

687(07)

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

Ташкентский институт ирригации и мелиорации

Ш.Т. ЭРГАШЕВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан по образованию в области "Бизнес и управление" в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по направлению "Бухгалтерский учёт и аудит"

ТАШКЕНТ
«IQTISOD-MOLIYA»
2010

657 (075)

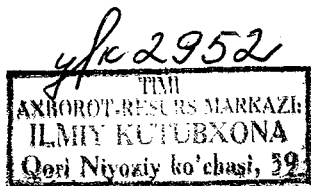
Э-747

Рецензенты: **Н.Ю. Жураев** доктор экон.наук, проф. ТГЭУ;
А.П. Пулатов канд.экон.наук, доц. ТИИМ

Эргашева Ш.Т.

Бухгалтерский учёт: Учебное пособие / Ш.Т. Эргашева; Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2010. -520 с.

Учебное пособие подготовлено в соответствии с требованиями Государственного стандарта по подготовке бакалавров и магистров. Пособие подробно раскрывает теоретические, методологические и практические вопросы организации и ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательными и нормативно-правовыми актами и положениями. Учебное пособие предназначено для студентов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей, слушателей учебно-методических центров подготовки кадров и аттестации профессиональных бухгалтеров.



ISBN 978-9943-13-452-1

© «IQTISOD-MOLIYA», 2010
© Эргашева Ш.Т., 2010

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
ГЛАВА 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	8
1.1. Общая характеристика бухгалтерского учета.....	8
1.2. Функции бухгалтерского учета.....	11
1.3. Принципы бухгалтерского учета.....	13
1.4. Предмет и метод бухгалтерского учета.....	16
1.5. Документация.....	20
1.6. Инвентаризация.....	27
1.7. Оценка имущества и обязательств.....	33
1.8. Калькуляция.....	34
1.9. Бухгалтерский баланс.....	34
1.10. Счета и двойная запись.....	38
1.11. Техника и формы ведения бухгалтерского учета.....	48
1.12. Формы бухгалтерского учета.....	52
1.13. Финансовая отчетность.....	56
1.14. Учетная политика.....	57
ГЛАВА 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	62
2.1. Понятие основных средств и их виды.....	62
2.2. Задачи учета основных средств.....	63
2.3. Оценка и учет поступления основных средств.....	63
2.4. Учет переоценки объектов основных средств.....	67
2.5. Учет амортизации основных средств.....	73
2.6. Учет содержания и восстановления основных средств.....	80
2.7. Учет выбытия основных средств.....	86
2.8. Учет аренды основных средств.....	98
ГЛАВА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	123
3.1. Понятие нематериальных активов, их виды.....	123
3.2. Задачи бухгалтерского учета нематериальных активов.....	125
3.3. Оценка и учет поступления нематериальных активов.....	126
3.4. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов.....	133
3.5. Учет выбытия нематериальных активов.....	137
3.6. Инвентаризация нематериальных активов.....	147
ГЛАВА 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	153
4.1. Понятие материально-производственных запасов и их виды.....	153
4.2. Задачи учета материально-производственных запасов.....	155
4.3. Оценка материально-производственных запасов.....	155
4.4. Синтетический учет материально-производственных запасов.....	159
4.5. Оценка материально-производственных запасов.....	170
4.6. Учет выбытия материально-производственных запасов.....	173
4.7. Инвентаризация материально-производственных запасов.....	175

ГЛАВА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	180
5.1. Затраты и их классификация.....	180
5.2. Задачи учета затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.....	188
5.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.....	188
5.4. Организация синтетического учета затрат на производство продукции (работ, услуг).....	192
ГЛАВА 6. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ	204
6.1. Понятие готовой продукции.....	204
6.2. Задачи учета готовой продукции.....	205
6.3. Оценка готовой продукции.....	205
6.4. Синтетический учет готовой продукции.....	205
6.5. Учет продажи готовой продукции.....	208
6.6. Инвентаризация готовой продукции.....	212
ГЛАВА 7. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	217
7.1. Учет кассовых операций.....	217
7.2. Учет денежных операций на расчетных счетах в банке	227
ГЛАВА 8. УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	247
8.1. Общие понятия.....	247
8.2. Учет курсовых разниц	251
8.3. Учет кассовых операций с иностранной валютой и расчетов с подотчетными лицами по зарубежным командировкам. Учёт кассовых операций с иностранной валютой.....	256
8.4. Учет расходов по загранкомандировкам.....	260
8.5. Учёт операций на валютном счете.....	270
8.6. Учёт продажи и покупки иностранной валюты.....	275
ГЛАВА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	285
9.1. Понятие финансовых инвестиций и их виды.....	285
9.2. Задачи учета финансовых инвестиций	287
9.3. Бухгалтерский учет приобретения финансовых инвестиций.....	287
9.4. Учет приобретения ценных бумаг	292
9.5. Учет предоставленных займов и доходов по ним.....	295
9.6. Учет вкладов в дочерние хозяйственные общества, зависимые хозяйственные общества и предприятия с иностранным капиталом	297
9.7. Учет выбытия финансовых инвестиций.....	298
9.8. Учет изменения первоначальной стоимости финансовых инвестиций.....	299
9.9. Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	301
ГЛАВА 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	305
10.1. Задачи учета труда и заработной платы	305
10.2. Виды и системы оплаты труда	305
10.3. Оплата труда на комиссионной основе.....	311
10.4. Оплата труда совместителей	312
10.5. Применение доплат в системе оплаты труда.....	312
10.6. Оплата отпусков и выходