190 \text{ кг}) = 705,26 \text{ сум}$. Следовательно, списано на производство $(150 \text{ кг} \times 705,26 \text{ сум}) = 105\ 789 \text{ сум}$, а стоимость краски на конец января составляет $(40 \text{ кг} \times 705,26 \text{ сум}) = 28211 \text{ сум}$.

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 производственных запасов вследствие их морального устаревания:

Д-т 3290 «Прочие отсроченные расходы»;

К-т 1010 «Сырье и материалы».

По мере использования производственных запасов 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 производственных запасов (ГСМ: нефти, бензина, керосина, дизельного топлива, масел и т.п.), твердого топлива (угля, дров и т.д.) и газообразного топлива (газа и газолена), 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 производственных запасов 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 производственных запасов подрядчику отражается в учете как реализация производственных запасов на сторону.

Реализация производственных запасов на сторону отражается через счет 9220 «Выбытие прочих активов». Это не рас-

сма­три­ва­ет­ся 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:

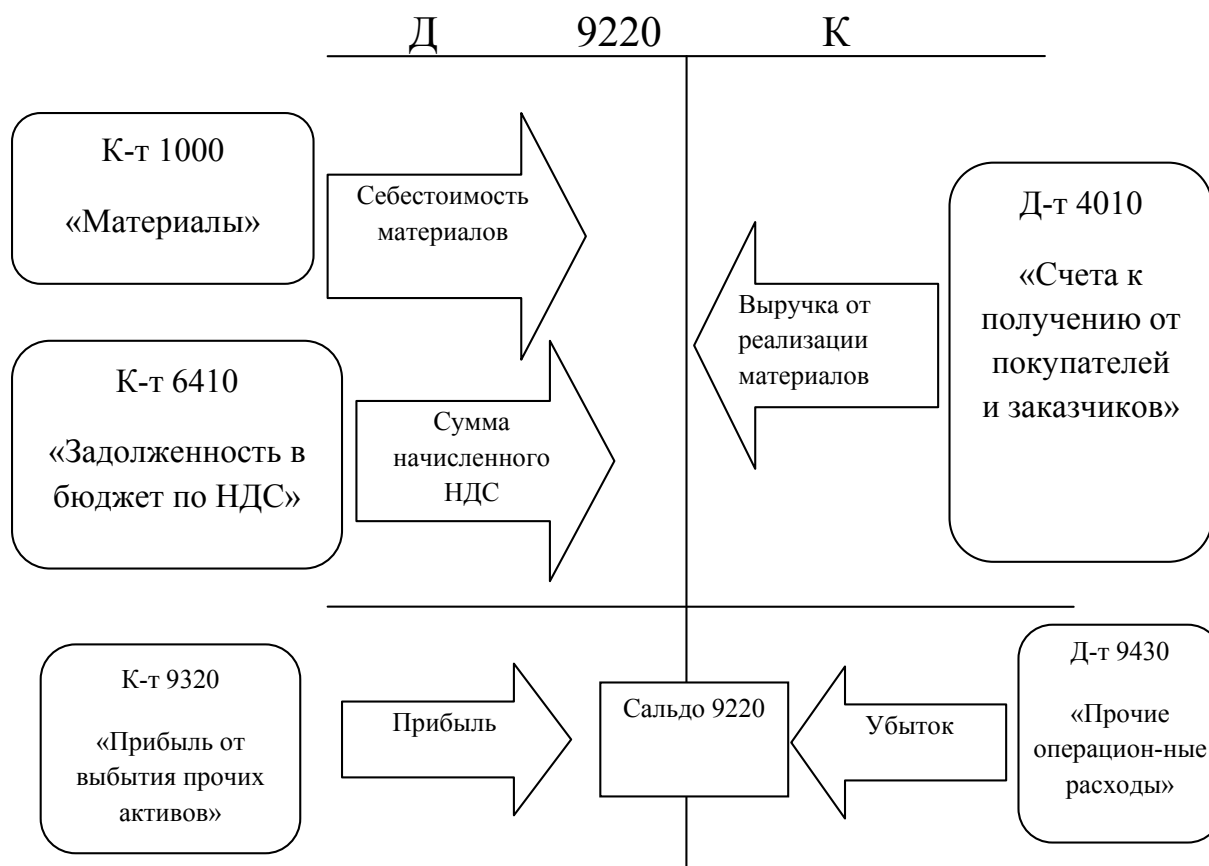
Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» – 260;

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.



5.5. Контроль использования производственных запасов

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 производственных запасов, соблюдение действующего порядка выдачи доверенностей на их получение, сроков условий доставки, формы расчетов.

Текущий контроль осуществляется в процессе поступления и оприходования производственных запасов 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 производственных запасов по договору, и проверяется на основании документов фактически поступивший ассортимент производственных запасов 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 производственных запасов 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 производственных запасов 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.

Таблица

Ведомость проверки правильности присвоения номенклатурного номера, поступившим от поставщиков ТМЦ

Наименование поступивших ТМЗ	Номенклатурный №, присвоенный на предприятии	Номенклатурный номер, который следовало присвоить в соответствии с результатами проверки	Отклонения	Примечания

При учете производственных запасов на счете 1000 по учетным ценам необходимо дополнительно проверить правильность подсчета отклонения в стоимости производственных запасов и списания со счета 1510 «Транспортно-заготовительные расходы» в дебет счета 1000 «Материалы» по учетной стоимости и в дебет счета 1610 «Отклонение в стоимости производственных запасов» на разницу между фактической и учетной стоимостью. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость.

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.

Таблица

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

Таблица

Ведомость проверки правильности оплаты ТЗР при приобретении ТМЦ

Наименование ТМЦ	Стоимость ТЗР, по данным предприятия	Стоимость ТЗР по данным проверки, сум	Отклонения + (-)	Примечания

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 составляют следующую вспомогательную ведомость.

Нередко на предприятии приходят 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 производственных запасов отдельными должностными лицами, что устанавливается сверкой записей по книгам и карточкам складского учета, проверкой движения этих производственных запасов, опросом соответствующих работников, связанных с их доставкой, разгрузкой, приемкой, отпуском и производственным потреблением.

При проверке 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 производственных запасов, журнал-ордер по кредиту счета 1000 «Материалы», сальдовые и оборотные ведомости о движении производственных запасов, первичные документы по использованию производственных запасов 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.

Общие обороты выбытия производственных запасов за месяц по всем складам и остатки производственных запасов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками по счету 1000 «Материалы» в Главной книге. При этом составляют следующую вспомогательную ведомость.

Таблица

**Ведомость проверки соответствия данных складского учета
данным синтетического учета**

Дата проведения проверки	Суммарный остаток ТМЦ по ведомости остатков	Суммарный остаток по ведомости учета производственных запасов, сум	Отклонения + (-)	Примечания

Таблица

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 производственных запасов в производство. В данном случае необходимо использовать накопительные ведомости по расходу производственных запасов со складов, составленные на основе расходных документов. Если документооборот по отпуску производственных запасов в производство большой, проверяющие должны выбрать документы по интервалу.

Отделы материально-технического снабжения или плановые отделы на основе установленных норм расхода производственных

запасов на выпуск определенного вида изделий разрабатывают лимиты отпуска производственных запасов в производство, и отпуск их производится в пределах этих лимитов.

В результате превышения норм сырья и вспомогательных производственных запасов 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 составляют следующую вспомогательную ведомость.

Таблица

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 производственных запасов сверяют с данными первичных документов на оприходование на склад. Если имеет место замена отдельных производственных запасов, следует выяснить причины данного факта.

Обосновать установленные нормы расхода ТМЦ можно с помощью контрольного запуска сырья и вспомогательных производственных запасов в производство, результат оформляется комиссией специальным актом.

Контрольные вопросы

1. Перечислите правила оценки материальных запасов в бухгалтерском балансе.
2. Включаются ли материалы в состав оборотных средств предприятия?
3. Дайте определение метода ФИФО.

4. Дайте определение метода ЛИФО.
5. Дайте определение метода АВЕКО.
6. Чем метод ФИФО отличается от метода ЛИФО по отражению материальных запасов в бухгалтерском балансе?
7. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?
8. Подлежат ли материалы переоценке?
9. На каких счетах отражается процесс продажи материалов?
10. Могут ли материалы поступать на предприятие по договору мены?
11. Назовите счета бухгалтерского учета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.
12. При соблюдении каких условий НДС, уплаченный при приобретении материальных ресурсов, предъявляется бюджету к возмещению?
13. Какими документами оформляется движение материалов?
14. Как отражаются результаты инвентаризации материалов на счетах бухгалтерского учета?
15. Как организуется учет материалов на складах?
16. Какие делаются записи на синтетических счетах на сумму недостачи материалов, выявленной при их приемке?

Ключевые слова и понятия: производственные запасы, сырье и материалы, первичные документы, поступление материалов, недостача материальных запасов, ФИФО, ЛИФО, АВЕКО, выбытие материалов.

ГЛАВА 6 УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ (КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ)

6.1. Понятие долгосрочных инвестиций

Под долгосрочными инвестициями понимаются затраты на создание, увеличение размеров, приобретение внеоборотных активов, не включая долгосрочные финансовые инвестиции.

Долгосрочные инвестиции связаны, прежде всего, с осуществлением капитального строительства, реконструкцией, техническим перевооружением, приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, земельных участков, созданием и приобретением нематериальных активов и т.д. Выполнение объема долгосрочных инвестиций осуществляется в соответствии с проектно-сметной документацией, на основе которой осуществляются затраты и заключаются договоры. Важно группировать производственные затраты по определенным признакам, прежде всего, по воспроизводственной, технологической структуре, по способу производства работ.

а) по воспроизводственной структуре:

- новое средство;
- реконструкция;
- расширение и перевооружение.

б) по технологической структуре:

- приобретение всех видов оборудования;
- изыскательные научные работы (проектные).

в) по способу производства:

- выполняемые хозяйственным способом (само предприятие);
- подрядным способом.

В соответствие с этой группировкой организуется учет и составляется отчетность по долгосрочным инвестициям, который ведется по направлению производственной структуры, по отдельным объектам, по видам работ, по приобретаемым отдель-

ным объектам. Весь контроль за ходом выполнения работ и ведением учета затрат осуществляет застройщик (предприятие, специализирующееся на выполнении функций по капитальному строительству, реконструкции и т.д., либо действующее предприятие, осуществляющее капитальное строительство). При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной организации выступает в роли заказчика. При таком способе все работы выполняются специализированными СМУ, для которых выполнение работ является их основной деятельностью. При хозяйственном способе работы ведут сами застройщики. Тогда создается специальный отдел предприятия (отдел капитального строительства). Основные задачи учета долгосрочных инвестиций:

1. Своевременное, полное и достоверное отражение всех расходов по их видам и по каждому объекту.

2. Обеспечение строгого контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектом основных средств.

3. Правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие основных средств.

4. Осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования затрат по долгосрочным инвестициям.

В решении этих задач важное значение имеет правильная организация учета капитальных вложений. Учет ведется по данным затратам в разрезе их видов как в целом по строительству, так и по отдельным объектам. Учет ведется нарастающим итогом с начала года и с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

Наряду с учетом фактических затрат, застройщик всегда ведет учет производственных затрат по договорной стоимости. Учет затрат на осуществление долгосрочных инвестиций застройщики ведут на активном счете 0800 «Капитальные вложения». По дебету этого счета – учитываются затраты застройщиков; по кредиту – списание затрат по введенным в эксплуатацию объектам. Сальдо этого счета бывает только дебетовое и означает незавершенное строительство. Учет затрат на счете 0800 ведется по видам долгосрочных инвестиций:

0810 - незавершенное строительство;

0820 – приобретение основных средств;

- 0830 – приобретение нематериальных активов;
- 0840 – формирование основного стада;
- 0850 – капитальные вложения в благоустройство земли;
- 0860 – капитальные вложения в основные средства, полученные по договору аренды;
- 0890 – прочие капитальные вложения.

Учет затрат по каждому счету – ведется в разрезе объектов, по видам работ и статьям затрат.

Учет затрат по строительству и приобретению объектов основных средств группируется по технологической структуре расходов, определяющейся проектно-сметной документацией. Рекомендуется вести по следующей структуре:

- а) расходы на строительные работы;
- б) по монтажу оборудования;
- в) на приобретения оборудования, требующего монтажа;
- г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа;
- д) на приобретения инструментов, инвентаря для нового строительства;
- е) оборудование, требующее монтажа, но предназначенное для постоянного запаса;
- ж) затраты на проектно-изыскательные работы;
- з) прочие капитальные затраты;
- и) не увеличивающие стоимости основных средств.

6.2. Учет строительного-монтажных работ

Строительные работы включают работы по возведению, переустройству, расширению зданий и сооружений, по подготовке территорий для застройки, озеленение территорий и т.д.

К работам по монтажу относятся работы по монтажу оборудования, по сборке и установке технологического, энергетического, подъемно-транспортного и др. оборудования.

Порядок учета затрат по строительным-монтажным работам зависит от способа производства работ. При подрядном способе у предприятия-застройщика затраты на строительство отражаются на счете 0810 по договорной стоимости, включая НДС. К счету на оплату должна прилагаться справка о стоимости выполненных работ.

Принимая эти счета: Д-т 0810; К-т 6010.

Оплата: Д-т 6010; К-т 5110, 5210, 5500.

В соответствии с договором на строительство расчеты могут осуществляться в форме авансов, либо после завершения всех работ.

Д-т 0120; К-т 0810 - после завершения всех работ.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам, заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от подрядной организации затраты с соответствующим зачетом по счетам подрядчика. В бухгалтерском учете заказчик делает запись красным сторно:

Д-т 0810; К-т 6010 - (на сумму выявленного завышения).

Такая запись делается в отчетном году, если объект еще не введен в действие. Если завышение выполненных работ выявлено после сдачи годового отчета, то Д-т 6010; К-т 0810 - сумма завышения.

Если завышение объемов работ выявлено по объектам, введенным в действие в отчетном году, то на сумму завышения уменьшается инвентаризационная стоимость.

Красным сторно: Д-т 0120; К-т 0810.

При выявлении завышения объемов работ по объектам, введенным в действие до отчетного года, в учете также делается сторнировочная запись:

Д-т 0120; К-т 0810.

При хозяйственном способе ведения строительных работ на счете 0810 «Незавершенное строительство» ведется учет фактически произведенных затрат. Учет затрат в этом случае предприятия-застройщики ведут в соответствующем порядке, установленном соответствующими рекомендациями по планированию строительного-монтажных работ. Учет затрат ведется по следующим статьям:

- 1) Материалы;
- 2) Расходы на оплату труда;
- 3) Расходы по созданию и эксплуатации механизмов;
- 4) Накладные расходы.

В составе материальных затрат отражаются расходы на строительные материалы, конструкции, детали, а также топливо, электроэнергию и т.д. По расходам на оплату труда указываются все расходы на оплату труда рабочих, а также других работников,

занятых непосредственно в строительстве. По статье расходов на эксплуатацию строительных машин и механизмов учитывают: заработную плату рабочих, занятых на управлении этими машинами; затраты на топливо, электроэнергию и т.д.; амортизация на полное восстановление этих машин и механизмов; арендная плата на строительные машины и механизмы; затраты на техническое обслуживание; затраты на проведение всех видов ремонта и т.д.

В состав накладных расходов включены административно-хозяйственные расходы, отчисления на социальные нужды всех работающих и т.д. Включены расходы на обслуживание участников строительства; на организацию работ на стройплощадках; прочие накладные расходы, такие, как износ нематериальных активов, платежи по обязательному социальному и медицинскому страхованию и т.д.; налоги, сборы и другие платежи за счет собственности строительства. Все эти расходы застройщики учитывают на счете 0810 «Капитальные вложения» по фактическим затратам:

Д-т 0810; К-т 1010, 2310, 6710, 6520 и т.д.

Если оборудование передано в монтаж, то стоимость этого оборудования тоже относиться на счет 0810.

Затраты на проектно-изыскательные работы выполняются, как правило, подрядным способом. Если работы выполнялись на нескольких объектах, то расходы распределяются пропорционально сметной стоимости этих объектов. Наряду с учетом фактических затрат (если сами выполняют работы) ведут учет затрат по сметной стоимости и плановой стоимости.

Плановая = сметная стоимость - сумма плановых накоплений (прибыль, заложенная в сметной стоимости).

6.3. Приобретение оборудования, требующего монтажа

Это оборудование, которое может быть введено в эксплуатацию только после сборки его или установки на фундаменте и т.д. При заключении договора на строительство объектов обеспечение оборудованием этих строящихся объектов возлагается на застройщиков. Поэтому учет приобретения оборудования, передача его в монтаж и ввод ведется у застройщика. Расходы по приобретению оборудования, требующего монтажа, складываются из стоимости

самого оборудования, транспортных расходов, заготовительно-складских расходов, таможенной пошлины, расходы по оплате процентов за коммерческий кредит, предоставленных поставщиком и т.д.

В состав заготовительно-складских расходов входят затраты на создание материальных складов, отделов материально-технических расходов и т.д. Оборудование, требующее монтажа, до передачи его в монтаж учитывается по стоимости приобретения на счете 0710 «Оборудование к установке - отечественное», «Оборудование к установке - импортное».

При приобретении оборудования, требующего монтажа, предприятие делает запись: Д-т 0700; К-т 6010, 6990.

При приобретении оборудования сумма НДС не возмещается, а включается в первоначальную стоимость основных средств.

Расходы по доставке оборудования, требующего монтажа, до склада и заготовительно-складские расходы учитываются дополнительно в общей сумме отклонений на приобретение оборудования и включаются в состав затрат на строительство объектов пропорционально стоимости объектов.

Порядок учета затрат по монтажу оборудования зависит от способа выполнения работ. При подрядном способе монтажных работ эти работы выполняются специальными организациями и сдача оборудования в монтаж оформляется - Актом приемки-передачи, а стоимость этого оборудования: Д-т 0820; К-т 0700.

Подрядчик учитывает это оборудование на забалансовом счете 005. Учет затрат по монтажным работам застройщик ведет на счете 0820 по договорной стоимости.

Д-т 0820; К-т 6010 - заказчик на сумму затрат.

Сумма НДС включена в стоимость работ. При хозяйственном способе ведения монтажных работ расходы учитываются по фактическим затратам: Д-т 0820; К-т 0700 (+1010,+6710,+6520 и т.д.).

По окончании всех работ: Д-т 0130; К-т 0820.

Учет затрат на приобретение оборудования, не требующего монтажа, а также для запаса

К оборудованию, не требующего монтажа, относится оборудование, которое не требует затрат на установку и т.д. (автомобили). Если в сметах на строительство предусмотрено приобретение инструментов, инвентаря, технических библиотек, оборудования

для запаса, то такие расходы отражаются в составе затрат по приобретению оборудования, не требующего монтажа. Это оборудование по мере поступления приходится и передается на ответственное хранение. Эти затраты по приобретению оборудования учитываются на счете 0820, минуя счет 0700. На стоимость этого оборудования делается следующая бухгалтерская запись:

Д-т 0820; К-т 6010.

Расходы по доставке оборудования, не требующего монтажа, также учитываются в составе затрат на капитальные вложения.

6.4. Учет прочих капитальных работ и затрат

К ним относят затраты на содержание дирекции строящихся предприятий, на содержание технического надзора, расходы по отводу земельных участков и переселению и т.д., предусмотренные в сводной смете. В составе прочих капитальных затрат учитывается и % за кредит банка на капитальные вложения. В состав затрат по капитальным вложениям включаются только расходы на оплату % за кредит, полученный на покупку оборудования. Процент по долгосрочному кредиту - за счет прибыли (в международной практике % по долгосрочному кредиту на капитальные вложения относят на стоимость соответствующих объектов, на строительство которых этот кредит был получен. Если % уплачены после ввода в эксплуатацию - то за счет прибыли). Прочие капитальные работы и затраты, предусмотренные в сводных сметных расчетах, учитываются по видам затрат на счете 08 по мере производства этих затрат на основании принятых к оплате счетов. Все затраты на этом счете - отдельной позицией без подразделения по отдельным объектам, а между объектами - распределяются пропорционально стоимости объектов. Эти затраты распределяются по завершенным строительным объектам.

В составе затрат на капитальное строительство включены и некоторые виды убытков. Согласно положению по долговременным инвестициям, в бухгалтерском учете застройщиков, специализирующихся на строительстве объектов, учет всех убытков, связанных со строительством объектов, ведется на счете 9430 «Прочие операционные расходы». Суммы, полученные в связи с осуществлением капитального строительства, в виде доходов от

сдачи имущества в аренду, в виде штрафных санкций, а также доход от возмещения причиненных убытков ведется на счете 9300 «Прочие доходы от основной деятельности». Здесь также отражается прибыль от реализации на сторону излишних и неиспользуемых материальных ценностей. Экономия средств, выделенных предприятиями застройщику, также по окончании строительства объектов зачисляется на счет 9300 (согласно договору).

В составе убытков застройщики учитывают затраты, не предусмотренные сметной документацией: убытки от реализации излишних ТМЦ; от порчи ТМЦ; от списания дебиторской задолженности, за исключением сумм, предъявленных к взысканию с виновника; от ликвидации основных средств застройщика (кроме стихийных бедствий); штрафы, пени; по возмещению вреда. При превышении убытков над прибылью разница относится на счет 0890 в состав прочих капитальных затрат для включения в инвентаризационную стоимость.

6.5. Учет законченных строительством объектов и ввода в действие основных средств. Определение их инвентаризационной стоимости

К законченному строительству относят принятые в эксплуатацию объекты. Приемка объектов осуществляется приемочной комиссией. Если не было обнаружено никаких дефектов, то объект принимается в эксплуатацию на основании акта приемки. По объектам, введенным в действие по частям, в состав основных средств зачисляется стоимость введенной в действие части объекта на основании акта. Стоимость введенной части объекта определяется в пропорции договорной стоимости данного объекта. Для принятия объекта на баланс определяется его инвентаризационная стоимость на основе данных пообъектного учета затрат к счету капитального вложения. Величина инвентаризационной стоимости объекта, передаваемого в эксплуатацию, зависит не только от уровня затрат, но и от способа ведения работ (хозяйственный или подрядный). Принимается также во внимание и тот уровень затрат, который одновременно относится к нескольким объектам. При выполнении работ подрядным способом инвентаризационная стоимость определяется суммой принятых к оплате счетов подрядчиков (по договорной стоимости). При хозяйственном способе - по

фактически произведенным застройщиком затратам. Инвентаризационная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы, относимые прямым путем на стоимость объекта. Затраты на проектно-изыскательные работы относятся на объект в суммах, оплаченных за выполненные работы, и включаются в стоимость объекта по прямому признаку или распределяются пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов. В инвентаризационную стоимость зданий и сооружений законченных объектов включаются прочие капитальные работы и затраты (отвод земельных участков, на научно-исследовательские работы, по переводу работников к месту работы, за % на кредит по оплате оборудования и т.д.) - в случае невозможности отнесения их по прямому признаку, распределяются между объектами пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов. В инвентаризационную стоимость относят часть убытков, связанных со строительством. Они включаются в себестоимость законченных объектов прямым путем (или пропорционально). Если ввод в действие объектов осуществляется частями, то прочие капитальные затраты в инвентаризационную стоимость вводимых в действие объектов включаются по нормативам, исходя из соотношения ассигнований на эти цели по смете в целом к общедоговорной стоимости. Здесь при вводе в эксплуатацию производится пересчет инвентаризационной стоимости введенных в действие частей объектов.

Инвентаризационная стоимость, переданная в стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из стоимости самого оборудования, транспортных и заготовительных расходов, расходов по монтажу, по устройству фундаментов, а также прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому признаку. Если затраты относятся к нескольким видам оборудования, то распределение пропорционально стоимости приобретения оборудования по ценам поставщиков.

Инвентаризационная стоимость оборудования, не требующего монтажа, и оборудования, предназначенного для запасов, складывается из покупной стоимости, транспортных расходов и других расходов, связанных с их приобретением.

Инвентаризационная стоимость зданий, сооружений и т.д., приобретенных за плату, складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по доведению этих объектов до состояния, пригодного к эксплуатации.

Инвентаризационная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов на приобретение, включая комиссионные и другие платежи.

При передаче объектов в эксплуатацию (всегда):

Д-т 0120; К-т 0810.

Затраты по прекращенному строительству списываются с баланса застройщика в установленном порядке за счет соответствующих собственных источников финансирования с отражением в учете капитальных затрат, не увеличивающих стоимости основных средств.

Контрольные вопросы

1. Что понимают под капитальными вложениями в оборотные активы?

2. На каком счете учитываются затраты, связанные с получением имущества, которое планируется учитывать в составе основных средств организации и которое требует монтажа?

3. Какая информация формируется на счете 07 «Оборудование к установке» ?

4. Какие виды оценки используются при принятии объектов к учету на счет 07 «Оборудование к установке»?

5. Какими бухгалтерскими записями отражают принятие объектов к учету на счет 07 «Оборудование к установке»?

6. На каком счете учитываются затраты, связанные с приобретением имущества, которое планируется учитывать в составе основных средств организации и которое не требует монтажа?

Ключевые слова и понятия: долгосрочные инвестиции, капитальные вложения, незавершенное строительство, оборудование требующее монтажа, капитальные работы, инвентарная стоимость.

ГЛАВА 7 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

7.1. 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.

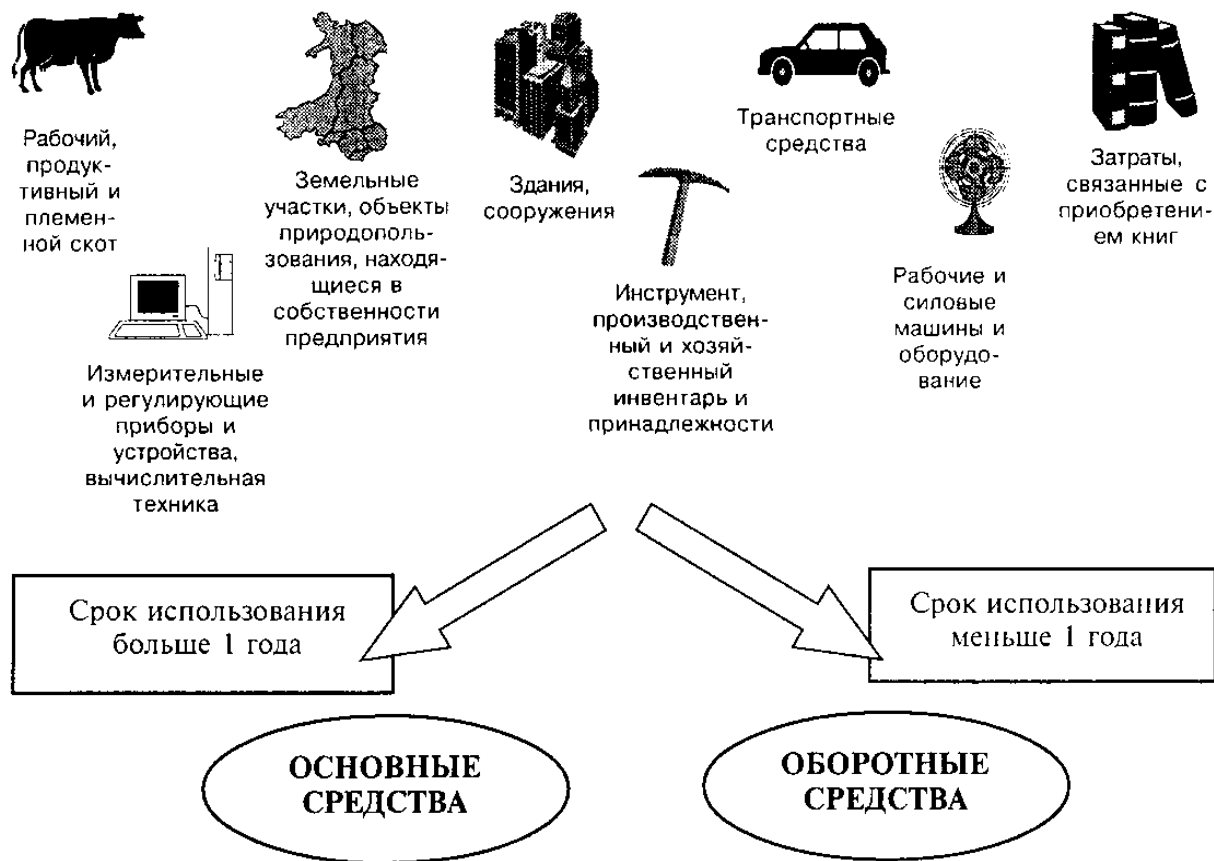
К основным средствам не относятся финансовые вложения (т.е. инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы) и незавершенные капитальные вложения (т.е. объекты, не введенные в эксплуатацию актами приемки-передачи и иными необходимыми 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.

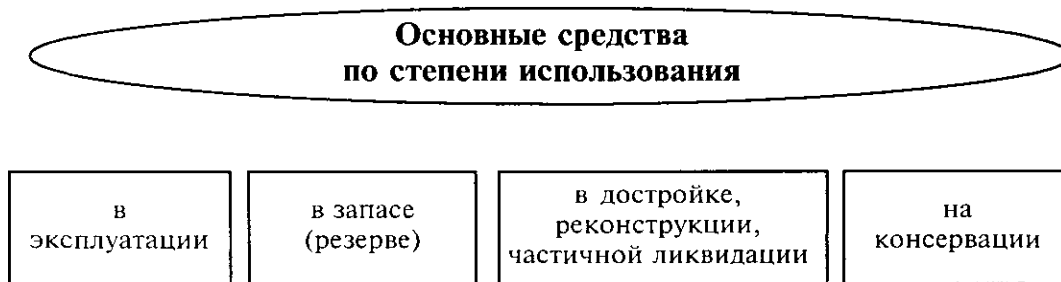
В соответствии с НСБУ №21 основные средства подразделяются на следующие группы:

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 обо-

рудование 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).



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.

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 редак-

ция), зарегистрированной Минюстом 29.04.2003 г. №1238. Сумма НДС по материальным ресурсам, топливу, работам списывается на строительство объекта.

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.

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 непромышленной 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.

2. 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».

3. 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.

7.2. Документальное оформление движения основных средств

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

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

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

Предприятия могут самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных учетных документов.

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.

7.3. Поступление 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.

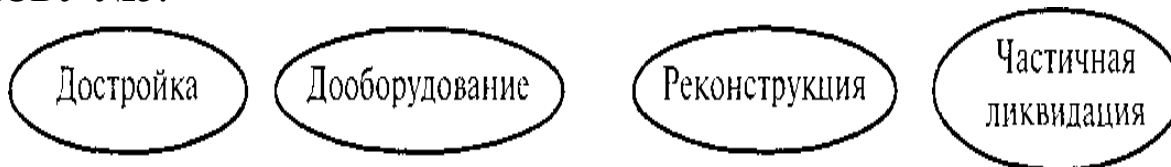
- Закон РУз. «О бухгалтерском учете» (в редакции от 30.08.1996г.).

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные Приказом Минфина РУз. 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.



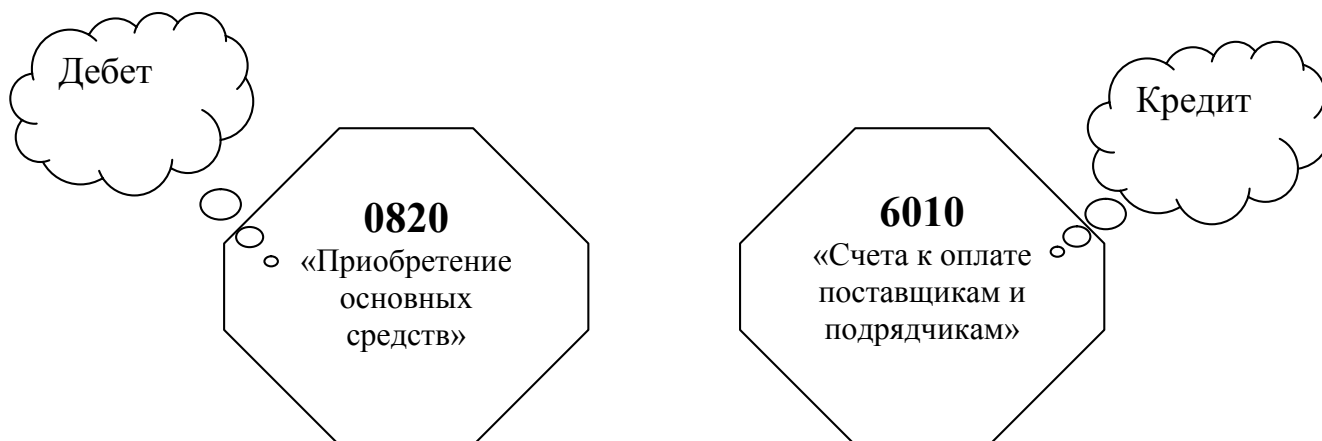
По каждому объекту основных средств при принятии его на учет определяется срок его полезного использования в целях бухгалтерского учета, который может быть уточнен (в сторону увеличения) при улучшении первоначально принятых в расчет

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:

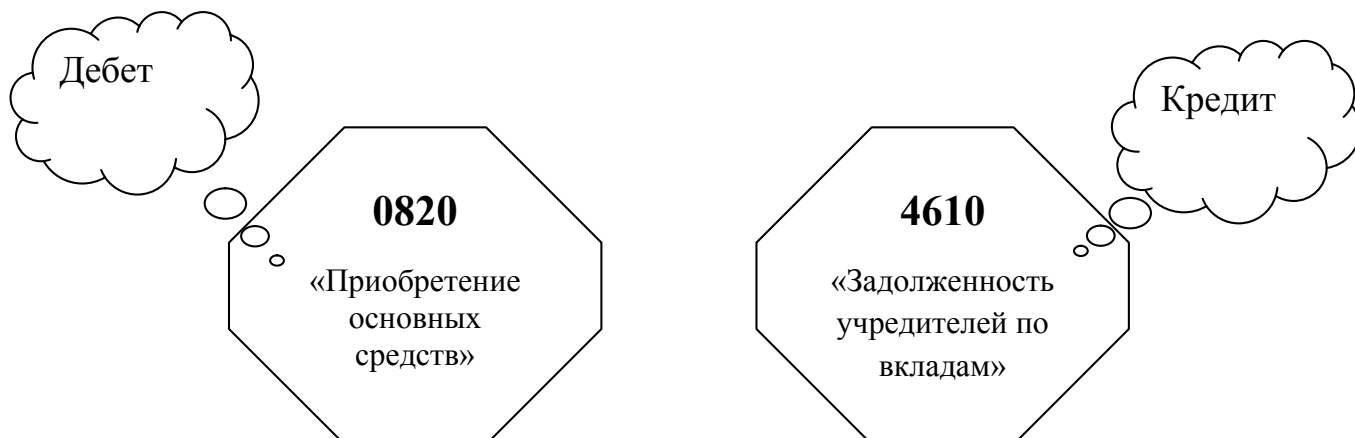
1. Приобретения их за плату, в этих случаях они могут рассматриваться как инвестиции предприятия в воспроизводство основных средств.



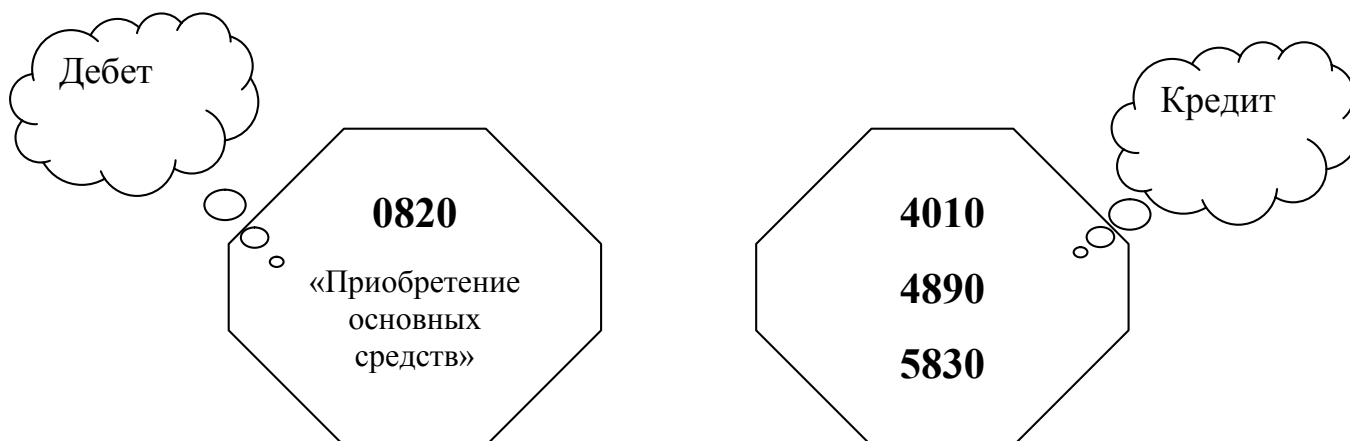
2. Получения от юридических и физических лиц безвозмездно по различным основаниям, предусмотренным действующим законодательством.



3. Поступления основных средств в качестве вкладов в уставный капитал предприятий.



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



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

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

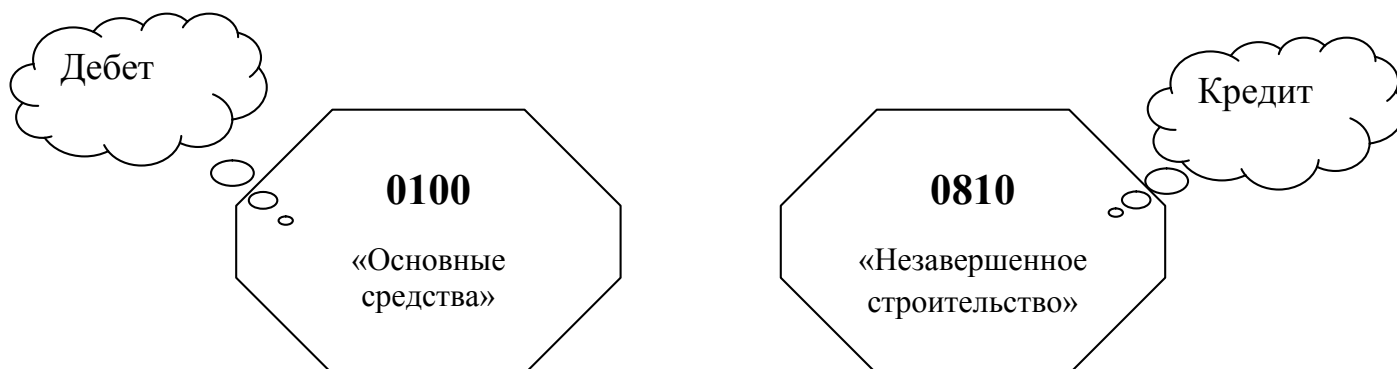
7. Поступления основных средств в дочернее (зависимое) общество, получившее причитающееся ему имущество от головной организации.

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

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



10. Поступления основных средств, возведенных подрядным и хозяйственным способом.



Поступление основных средств

1. Способы поступления основных средств на СП «АВС» 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

№ 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

жа. За доставку этого оборудования оплачено транспортной организации 30000 сум, включая НДС 5000 сум. Полученное от поставщика оборудование приходится 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

№ 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

№ 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 отразится бухгалтерскими проводками.

Таблица

№ 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 залога, 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 участке 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 недвижимого 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

№ 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

№ 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	

6. 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.

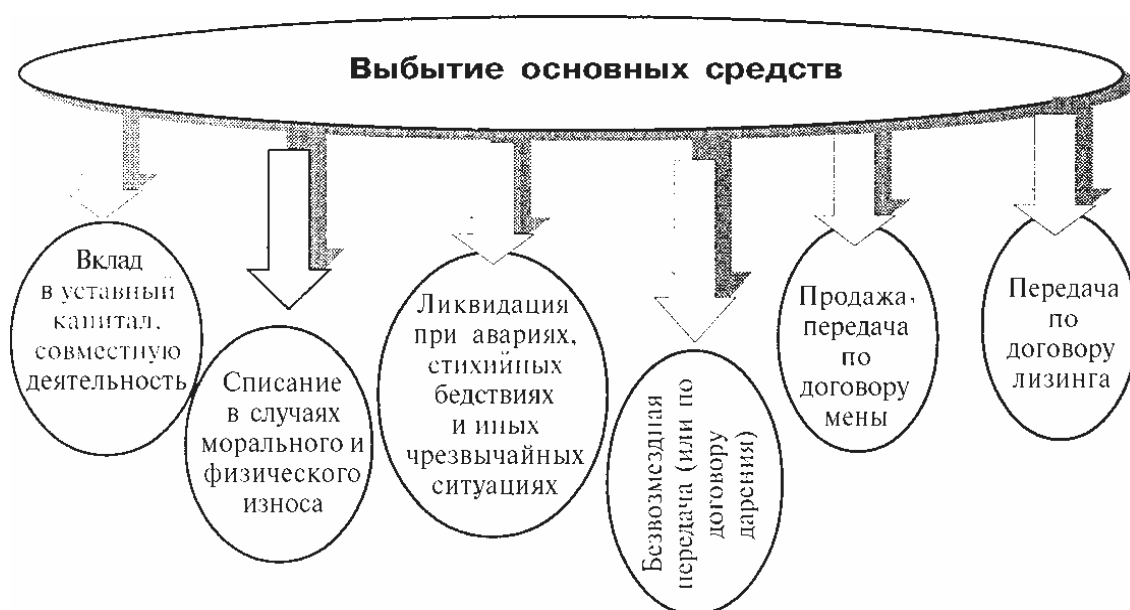
Оприходованы и переданы в эксплуатацию основные средства, возведенные подрядным или хозяйственным способом	
Дебет счета 0100 «Основные средства»	0810 «Незавершенное строительство»

7.4. Выбытие основных средств

1. В бухгалтерском учете выбытие основных средств в связи с их реализацией отражается в соответствии с Постановлением «О порядке списания с баланса основных средств», зарегистрированным Минюстом 5 апреля 2001 г. № 1023 и НСБУ №21.

Списание стоимости 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

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 основных средств»	6410 «Задолженность по 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:

Сумма НДС составит 17000 сум [(160-58)х20:120].

При реализации основных средств предприятие обязано выписать покупателю счет-фактуру в установленном порядке. Форма счета-фактуры и порядок его заполнения приведены в Приложении №2 к Инструкции о порядке исчисления и уплаты

*НДС по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам)
(Новая редакция).*

Таблица

№ 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

1. Выбытие основных средств при передаче их в качестве вкладов в уставный капитал других предприятий осуществляется на основании учредительного договора.

Таблица

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 КА-

честве 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

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

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»

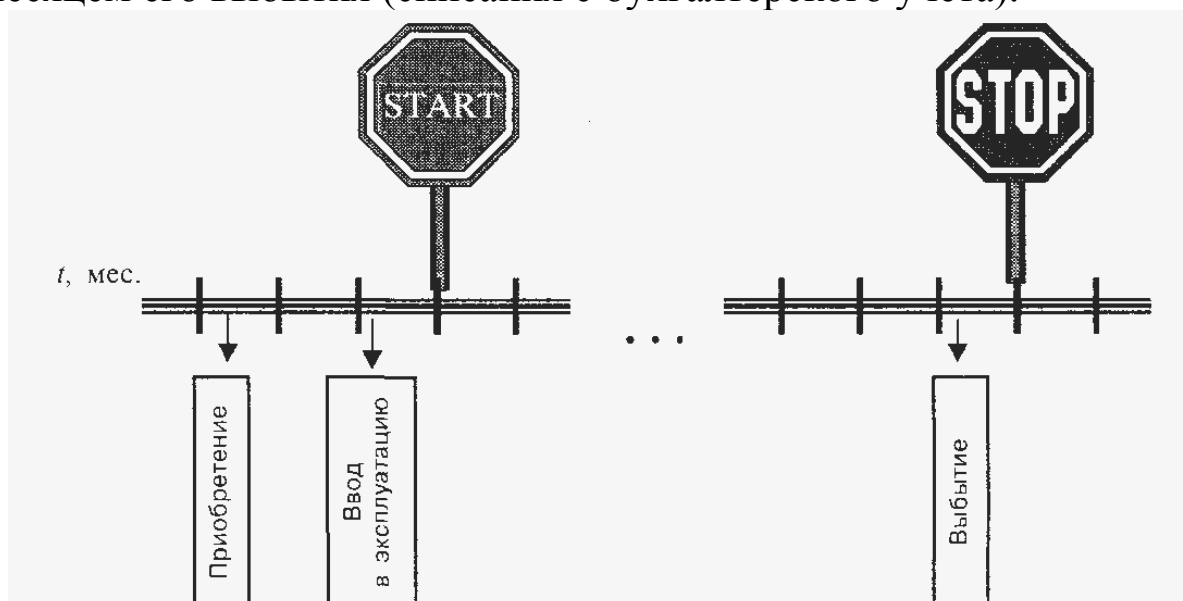
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение остаточной стоимости недостающего объекта ОС	5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	9210 «Выбытие основных средств»

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).

7.5. Учет начисления амортизации основных средств

Стоимость основных средств, ввиду их длительного использования в процессе производства и реализации товаров/работ/услуг, включается в себестоимость этих товаров/работ/услуг не одновременно, а путем начисления амортизации.

Начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего после месяца ввода основного средства в эксплуатацию, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости основного средства, или за месяцем его выбытия (списания с бухгалтерского учета).



Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в соответствующих периодах. Начисление аморти-

зации приостанавливается только на период перевода основного средства по решению руководителя организации на более чем 3-месячную консервацию или на более чем 12-месячное восстановление (ремонт, модернизацию, реконструкцию). При этом следует иметь в виду, что порядок консервации основных средств устанавливается и утверждается руководителем организации, при этом на консервацию могут быть переведены, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства.

В сезонных производствах амортизация начисляется только в течение периода работы организации в отчетном году, но в полной годовой сумме.

Не подлежат амортизации земельные участки и объекты природопользования, потребительские свойства которых не изменяются с течением времени, а также объекты жилого фонда, объекты внешнего благоустройства и некоторые другие основные средства, указанные в НСБУ №5.

Износ по основным средствам начисляется по установленным нормам и методам, предусмотренным Налоговым кодексом Республики Узбекистан и Национальным стандартом бухгалтерского учета РУз. (НСБУ №5) «Основные средства», утвержденным Министерством финансов РУз. 7 сентября 1998 года №46 (рег. №491 от 23 сентября 1998 года – Бюллетень нормативных актов, 1999 г., №6). Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:



1. Библиотечным фондам;



2. Продуктивному скоту;



3. Сооружениям благоустройства, подведомственным хокимиятам;



4. Фондам, переведенным на консервацию в соответствии с «Порядком консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства и основных фондов», утвержденным постановлением

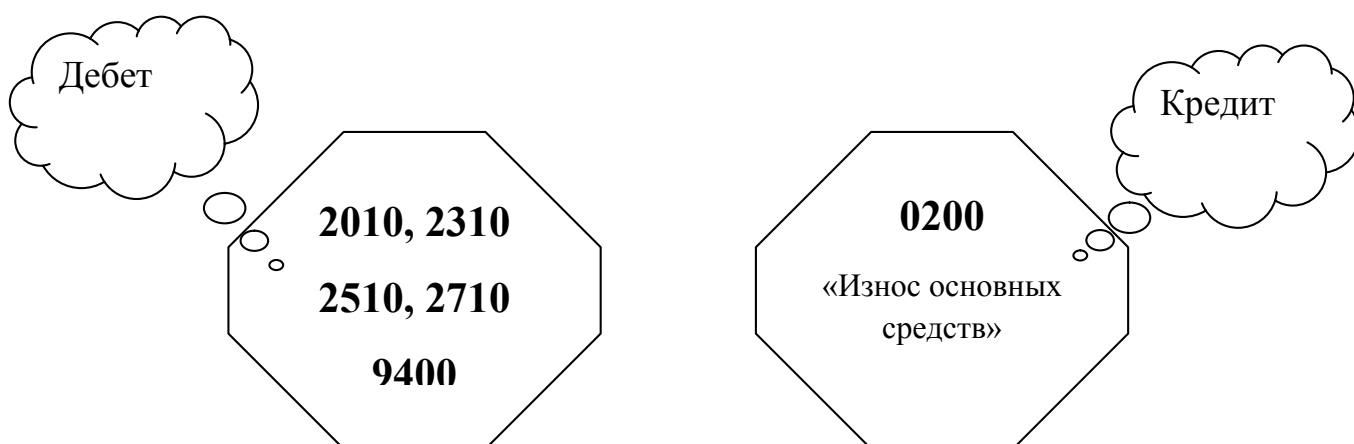
Кабинета Министров РУз. от 20 августа 1999 года № 397;

5. Музейным ценностям;

6. Памятникам архитектуры и искусства;
7. Автомобильным дорогам общего пользования;
8. Полностью амортизированным основным средствам.

Для учета износа основных средств используют Контрактный счет 0200 «Износ основных средств».

Начисленная сумма износа основных средств относится в кредит счета 0200 в корреспонденции со счетами учета затрат (2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйства» 9400 «Расходы периода» и др. счета).



Предприятия – арендодатели отражают начисленную сумму амортизации по основным средствам, сданным в текущую аренду по:

Кт счета 0200 «Износ основных средств» и
Дт счета 9430 «Прочие операционные расходы».

При списании объектов основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, в результате ликвидации, реализации, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передачи по договору долгосрочной аренды, недостачи или их потери сумма начисленного по ним износа списывается с:

Дт 0200 «Износ основных средств»;
Кт 9210 «Выбытие основных средств».

При переоценке основных средств делаются следующие проводки по переоценке износа основных средств:

Дт 8510 «Корректировка по переоценке имущества»;
Кт 0200 «Износ основных средств» - дооценка;
Дт 0200 «Износ основных средств»;

Кт 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - уценка.
Аналитический учет по счету 0200 «Износ основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Существуют различные методы списания стоимости основных средств путем начисления амортизации, основные из них следующие:

- 1) метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости;
- 2) метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный);
- 3) два метода ускоренного списания:
 - а) метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел), или кумулятивный метод;
 - б) метод уменьшающегося остатка.

При применении метода равномерного (прямолинейного) списания в течение всех лет эксплуатации ОС амортизационные отчисления одинаковые, накопленный износ увеличивается равномерно, а остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной (или нулевой) стоимости.

Метод основан на том предположении, что амортизация зависит только от длительности срока службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта минус его ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Например, первоначальная стоимость грузового автомобиля – 1 000 000 сум, его ликвидационная стоимость в конце пятилетнего срока эксплуатации -100 000 сум.

В этом случае ежегодная амортизация составит 20% амортизируемой стоимости, или 180 000 сум, в соответствии с методом прямолинейного списания.

Эти расчеты делаются следующим образом:

$(\text{первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}) : \text{срок службы} = (1000000 \text{ сум} - 100000 \text{ сум}) : 5 = 180000 \text{ сум}.$

Начисление амортизации в течение пяти лет можно отразить следующим образом:

Таблица

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	–	–	1000000
Конец 1-го года	1000000	180000	180000	820000
Конец 2-го года	1000000	180000	360000	640000
Конец 3-го года	1000000	180000	540000	460000
Конец 4-го года	1000000	180000	720000	280000
Конец 5-го года	1000000	180000	900000	100000

Из этой таблицы вытекают три момента:

- 1) в течение всех пяти лет амортизационные отчисления одинаковые;
- 2) накопленный износ увеличивается равномерно;
- 3) остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной стоимости.

При использовании этого метода разрешается применение повышающего коэффициента (не более 2,0).

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на том, что амортизация (износ) является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют никакой роли в процессе ее начисления. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования, а остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Предположим, что грузовик, о котором шла речь, может выполнить определенное число операций, а его пробег рассчитан на 90 000 км. Амортизационные расходы на 1 км будут определены следующим образом:

$(\text{первоначальная стоимость} - \text{ликвидационная стоимость}) / \text{предполагаемое число единиц работы} = (1000000 \text{ сум} - 100000 \text{ сум}) : 90000 \text{ км} = 10 \text{ сум/км}.$

Если предположить, что за первый год эксплуатации грузовик имел пробег в 20 000 км, за второй - 30000, за третий- 10000, за четвертый – 20000 и за пятый год– 10000, то таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

Таблица

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		–	1000000
Конец 1-го года	1000000	200000	200000	800000
Конец 2-го года	1000000	300000	500000	500000
Конец 3-го года	1000000	100000	600000	400000
Конец 4-го года	1000000	200000	800000	200000
Конец 5-го года	1000000	100000	900000	100000

Заметим прямую связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования (пробега). Наконец, остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Ускоренные методы заключаются в том, что в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Используя эти методы, исходят из того, что многие виды основных средств производственного назначения действуют более эффективно, пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации), и имеют высокие производительные способности. Это отвечает правилу соответствия, по которому происходит списание большей части износа в начале эксплуатации основных средств (а не в конце), если их полезность и производительная способность значительно больше в первые годы, чем в последующие.

Метод списания стоимости по сумме чисел – кумулятивный метод определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

Например, предполагаемый срок службы грузовика – 5 лет. Сумма чисел – лет эксплуатации составит 15 (кумулятивное число): $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Затем путем умножения каждой дроби на амортизируемую стоимость, равную 900000 сум (1 000 000 сум -100 000 сум), определяют ежегодную сумму амортизации:

5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15.

Таблица амортизационных отчислений в этом случае будет выглядеть следующим образом:

Таблица

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	–	–	1000000
Конец 1-го года	1000000	300000	300000	700000
Конец 2-го года	1000000	240000	540000	460000
Конец 3-го года	1000000	180000	720000	280000
Конец 4-го года	1000000	120000	840000	160000
Конец 5-го года	1000000	60000	900000	100000

Из таблицы видно, что самая большая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она уменьшается, накопленный износ возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Показатель, используемый в методе суммы чисел, может быть быстро рассчитан по следующей формуле:

$$S = N \times (N + 1) : 2,$$

где S – сумма чисел, N – число лет предполагаемого срока службы объекта.

Метод уменьшающегося остатка основан на том же принципе, что и метод суммы чисел. Хотя при этом методе может применяться любая твердая ставка, но чаще всего берется удвоенная ставка амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе. Этот процесс обычно называется методом уменьшающегося остатка при удвоенной норме амортизации.

В предыдущем примере грузовой автомобиль имел срок полезного использования пять лет. Соответственно, при прямолинейном методе норма амортизации на каждый год составляет 20% (100% : 5 лет). При методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (2x20%). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в

конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения точной стоимости до ликвидационной.

Таблица

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		–	1000000
Конец 1-го года	1000000	400000	400000	600000
Конец 2-го года	1000000	240000	640000	360000
Конец 3-го года	1000000	144000	784000	216000
Конец 4-го года	1000000	86400	870400	129600
Конец 5-го года	1000000	29600	900000	100000

Как видно из таблицы, твердая норма амортизации всегда применяется к остаточной стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год, а в последний год она ограничена суммой, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной.

Следует иметь в виду, что к различным видам основных средств допускается применение различных методов амортизации, но при этом к одному их виду можно применять только один метод. Он должен определяться учетной политикой предприятия и применяться от одного учетного периода к другому, не изменяясь в течение года.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные задачи учета основных средств ?
2. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с основными средствами?
3. Какая информация формируется на счете 0800 «Капитальные вложения»?
4. Какие виды оценки используются при принятии объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?
5. Какими бухгалтерскими записями отражают принятие объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?

6. В чем заключается подрядный способ создания основные средства?

7. В чем заключается хозяйственный способ создания основные средства?

8. Какими записями отражают создание основных средств при подрядном способе ?

9. Какими записями отражают создание основных средств при хозяйственном способе?

10. При выполнении каких условий активы принимаются к учету в качестве основных средств?

11. На каком счете подлежат учету основные средства ?

12. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, приобретаемых за плату?

13. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?

14. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, поступивших безвозмездно?

15. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, строительство которых осуществляет само предприятие?

16. Каким образом классифицируют основные средства ?

17. Что понимают под восстановительной стоимостью основных средств?

18. Когда разрешено проводить переоценку основных средств?

19. Каким образом определяют величину переоценки?

20. Какими бухгалтерскими записями отражают дооценку основных средств?

21. Какими бухгалтерскими записями отражают уценку основных средств?

22. В какой оценке основные средства отражаются в бухгалтерском балансе?

23. По каким объектам не начисляется амортизация?

24. Какие способы начисления амортизации можно применять?

25. Каким образом определяется срок полезного использования объектов основных средств ?

26. С какой даты начинается начисление амортизации ?
27. С какой даты прекращается начисление амортизации?
28. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений линейным способом.
29. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом уменьшаемого остатка.
30. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.
31. Укажите порядок расчета сумм амортизационных отчислений способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).
32. Чем следует руководствоваться при выборе метода начисления амортизации?

Ключевые слова и понятия: основные средства, оценка основных средств, переоценка основных средств, инвентарная карточка, поступление основных средств, выбытие основных средств, безвозмездная передача, ликвидация, износ основных средств.

ГЛАВА 8 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

8.1. Понятие нематериальных активов

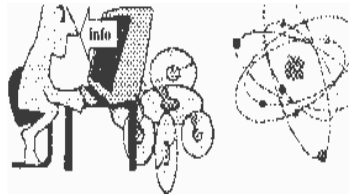
Под *нематериальными активами* понимают объекты долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющие материально-вещественного содержания, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

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;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).



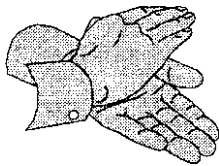
Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель



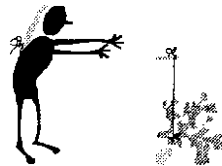
Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем



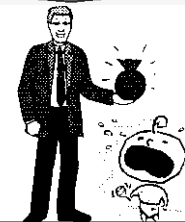
Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места и происхождения товаров



Деловая репутация



Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения



Организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вкладов участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации)

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

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, соответствующий 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.

8.2. Характеристика и виды нематериальных активов

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):

- 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.



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.

Согласно НСБУ № 7 «Нематериальные активы» существуют следующие виды нематериальных активов:

Права на пользование земельных участков – составляют часть стоимости участников в уставный капитал акционерного предприятия. Стоимость этих прав зависит от оценки земли и определяется по соглашению участников. Она должна быть полностью погашена амортизационными отчислениями до истечения срока пользования этим правом.

Стоимость принимается на учет по
Д-т 0410-0490; К-т 8300.

Стоимость земли относится к нематериальным активам в том случае, если она приобретается без передачи права собственности на нее, например, только для возведения на ней определенного объекта или разработки содержащихся в ней полезных ископаемых.

Патенты дают их владельцам закрепленные юридические исключительные права пользования, производства и продажи продуктов или процессов на период, предусмотренный законодательством.

Стоимость патентов погашается путем амортизационных отчислений в течение всего полезного срока их использования.

«Ноу-хау» – это изобретение, новая технология, технические и иные решения, приносящие выгоду в процессе хозяйственной деятельности. Патент приобретается предприятием, на него затрачиваются средства, а «ноу-хау» вносится участником (учредителем) предприятия в счет его материального вклада в капитал предприятия. Стоимость «Ноу-хау», по которой оно принимается на баланс предприятия, определяется по соглашению учредителей и участников.

Организационные расходы, возникающие в период создания предприятия, складываются из расходов на услуги консультантов, рекламные мероприятия, регистрационные, а также иные сборы,

подготовку документации и др., кроме операционных расходов и потерь в начальный период деятельности предприятия и организационных расходов каждого из участников предприятия. Сумма организационных расходов учитывается на счете «Нематериальные активы» и погашается путем равномерных амортизационных отчислений в течение первых 5 лет функционирования акционерного предприятия.

Программные продукты для ЭВМ с технической и эксплуатационной документацией, а также комплексы программных средств, составляющие системы обработки информации АСУ.

Лицензия на право заниматься определенной деятельностью, другие аналогичные права, приобретаемые на ряд лет (более чем на 1 год), являются объектами нематериальных активов. Они амортизируются в течение срока действия лицензии.

Торговые марки и товарные знаки – право на исключительное использование фирменного наименования юридического лица, а также на специальные обозначения, отличающие товары и услуги предприятия от однородных товаров и услуг других предприятий. Обычно затраты на них не амортизируются.

Права на промышленные образцы – исключительные привилегии на использование художественно–конструкторских решений (дизайн), определяющих внешний вид продукции.

Франчайз – право на исключительное использование определенной формулы, технологии или внешнего вида.

Авторское право – это форма защиты, предоставляемая государством научного, литературного, музыкального или другого произведения на период жизни автора плюс 50 лет.

Деловая репутация организации («гудвилл») – разница между стоимостью фирмы, имеющей определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы.

В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как «разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества» по приватизируемым организациям.

Права на использование объектов интеллектуальной собственности передаются правообладателем пользователю на основании лицензионного договора, авторского договора, договора коммерческой концессии и других договоров.

При передаче прав использования того или иного нематериального актива другой организации по неисключительной лицензии правообладатель сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом. В этом случае объект, переданный в пользование, не списывается с баланса организации – правообразователя, а продолжает учитываться на счете нематериальных активов, для чего может быть открыт субсчёт «Нематериальные активы, переданные в пользование». Правообразователь начисляет амортизационные отчисления по данному объекту в обычном порядке.

Обусловленные соответствующим договором платежи, получаемые лицензиатором, рассматривают как доход. В зависимости от предмета деятельности организации – правообладателя они отражаются записью по дебету счёта расчётов с покупателями и заказчиками и кредиту счёта доходов от прочей операционной деятельности. Счет доходов от основной операционной деятельности используется, когда предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, является предметом деятельности организации. В иных случаях записи делаются по счету «Прочие операционные доходы».

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 – XII.
- 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 РУз. «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.

Законодательство об интеллектуальной собственности гарантирует охрану исключительных как имущественных, так и неимущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Чаще всего под исключительными правами понимают именно имущественные права и прежде всего право правообладателя препятствовать другим лицам использовать объекты его интеллектуальной собственности и давать разрешение другим лицам на использование такого объекта. Отнесение в этом смысле исключительных прав к имущественным основывается на том, что такие права позволяют извлекать определенные денежные выгоды и предъявлять определенные имущественные требования к третьим лицам.

Исключительные неимущественные права относятся к личным правам, т.е. правам личности. Их нельзя передавать другим лицам, они неотчуждаемы и охраняются бессрочно.

Объектами учета и объектами различных сделок могут быть только исключительные имущественные права.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок и хозяйственных операций с интеллектуальной собственностью, являются:

- охранные документы;
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских и смежных прав;
- договоры об уступке прав;
- лицензионные договоры;
- договоры о ноу-хау;

- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;

- учредительные документы.

Охранный документ - это документ, выдаваемый правообладателю по его просьбе уполномоченным государственным органом и подтверждающий исключительные права правообладателя на объект интеллектуальной собственности. Необходимо учитывать, что учету в нематериальных активах организации подлежат права, подтверждаемые охранными документами любых стран, а не только отечественными патентами и свидетельствами.

Патент выдается:

- автору изобретения, полезной модели, промышленного образца;

- физическим и юридическим лицам, которые указаны автором в заявке на выдачу патента;

- работодателю в случаях, когда изобретение, полезная модель, промышленный образец созданы работником в связи с выполнением им своих служебных обязанностей.

К охранным документам в РУз. относятся:

- патент на изобретение;

- свидетельство на полезную модель;

- патент на промышленный образец;

- свидетельство на товарный знак;

- свидетельство на знак обслуживания;

- свидетельство об официальной регистрации программ для ЭВМ;

- свидетельство об официальной регистрации баз данных;

- свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы;

- патент на селекционные достижения.

Договор об уступке прав - это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях уступает свои исключительные права другой стороне, при этом другая сторона становится правообладателем.

Лицензионный договор - это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которыми одна из сторон на определенных соглашением условиях дает свое разре-

шение (лицензию) и предоставляет другой стороне право на использование объекта своей интеллектуальной собственности, а другая сторона принимает на себя право на использование объекта и обязуется использовать этот объект.

Договор о ноу-хау - это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях раскрывает другой стороне сущность своего ноу-хау, разрешает его использовать и предоставлять другой стороне право использовать ноу-хау, являющееся предметом соглашения, при этом другая сторона обязуется использовать и не разглашать ноу-хау.

К учредительным документам относятся уставы и учредительные договоры, составленные и подписанные учредителями, зарегистрированные в соответствующих органах государственной регистрации согласно действующему законодательству.

Интеллектуальная собственность может поступить в нематериальные активы создаваемого или уже созданного юридического лица путем внесения прав, относящихся к интеллектуальной собственности, в счет вклада одного или нескольких учредителей в состав имущественного комплекса коммерческой организации. При этом передача права пользования данным объектом производится по лицензионному договору или договору об уступке прав.

Интеллектуальная собственность не передается по договору дарения, договору купли-продажи и договору мены, поэтому эти виды договоров не являются основаниями для учета интеллектуальной собственности в нематериальных активах организации.

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.

8.3. Оценка и учет поступления НМА

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения нематериальных активов;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия нематериальных активов;
- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

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.

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.

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, складывается 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.

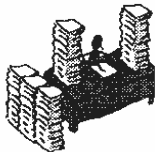
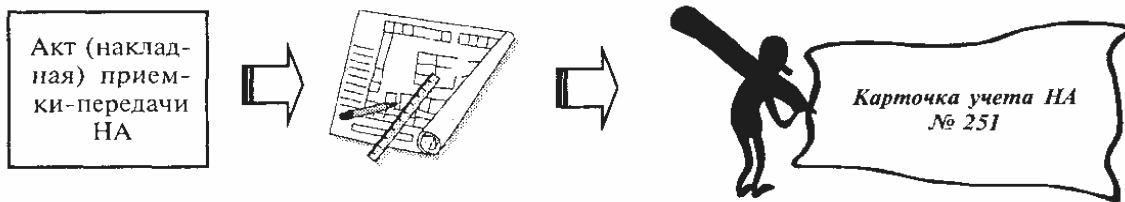
Все НМА оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат. При включении в уставный капитал нематериальных активов они оцениваются по стоимости, согласованной учредителями, а при безвозмездном поступлении – по экспертной оценке.

Первоначальная стоимость НМА погашается путем начисления износа и включения его ежемесячно в состав затрат.

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».

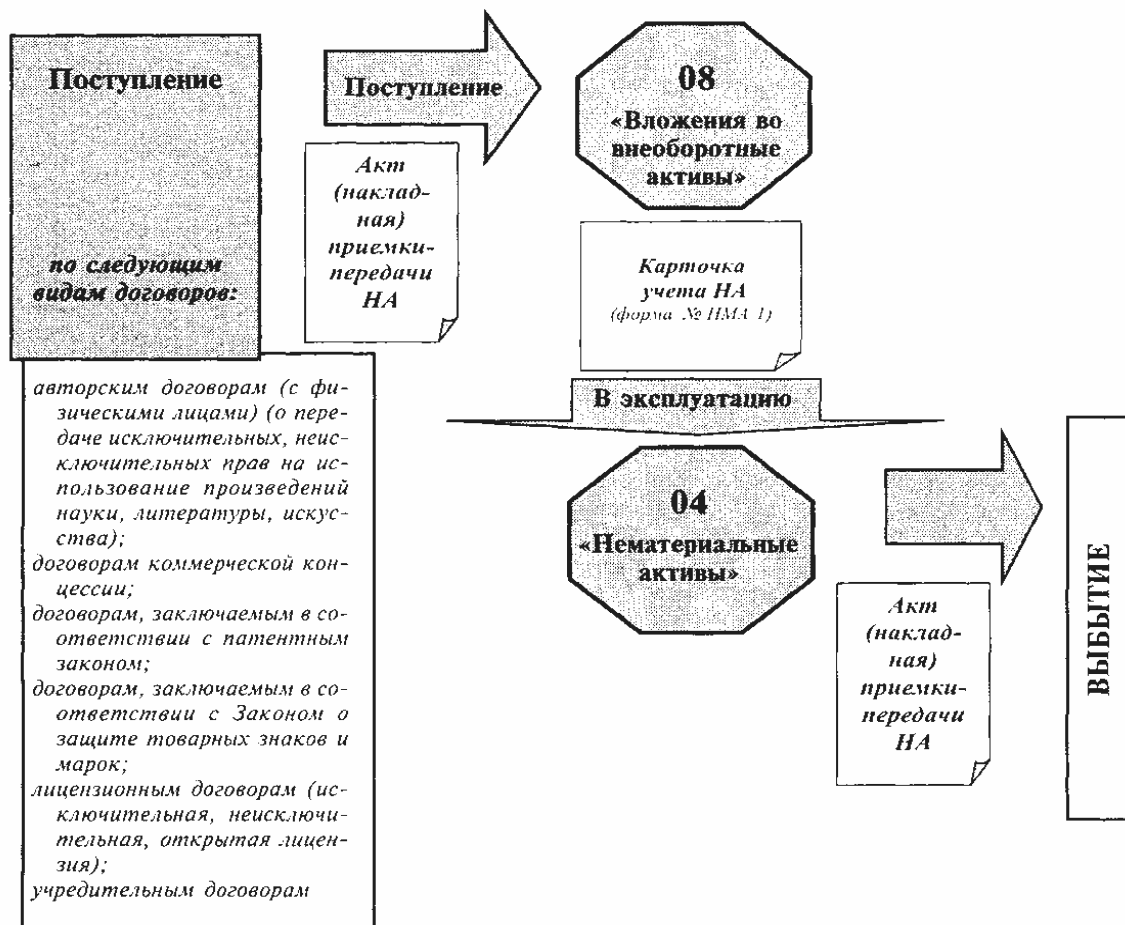
Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

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.



Учет поступления нематериальных активов

Документооборот



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 рисунке.

Д	Счет 0400	К
Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на начало периода		Выбытие нематериальных активов
Поступление нематериальных активов		
Сальдо - остаток стоимости нематериальных активов на конец периода		

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 рисунке.

Д	Счет 04	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

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 РУз. 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».

8.4. 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.

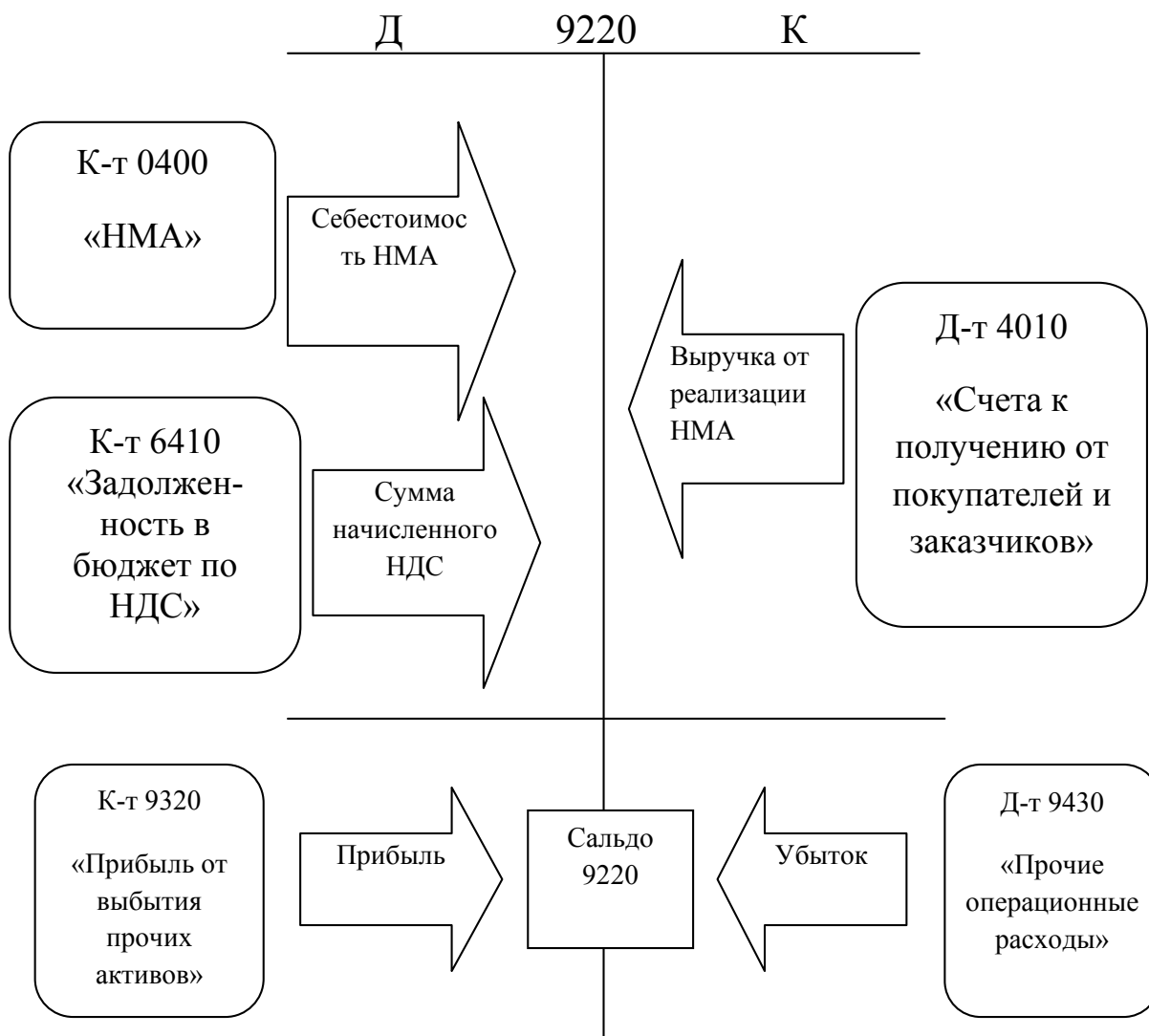
Выбытие прочих активов при реализации их за плату		
	Дебет	Кредит
Списание первоначальной стоимости НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0400 «Нематериальные активы»
Списание начисленного износа	0500 «Амортизация НМА»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение выручки от реализации НМА	4010 «Счета к получению 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 создаётся 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 выбытии 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 – 800000 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 4 х летнем сроке службы норма амортизации составляет 25% ($100\% : 4$), то при методе уменьшающегося остатка она составит 50% ($25\% \times 2$).

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	800 000			800 000
Конец 1–го года	800 000	$(50\% \times 800000) = 400000$	400 000	400 000
Конец 2–го года	800 000	$(50\% \times 400000) = 200 000$	600 000	200 000
Конец 3–го года	800 000	$(50\% \times 200000) = 100 000$	700 000	100 000
Конец 4–го года	800 000	$(50\% \times 100000) = 50 000$	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:

$$800\,000 \div 320 \text{ тыс.экз.} = 2,5 \text{ сум/экз.}$$

	Первоначальная стоимость	Количество экземпляров, тыс.	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
Дата приобретения	800 000				
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.

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с нематериальными активами?
2. При соблюдении каких условий актив принимается к учету в составе нематериальных активов организации?
3. Какие виды активов относят к нематериальным активам?
4. На каком счете учитываются затраты, связанные с получением нематериальных активов ?
5. На каком счете и каким образом формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?
6. Какие расходы могут быть включены в стоимость приобретаемых за плату нематериальных активов?
7. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?
8. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших безвозмездно?

9. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, созданных непосредственно на предприятии?

10. На каком счете и в какой оценке учитываются собственные нематериальные активы организации?

11. Возможно ли изменение первоначальной стоимости нематериальных активов организации?

12. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе нематериальные активы?

13. Что понимают под организационными расходами учредителей, внесенными в качестве вклада в уставный капитал организации?

14. Что понимают под деловой репутацией?

15. Каким образом учитывается положительная деловая репутация?

16. Каким образом учитывается отрицательная деловая репутация?

17. На каких счетах могут учитываться суммы начисленной амортизации нематериальных активов?

18. Чем следует руководствоваться при выборе метода начисления амортизации нематериальных активов?

19. По каким причинам могут выбывать из организации нематериальные активы?

20. На каких счетах ведется учет процесса выбытия нематериальных активов?

21. Как определяется финансовый результат от выбытия нематериальных активов?

Ключевые слова и понятия: нематериальные активы (НМА), деловая репутация, оценка НМА, поступление НМА, выбытие НМА, срок полезного использования, амортизация НМА.

ГЛАВА 9

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

9.1. Понятие, значение и сущность производственных затрат

При осуществлении хозяйственной деятельности предприятия используют живой и овеществленный труд. Совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство того или иного продукта представляют собой издержки производства, которые в условиях товарно-денежных отношений принимают форму себестоимости продукции.

Затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг) называют издержками производства. В отечественной практике для характеристики всех издержек производства за определенный период применяют термин *«производственные затраты»*.

Определено, что для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется *себестоимость* произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на *базе расходов* по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

Бухгалтерский учет затрат на производство продукции должен обеспечивать решение следующих **задач**:

- документирование затрат в момент их осуществления;
- группирование затрат через систему счетов бухгалтерского учета по объектам учета затрат и статьям расходов;
- включение затрат, относящихся к производству продукции данного периода, в ее себестоимость;

- калькуляция себестоимости продукции на основе данных бухгалтерского учета затрат.

В течение продолжительного времени затраты выявляли и учитывали так называемым котловым методом. В едином бухгалтерском регистре в течение всего отчетного периода учитывали все средства, израсходованные на производство, независимо от места их потребления и их целевой направленности. В результате выходили на общую сумму затрат за период без учета ассортимента и структуры выпущенной продукции. «Котловой» метод не выявлял возможностей снижения затрат, его основным недостатком являлась обезличенность информации. Такой учет не позволял предприятию получить необходимые данные для контроля за издержками производства по направлениям затрат (основное производство, вспомогательные производства, общепроизводственные, общехозяйственные расходы и т.п.), местам их возникновения (цехам, отделам, службам), видам выпускаемой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). К сожалению, этим методом пользуются до сих пор на многих малых отечественных предприятиях.

Организация учета производственных затрат основана на следующих принципах:

- Неизменность принятой методологии учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в течение года;
- Полнота отражения в учете всех хозяйственных операций;
- Правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам;
- Разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения;

Одно из составных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

Себестоимость продукции – это стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат.



В Республике Узбекистан состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены в Инструкции от 13 марта 2002 года №1109 «О порядке исчисления и уплаты налога на доходы (прибыль) юридических лиц» в РУз. и конкретизированы в Положении о составе затрат № 444 от 15 октября 2003г., в которых четко дано определение издержек, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) и затрат, производимых за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений).

На основе Положения о составе затрат министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения и др. разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных предприятий.

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры

синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

9.2. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, носителям затрат и видам расходов.

По месту возникновения затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям предприятия. Такая группировка затрат необходима для организации учета по центрам ответственности и определения производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Носителями затрат называют виды продукции (работ, услуг) предприятия, предназначенные к реализации. Эта группировка необходима для определения себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

По видам затраты группируются по экономически однородным элементам и по статьям калькуляции.

В соответствии с различными классификационными признаками расходы предприятия могут быть выделены в следующие основные группы:

- В зависимости от их функции в производственном процессе:

- а) Производственные затраты;
- б) Непроизводственные затраты.

- В зависимости от отнесения на стоимость продукции:

- а) прямые затраты;
- б) косвенные затраты.

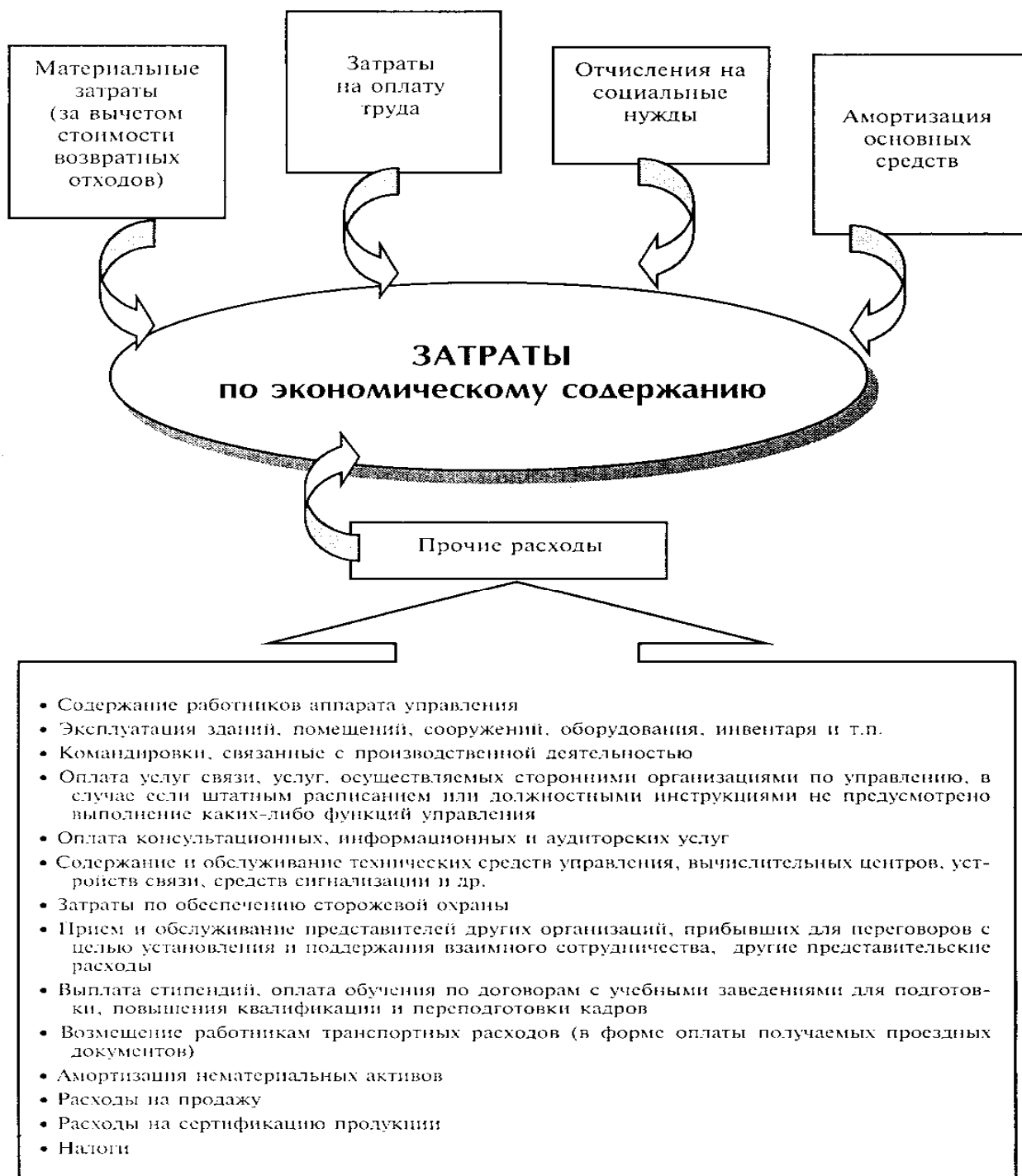
- В зависимости от времени списания с реализованной продукцией:

- а) затраты, включаемые в себестоимость продукции;
- б) расходы периода.

В зависимости от реакции на изменение реализованной продукции:

- а) переменные затраты;

- б) постоянные затраты;
- в) постоянно-переменные.



В управленческом учете классификация затрат весьма разнообразна и зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. К основным задачам управленческого учета относят:

- расчет себестоимости произведенной продукции и определение размера полученной прибыли;

- принятие управленческого решения и планирование;
- контроль и регулирование производственной деятельности центров ответственности.

Решению каждой из названных задач соответствует своя классификация затрат (табл.).

Таблица

**Классификация затрат в зависимости от цели
управленческого учета**

Задачи	Классификация затрат
Расчет себестоимости произведенной продукции, оценка стоимости запасов и полученной прибыли	Входящие и истекшие Прямые и косвенные Основные и накладные Входящие в себестоимость (производственные) и затраты отчетного периода (периодические) Одноэлементные и комплексные Текущие и единовременные
Принятие решения и планирование	Постоянные (условно-постоянные) и переменные Принимаемые и непринимаемые в расчет при оценке Безвозвратные затраты Вмененные (упущенная выгода) Предельные и приростные Планируемые и непланируемые
Контроль и регулирование	Регулируемые Нерегулируемые

Так, для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируют на:

- входящие и истекшие;
- прямые и косвенные;
- основные и накладные;
- входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические, или затраты периода);
- одноэлементные и комплексные;
- текущие и единовременные.

Для принятия решения и планирования различают:

- постоянные, переменные, условно-постоянные (условно-переменные) затраты;
- затраты, принимаемые и не принимаемые в расчет при оценках;

- безвозвратные затраты;
- вмененные затраты;
- предельные и приростные затраты;
- планируемые и непланируемые.

Наконец, для осуществления функций контроля и регулирования в управленческом учете различают регулируемые и нерегулируемые затраты.

Помимо указанных группировок затраты на производство классифицируют по ряду других признаков (табл.).

Таблица

Классификация затрат на производство продукции

Виды классификации	Подразделения затрат
По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные
По составу (однородности)	Одноэлементные и комплексные
По отношению к объему производства	Переменные и условно постоянные
По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
По эффективности	Производительные и непроизводительные

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*.

Прямые и косвенные расходы. К *прямым* расходам относят прямые материальные затраты и прямые затраты на оплату труда. Они учитываются по дебету счета 2010 «Основное производство», и их можно отнести непосредственно на определенное изделие.

Косвенные расходы невозможно прямо отнести на какое-либо изделие. Они распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной предприятием методике (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, количеству отработанных станко-часов, часов отработанного времени и т.п.).

Прямые материальные затраты. Каждое производственное изделие состоит из каких-либо материалов. Основные материалы – это материалы, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично, без особых затрат относить на определенное изделие.

В ряде случаев экономически невыгодно учитывать расход материалов, приходящийся на каждый вид продукции. Примерами подобных затрат являются 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 распределяются между отдельными видами продукции.

Прямые расходы на оплату труда включают все расходы по оплате рабочей силы, которые можно прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий. Издержки на оплату труда за работу, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, называют косвенными расходами на оплату труда. Эти расходы включают оплату труда таких рабочих, как механики, контролеры и другой вспомогательный персонал. Подобно расходам на вспомогательные материалы косвенные расходы на оплату труда относятся к косвенным общепроизводственным расходам.

Косвенные расходы. Сюда входят все издержки, которые нельзя отнести к первой и второй группам. Косвенные расходы – это совокупность издержек, связанных с производством, которые нельзя (или экономически нецелесообразно) отнести непосредственно на конкретные виды изделий. В отечественной экономической литературе их также называют накладными расходами.

Косвенные расходы подразделяются на две группы (табл.):

- *общепроизводственные (производственные) расходы* – это общецеховые расходы на организацию, обслуживание и управление производством. В бухгалтерском учете информация о них накапливается на счете 2510 «Общепроизводственные расходы»;
- *общехозяйственные (непроизводственные) расходы* осуществляются в целях управления производством (расходы периода). Они напрямую не связаны с производственной деятельностью

организации и учитываются на балансовом счете 9400 «Расходы периода».

Таблица

Косвенные (накладные) расходы		
Общепроизводственные (производственные)		Общехозяйственные (непроизводственные)
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	Общехозяйственные расходы на управление	Административно-управленческие расходы
- Амортизация оборудования и транспортных средств	Расходы по производственному управлению	Расходы по техническому управлению
- Текущий уход и ремонт оборудования	Затраты, связанные с подготовкой и организацией производства	Расходы по производственному управлению
- Энергетические затраты на оборудование	Содержание аппарата управления производственными подразделениями	Расходы по управлению снабженческо-заготовительной деятельностью на управление финансово-сбытовой деятельностью
Услуги вспомогательных производств по обслуживанию оборудования и рабочих мест	Амортизация зданий, сооружений, производственного инвентаря	Расходы на рабочую силу: на набор, отбор, подготовку руководителей, обучение, переподготовку и на повышение квалификации
Заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря	Оплата услуг, оказываемых внешними организациями
Расходы на внутризаводские перевозки материалов, полуфабрикатов, готовой продукции	Затраты на обеспечение нормальных условий работы	Содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря
Прочие расходы, связанные с использованием оборудования	Затраты на профориентацию и подготовку кадров	Обязательные сборы, налоги, платежи и отчисления по установленному законодательством порядку

Основные и накладные расходы. По своему назначению издержки делятся на основные и расходы на управление предприятием. Последние называют накладными расходами.

К *основным расходам* относятся все виды ресурсов (предметы труда в виде сырья, основных материалов, покупных полуфабрикатов; амортизация основных производственных фондов; заработная плата основных производственных рабочих с начислениями на нее и др.), потребление которых связано с выпуском продукции (оказанием услуг). На любом предприятии они составляют важнейшую часть затрат.

Накладные расходы вызываются функциями управления, которые по своему характеру, назначению и роли отличаются от производственных функций. Эти расходы, как правило, связаны с организацией деятельности предприятия, его управлением. В соответствии с методом отнесения затрат на носитель (объект калькулирования) накладные расходы являются косвенными.

Переменные, постоянные, условно-постоянные затраты.
Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции (оказания услуг, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации. Переменный характер могут иметь как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами *производственных переменных затрат* служат прямые материальные затраты. Прямые затраты на оплату труда, затраты на вспомогательные материалы и покупные полуфабрикаты.

К *непроизводственным переменным затратам* можно отнести расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки ее потребителю, транспортные расходы, не возмещаемые покупателем, комиссионное вознаграждение посреднику за продажу товара, которое напрямую зависит от объема продажи.

Постоянные расходы – это издержки на аренду помещений, охрану, амортизационные отчисления и др.

В реальной жизни чрезвычайно редко можно встретить издержки, по своей сути являющиеся исключительно постоянными или переменными. Экономические явления и связанные с ними затраты с точки зрения содержания значительно сложнее, и поэтому в большинстве случаев издержки являются *условно-переменными* (или *условно-постоянными*).

9.3. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость

Сложность процесса производства, его значимость в хозяйственной деятельности предприятия, разнообразие затрат требуют использования в бухгалтерском учете целой группы производственных счетов:

- 2000 – счета учета основного производства;
- 2100 – счета учета полуфабрикатов собственного производства;
- 2300 – счета учета вспомогательных производств;
- 2500 – счета учета общепроизводственных расходов;
- 2600 – счета учета брака в производстве;
- 2700 – счета учета обслуживающих хозяйств.

Производственные расходы связаны непосредственно с производством продукции сумма прямых затрат на материалы и конверсионных затрат образует полную производственную себестоимость продукции (см. схему).



Схема. Элементы себестоимости продукции

Затраты основного производства, продукция (работы, услуги) которого является основным видом деятельности предприятия, отражаются на счете 2010 «Основное производство».

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака отражаются по дебету счета 2010 «Основное производство».

Например, списаны прямые материальные затраты на производство продукции:

Д-т 2010 «Основное производство»;

К-т 1010 «Сырье и материалы».

Начислена зарплата производственным рабочим, непосредственно занятым производством продукции:

Д-т 2010 «Основное производство»;

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Получен счет-фактура за использование электроэнергии на производственные нужды с НДС (на сумму 10 тыс. сум):

Д-т 2010 «Основное производство» – 200;

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам и бюджет» (НДС) – 40;

К-т 6010 «Счета к оплате» – 240.

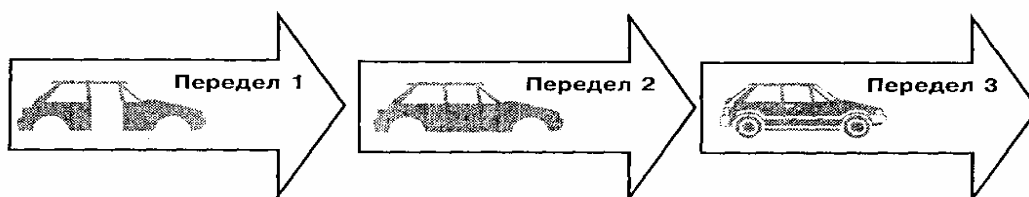
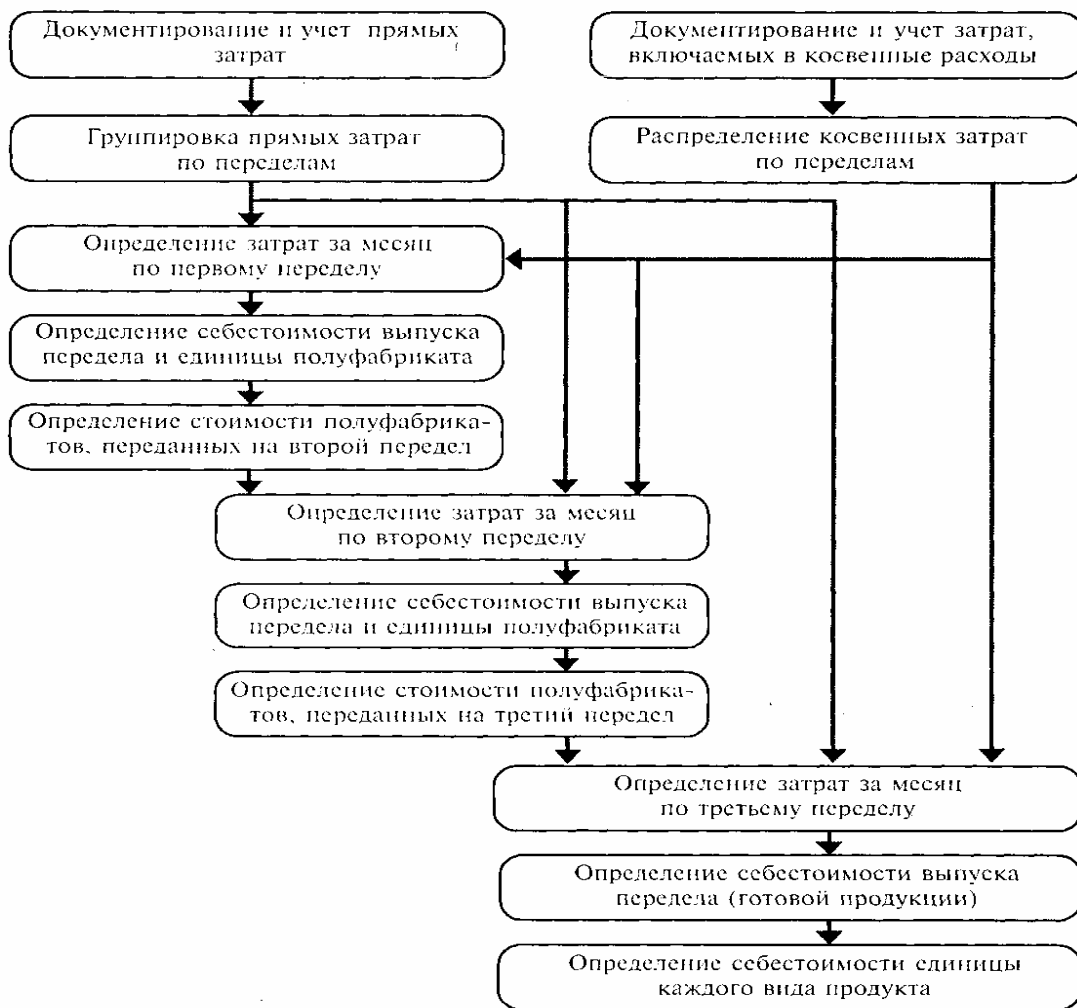
На счете 2110 «Полуфабрикаты собственного производства» отражаются операции, связанные с производством собственных полуфабрикатов, которые в дальнейшем будут использованы в производственной деятельности предприятия. На этом счете могут быть отражены такие полуфабрикаты, изготовленные предприятием (при полном цикле производства), как чугун в черной металлургии, сырая резина и клей в резиновой промышленности, серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности, пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

Расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов, отражаются следующим образом:

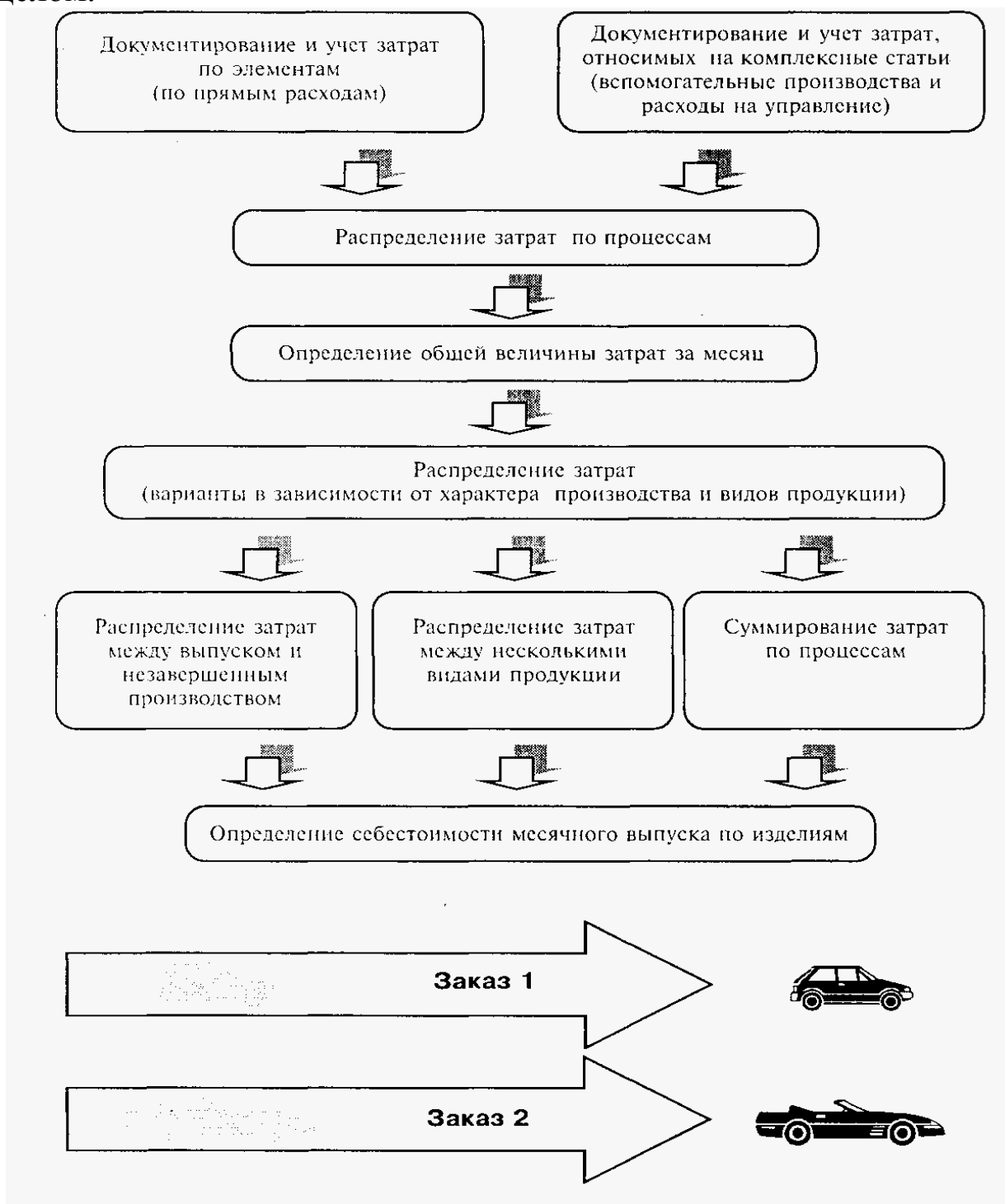
Д-т 2110 «Полуфабрикаты собственного производства»;

К-т 2010 «Основное производство».

То есть все затраты по изготовлению полуфабрикатов отражаются сначала на счете основного производства. Использование счета 2110 характерно для таких отраслей промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки – переделов. При этом каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. В данном случае применяется так называемый *попередельный* метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.



В отличие от *попередельного* существует *позаказный* метод, обычно применяемый в мелкосерийных и индивидуальных производствах, когда объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, а расчет себестоимости единицы продукции производится по сумме затрат всех цехов в целом.



Выделение полуфабрикатов на обособленный счет вызвано также тем, что их может быть выпущено больше, чем необходимо для производства основной продукции на данный момент, и они

должны как-то обособленно отражаться в учете. Кроме того, полуфабрикаты собственного производства могут быть реализованы (в случае такой необходимости). Достоинство полуфабрикатного варианта учета производства заключается в том, что он позволяет определить себестоимость отдельных фаз обработки продукции по цехам, а также выявить место возникновения и причины отклонений фактической себестоимости от плановой или нормативной.

Вышеприведенная запись (Д-т 2110, К-т 2010) обычно производится в момент оприходования на складе готовых к дальнейшей обработке полуфабрикатов.

При передаче полуфабрикатов на нужды производства составляется обратная проводка:

Д-т 2010 «Основное производство»;

К-т 2110 «Полуфабрикаты собственного производства».

То есть стоимость полуфабрикатов включается в производственную себестоимость изготавливаемой продукции.

Расходы вспомогательных производств отражаются по дебету счета 2310 «Вспомогательные производства», а затем также включаются в себестоимость продукции основного производства и списываются на счет 2010 «Основное производство». По назначению, экономическому содержанию этот счет соответствует счету 2010. Продукция или услуги вспомогательных производств, как правило, используются цехами или отделами производственных предприятий. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном на строительных предприятиях);
- добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- ремонт и пошив спецодежды и спецобуви и пр.

По дебету счета 2310 «Вспомогательное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг

вспомогательным производством, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием 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, отпущены материалы на нужды вспомогательного производства:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство»;

К-т 1010 «Сырье и материалы».

Или начислена зарплата работникам вспомогательных производств:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство»;

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных и прочих производств, списываются на счет 2310 «Вспомогательное производство» со счета 2510 «Общепроизводственные расходы»:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство»;

К-т 2510 «Общепроизводственные расходы».

Вышеприведенная запись имеет смысл лишь в том случае, если на предприятии имеется несколько цехов (несколько производств или видов продукции), когда возникает необходимость распределения общепроизводственных расходов по центрам затрат. В противном случае расходы по обслуживанию вспомогательных производств могут учитываться непосредственно на счете 2310 «Вспомогательное производство» (без предварительного накапливания на счете 2510 «Общепроизводственные расходы»).

Потери от брака списываются на счет 2310 «Вспомогательное производство» с кредита счета 2610 «Брак в производстве».

По кредиту счета 2310 «Вспомогательное производство» отражаются суммы фактической себестоимости готовой (для основного производства либо для реализации на сторону) продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются со счета 2310 «Вспомогательное производство» в дебет счетов:

2010 «Основное производство» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности; например, списаны услуги ремонтного цеха по ремонту производственного оборудования, используемого в основном производстве (Д-т 2010, К-т 2310);

2510 «Общепроизводственные расходы» – при отпуске продукции (работ, услуг) на общепроизводственные цели; например, отражено обслуживание электроэнергией заводоуправления (Д-т 2510, К-т 2310);

2810 «Готовая продукция на складе» – при оприходовании готовой продукции вспомогательных и прочих производств на склад предприятия; например, изготовлен специальный инструмент вспомогательным цехом (Д-т 2810, 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, услуг) на общеадминистративные цели; например, отражена стоимость капитального ремонта административного здания, проведенного ремонтным цехом (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.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, отражаются на счете 2510 «Общепроизводственные расходы»; они также списываются на счет 2010 «Основное производство».

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные начисления и затраты на ремонт основных средств производственного назначения;
- расходы по страхованию производственного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- 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.

Например, начислена амортизация производственного здания:

Д-т 2510 «Общепроизводственные расходы»;

К-т 0220 «Износ зданий, сооружений и передаточных устройств».

Расходы, учтенные на счетах учета общепроизводственных расходов, списываются в дебет счетов 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство». Если на предприятии имеется несколько цехов, несколько видов выпускаемой продукции, распределение общепроизводственных расходов должно производиться на какой-либо систематической основе: в зависимости от основной заработной платы производственных работников, в зависимости от прямых затрат сырья и материалов либо на другой основе.

Система производственных счетов вызывает необходимость рассмотрения последовательности группировки и учета затрат примерно по следующей схеме:

а) отражаются элементы затрат за текущий месяц по дебету производственных счетов 2010, 2310, 2510 (материалы, заработная плата, амортизация и т.д.);

б) списываются расходы будущих периодов (если они существуют) на затраты данного периода;

в) списываются или распределяются между работами вспомогательных производств и основного производства общепроизводственные расходы;

г) списываются или распределяются между работами основного производства затраты вспомогательных служб;

д) определяются потери от брака (и включаются при необходимости в себестоимость продукции);

е) определяется себестоимость незавершенного производства и выпущенной готовой продукции.

По кредиту счета 2010 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Эти суммы могут списываться со счета 2010 «Основное производство» в дебет счета 2810 «Готовая продукция на складе» или 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг».

Например, сумма всех производственных затрат за отчетный период (дебетовый оборот по счету 2010 «Основное производство») составила 12 840 тыс. сум. Изготовлено 1200 единиц готовой продукции, остатка незавершенного производства нет.

Определяем себестоимость произведенной продукции, которая включает в себя сумму всех производственных затрат; она составляет $(12\ 840:1200) \cdot 10,7$ тыс. сум. По этой стоимости продукция и будет оприходована на складе готовой продукции:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» – 12840;

К-т 2010 «Основное производство» – 12840.

Остаток по счету 2010 «Основное производство» на конец месяца показывает себестоимость незавершенного производства.

Незавершенное производство представляет собой продукцию (работы), не прошедшую всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессам, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат отнесению на издержки производства или обращения в течение срока, к которому они относятся.

Документальное оформление операций списания материальных затрат на себестоимость продукции

Особо важное значение имеют правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета – необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

По счету 2010 «Основное производство» аналитический учет организуется по каждому виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и месту выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки аналитического учета производства.

Сводный учет производственных затрат осуществляют в журнале ордере №10.

Этот журнал-ордер составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф.№12), учета потерь в производстве (ф.№14), учета общехозяйственных расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15) и др.

Указанные ведомости составляют на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и производственных запасов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков расшифровок по прочим денежным расходам.

В журнале-ордере №10 отражают все производственные затраты по их элементам с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов. При этом в журнал-ордер №10 записывают лишь те суммы кредитовых оборотов материальных и расчетных счетов, которые относятся в дебет одного из счетов производственных затрат.

В журнале-ордере №10 отражают также все внутренние обороты по счетам производственных затрат (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов и т.п.).

В журнале-ордере №10 используется шахматная форма записей производственных затрат, что обеспечивает получение сводных данных о затратах – и по отдельным элементам затрат, и по статьям калькуляции.

Организация аналитического учета производственных затрат зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета.

При составлении калькуляции фактической себестоимости продукции данные сводного учета используют для контроля за выполнением плана по себестоимости всей товарной продукции и ее отдельных видов.

Для ведения сводного учета производственных затрат применяют ведомость сводного учета производственных затрат.

О том, как поставлен учет на предприятии, можно судить по документам аналитического и синтетического учета. Для этого проводится аудиторская проверка. На основе документов мы можем получить информацию о себестоимости продукции.

Контрольные вопросы

1. С какой целью организация формирует информацию о понесенных ею затратах?
2. С какой целью классифицируют затраты?
3. По каким признакам производится классификация затрат ?
4. Что включается в понятие прямых и косвенных затрат?
5. С какой целью организация осуществляет деление затрат на прямые и косвенные?
6. С какой целью организация осуществляет деление затрат на переменные и постоянные?
7. Что такое калькуляция ?
8. Что лежит в основе деления затрат по элементам?
9. Что показывает деление затрат по элементам?
10. Что лежит в основе деления затрат по статьям калькуляции?
11. Что показывает деление затрат по статьям калькуляции?
12. Каким образом осуществляется аналитический учет затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг?
13. С помощью каких счетов учитываются прямые затраты?
14. С помощью каких счетов учитываются затраты вспомогательного производства?
15. С помощью каких счетов учитываются косвенные затраты?
16. Как распределяются общепроизводственные затраты, что может быть базой распределения?

Ключевые слова и понятия: производственные затраты, себестоимость продукции, классификация производственных затрат, элементы себестоимости продукции, общепроизводственные расходы, калькуляция.

ГЛАВА 10

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

10.1. Документальное оформление учета поступления готовой продукции и их оценка по фактической себестоимости

По учету реализации продукции, работ, услуг разработано множество документов, имеющих отраслевую специфику. Но одновременно с этим учет реализации продукции, работ, услуг рассматривается и в основополагающих документах по бухгалтерскому учету.

Организация учета готовой продукции и ее реализации регламентируется следующими нормативными актами:

1. Закон «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению (НСБУ №21).
3. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» от 5.02.1999 г.
4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.
5. О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

Реализация продукции (работ, услуг) – завершающий этап кругооборота средств в хозяйственной деятельности предприятия. Факт реализации означает, что произведенная им продукция по ассортименту, качеству, срокам поставки и цене соответствует рыночному спросу. Только после того, как продукция реализована, предприятие может получить ответ на вопрос о том, сумело ли оно на средства, вырученные от реализации продукции, не только

покрыть затраты на ее производство и сбыт, но и получить доход в форме прибыли.

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.

Для документального оформления учета и поступления готовой продукции используют первичные документы, регистры учета, отчетность.

Первичные документы включают:

1. Приказ об учетной политике организации;
2. Договоры на реализацию продукции;
3. Приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);
4. Счет-фактура;
5. Товарно-транспортная накладная;
6. Счета-фактуры для целей налогообложения;
7. Карточки складского учета;
8. Приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;
9. Акт сдачи на склад готовой продукции;

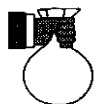
10. Инвентарные описи;
11. Накладные на реализацию готовой продукции, коносаменты.

Регистры синтетического и аналитического учета включают:

1. Главную книгу;
2. Журнал-ордер №11;
3. Ведомость выпуска готовой продукции;
4. Ведомость отгрузки и реализации готовой продукции;
5. Количественно суммовые карточки, оборотные ведомости.

Бухгалтерский учет готовой продукции, отгрузки и продажи продукции (работ, услуг) должен обеспечивать решение следующих **задач**:

- правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах;
- контроль за сохранностью готовой продукции;
- правильный и своевременный учет движения отгруженной продукции;
- контроль за реализацией продукции (работ, услуг) и своевременностью оплаты за реализованную продукцию (работы, услуги).

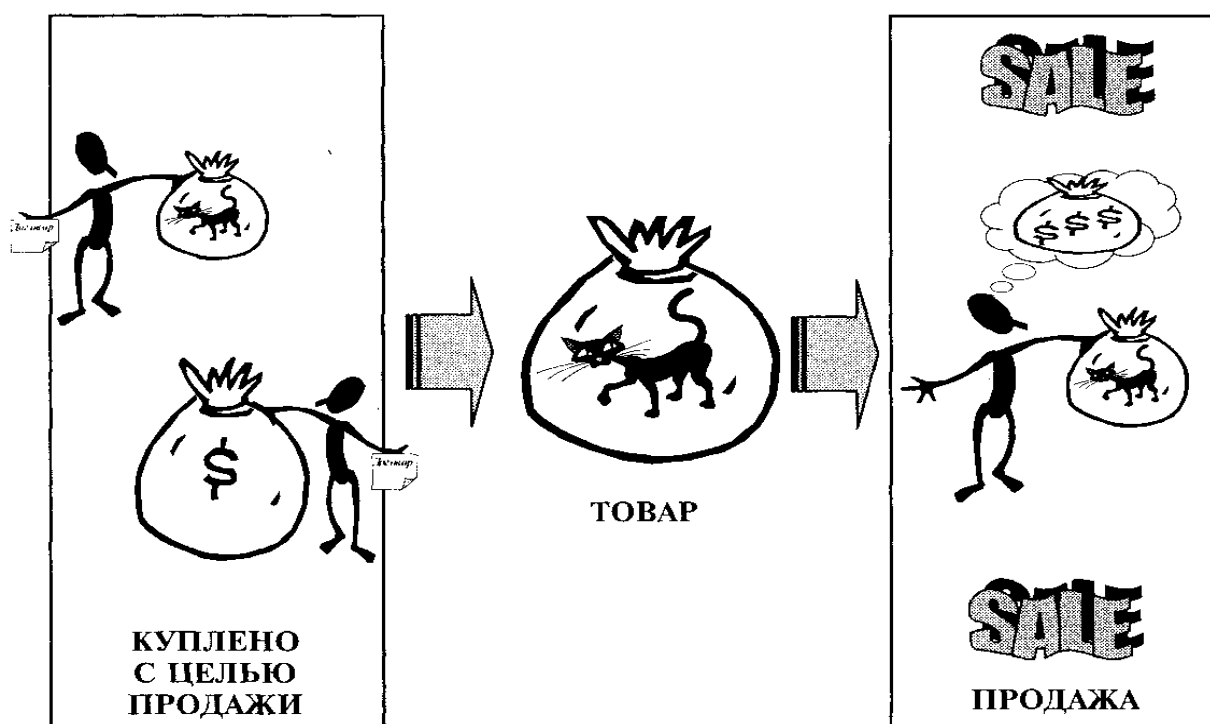
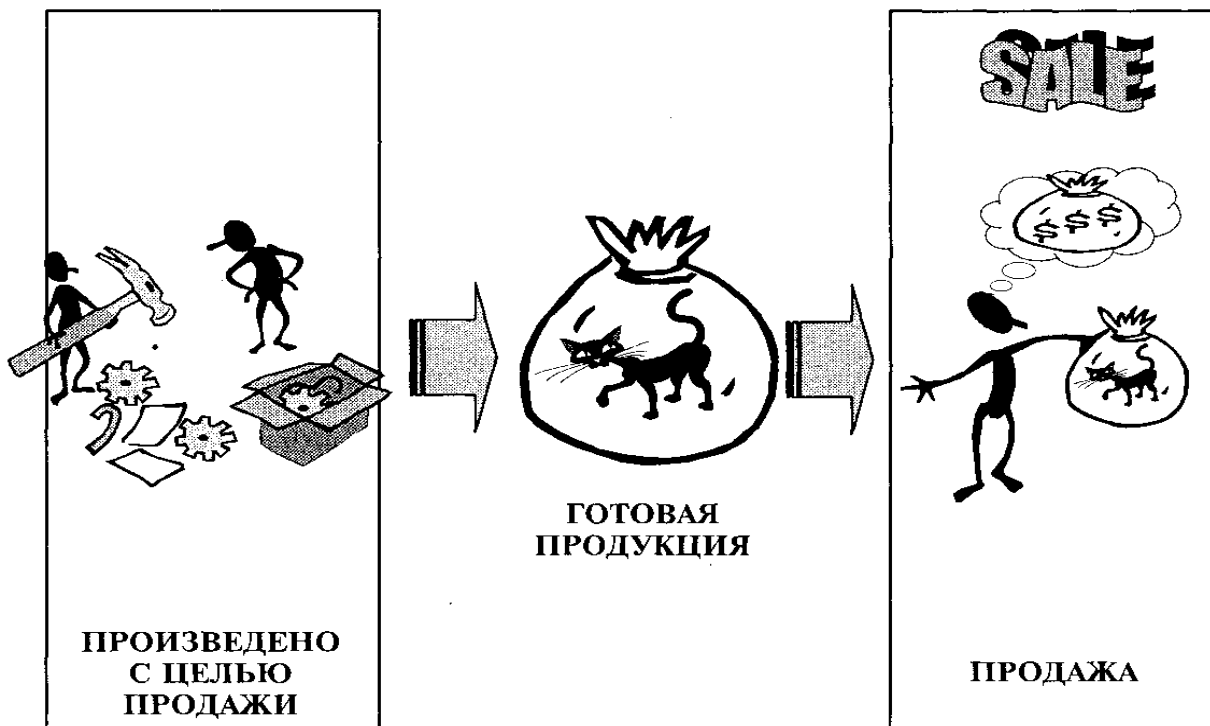


Оценка



Учет

Готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.



Далее в таблице приводятся основные и наиболее типичные для данной организации операции связанные с учётом поступления готовой продукции и ее реализации, проводки, оформляемые при этом документы и задействованные учётные регистры.

Операции, отражающие учет готовой продукции

Операция	Первичный документ	Проводка		Учет- ный ре- гистр
		Д	К	
1. Оприходована готовая продукция	Документы по оформлению операций по учету затрат, которые в соответствии с Положением... , включаются в себестоимость продукции, по учету затрат вспомогательных производств	2810	2010, 2310	Ж/о №10
2. Списана фактическая производственная себестоимость ГП	Документы по оформлению операций по учету затрат, которые в соответствии с Положением... , включаются в себестоимость продукции	2810	2010	Ж/о № 10-1
3. Оприходована готовая продукция по нормативной себестоимости		2810	2010	Ж/о № 10-1
4. Выдана со склада и отгружена покупателям ГП	Товарно-транспортная накладная, приказы на отгрузку, счета, карточки складского учета, производственные и материальные отчеты, кассовые и банковские документы, акт приемки - передачи	9110	2810	Ж/о № 11
Реализация по отгрузке 5. Отгружена продукция покупателям	Договора поставки, накладные, приказы на отгрузку, кассовые и банковские документы, счета, товарно-транспортные накладные, документы на отгрузку	4010	9010	Ж/о №11

6.Списана себестоимость отгруженной продукции	Товарно-транспортная накладная, приказы на отгрузку, счета, карточки складского учета, производственные и материальные отчеты, кассовые и банковские документы, акт приемки - передачи	9010	9110	Ж/о №11
7. Начислена сумма НДС по реализованной продукции	Банковские документы (выписки и приложения к ним) и расчеты по НДС	4010	6400	Ж/о №8
8. Поступили платежи за реализованную продукцию	Ведомости аналитического учета по каждому покупателю и заказчику, кассовые и банковские документы, договора, отгрузочные документы	5100 – 5530	4010	Ж/о №11
9. Списан финансовый результат от реализации продукции: а) прибыль б) убыток	Документы по оформлению операций, отражающих формирование финансовых результатов; кассовые и банковские документы	9010 9900	9900 9010	Ж/о №15 Ж/о №11
10. Выявлена недостача готовой продукции, если виновные лица не установлены	Смотри операцию №6	5910	2900	Ж/о №11
11. Отпуск ГП своим работникам с оплатой в кассу наличными	Договора поставки, накладные, приказы на отгрузку, кассовые и банковские документы, счета, товарно-транспортные накладные, документы на отгрузку	9110 9010 4010 5000	2810 9110 9010 4010	Ж/о №11

12. Отражена реализация продукции при бартерных сделках	Ведомости аналитического учета по каждому покупателю и заказчику, кассовые и банковские документы, договора, отгрузочные документы	6010	4010	Ж/о №11
13. Отражены средства ранее полученных авансов за ГП, отгруженную покупателям	Договора поставки, накладные, приказы на отгрузку, кассовые и банковские документы, счета, товарно-транспортные накладные, документы на отгрузку	6300	4010	Ж/о №11
14. Отражена реализованная торговая наценка	Кассовые и банковские документы, накладные, расчеты торговой наценки на нереализованные товары, товарные отчеты	9010	2980	Ж/о №
15. Расходы по реализации по окончании отчетного периода отнесены на себестоимость реализованной продукции	Ведомости аналитического учета по статьям расходов, документы по оформлению расходов, связанных с реализацией и сбытом продукции	9010	9410	Ж/о №
16. Отражается как выручка стоимость продукции, работ, услуг, отпущенных своему капитальному строительству	Договора поставки, накладные, приказы на отгрузку, кассовые и банковские документы, счета, товарно-транспортные накладные, документы на отгрузку	0800	2810	Ж/о №11

10.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном синтетическом счете 2810 «Счет учета готовой продукции», готовые изделия, приобретенные для комплектации или продажи, учитывают на счете 2900 «Товары». Стоимость

выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 2810 «Готовая продукция» не отражают, т.к. их не 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 РУз. от 15.10.2003) 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 (подотрасли, 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».

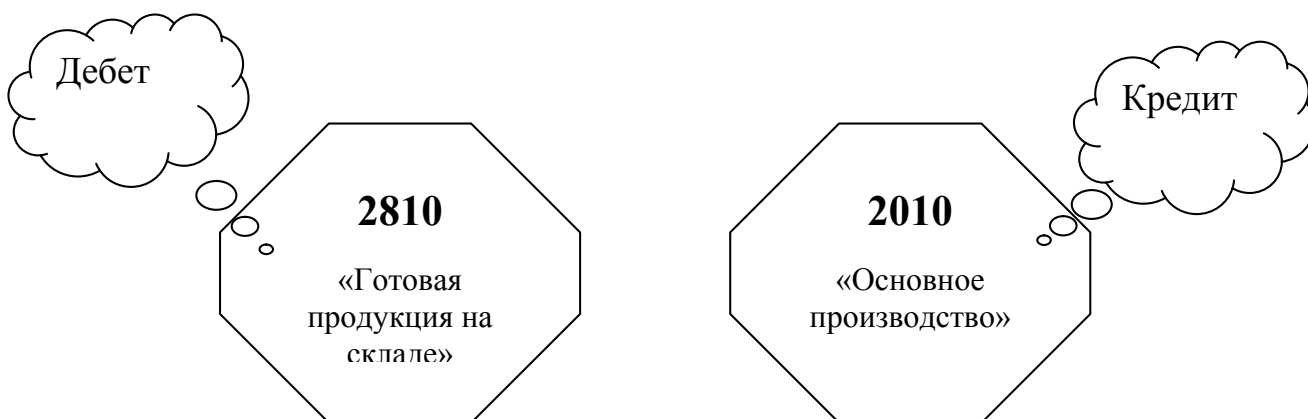
В балансе готовая продукция подлежит оценке по фактической производственной себестоимости, полной или

неполной. Эта себестоимость может быть исчислена лишь по окончании месяца после инвентаризации и соответствующей оценки незавершенного производства. Движение же готовых изделий и их реализация происходят непрерывно. Возникает вопрос об оценке созданной продукции в текущем учете. Он должен решаться в учетной политике организации.

При этом возможно в течение месяца использовать *учетные цены*, разрабатываемые организацией самостоятельно. Их применяют при записях в синтетическом учете по счету 2810 «Готовая продукция». По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость выпущенной продукции и отклонения ее от учетных цен.

После определения фактической себестоимости изготовленной продукции исчисляют разность (отклонения) между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью.

Эти отклонения отражают на бухгалтерских счетах синтетического учета. Перерасход, т.е. превышение плана (нормы), записывают обычной проводкой, экономию – отрицательными числами («красное сторно»). Тем самым величина готовых изделий доводится до оценки по фактической себестоимости. Эти отклонения исчисляются для распределения их на отгруженную (реализованную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет.



Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету 2810 и кредиту 2010.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее можно приходить по дебету счета 1000 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 2010 «Основное производство».

Отгруженную или сданную на месте продукцию, списывают по учетным ценам с кредита счета 2810 «Готовая продукция» в дебет счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции». В конце месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 2810 «Готовая продукция» в дебет счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».



10.3. Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг)

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, надбавки, 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.

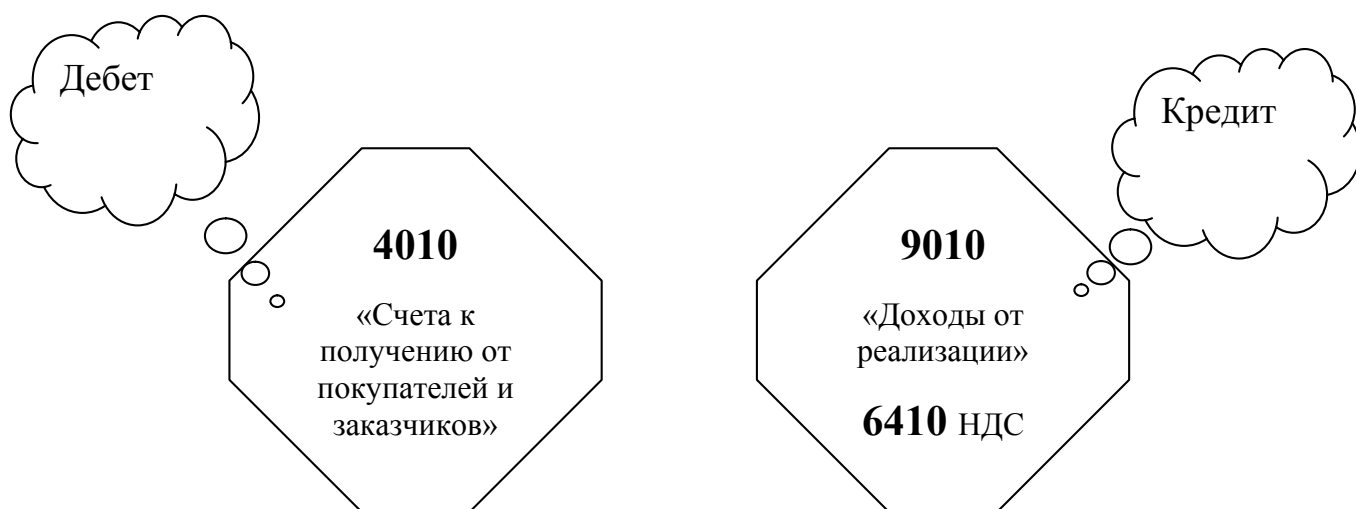
Реализация произведенной продукции отражается на счетах учета *доходов от основной деятельности*, так как реализация

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 ($8200 + 30\% \times 8200$). При реализации продукции покупатель должен заплатить 10 660 тыс. сум и 20% НДС.

Бухгалтерские записи при реализации продукции будут

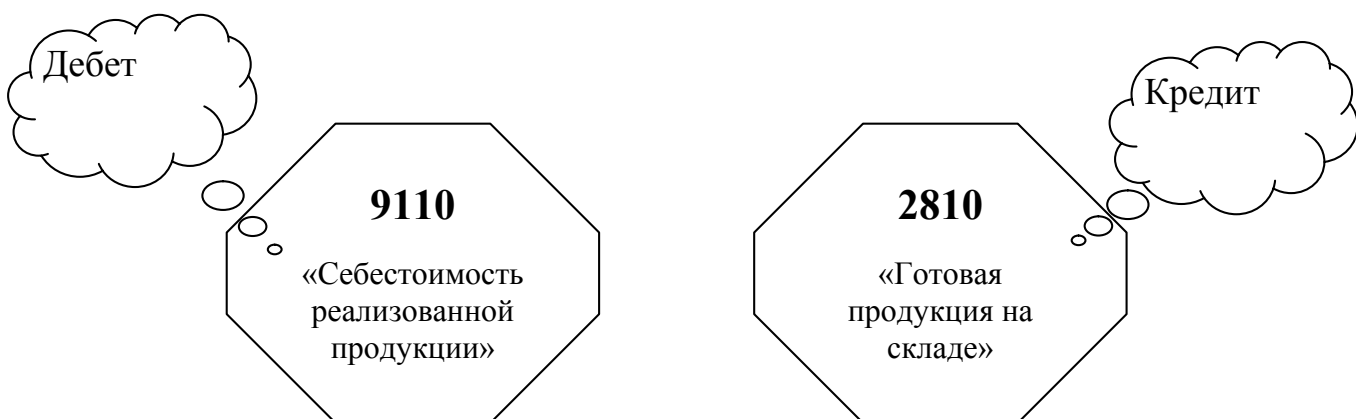


следующие:

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.

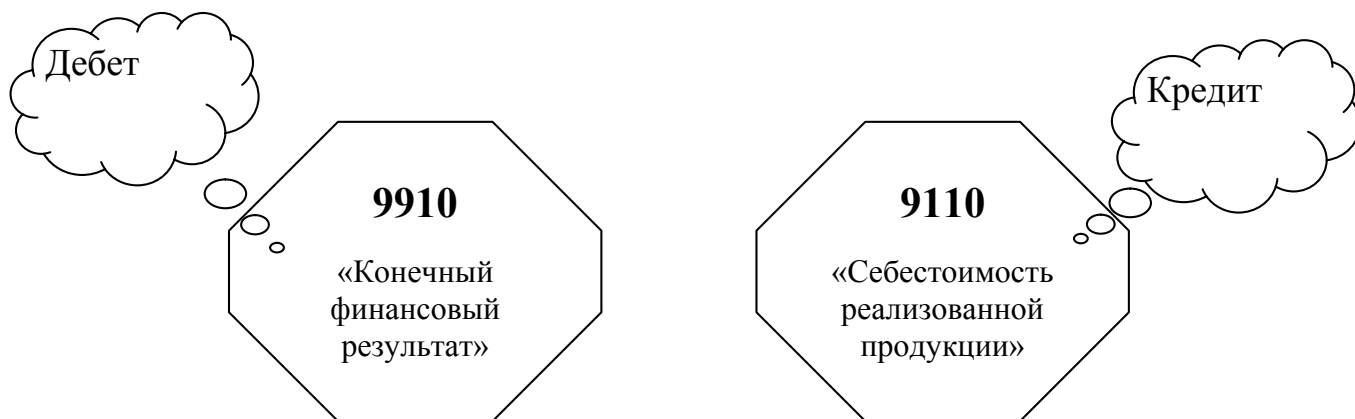


Себестоимость отгруженной продукции списывается с кредита счета 2810:

Д-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»
– 8 200;

К-т 2810 «Готовая продукция на складе»– 8200.

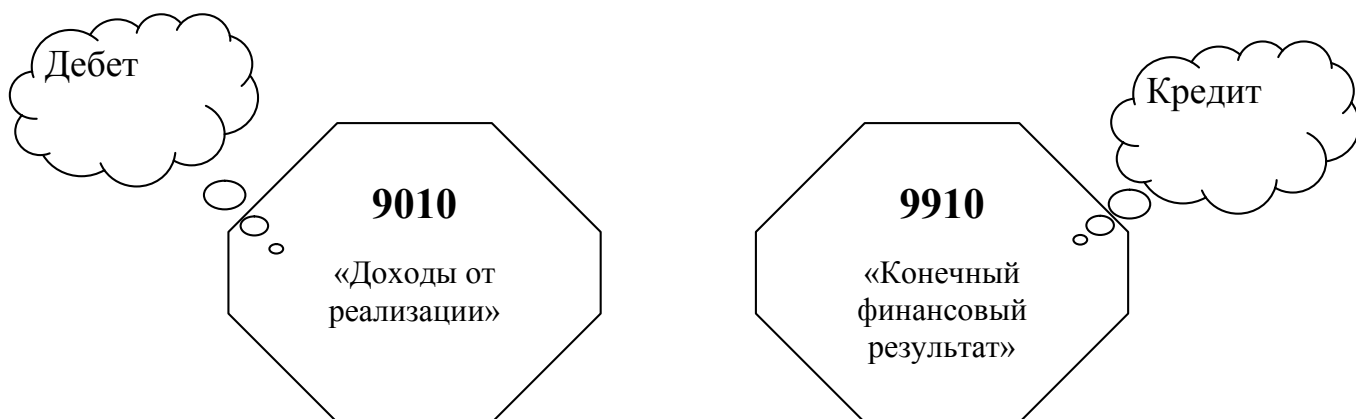
В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910:



Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» – 8 200

К-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»
– 8 200;

и



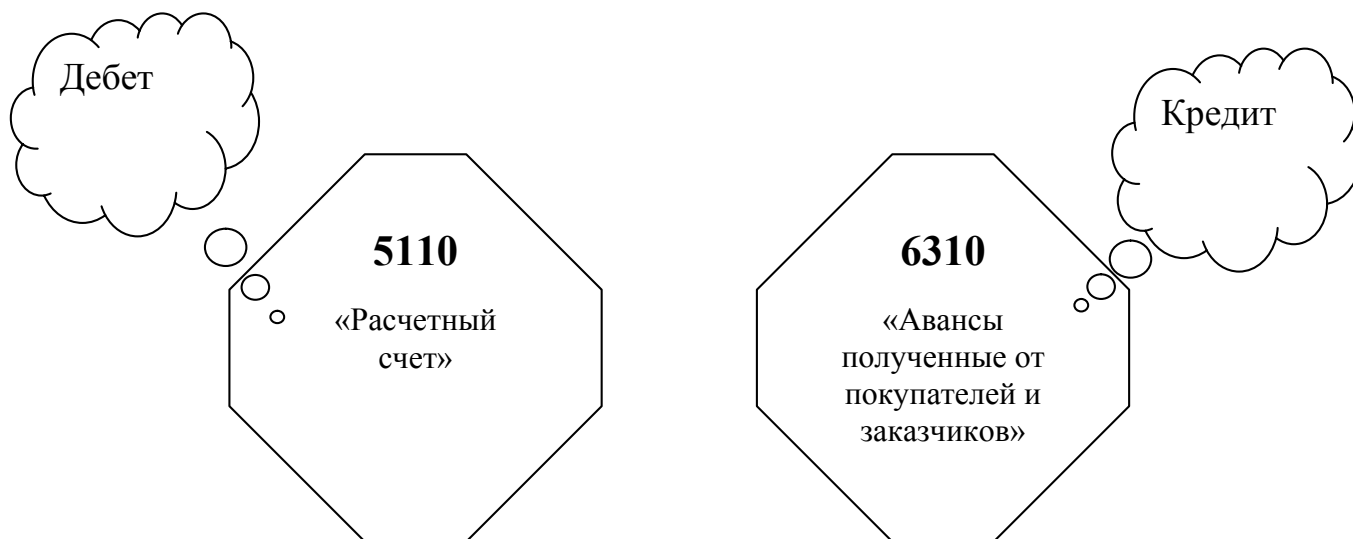
Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» –
10 660;

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» – 10 660.

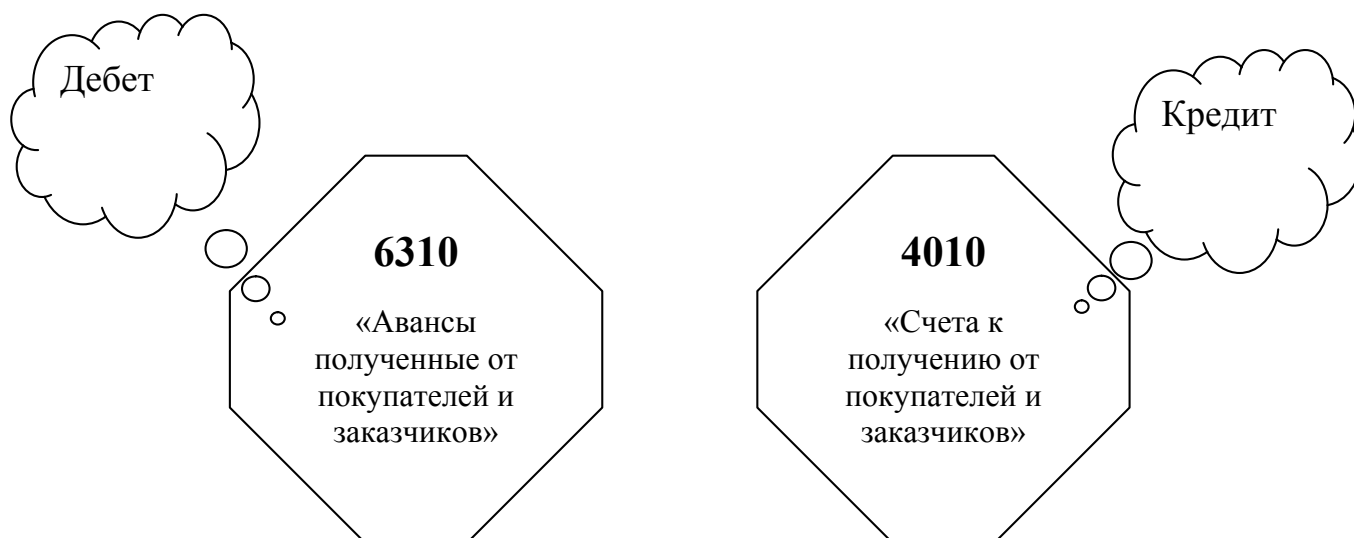
Сальдо счета 9910 после закрытия счетов прочих доходов и расходов отражает результат хозяйственной деятельности предприятия (прибыль или убыток). При реализации готовой продукции, согласно *принципу начисления*, доход признается независимо от того, получены или нет предприятием денежные средства за отгруженную продукцию.

Существуют особенности отражения в бухгалтерском учете операций в том случае, если предприятие получает аванс (предоплату) для будущей продажи (реализации) продукции (работ, услуг).

На сумму полученного аванса в случаях предоплаты услуг организации:



Зачет полученного аванса:



Готовая продукция, отправленная на ярмарку, выставку или другие рекламные показы, отражается на отдельном счете 2830:

Д-т 2830 «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 2830:

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.

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.

10.4. Учет товаров

Если товарно-материальные ценности приобретаются в качестве товаров для продажи и предметов проката, их учет осуществляется на следующих счетах:

- 2910 «Товары на складах»;
- 2920 «Товары в розничной торговле»;
- 2930 «Товары на выставке»;
- 2940 «Предметы проката»;
- 2950 «Тара под товаром и порожняк»;
- 2960 «Товары, переданные на комиссию»;
- 2970 «Товары в пути»;
- 2980 «Торговая наценка»;
- 2990 «Прочие товары».

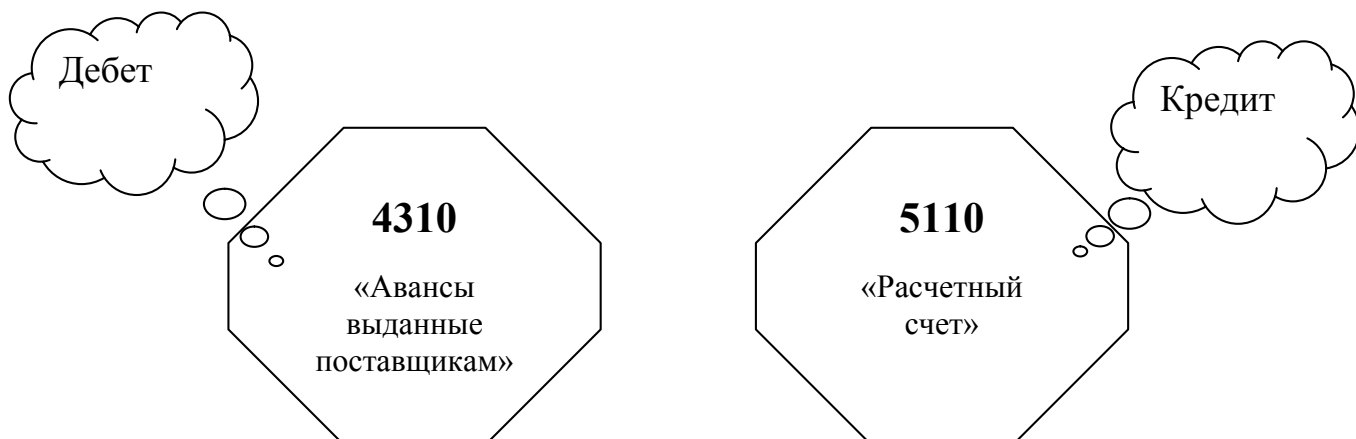
Эти счета используются в основном предприятиями торговли и общественного питания. Однако производственные предприятия применяют их и в тех случаях, когда какие-либо ценности приобретены не для производственных целей, а исключительно для продажи.

Основные принципы учета, изложенные выше, характерны для всех товарно-материальных ценностей, поэтому многие операции, связанные с учетом товаров, в бухгалтерском учете отражаются аналогично учету материалов; возьмем, к примеру, отражение поступления товаров.

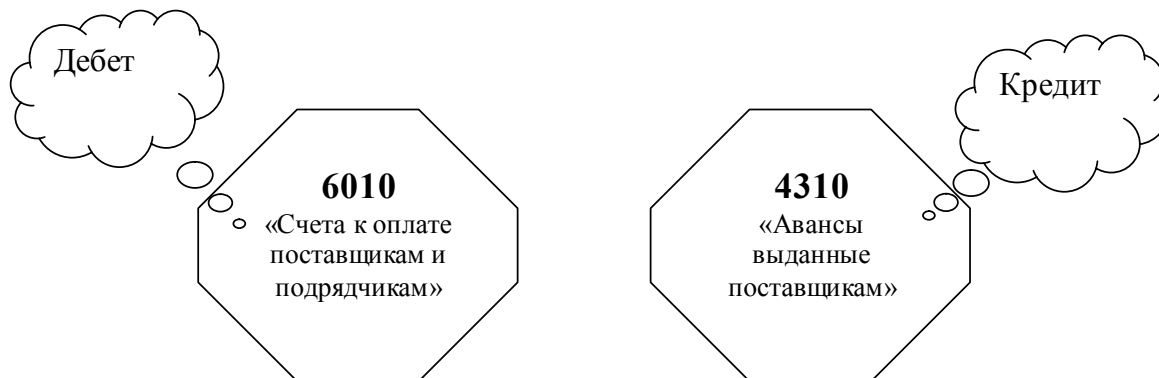
При получении товаров от поставщиков бухгалтерская запись будет следующая:



Частичная предоплата за товары отражается следующим образом:



После получения товаров счет авансов кредитуется на сумму перечисленных средств:



При приобретении товаров в их стоимость включаются все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товаров к месту их назначения и приведением в надлежащее состояние.

Пример: Получено 3000 м ткани для оптовой реализации по 1 000 сум за 1 м с учетом НДС, всего на сумму 3 000 тыс. сум, оплачены транспортные расходы – 50 тыс. сум. Уплаченный поставщикам налог на добавленную стоимость не принимается к зачету, так как торговые предприятия не являются плательщиками НДС, а включается в себестоимость приобретенных товаров.

Для расчета цены приобретения также можно использовать собирательный транзитный счет 1510 «Заготовление и приобретение материалов». В дебет этого счета собираются все расходы, понесенные предприятием при приобретении товаров.

Отражение в учете поступления ткани:

Д-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» – 3 000;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 3 000.

Отражение транспортных расходов:

Д-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» – 50;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 50.

Стоимость приобретения ткани составляет $(3\ 000 + 50) = 3\ 050$ тыс. сум. Можно определить себестоимость 1 м ткани, она равна $(3\ 050 \text{ тыс. сум} : 3000 \text{ кг}) = 1,016$ тыс. сум, и именно по этой цене и должна учитываться ткань в бухгалтерском учете. После расчетов фактической себестоимости приобретения счет 1510 кредитуется, и вся сумма расходов относится на счета учета товаров:

Д-т 2910 «Товары на складах» – 3050;

К-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» – 3050.

При приобретении товаров за валюту их стоимость отражается в сумах по курсу Центрального банка РУз. на момент принятия их к учету. Например, получены товары на сумму 480 долл. США, курс ЦБ – 1520 сум за 1 долл. Их стоимость составит $(480 * 1520) = 729600$ сум, а бухгалтерская запись будет следующая:

Д-т 2910 «Товары на складах» – 729600;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» – 729600.

Если имели место расходы, связанные с доставкой товаров, и другие расходы, они включаются в их себестоимость.

При реализации товаров их оценка производится одним из двух методов оценки запасов:

- по средней себестоимости (АВЕСО);
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

Предположим, что организация приобретала в январе краску для перепродажи 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 48000 сум).

Всего куплено 190 кг краски на сумму 134000 сум.

Остаток краски на складе на 31 января составил 40кг.

В зависимости от того, какой метод оценки ТМЗ принят на предприятии, будет зависеть себестоимость реализованного товара, а значит, и прибыль предприятия, а также сумма, по которой остатки товара будут отражаться в учете на конец данного периода.

Если используется метод ФИФО, то первой будет реализована краска, приобретенная вначале, а в остатках останется краска из самой последней партии.

Итак, при использовании метода ФИФО на конец января стоимость запасов краски будет составлять $(40 \text{ кг} \times 800 \text{ сум}) = 32\,000 \text{ сум}$, реализовано $(50 \text{ кг} \times 600 \text{ сум}) + (80 \text{ кг} \times 700 \text{ сум}) + (20 \text{ кг} \times 800 \text{ сум}) = 102\,000 \text{ сум}$.

Если же используется метод АВЕСО, то результаты совершенно другие. В этом случае необходимо рассчитать среднюю стоимость 1 кг краски, она составляет $11\,14\,000 \text{ сум} : 190 \text{ кг} = 705,26 \text{ сум}$. Следовательно, реализовано $(150 \text{ кг} \times 705,26 \text{ сум}) = 105\,789 \text{ сум}$, а стоимость краски на конец января составляет $(40 \text{ кг} \times 705,26 \text{ сум}) = 28\,211 \text{ сум}$.

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.

Согласно НСБУ № 4, более предпочтительным являются метод ФИФО, этот метод в условиях роста цен даст самые низкие значения себестоимости и самые высокие значения прибыли.

Уценка товаров также, как и всех других товарно-материальных ценностей, относится на отсроченные расходы, а по мере реализации товаров – на операционные расходы отчетного периода.

Реализация, как и другие варианты выбытия товаров, отражается через счет 9020 «Доходы от реализации товаров». Например, реализован товар за 130 тыс. сум, его себестоимость – 95 тыс. сум:

- отражение выбытия товара:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 130;

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» – 130;

– списание себестоимости товара:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 95;

К-т 2910 «Товары на складах» – 95.

При сопоставлении кредитового оборота по счету 9020 и дебетового – по счету 9120 можно определить валовой доход от реализации – это разница между продажной и покупной стоимостью товара. Полностью финансовый результат за конкретный период формируется на счете 9910 «Конечный финансовый результат».

Товары, не принадлежащие предприятию, не отражаются на балансовых счетах, а учитываются за балансом. Так, если товары приняты на ответственное хранение, они учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а принятые по договору комиссии – учитываются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Товары, переданные другим лицам по договорам комиссии, не отражаются через счета выбытия, а отражаются на счете 2960 «Товары, переданные на комиссию». В этом случае получатель продукции (комиссионер) берет на себя обязательство по его продаже от имени продавца (комитента) и доход будет признан в момент продажи товаров третьей стороне. И так как право собственности на этот товар до момента его продажи третьей стороне

остается у ее продавца (комитента), данный товар отражается у него на балансе. При передаче товара по договору комиссии составляется запись:

Д-т 2960 «Товары, переданные на комиссию»;

К-т 2910 «Товары на складах».

И лишь при реализации его третьей стороне отражается реализация товара и у продавца (комитента) и себестоимость товара списывается с кредита счета 2960:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

К-т 2960 «Товары, переданные на комиссию».

Учет тары, принадлежащей торговому предприятию, ведется на счете 2950 «Тара под товаром и порожня», за исключением тары, отвечающей признакам основных средств, которая учитывается на счете 0190 «Прочие основные средства», а также тары, предназначенной для производства продукции, учитываемой на счете 1060 «Тара и тарные материалы».

При поступлении тары вместе с товаром от поставщиков, когда стоимость тары выделяется в документах отдельной строкой, она учитывается следующим образом:

Д-т 2950 «Тара под товаром и порожня»;

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

При возврате тары от покупателей:

Д-т 2950 «Тара под товаром и порожня»;

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Стоимость невозвратной тары, реализованной покупателю вместе с товаром, отражается аналогично реализации товаров. Например, реализован товар на сумму 500 тыс. сум с учетом стоимости тары (10 тыс. сум), себестоимость реализованного товара – 410 тыс. сум.

Отражение дохода от реализации:

Д – т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков – 500;

К – т 9020 «Доход от реализации товаров» – 500.

Списание себестоимости товаров и тары:

Д – т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 420;

К – т 2910 «Товары на складах» – 410;

К-т 2950 «Тара под товаром и порожня» - 10.

Если договором на реализацию товара предусматривается возврат тары, ее стоимость не включается в стоимость товара, выделяется в документах отдельной строкой и не включается в доход от реализации.

Рекомендации по учету движения возвратной тары приведены в главе «Учет материалов».

Списание тары, пришедшей в негодность, отражается и учете следующим образом:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»;

К-т 2950 «Тара под товаром и порожня».

Стоимость оприходованной тары, выявленной при инвентаризации, отражается в качестве дохода:

Д-т 2950 «Тара под товаром и порожня»;

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

10.5. Инвентаризация готовой и отгруженной продукции

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 приходят 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.

Контрольные вопросы

1. Какими законодательно-нормативными документами регламентируется учет готовой продукции?
2. Что собой представляет готовая продукция как актив, принимаемый к бухгалтерскому учету?
3. Из чего складывается фактическая себестоимость готовой продукции?
4. Что понимают под незавершенным производством?
5. На каком счете формируется информация о незавершенном производстве?
6. Как определяется величина незавершенного производства?
7. Что может быть базой для расчета незавершенного производства?
8. Какая существует взаимосвязь между незавершенным производством и готовой продукцией?

9. Как определяется фактическая себестоимость готовой продукции?

10. На каких счетах бухгалтерского учета отражается информация о готовой продукции?

11. Каким образом определяется нормативная себестоимость готовой продукции?

12. Каким образом организуется аналитический учет готовой продукции?

13. Какие существуют варианты учета готовой продукции?

Ключевые слова и понятия: готовая продукция, отгруженная продукция, оценка готовой продукции, реализация продукции, отгрузка, инвентаризация готовой продукции.

ГЛАВА 11

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

11.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала

Бухгалтерский учет капитала предприятия должен обеспечивать выполнение следующих **задач**:

- достоверное формирование информации о величине уставного капитала предприятия после государственной регистрации;
- адекватное отражение увеличения или уменьшения уставного капитала организации после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы;
- организация аналитического учета уставного капитала по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций (для акционерных обществ);
- исчисление величины чистых активов предприятия;
- определение рентабельности собственного капитала;
- достоверное формирование информации о создании и использовании резервного фонда (капитала) в соответствии с действующим законодательством;
- создание и использование добавленного капитала предприятия в соответствии с действующим законодательством.

В настоящее время в зависимости от формы организации коммерческого предприятия понятие той части собственного капитала, размер которого указывается в учредительных документах, реализуется следующим образом:

- уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью);
- уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий;
- складочный капитал хозяйственных товариществ;

- паевой фонд производственных и потребительских кооперативов.

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

Собственный капитал может состоять из уставного, добавленного и резервного капитала, фондов специального назначения, накоплений нераспределенной прибыли, целевых финансирований и поступлений. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса.

К фондам специального назначения относятся фонды накопления и потребления. Это средства, направляемые на производственное развитие и другие аналогичные цели. Конечным результатом использования этих средств является приобретение или создание нового имущества организацией.

Целевое финансирование – это средства, предназначены для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств. Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 8800 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность разных дебиторов». Аналитический учет по счету 8800 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

Нераспределенная прибыль – часть чистой прибыли, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта. Действующее законодательство предоставляет предприятиям (независимо от многообразия форм собственности) право оперативно маневрировать поступающей в их распоряжение прибылью по результатам хозяйственной деятельности после начисления причитающихся к уплате налоговых платежей в бюджет.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в

корреспонденции со счетом 9910 «Конечный финансовый результат». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 9910 «Конечный финансовый результат». Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 6610 «Дивиденды к оплате» и 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Чистая прибыль – это часть балансовой прибыли, оставшаяся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль (доход) и отчислений на использованную прибыль.

Рассмотренная выше методика формирования балансовой стоимости «Нераспределенная прибыль отчетного года» позволяет сделать вывод, что этот показатель в течение года характеризует часть собственного капитала предприятия, являющуюся источником финансирования за счет прибыли определенных направлений текущей деятельности предприятия.

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.

Аналитический учет по счету 8300 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Добавленный капитал по счету 8400 «Добавленный капитал» отражается информация о средствах, полученных сверх номинальной стоимости акций при первичной продаже и курсовых разнице, возникающих в процессе формирования уставного капитала.

Аналитический учет по счету 8400 «Добавленный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Резервный капитал включает ту часть собственного капитала предприятия, которая предназначена для покрытия непредвиденных потерь (убытков), а также для выплаты доходов инвесторов, когда не хватает прибыли на эти цели. По существу – это страховой фонд, формируемый в соответствии с законодательством и учредительными документами предприятия. Отчисления в резервный капитал из прибыли отражаются по кредиту счета 8500 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 8700 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Использование средств резервного капитала, учитывается по дебету счета 8500 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами:

8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год;

6610 «Задолженность учредителям» - в части выплаты дивидендов за счет резервного капитала.

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.

Основным источником полезной (понятной, прозрачной, достоверной, существенной, надежной) информации должна служить финансовая отчетность. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

Необходимость ведения в практически деловой оборот финансовой отчетности организации связана еще и с тем, что во многих случаях учредитель (участник, собственник) не осуществляет руководство деятельностью предприятия (юридического лица) лично, а делегирует права оперативного управления исполнительному органу.

Не информированность 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.

Таблица

Показатели собственного капитала

В соответствии с НСБУ №15 «Бухгалтерский баланс»	В соответствии с формой №1 <i>по приказу Минфина РУз. от 07.02.2002 г. № 31 «О формах финансовой отчетности»</i>
1. Уставный капитал 2. Добавленный 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. Добавленный 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 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 следующей таблице.

Таблица

Собственный капитал акционерных обществ

Минимальные требования к элементам отчетности, вытекающих из гражданского законодательства	Дополнительное расширение информации о капитале		Раскрытие информации по инициативе руководства (исполнительного органа общества)
	Предусмотренные учредительными документами общества	Существенно и уместно для пользования в соответствии с нормативными актами	
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 характеризуют 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.

11.2. Первичный и сводный учет собственного капитала

Организации осуществляют свою деятельность на основании устава, утвержденного собранием учредителей и зарегистрированного в законодательном порядке. В уставе предприятия закрепляются его функции, капитал, структура, порядок образования и

полномочия органов управления, порядок реорганизации и ликвидации, а также формируются принципы бухгалтерского учета и контроля.

В организациях, создаваемых за счет средств учредителей, уставный капитал состоит из вкладов учредителей (собственников) в денежном выражении в имущество экономического субъекта для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Для погашения задолженности по вкладам в уставный капитал, учредители могут вносить денежные средства, основные средства, нематериальные активы, производственные запасы и др.

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал, оформляется следующими документами. Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) на каждый объект в отдельности. Если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица, то составляется общий акт на несколько объектов.

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту основных средств (паспорт, чертежи и пр.).

Поступившее оборудование оформляется актом о приемке оборудования (ф. № ОС-14).

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств.

Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета основных средств (ф. № ОС-6).

В настоящее время для документального оформления движения нематериальных активов рекомендуется использовать формы первичных документов, используемых для учета основных средств. Организации сами разрабатывают формы соответствующих документов исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, Закона РУз. «О бухгалтерском учете» и НСБУ, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенности учитываемых объектов.

Аналитический учет нематериальных активов ведется по видам и отдельным объектам нематериальных активов в карточке учета нематериальных активов (форма НМА-1).

Поступающие на склад материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Принятые кладовщиком производственные запасы оформляют приходными ордерами.

Многие учредители погашают свою задолженность по вкладам в уставный капитал, внесением денежных средств в сумах или валюте. Поступление денежных средств в кассу, оформляют приходными кассовыми ордерами. Суммы в ордерах записывают не только цифрами, но прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное. Приходные кассовые ордера и квитанции к ним должны быть заполнены четко и ясно. Подчистки, помарки и исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются.

Поступление взносов учредителей контролируется на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных средств и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и др. По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет их вкладов денежных сумм. Валютные взносы принимают на учет в сумах по курсу Центрального банка РУз., действовавшему на дату взноса.

Каждый вклад учредителя подтверждается документом, в котором указывается назначение поступления средств на формирование уставного капитала.

Полнота внесения вкладов учредителей в уставный капитал предприятия контролируется путем сопоставления его размера, зафиксированного в учредительных документах и числящихся на счете 8300 «Уставный капитал», с величиной задолженности по счету 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

11.3. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями

Уставный капитал – основной источник формирования собственных средств предприятия, необходимых ему для выполнения уставных обязательств.

Уставный капитал представляет собой объединение вкладов собственников предприятия в его имущество в денежном выражении в размерах, определяемых убедительными документами в целях осуществления хозяйственной деятельности.

Уставный капитал относится к наиболее устойчивой части собственного капитала предприятия. Его величина, как правило, не подвергается изменениям в течение года на предприятиях, не изменивших своей формы собственности.

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.

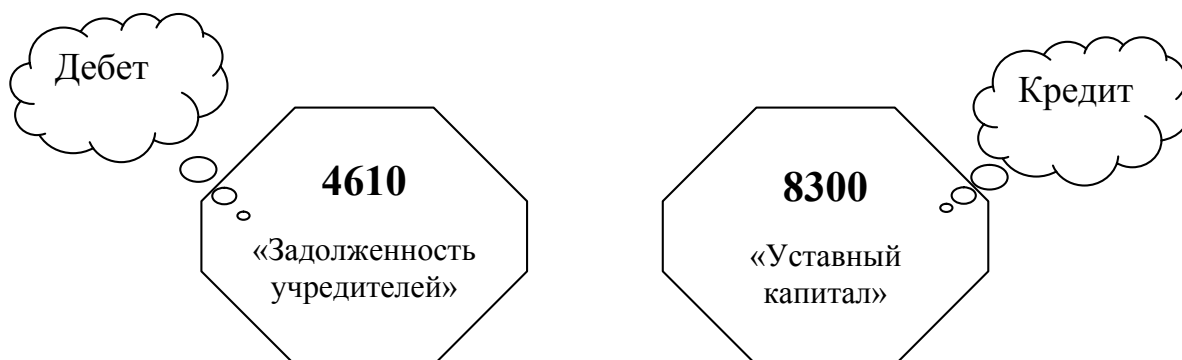
В условиях рыночной экономики резко повышается значимость финансовых ресурсов, с помощью которых осуществляется формирование оптимальной структуры и наращивание производственного потенциала предприятия, а также финансирование текущей хозяйственной деятельности. От того, каким капиталом располагает субъект хозяйствования, насколько оптимальна его структура, насколько целесообразно он транспортируется в основные и оборотные средства, зависит финансовое благосостояние предприятия и результаты его деятельности.

Сумма уставного капитала отражается в регистрах бухгалтерского учета только после регистрации уставных документов. Величина уставного капитала, отражаемая в бухгалтерском балансе предприятия, должна соответствовать суммам, указанным в учредительных документах.

На момент регистрации уставный капитал должен быть оплачен не менее чем наполовину, оставшаяся часть должна быть оплачена в течение года с момента регистрации. При невыполнении этого требования общество должно объявить об уменьшении уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение либо прекратить деятельность путем ликвидации. **При неполной оплате в установленный срок** акция поступает в распоряжение акцио-

нерного общества (АО), деньги и имущество, внесенные в оплату акций, не возвращаются.

После государственной регистрации предприятия его уставный капитал на сумму, зафиксированную в учредительных документах, отражается бухгалтерскими записями на счетах:



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.

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. Например, 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. Счет активный и может иметь только дебетовое сальдо. 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.

Рассмотрим учёт уставного капитала применительно к акционерному обществу. Акционерным обществом является юридическое лицо, учреждаемое под особым наименованием, имеющее основной (уставный) капитал, разделённый на определённое количество равных частей (акций), и отвечающее по обязательствам только своим имуществом. Это добровольное объединение, основанное на принципе равенства его участников, осуществляющих совместную деятельность. Обязательное условие – внесение своего вклада в эту деятельность, то есть акционерное общество (АО) – это объединение капиталов. Деятельность акционерного общества регламентируется уставом. Акционеры не несут полной имущественной ответственности по обязательствам АО, их ответственность ограничивается лишь вкладом в уставный капитал. При учреждении **акционерного общества (АО)** все его акции должны быть распределены среди учредителей. Открытая подписка на акции АО не допускается до полной оплаты уставного капитала.

Различают акционерные общества открытого и закрытого типа. Для АО открытого типа характерно распространение акций по открытой подписке; акции могут свободно переходить от одного

лица к другому, то есть иметь вторичное обращение на рынке ценных бумаг.

Общество закрытого типа акций на рынок не выпускает (не продаёт). Кроме того, владелец пая не может передать свой пай в другие руки без согласия остальных акционеров.

Формирование уставного капитала в акционерных обществах закрытого и открытого типа контролируется на основании учетных записей в журнале – ордере № 12. Сальдо по счету 8300 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 8300 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

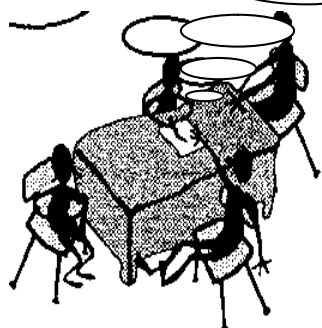
После регистрации акционерного общества на сумму зарегистрированного уставного капитала образуется задолженность акционеров перед обществом. Для учёта расчётов с учредителями используется счёт 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». Это активный счёт, который служит, для учёта расчётов с учредителями по вкладам в уставный капитал.

Акционеры общества регистрируются в специальном реестре АО. Аналитический учёт расчётов по вкладам с акционерами ведётся с каждым из них в карточках или ведомостях, в которых отражается сумма задолженности по вкладам в уставный капитал, дата её погашения, суммы внесённых активов в погашение задолженности. На сумму приобретённых акций учредители могут внести основные средства, нематериальные активы, денежные средства в сурах или иностранной валюте.

Основанием для ведения аналитического учёта служат учредительные документы, акты приёмки-передачи основных средств и нематериальных активов, платёжные поручения, приходные кассовые ордера и др.

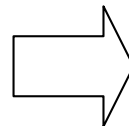
Создание акционерного общества

Число учреди-телей ЗАО – не более 50 чел. ОАО – неограниченно



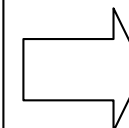
Учредительный договор

- Размер уставного капитала;
- Типы акций, подлежащих размещению;
- Порядок оплаты акций

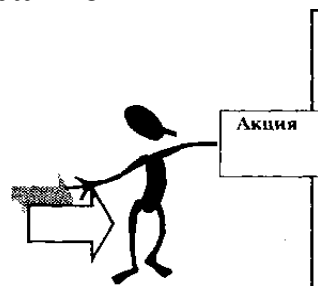


Устав

- Полное и сокращенное наименование АО;
- Место нахождения АО;
- Тип АО;
- Размер Уставного капитала;
- Количество, номинал, категории акции;
- Права владельцев акций каждой категории;
- Структура и компетенция органов управления АО;
- Порядок подготовки и проведения собрания акционеров

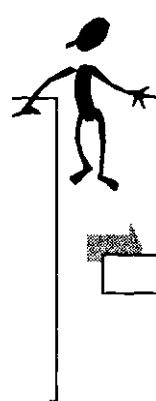


Учредительное собрание



- деньги;
- ценные бумаги, другие ценности;
- иные права, имеющие денежную оценку

Размещение акций



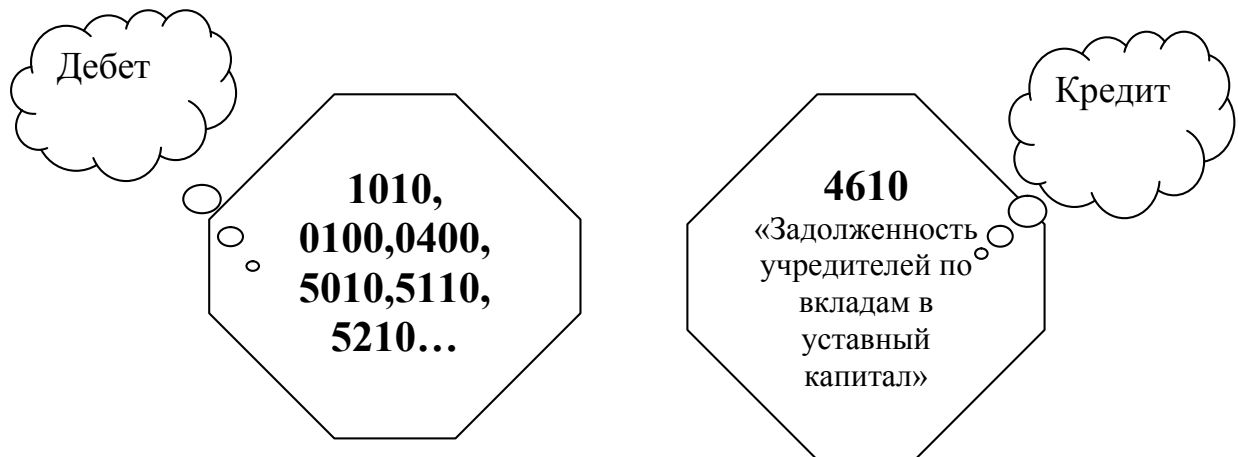
При неполной оплате в установленный срок акция поступает в распоряжение АО, деньги и имущество, внесенные в оплату акций, не возвращаются

1 год



Государственная регистрация

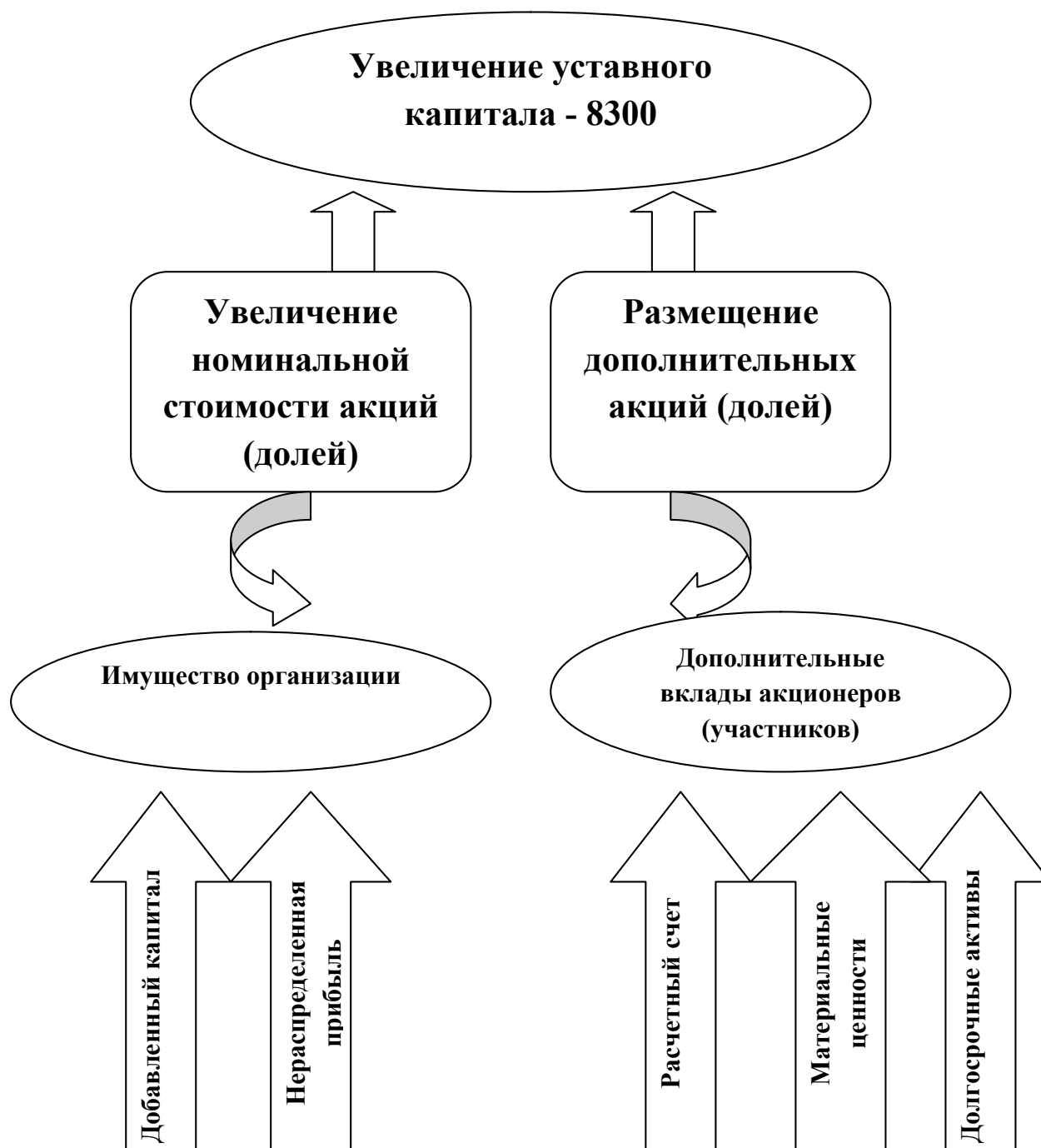
Итак, на сумму зарегистрированного уставного капитала делается запись по дебету субсчёта 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» – активный, сальдо дебетовое отражает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал на начало месяца; оборот по дебету – возникновение новой задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал в отчётном месяце; оборот по кредиту – сумму погашенной дебиторской задолженности, внесённой в виде денежных средств и материальных ценностей, имущества.



При этом все неденежные активы (материальные и нематериальные) должны вноситься в УК по стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены.

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.



11.4. Учет добавленного капитала

Добавленный капитал представляет собой увеличение капитала хозяйствующего субъекта за счет эмиссионного дохода и курсовой разницы при формировании Уставного капитала.

Акционерное общество открытого типа (АООТ) вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение уставного капитала

АООТ для покрытия понесенных им убытков не допускается. Общее собрание акционеров может принять решение об уменьшении Уставного капитала. Уставный капитал уменьшается путем уменьшения номинальной стоимости либо путем выкупа части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного капитала АООТ допускается после уведомления всех кредиторов АООТ.



В плане счетов бухгалтерского учета для учета добавленного капитала предусмотрен счет 8400 «Счета учета добавленного капитала». При этом для учета эмиссионного дохода выделен счет 8410 «Эмиссионный доход», а для учета курсовой разницы – счет 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала».

В отличие от Уставного капитала, который должен оставаться

неизменным вплоть до перерегистрации предприятия, добавленный капитал может пополняться в результате:

во-первых, в случае первичной реализации акций по цене выше номинальной, когда образуется эмиссионный доход;

во-вторых, при формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, когда возникает курсовая разница.

Эмиссионный доход, как уже было рассмотрено выше, учитывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается только при первичной эмиссии.

Например, допустим если акции номинальной стоимостью 500 тыс. сум проданы за 600 тыс. сум. В таком случае записи в бухгалтерском учете будут:

Дебет 5110,5210,5010 (счета учета денежных средств) – 600 тыс. сум;

Кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставного капитала» - 500 тыс. сум;

Кредит 8410 «Эмиссионный доход» - 100 тыс. сум.

Как показывает данная бухгалтерская запись по кредиту счета «Эмиссионный доход» учитывается только сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной эмиссии. Следует иметь в виду, что эмиссионный доход не является объектом обложения по налогу на доход (прибыли).

По дебету счета учитывается использование этих сумм на покрытие разницы при выкупе и аннулировании выкупленных собственных акций.

Согласно примеру, приведенному выше эмиссионный доход составил 100 тыс. сум, который отражен по кредиту счета 8410. Но далее, предположим, что эти акции выкуплены по цене 540 тыс. сум, а через некоторое время цена их упала, и они были проданы только по 480 тыс. сум.

Эти операции в бухгалтерском учете будут отражены следующими проводками:

а) при выкупке:

- Дебет 8610 «Выкупленные собственные акции - простые» - 540 тыс. сум,

- Кредит 5140 «Расчетный счет» - 540 тыс. сум;

б) при реализации:

- Дебет 5110,5210,5010 (счета учета денежных средств) – 480 тыс сум,
- Дебет 8410 «Эмиссионный доход» - 60 тыс. сум,
- Кредит 8610 «Выкупленные собственные акции-простые» - 540 тыс. сум.

Курсовая разница при формировании уставного капитала. При формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, как правило, возникает курсовая разница в результате различия курсов валют на момент регистрации учредительных документов, и момент фактического взноса валюты и валютных ценностей в уставном капитале.

Например, в соответствии с Учредительным договором доля иностранного Учредителя в уставном капитале совместного предприятия составляет 100 тыс. долл. Учитывая курс на момент регистрации документов, равный 980 сум за 1 долл., его доля оценивается в 98000 тыс. сум, и эта сумма в уставном капитале не должна меняться при изменении валютного курса.

Однако на момент взноса, предположим, денежными средствами, курс составил 1000 сум. за 1 долл., и это значит, что предприятие, получив те же 100 тыс. долл., в суммовом эквиваленте имеет уже не 98 000 тыс. сум, а 100 000 тыс. сум.

Эта разница (100 000 тыс.сум – 98 000 тыс.сум) – 20 000 тыс.сум относится на добавленный капитал:

- Дебет 5210 «Валютные средства внутри страны» - 100 000 тыс. сум;
- Кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставного капитала» - 98 000 тыс. сум;
- Кредит 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала» - 20 000 тыс. сум.

Однако в дальнейшем денежные статьи в иностранной валюте должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода.

Отрицательная курсовая разница, возникающая при формировании в уставном капитале совместных предприятий, отражается по кредиту счета 8420 со знаком «минус».

Таким образом, установленный порядок списания разницы в ценах и курсовой разницы позволяет не менять доли учредителей в Уставном капитале, оговоренные в учредительных документах.

11.5. Учет резервного капитала

В соответствии с действующим законодательством хозяйствующие субъекты формируют резервный капитал за счет своей чистой прибыли в размере, предусмотренном учредительными документами. Отчисление в резервный капитал производится ежегодно в установленном размере до достижения величины, предусмотренной уставом. Резервный капитал могут создавать и другие коммерческие организации за счет своей чистой прибыли, если это предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами.

Назначение резервного капитала состоит в том, чтобы покрыть возможные убытки предприятия и другие платежи.

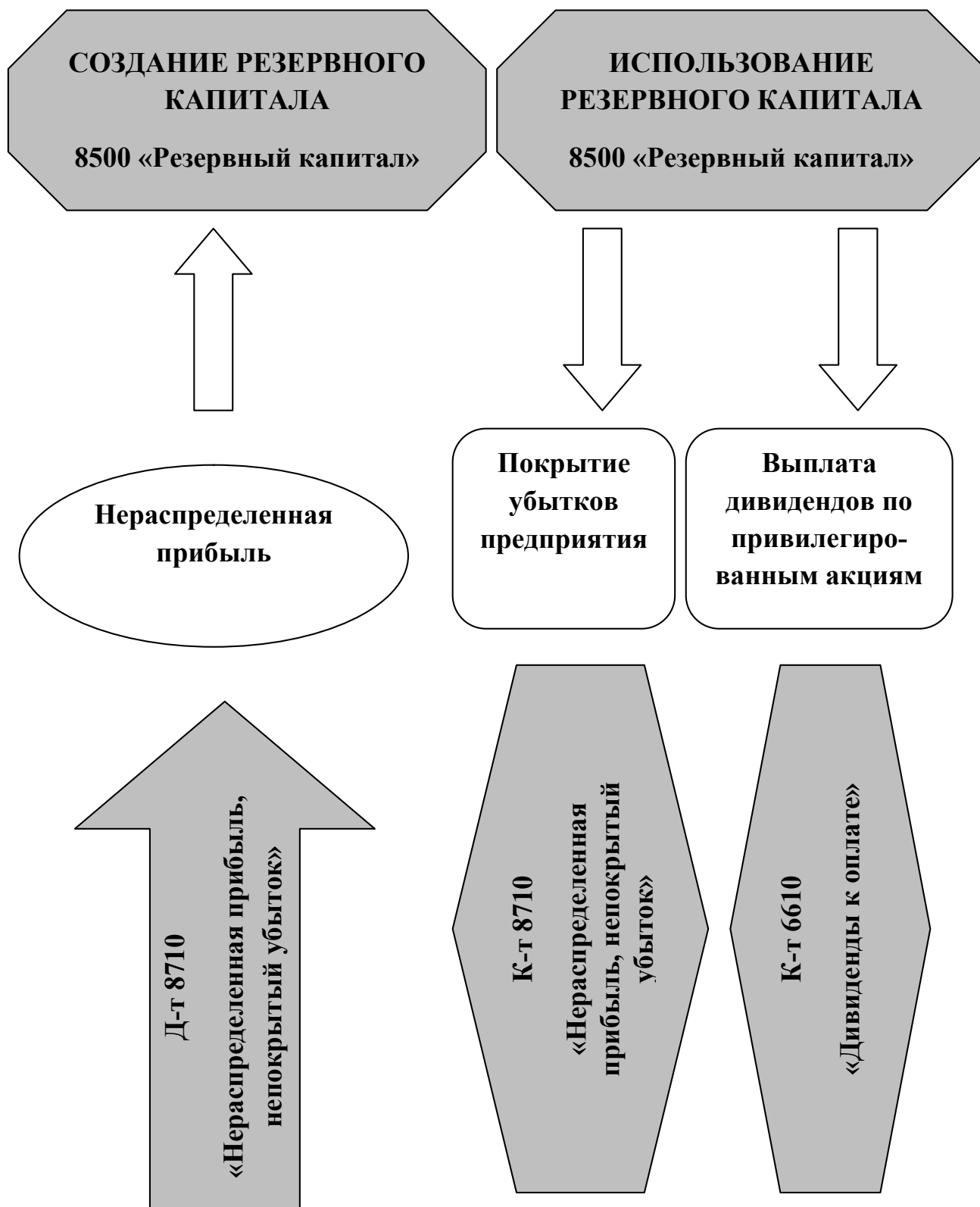
В АООТ резервный капитал может быть направлен на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли.

На пополнение резервного капитала направляется сумма фонда индексации основных средств.

Для учета образования и движения резервного капитала по плану счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета группы 8500 «Счета учета резервного капитала». Структура данного счета состоит из счетов:

- 8510 «Корректировка по переоценке имущества»;
- 8520 «Резервный капитал»;
- 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Счет 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - используется для учета увеличения стоимости активов в результате их переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 «Корректировка по переоценке имущества» в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определится прирост стоимости в результате переоценок.



Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, оно отражается по дебету счета 8510. Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу,

признается как расход и отражается на счете 9430 «Прочие операционные расходы».

Так, согласно стандартам бухгалтерского учета, дооценка основных средств проводится по решению Правительства, а переоценка нематериальных активов, ценных бумаг и прочих долгосрочных инвестиций до рыночной стоимости производится согласно учетной политике предприятия, при условии, что можно точно определить рыночную стоимость актива. При этом переоценку необходимо осуществлять так, чтобы балансовая стоимость актива не сильно отличалась от рыночной стоимости на каждую отчетную дату.

Необходимо отметить, что при реализации переоцененных по рыночной стоимости ценных бумаг (и других активов) вся сумма дооценки, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода (либо как увеличение нераспределенной прибыли) и увеличивает базу по налогу на прибыль.

Это положение отражено в п. 22 НСБУ №12: «если инвестиция была ранее переоценена или была учтена по рыночной стоимости, а увеличение балансовой стоимости переведено на счет суммы дооценки, то хозяйствующий субъект должен утвердить учетную политику либо кредитования суммы остающейся дооценки на счет дохода, либо перевода ее на счет нераспределенной прибыли. Эта учетная политика должна применяться в соответствии с НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах».

Например, если после переоценки ценных бумаг 1 000 тыс. сум до 1 050 тыс. сум, они были реализованы за ту же цену, то проводки будут такие:

- отражение реализации и получения денежных средств:
 - Дебет 5110 «Расчетный счет» - 1050 тыс. сум,
 - Кредит 9220 «Выбытие прочих активов» - 1050 тыс. сум;
- списание стоимости ценных бумаг:
 - Дебет 9220 «Выбытие прочих активов» - 1050 тыс. сум,
 - Кредит 0610 «Ценные бумаги» - 1050 тыс. сум;
- уменьшение резервного капитала и отражение дохода от финансовой деятельности»:
 - Дебет 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - 50 тыс. сум,
 - Кредит 9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг» - 50 тыс. сум.

Сумма переоценки основных средств также отражается как увеличение собственного капитала.

При внесении имущества в уставном капитале другого предприятия по цене, превышающей балансовую, также затрагивается счет «Резервный капитал».

Например, предприятие вносит в уставный капитал другого предприятия электронные весы, имеющие первоначальную стоимость 2 500 тыс. сум, начисленный износ 1 200 тыс. сум, по согласованной стоимости 1 500 тыс. сум.

Такую операцию в бухгалтерском учете следует отразить так:

- списание первоначальной стоимости:
 - Дебет 9210 «Выбытие основных средств» - 2500 тыс. сум,
 - Кредит 0190 «Прочие основные средства» - 2500 тыс. сум;
- списание начисленного износа:
 - Дебет 0290 «Износ прочих основных средств» - 1200 тыс. сум,
 - Кредит 9210 «Выбытие основных средств» - 1200 тыс. сум;
- отражение долгосрочной инвестиции с учетом дооценки основных средств:
 - Дебет 0620-0690 (счета учета долгосрочных инвестиций) – 1500 тыс. сум,
 - Кредит 9210 «Выбытие основных средств» - 1500 тыс. сум;
- отражение суммы дооценки основных средств над их балансовой стоимостью:
 - Дебет 9210 «Выбытие основных средств» - 300 тыс. сум,
 - Кредит 8520 «Резервный капитал» - 300 тыс. сум.

Необходимо отметить, что в данном случае увеличение стоимости не отражается на счете основных средств, и в случае возврата внесенного имущества оно будет отражено на счете 0190 по первоначальной стоимости.

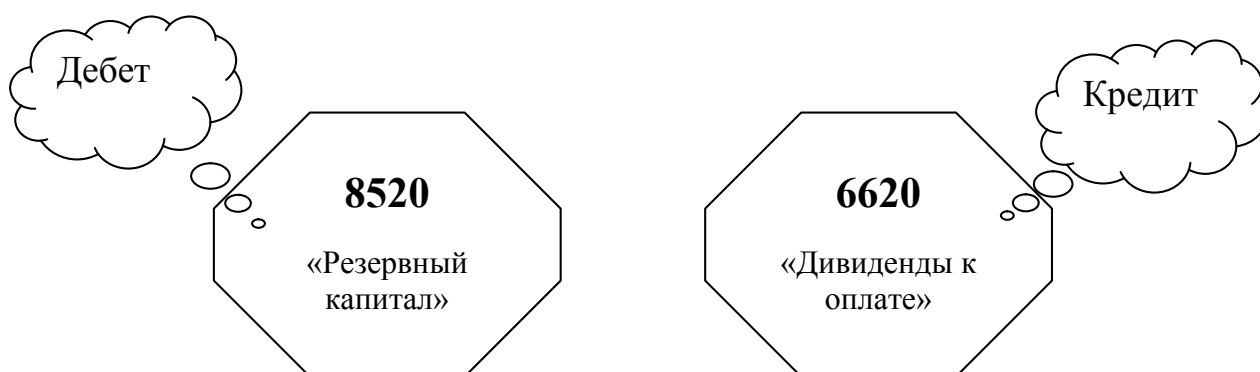
Счет 8520 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

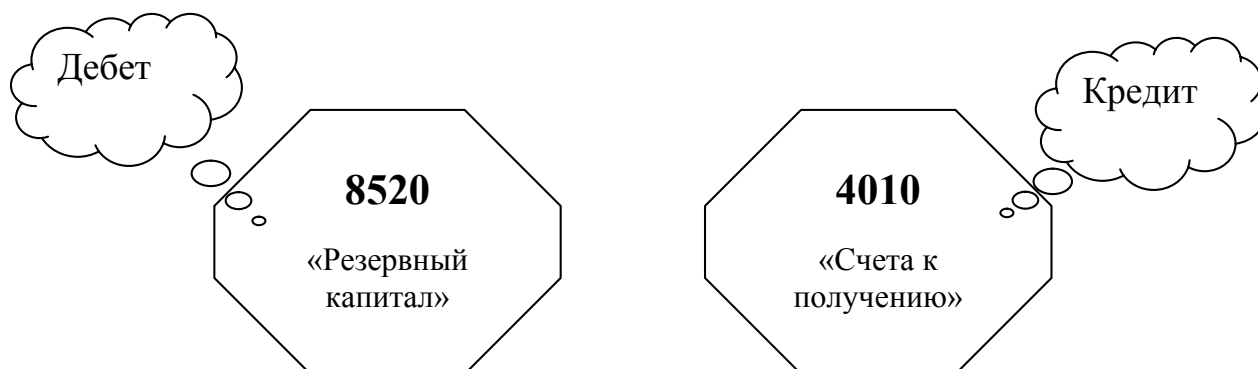
Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода».

Резервный фонд предназначен для покрытия убытков, выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров, погашения облигаций общества, на списание долга и другие цели.

Например, выплачены дивиденды по привилегированным акциям при отсутствии прибыли отчетного года:



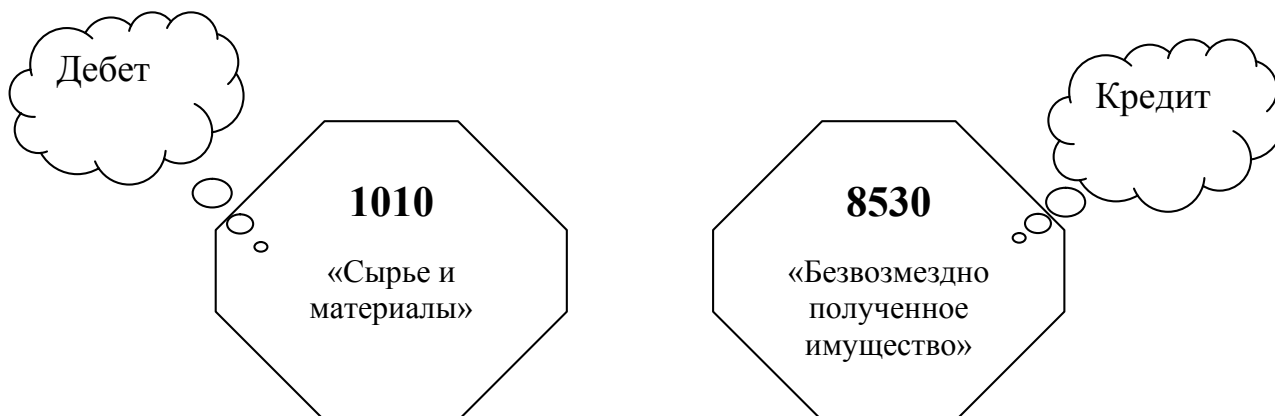
Списаны долги различных предприятий (дебиторов) при ликвидации предприятия:



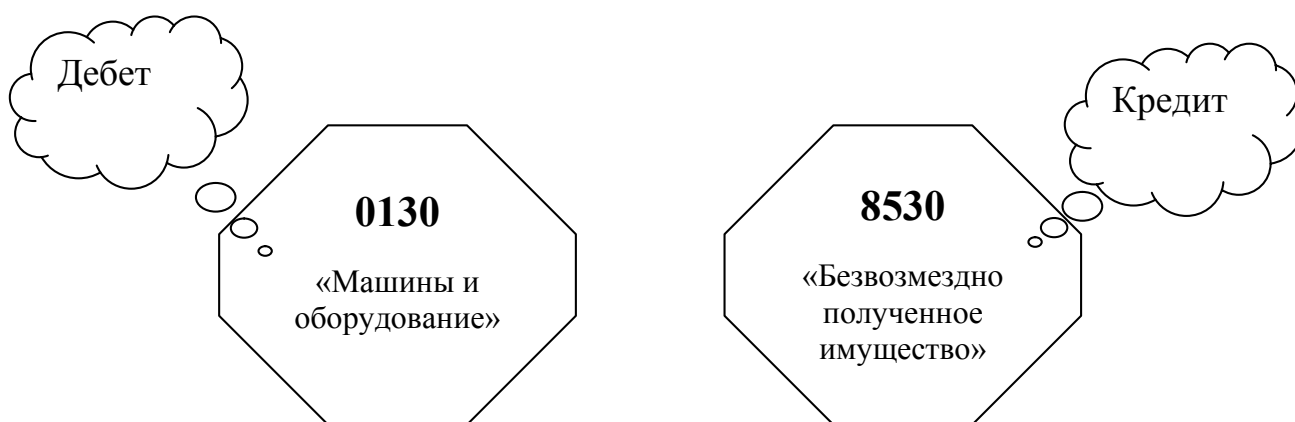
Счет 8530 «Безвозмездно полученное имущество» предназначен для учета безвозмездно полученного имущества.

Безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество» в корреспонденции со счетами учета имущества.

Например, получено безвозмездно оборудование:



Получено безвозмездно сырье для производства:



Стоимость безвозмездно полученного имущества облагается налогом и в целях налогообложения включается в совокупный доход. Порядок налогообложения безвозмездно полученного имущества регулируется налоговым законодательством Республики Узбекистан.

Полученное безвозмездно имущество отражается в учете по справедливой стоимости, определенной экспертным 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.

Аналитический учет по счетам учета резервного капитала ведется по видам и источникам формирования резервного капитала.

11.6. Учет нераспределенной (накопленной) прибыли

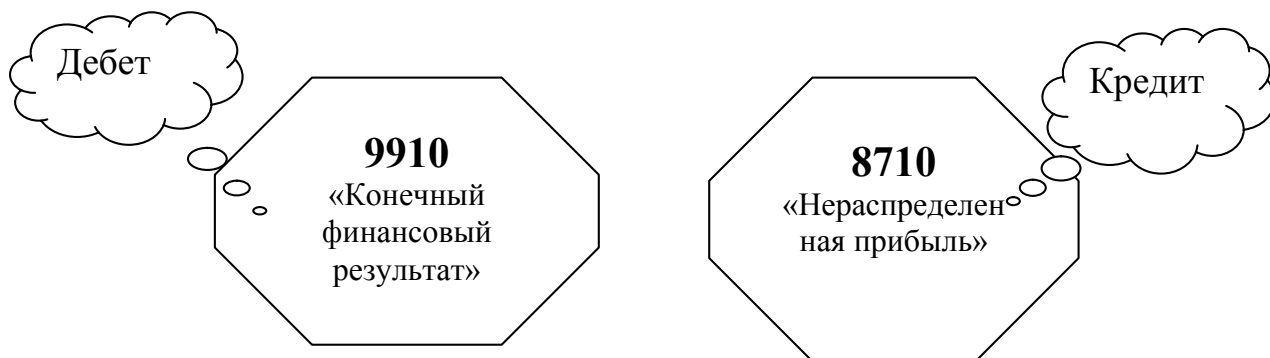
Прибыль – это сумма, на которую увеличивается капитал предприятия в результате эффективной работы компании. Сведения о размере прибыли (и способах ее получения) обычно представляют собой наиболее важную информацию о предприятии, которая учитывается на следующих счетах:

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 Плате 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:



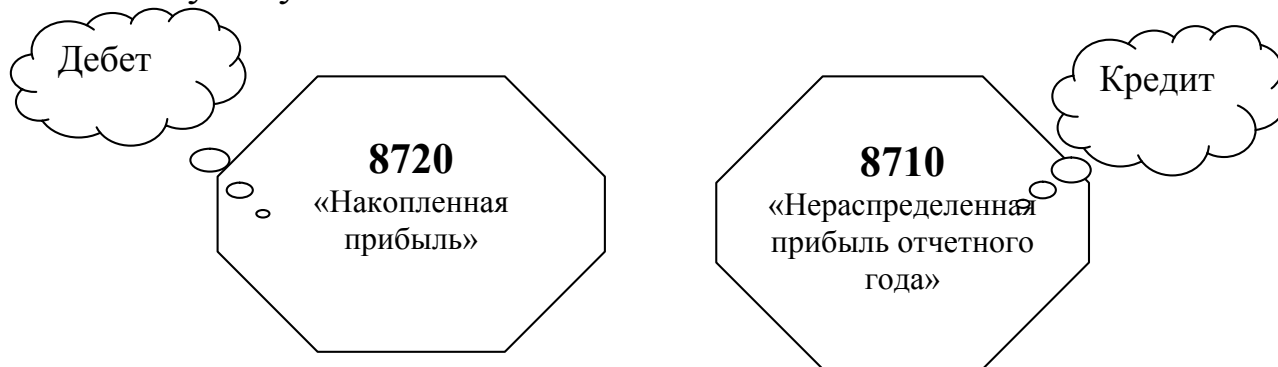
Накопленная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и прибыли, реинвестированной в уставный капитал. Накопленная прибыль представляет собой ту часть капитала, которая накоплена с момента создания предприятия, а не 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:



- в случае убытка:



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».

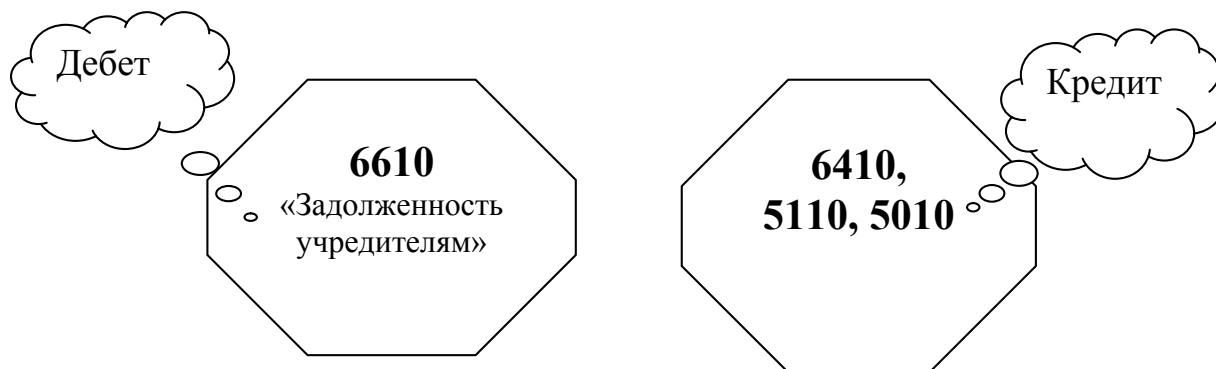
Это пассивные счета и они могут иметь только кредитовое сальдо.

Обороты по кредиту этих счетов показывают начисление дивидендов или обязательств по доле выбывающих учредителей, обороты по дебету – выплату дивидендов и погашение задолженности перед учредителем.

Для учёта расчётов с акционерами по доходам используется счёт 6600 «Задолженность учредителям». Счёт пассивный, сальдо кредитовое означает сумму задолженности АО перед акционерами. Кредит счёта корреспондирует с дебетом счёта 8710 «Нераспределенная прибыль».



Дебет счёта 6600 корреспондирует с кредитом счетов 6410, 5110, 5010.



Дивиденды начисляются на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии, в которой отражаются и суммы удержанных налогов. Перечисление и выплата доходов осуществляется на основании расходных кассовых ордеров и платёжных поручений. Аналитический учёт расчётов с акционерами по доходам ведётся по каждому акционеру в ведомости № 7. Синтетический учёт расходов по доходам акционеров ведётся в журнале-ордере № 8.

О всех произведённых удержаниях АО сообщает в государственную налоговую инспекцию по месту своей регистрации (нахождения).

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 итогам 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 цену 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.

11.7. Учет целевых поступлений и финансирования

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

Для обобщения информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, в плане счетов предусмотрена группа счетов 8800 «Счета учета целевых поступлений», в состав которого входят счета:

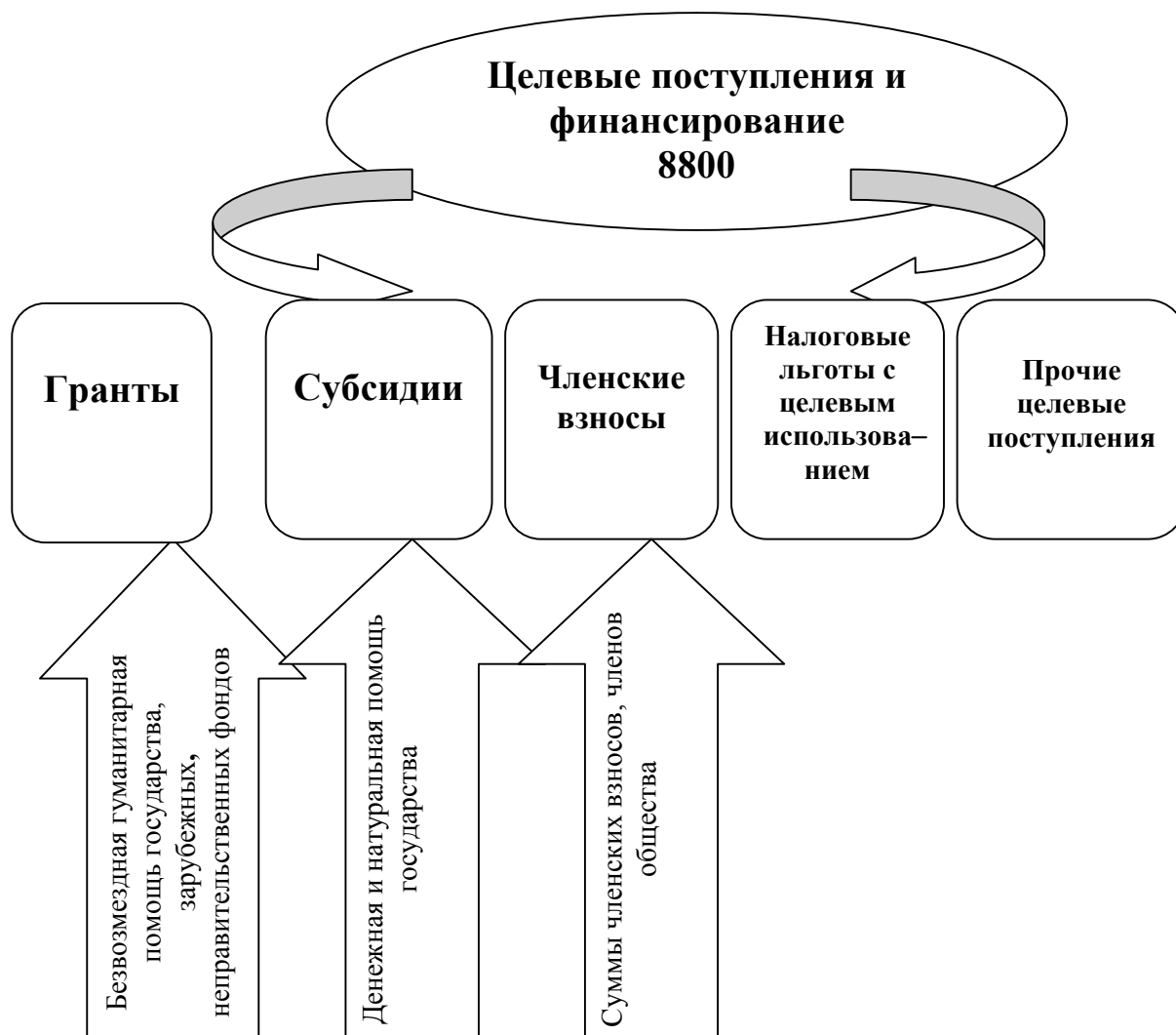
- 8810 «Гранты»;
- 8820 «Субсидии»;
- 8830 «Членские взносы»;
- 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»;
- 8890 «Прочие целевые поступления».

Необходимым условием для признания перечисленных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- использование их строго по целевому назначению;
- отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- безвозвратность при выполнении определенных условий.

Гранты представляют собой безвозмездную гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению и отражаются на счете 8810.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».



Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается, соответственно по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу ЦБ на день совершения хозяйственной операции.

Субсидии – это денежная и натуральная помощь, оказываемая государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики.

связанные с уставной деятельностью, списываются за счет уменьшения целевого финансирования. Например, отражены расходы по аренде помещения:

- Дебет 8810-8890 (счета для учета целевого финансирования);
- Кредит 6910 «Краткосрочная аренда к оплате».

Аналитический учет по счетам учета целевых поступлений (8800) ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

11.8. Резервы предстоящих расходов и платежей

В процессе хозяйственной деятельности в силу объективных причин возникает необходимость создания резервов для осуществления в последующем расходов и платежей в целях равномерного включения в состав затрат предприятия.

Порядок резервирования сумм в счет затрат регулируется соответствующими актами законодательства, а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, осуществляется на счете 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

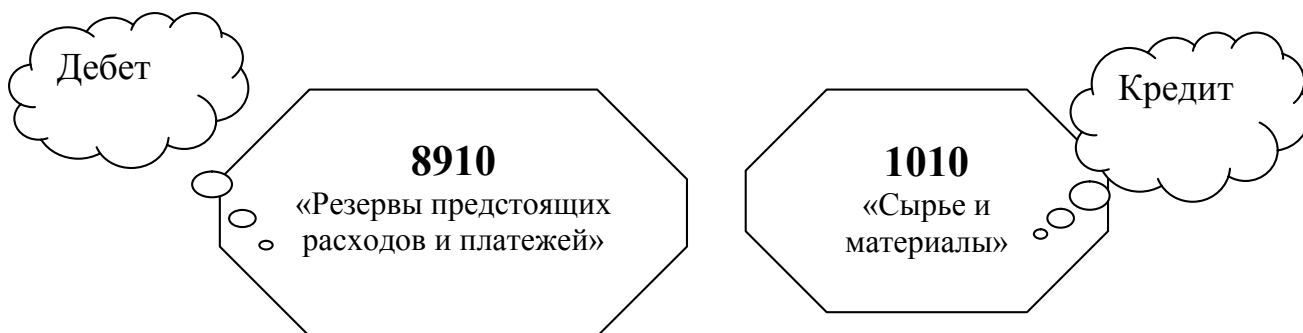
Прежде всего на этом счете могут быть отражены суммы предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Образование резерва:



Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Использование резерва допускается на те цели, для которых резерв был создан.

Например, списываются материалы на расходы, отражаемые за счет ранее созданного резерва (для капитального ремонта цеха):

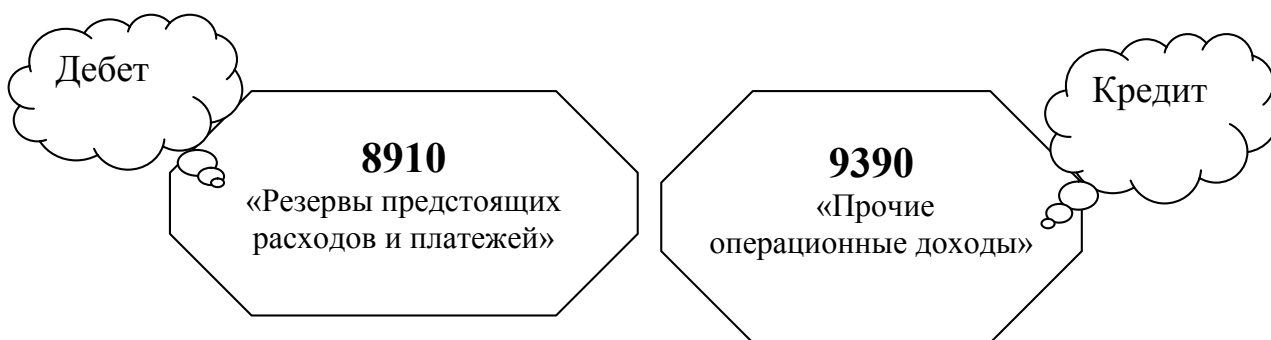


Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:



Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:



Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

Д-т счета учета затрат;

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Эта сумма увеличивает базу по налогу на доходы (прибыль). По мере использования резерва на производственные нужды налогооблагаемая база будет уменьшена на сумму этих затрат.

Создание резервов за счет производственных затрат допускается по согласованию с Министерством финансов РУз. и в основном для предприятий с сезонным характером работ.

Контрольные вопросы

1. Где в бухгалтерском балансе отражается собственный капитал предприятия?

2. Величина уставного капитала на момент создания предприятия отражается в бухгалтерском балансе в полной сумме или только в той части, насколько уставный капитал оплачен?

3. Имеет ли право предприятие не создавать резервный капитал?

4. На какие цели используется резервный капитал предприятия?

5. Является ли обязательными для АО создание резервного капитала? А для ООО?

6. Как формируется добавленный капитал предприятия?

Ключевые слова и понятия: собственный капитал, уставный капитал, добавленный капитал, резервный капитал, учредители, дивиденды, акционерное общество, резервы предстоящих расходов и платежей, нераспределенная прибыль.

ГЛАВА 12

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

12.1. Учет общего финансового результата

Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток. В соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденного постановлением КМ РУз. от 5 февраля 1999 г. № 54 и налоговым законодательством имеются определенные различия между налогооблагаемой прибылью и прибылью, получаемой на счетах бухгалтерского учета (балансовой прибылью). Такое положение существенно повышает полезность финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

Следовательно, предприятие должно располагать системой сбора и обработки информации, которая бы позволила ему рассчитать все свои доходы за отчетный период с тем, чтобы определить эффективность своей хозяйственной деятельности.

Подобные расчеты предприятие делает без учета налогового фактора. Методика расчета статей расходов, которые должны вычитаться из общей выручки предприятия для определения балансовой прибыли приводится в основном тексте Положения о составе затрат.

Далее предприятие корректирует прибыль, полученную на счетах бухгалтерского учета, в соответствии с налоговым законодательством и получает прибыль, подлежащую налогообложению. В результате такого расчета, предприятие получает информацию о том:

- сколько и какими подразделениями получена прибыль в результате производственной, финансовой и управленческой деятельности предприятия и его подразделений;

- как на окончательный результат деятельности предприятия повлияла налоговая политика государства;
- какую сумму в конечном итоге предприятие должно перечислить в бюджет.

Таким образом, предприятие будет иметь систему бухгалтерского учета, позволяющую уже на стадии сбора информации разделить внешние (например, налоговые) и внутренние факторы, влияющие на результаты хозяйственной деятельности, а следовательно, разрабатывать более обоснованную политику реагирования на эти факты.

В связи с этими задачами бухгалтерского учета является непрерывное и четкое отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательской деятельности за отчетный период.

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).

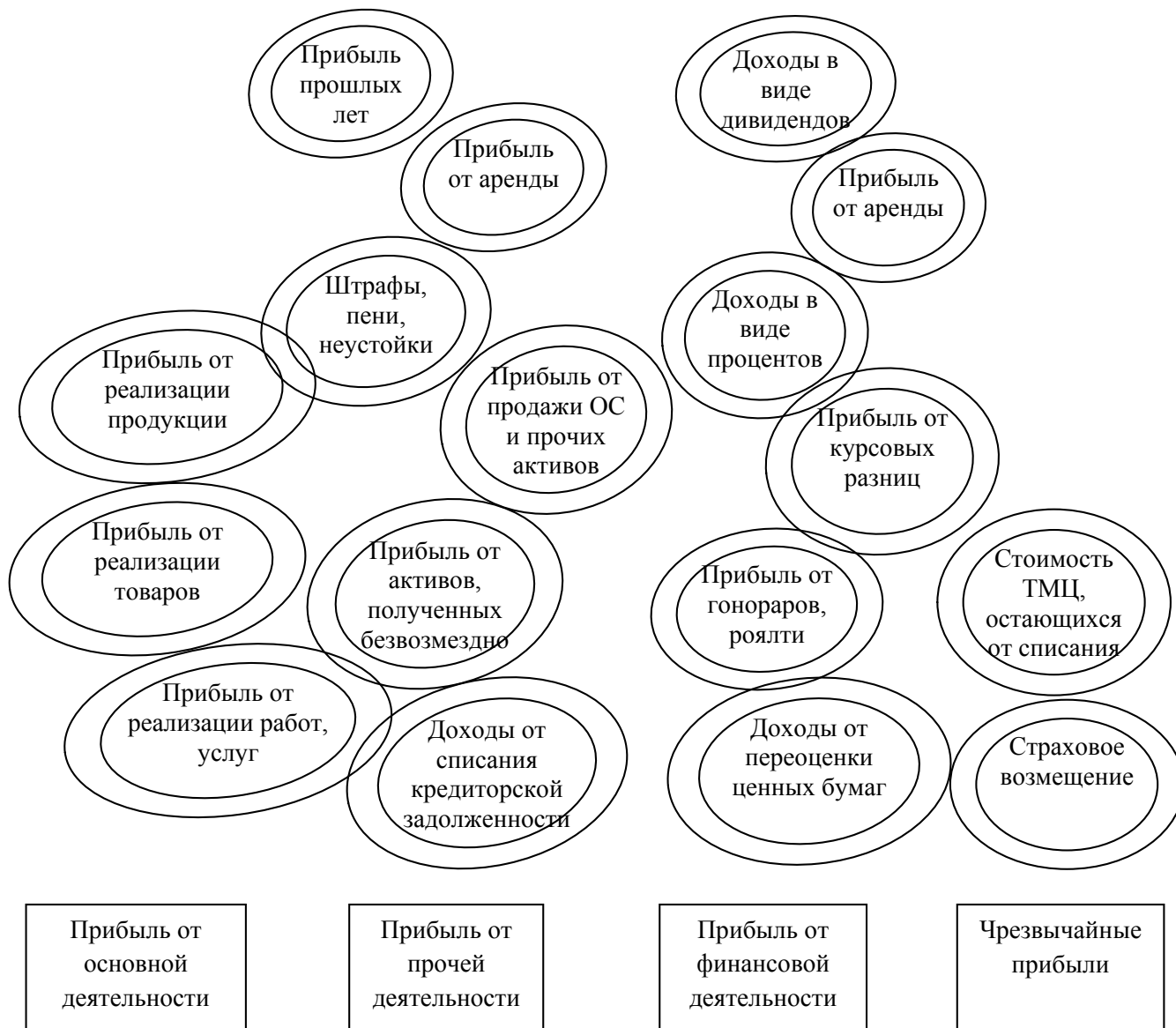
Финансовый результат деятельности предприятия служит своего рода показателем значимости данного предприятия в народном хозяйстве. В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя предприятие способно расширять свою мощь, 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.

Структура прибыли



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:

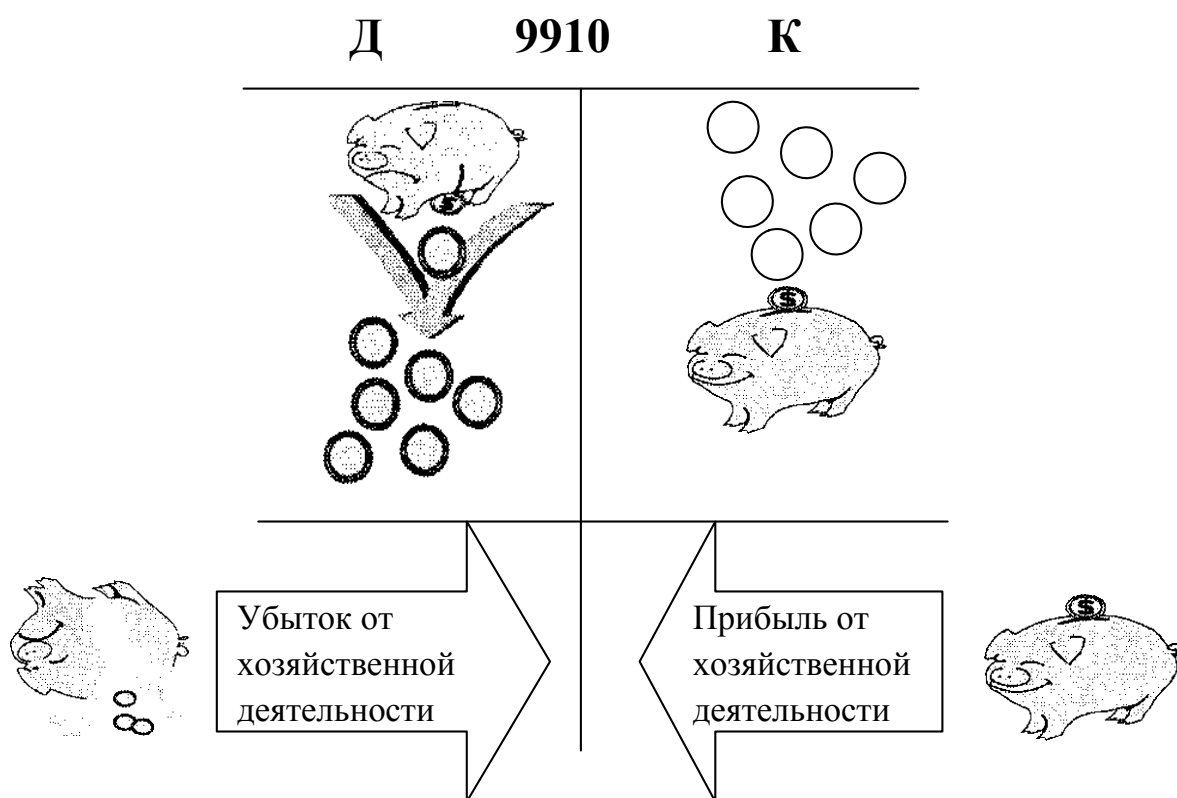
- проценты по кредитам и займам;

- 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.

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.

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 чрезвычай. обстоятельствами	9710	7. Доходы в связи с чрезвычай. обстоятельствами	9720
10. Сальдо – убыток на конец отчетного периода (если п.1 + п.3 + п.5 + п.7 < п.2 + п.4 + п.6 + п.8)		9. Сальдо – прибыль (доход) 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)	8710	13. Списание непокрытого убытка отчетного года (если п.9 < п.10 + п.11)	8710

Контрольные вопросы

1. Что признается доходом организации?
2. Что признается расходом организации?
3. Какие существуют виды доходов?
4. Какие существуют виды расходов?
5. При наличии каких условий признается выручка?
6. При наличии каких условий признаются расходы?

7. Какие доходы относятся к операционным?
8. Какие расходы относятся к операционным?
9. Какие доходы относятся к прочим?
10. Какие расходы относятся к прочим операционным?
11. Какие доходы относятся к чрезвычайным?
12. Какие расходы относятся к чрезвычайным?
13. Какие виды доходов относятся к доходам будущих периодов?
14. Какие виды расходов относятся к расходам будущих периодов?
15. Каким образом производится бухгалтерский учет доходов будущих периодов?
16. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов будущих периодов?
17. Какие виды расходов относятся к расходам на реализацию?
18. Каким образом производится бухгалтерский учет расходов на реализацию?
19. Какие счета используются для формирования финансового результата от обычных видов деятельности?
20. Какие счета используются для формирования финансового результата от прочих видов деятельности?
21. Каким образом формируется информация на счете 9000 «Доходы от основной деятельности»?
22. Каким образом формируется информация на счете 9100 «Себестоимость реализованной продукции»?
23. Каким образом формируется информация на счете 9900 «Конечный финансовый результат»?
24. Какая прибыль называется нераспределенной?
25. Каковы основные направления использования нераспределенной прибыли?
26. Какими бухгалтерскими записями отражают формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года?
27. Какими бухгалтерскими записями отражают использование нераспределенной прибыли отчетного года?

Ключевые слова и понятия: доходы предприятия, расходы предприятия, чрезвычайная прибыль (убыток), расходы на реализацию, доходы (расходы) от финансовой деятельности, конечный финансовый результат.

Приложение № 1

к Национальному стандарту бухгалтерского учета (НСБУ №21) «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению»

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
Часть I. Долгосрочные активы		
Раздел I. Основные средства, нематериальные и другие долгосрочные активы		
0100	Счета учета основных средств	A
0110	Земля	
0111	Благоустройство земли	
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды ¹	
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства	
0130	Машины и оборудование	
0140	Мебель и офисное оборудование	
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника	
0160	Транспортные средства	
0170	Рабочий и продуктивный скот	
0180	Многолетние насаждения	
0190	Прочие основные средства	
0199	Законсервированные основные средства	
0200	Счета учета износа основных средств	КА
0211	Износ благоустройства земли	
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды	
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств	
0230	Износ машин и оборудования	
0240	Износ мебели и офисного оборудования	
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники	
0260	Износ транспортных средств	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
0270	Износ рабочего скота	
0280	Износ многолетних насаждений	
0290	Износ прочих основных средств	
0299	Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды	
0300	Счета учета основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды	А
0310	Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды	
0400	Счета учета нематериальных активов	А
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау	
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы	
0430	Программное обеспечение	
0440	Права пользования землей и природными ресурсами	
0450	Организационные расходы	
0460	Франчайз	
0470	Авторские права	
0480	Гудвилл	
0490	Прочие нематериальные активы	
0500	Счета учета амортизации нематериальных активов	КА
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау	
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов	
0530	Амортизация программного обеспечения	
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами	-
0550	Амортизация организационных расходов	
0560	Амортизация франчайза	
0570	Амортизация авторских прав	
0590	Амортизация прочих нематериальных активов	
0600	Счета учета долгосрочных инвестиций	А
0610	Ценные бумаги	
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества	
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества	
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом	
0690	Прочие долгосрочные инвестиции	
0700	Счета учета оборудования к установке	А
0710	Оборудование к установке - отечественное	
0720	Оборудование к установке - импортное	
0800	Счета учета капитальных вложений	А
0810	Незавершенное строительство	
0820	Приобретение основных средств	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
0830	Приобретение нематериальных активов	
0840	Формирование основного стада	
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли	
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды	
0890	Прочие капитальные вложения	
0900	Счета учета долгосрочной дебиторской задолженности и отсроченных расходов	А
0910	Векселя полученные	
0920	Платежи к получению по долгосрочной аренде	
0930	Долгосрочная задолженность персонала	
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	
0950	Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам	
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы	
Часть II. Текущие активы		
Раздел II. Товарно-материальные запасы		
1000	Счета учета материалов	А
1010	Сырье и материалы	
1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	
1030	Топливо	
1040	Запасные части	
1050	Строительные материалы	
1060	Тара и тарные материалы	
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону	,
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
1090	Прочие материалы	
1100	Счета учета животных на выращивании и откорме	А
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	Счета учета заготовления и приобретения материалов	
1510	Заготовление и приобретение материалов	
1600	Счета учета отклонений в стоимости материалов	А
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
2000	Счета учета основного производства	
2010	Основное производство	
2100	Счета учета полуфабрикатов собственного производства	А
2110	Полуфабрикаты собственного производства	
2200		
2300	Счета учета вспомогательных производств	А
2310	Вспомогательное производство	
2400		
2500	Счета учета общепроизводственных расходов	
2510	Общепроизводственные расходы	
2600	Счета -учета брака в производстве	
2610	Брак в производстве	
2700	Счета учета обслуживающих хозяйств	А
2710	Обслуживающие хозяйства	
2800	Счета учета готовой продукции	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	Счета учета товаров	А
2910	Товары на складах	
2920	Товары в розничной торговле	
2930	Товары на выставке	
2940	Предметы проката	
2950	Тара под товаром и порожня	
2960	Товары, переданные на комиссию	
2970	Товары в пути	
2980	Торговая наценка	КА
2990	Прочие товары	
Раздел III. Расходы будущих периодов и отсроченные расходы – текущая часть		
3000		
3100	Счета учета расходов будущих периодов	А
3110	Предоплаченная аренда	
3120	Предоплаченные услуги	
3190	Прочие предоплаченные расходы	
3200	Счета учета отсроченных расходов	А
3210	Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам	
3220	Отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
3290	Прочие отсроченные расходы	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
3300		
3500		
3600		
3700		
3800		
3900		
Раздел IV. Счета к получению - текущая часть		
4000	Счета к получению	А
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	Счета к получению от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ	А
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	Счета учета авансов, выданных персоналу	А
4210	Авансы, выданные по оплате труда	
4220	Авансы, выданные на служебные командировки	
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	
4290	Прочие авансы, выданные персоналу	
4300	Счета учета авансов, выданных поставщикам и подрядчикам	А
4310	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под тмц	
4320	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы	
4330	Прочие авансы выданные	
4400	Счета учета авансовых платежей в бюджет	А
4410	Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)	
4500	Счета учета авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию	А
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	Счета учета задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	А
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	Счета учета задолженности персонала по прочим операциям	А
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит	
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам	
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
4790	Прочая задолженность персонала	
4800	Счета учета задолженности разных дебиторов	А
4810	Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде	
4820	Платежи к получению по краткосрочной аренде	
4830	Проценты к получению	
4840	Дивиденды к получению	
4850	Роялти к получению	
4860	Счета к получению по претензиям	
4890	Задолженность прочих дебиторов	
4900	Счета учета резерва по сомнительным долгам	КА
4910	Резерв по сомнительным долгам	
Раздел V. Денежные средства, краткосрочные инвестиции и прочие текущие активы		
5000	Счета учета денежных средств в кассе	А
5010	Денежные средства в национальной валюте	
5020	Денежные средства в иностранной валюте	
5100	Счета учета денежных средств на расчетном счете	А
5110	Расчетный счет	
5200	Счета учета денежных средств в иностранной валюте	А
5210	Валютные счета внутри страны	
5220	Валютные счета за рубежом	
5300		
5400		
5500	Счета учета денежных средств на специальных счетах, в банке	А
5510	Аккредитивы	
5520	Чековые книжки	
5530	Прочие специальные счета	
5600	Счета учета денежных эквивалентов	А
5610	Денежные эквиваленты (по видам)	
5700	Счета учёта денежных средств (переводов) в пути	А
5710	Денежные средства (переводы) в пути	
5800	Счета учета краткосрочных инвестиций	А
5810	Ценные бумаги	
5830	Краткосрочные займы выданные	-
5890	Прочие текущие инвестиции	
5900	Счета учета недостач и потерь от порчи ценностей и прочих текущих активов	А
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
Часть III. Обязательства		
Раздел VI. Текущие обязательства		
6000	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	П
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	Счета к оплате обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам	П
6110	Счета к Оплате обособленным подразделениям	
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
6200	Счета учета отсроченных обязательств	П
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
6230	Прочие отсроченные доходы	
6240	Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам	
6250	Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам	
6290	Прочие отсроченные обязательства	
6300	Счета учета полученных авансов	П
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции	
6390	Прочие полученные авансы	
6400	Счета учета задолженности по платежам в бюджет	П
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)	
6500	Счета учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды ,	П
6510	Платежи по страхованию	
6520	Платежи в государственные целевые фонды	
6600	Счета учета задолженности учредителям	п
6610	Дивиденды к оплате	
6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	
6706	Счета учета расчетов с персоналом по оплате труда	п
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	
6720	Депонированная заработная плата	
6800	Счета учета краткосрочных кредитов и займов	п
6810,	Краткосрочные банковские кредиты	
6820	Краткосрочные займы	
6830	Облигация к оплате	
6840	Векселя к оплате	
6900	Счета учета задолженности разным кредиторам	п
6910	Краткосрочная аренда к оплате	
6920	Начисленные проценты	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
6930	Задолженность по роялти	
6940	Задолженность по гарантиям	
6950	Долгосрочные обязательства текущая часть	
6960	Счета к оплате по претензиям	
6970	Задолженность подотчетным лицам	
6990	Прочие обязательства	
Раздел VII. Долгосрочные обязательства		
7000	Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам	П
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам	П
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	Счета учета отсроченных долгосрочных обязательств	п
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы	
7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам	
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам	
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства	
7300	Счета учета авансов, полученных от покупателей и заказчиков	п
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	Счета учета долгосрочных кредитов и займов	п
7810	Долгосрочные банковские кредиты	
7820	Долгосрочные займы	
7830	Облигации к оплате	
7840	Векселя к оплате	
7900	Счета учета долгосрочной задолженности разным кредиторам	п
7910	Долгосрочная аренда к оплате	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам	
Часть IV. Собственный капитал		
Раздел VIII. Капитал, нераспределенная прибыль и резервы		
8000		
8100		
8200		
8300	Счета учета уставного капитала	П
8310	Простые акции	
8320	Привилегированные акции	
8330	Паи и вклады	
8400	Счета учета добавленного капитала	П
8410	Эмиссионный доход	
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала	
8500	Счета учета резервного капитала	П
8510	Корректировки по переоценке имущества	
8520	Резервный капитал	
8530	Безвозмездно полученное имущество	
8600	Счета учета выкупленных собственных акций	КП
8610	Выкупленные собственные акции - простые	
8620	Выкупленные собственные акции - привилегированные	
8700	Счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	П
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)	
8800	Счета учета целевых поступлений	П
8810	Гранты	
8820	Субсидии	
8830	Членские взносы	
8840	Налоговые льготы с целевым использованием	
8890	Прочие целевые поступления	
8900	Счета учета резервов предстоящих расходов и платежей	П
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей	
Часть V. Формирование и использование финансовых результатов		
Раздел IX. Доходы и расходы		
9000	Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности	Т
9010	Доходы от реализации готовой продукции	
9020	Доходы, от реализации товаров	
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
9040	Возврат проданных товаров	КП
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам	КП
9100	Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	Т
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции	
9120	Себестоимость реализованных товаров	
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг	
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете	
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете	
9200	Счета учета выбытия основных средств и других активов	
9210	Выбытие основных средств	
9220	Выбытие прочих активов	
9300	Счета учета прочих доходов от основной деятельности	Т
9310	Прибыль от выбытия основных средств	
9320	Прибыль от выбытия прочих активов	
9330	Взысканные пеки, штрафы, неустойки	
9340	Прибыли прошлых лет	
9350	Доходы от краткосрочной аренды	
9360	Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности	
9370	Доходы обслуживающих хозяйств	
9380	Безвозмездная финансовая помощь	
9390	Прочие операционные доходы	
9400	Счета учета расходов периода	Т
- 9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9440	Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	
9500	Счета учета доходов от финансовой деятельности	Т
9510	Доходы в виде роялти	
9520	Доходы в виде дивидендов	
9530	Доходы в виде процентов	
9540	Доходы от валютных курсовых разниц	
9550	Доходы от долгосрочной аренды	
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг	
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности	
9600	Счета учета расходов по финансовой деятельности	Т
9610	Расходы в виде процентов	
9620	Убытки- от валютных курсовых разниц	
9630	Расходы по выпуску к распространению ценных бумаг	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности	
9700	Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)	Т
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов	Т
9810	Расходы по налогу на доходы (прибыль)	
9820	Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли	
9900	Счета учета конечного финансового результата	Т
9910	Конечный финансовый результат	
Часть VI. Забалансовые счета		
001	Основные средства, полученные по краткосрочной аренде	3
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	3
003	Материалы, принятые в переработку	3
004	Товары, принятые на комиссию	3
005	Оборудование, принятое для монтажа	3
006	Бланки строгой отчетности	3
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	3
008	Обеспечения обязательств и платежей - полученные	3
009	Обеспечения обязательств и платежей - выданные	3
010	Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды	3
011	Имущество, полученное по договору ссуды	3
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	3
013	Временные налоговые льготы (по видам)	3
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	3

Законы Республики Узбекистан			
№ п/п	Наименование	Кем и когда утвержден	Примечание
1	Конституция Республики Узбекистан	Постановлением Верховного Совета Республики Узбекистан № 723- XII от 08.12.1992 г.	Внесены изменения Законами: № 989- XII от 28.12.1993 г.; № 470- II от 24.04.2003 г.; № ЗРУ-89 от 11.04.2007 г. (Вступает в силу с 01.01.2008 г.).
2	Закон Республики Узбекистан «О стандартизации»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 1002- XII от 28.12.1993 г.	Внесены изменения Законами: №82- II от 26.05.2000 г.; №482- II от 25.04.2003 г.; №ЗРУ-59 от 10.10.2006 г.
3	Закон Республики Узбекистан «О сертификации продукции и услуг»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 1006- XII от 28.12.1993 г.	Внесены изменения Законами: №125- II от 31.08.2000 г.; №482- II от 25.04.2003 г.; №ЗРУ-31 от 06.04.2006 г.; №ЗРУ-59 от 10.10.2006 г.
4	Кодекс Республики Узбекистан «Об административной ответственности»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 2015- XII от 22.09.1994 г.	Внесены изменения Законами: №179- I от 22.12.1995 г.; №357- I от 27.12.1996 г.; № 549- I от 26.12.1997 г.; №729- I от 25.12.1998 г.; №832- I от 20.08.1999 г.; №175- II от 15.12.2000 г.; №320- II от 07.12.2001 г.; №447- II от 13.12.2002 г.; № 535- II от 30.08.2003 г.; №714- II от 03.12.2004 г.; №ЗРУ-19 от 31.12.2005 г.; №ЗРУ-73 от 26.12.2006 г.; № ЗРУ-92 от 23.04.2007 г.
5	Трудовой кодекс Республики Узбекистан	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 162- I от 21.12.1995 г.	Внесены изменения Законами: № 621- I от 01.05.1998 г.; №681- I от 29.08.1998 г.; № 220- II от 12 .05.2001 г.; № 320- II от 07 .12.2001 г.; № ЗРУ-8 от 23 .09.2005 г.
6	Закон Республики Узбекистан «О защите прав потребителей»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 221- I от 26.04.1996 г.	Внесены изменения Законами: № 364- II от 05.04.2002 г.; № 482- II от 25.04.2003 г.; № ЗРУ-14 от 19 .12.2005 г.; №ЗРУ-59 от 10.10.2006 г.

7	Гражданский кодекс Республики Узбекистан	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 257- I от 29.08.1996 г.	Внесены изменения Законами: № 357-I от 27.12.1996 г.; № 485-I от 30.08.1997 г.; № 729-I от 25.12.1998 г.; № 832-I от 20.08.1999 г.; № 175-II от 15.12.2000 г.; № 320-II от 07.12.2001 г.; № 447-II от 13.12.2002 г.; № 568-II от 12.12.2003 г.; № 671-II от 27.08.2004 г.; № ЗРУ-56 от 27.09.2006 г.; № ЗРУ-106 от 01.08.2007 г.
8	Земельный кодекс Республики Узбекистан	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан. №598- I от 30.04.1998 г.	Внесены изменения Законами: № 535- II от 30.08.2003 г.; №621- II от 30.04.2004 г.; № 714- II от 03.12.2004 г.
9	Закон Республики Узбекистан «О государственном земельном кадастре»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 666- I от 28.08.1998 г.	Внесены изменения Законами: № 447-11 от 13.12.2002 г.; № 535- II от 30.08.2003 г.; № 621- II от 30.04.2004 г.; № 714- II от 03.12.2004 г.
10	Закон Республики Узбекистан «О договорноправовой базе деятельности хозяйствующих субъектов»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 670- I от 29.08.1998 г.	Внесены изменения Законом № ЗРУ-106 от 01 .08.2007 г.
11	Закон Республики Узбекистан «О государственном контроле деятельности хозяйствующих субъектов»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 717- I от 24.12.1998 г.	Внесены изменения Законами: № 82- II от 26.05.2000 г.; № 175- II от 15.12.2000 г.; № 621- II от 30.04.2004 г.; № ЗРУ-26 от 23 .03.2006 г.
12	Закон Республики Узбекистан «О лицензировании отдельных видов деятельности»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 71- II от 25.05.2000 г.	Внесены изменения Законами: №447- II от 13.12.2002 г.; №ЗРУ-28 от 04.04.2006 г.; №ЗРУ-59 от 10.10.2006 г.
13	Закон Республики Узбекистан «О радиационной безопасности»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 120- II от 31.08.2000 г.	
14	Закон Республики Узбекистан «О защите	Постановлением Олий Мажлиса Республики	

	сельскохозяйственных растений от вредителей, болезней и сорняков»	Узбекистан № 116- II от 31.08.2000 г.	
15	Закон Республики Узбекистан «О нормативно-правовых актах»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 160- II от 14.12.2000 г.	Внесены изменения Законами: №568- II от 12.12.2003 г.; №714- II от 03.12.2004 г.
16	Закон Республики Узбекистан «О государственной статистике»	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан № 441- II от 12.12.2002 г.	Внесены изменения Законом: № ЗРУ-16 от 20.12.2005 г.
17	Закон Республики Узбекистан «О недрах» (Новая редакция)	Законом Республики Узбекистан № 444-II от 13.12.2002 г.	
18	О Регламенте Сената Олий Мажлиса Республики Узбекистан	Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан №523- II от 29.08.2003 г.	

Литература

1. Гражданский кодекс Республики Узбекистан.
2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан.
3. Трудовой кодекс Республики Узбекистан.
4. Кодекс РУз. Об административной ответственности.
5. Закон РУз. «О бухгалтерском учете».
6. Закон РУз. «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных».
7. Закон РУз. «Об авторском праве и смежных правах».
8. Закон РУз. «О правовой охране топологий интегральных микросхем».
9. Закон РУз. «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров».
10. Закон РУз. «О селекционных достижениях».
11. Закон РУз. «Об изобретениях, полезных моделях и промышленных образцах».
12. Постановление Кабинета министров РУз. 17.11.2011. №306 «О дополнительных мерах по дальнейшему совершенствованию применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью».
13. Правила ведения кассовых операций юридическими лицами, рег Минюст 17.12.1998 г. № 565.
14. Положение «О безналичных расчетах в Республике Узбекистан» от 12.01.2002г.
15. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, рег. Минюст 14.01.2004г. № 1297.
16. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» Т., Финансовые законы Республики Узбекистан. Ежемесячный выпуск. 2007.
17. Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан № 5 от 07.02.2002 г. (О порядке заполнении полугодового и годового отчетов) Т.; Финансовые законы Республики Узбекистан. Ежемесячный выпуск. 2010.
18. НСБУ № 21 План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

19. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан.
20. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. М.: Бухгалтерский учет, 2002.
21. Власова В.М. Первичные документы – основа финансовой отчетности: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2001.
22. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М.: Аскери.
23. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Т.: Мир экономики и права, 2009. 352.
24. Документальное оформление кассовых операций. М.: Бератор-Пресс, 2002.
25. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. М.: Книжный мир, 2001.
26. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. М.: Юристъ, 2003.
27. Ивашкевич В.Б., Семенова И.М. Учет и анализ дебиторской и кредиторской задолженности. М.: Бухгалтерский учет, 2003.
28. Камарджанова Н.А, Карташова И.В, Бухгалтерский учет в схемах и рисунках. Учебное пособие. Москва-Инфра, 2002.
29. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. М.: Элиста: АПП Джангар, 2000.
30. Кутер М.М. Теория и принципы бухгалтерского учета. Учеб. пособ. М.: Финансы и статистика, экспертное бюро, 2000.
31. Сборники финансовых законов Республики Узбекистан. 2000-2010.
32. Финансовый учет. Т., Корпорация КАРАНА, 2006.
33. Сайт <http://diplombuh.narod.ru>
34. Панков Д. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Мн: Экоперспектива, 1998. 238 с.
35. Николаева О. Международные стандарты финансовой отчетности: М.: УРСС, 2001. 264 с.
36. Чая В., Чая Г. Международные стандарты финансовой отчетности. ГУП ИПК Ульяновский Дом печати, 2000.

37. Шевелев А., Шевелева Е. Бухгалтерский финансовый учет/Серия «Учебники, учебные пособия». Ростов н/Д: Феникс, 2004. 480 с.
38. Fregmen F.M. Accounting for managerial Analysis: Third Edition. Richard D. Irwing Inc., Homewood, Illions, 1996.
39. Kenneth M.Morris & Allan M. Siegel. Guide to understanding money & investing. 2000 by light bulb, press, INC.
40. Securities Regulation in THE Unite State. NASD. Washigton-2000.
41. The Istanbul Stock Exchange In a Historical Perspective. Written by Prof. Haydar Kazgan/ Published by ISE.-Istanbul-1999.
42. The Work Of SEC.U.S. Securities and Exange Commission. 1999.
43. Cost accounting (a managerial emphasis)/USA. Mexico. Or Canada. 2001.
44. Financial accounting / USA. Mexico. Or Canada. 2001.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ, ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И ОБЪЕКТЫ УЧЕТА

1.1. Основные понятия и элементы бухгалтерского учета	3
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета.....	11

ГЛАВА 2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Учет денежных средств в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций.....	19
2.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.....	29
2.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.....	43

ГЛАВА 3. ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

3.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности.....	50
3.2. Методы признания и измерения дебиторской задолженности.....	54
3.3. Расчеты с покупателями и заказчиками.....	66
3.4. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми обществами.....	75
3.5. Учет отсроченных обязательств.....	78
3.6. Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами.....	80
3.7. Расчеты по претензиям.....	84
3.8. Расчеты с поставщиками и подрядчиками.....	87
3.9. Расчеты по авансам.....	91
3.10. Расчеты по имущественному и личному страхованию.....	94
3.11. Расчеты с бюджетом.....	96
3.12. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	97
3.13. Расчеты с подотчетными лицами.....	101
3.14. Расчеты с персоналом по прочим операциям.....	105

ГЛАВА 4. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

4.1. Задачи учета труда и заработной платы.....	108
4.2. Формы оплаты труда.....	115
4.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков.....	122

4.4. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда.....	123
4.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет.....	129

ГЛАВА 5. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

5.1. Общие принципы организации учета производственных запасов...	138
5.2. Учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками. Учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии.....	143
5.3. Учет производственных запасов на складе и в бухгалтерии.....	147
5.4. Учет расхода производственных запасов по методам: ФИФО, ЛИФО, АВЕКО.....	152
5.5. Контроль использования производственных запасов.....	162

ГЛАВА 6. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ (КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ)

6.1. Понятие долгосрочных инвестиций.....	169
6.2. Учет строительно-монтажных работ.....	171
6.3. Приобретение оборудования, требующего монтажа.....	173
6.4. Учет прочих капитальных работ и затрат.....	175
6.5. Учет законченных строительством объектов и ввода в действие основных средств. Определение их инвентаризационной стоимости.....	176

ГЛАВА 7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

7.1. Сущность, роль, классификация и оценка основных средств предприятия.....	179
7.2. Документальное оформление движения основных средств.....	186
7.3. Поступление основных средств.....	189
7.4. Выбытие основных средств.....	201
7.5. Учет начисления амортизации основных средств.....	205

ГЛАВА 8. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

8.1. Понятие нематериальных активов.....	215
8.2. Характеристика и виды нематериальных активов.....	218
8.3. Оценка и учет поступления НМА.....	226
8.4. Учет амортизации и выбытия НМА.....	233

ГЛАВА 9. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

9.1. Понятие, значение и сущность производственных затрат.....	242
9.2. Состав и классификация производственных затрат, относимых на себестоимость продукции.....	245
9.3. Синтетический и аналитический учет производственных затрат и порядок их включения в себестоимость.....	252

ГЛАВА 10. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

10.1. Документальное оформление учета поступления готовой продукции и их оценка по фактической себестоимости.....	263
10.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка.....	269
10.3. Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг).....	272
10.4. Учет товаров.....	277
10.5. Инвентаризация готовой и отгруженной продукции.....	283

ГЛАВА 11. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

11.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.....	286
11.2. Первичный и сводный учет собственного капитала.....	292
11.3. Учет уставного капитала и расчетов с учредителями.....	295
11.4. Учет добавленного капитала.....	302
11.5. Учет резервного капитала	306
11.6. Учет нераспределенной (накопленной) прибыли	312
11.7. Учет целевых поступлений и финансирования.....	318
11.8. Резервы предстоящих расходов и платежей.....	321

ГЛАВА 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

12.1. Учет общего финансового результата.....	324
---	-----

ПРИЛОЖЕНИЯ	332
-------------------------	-----

ЛИТЕРАТУРА	346
-------------------------	-----

Джамбакиева Гульнора Сайфутдиновна

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Редактор Э. Хуснутдинова

Худ. редактор М. Адылов

Компьютерная верстка У. Рахматов

Лиц. изд. АИ № 174. Подписано в печать 28.08.2012.

Формат 60x84 ¹/₁₆. Усл. печ.л. 22,3.

Уч.-изд.л. 22,0 .Тираж 150 экз.

Заказ № 30

Издательство «Iqtisod-Moliya».

100084. Ташкент, Кичик халқа йўли 7

Отпечатано в типографии

«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO‘JIZASI». 100003.

Ташкент, Олмазор 171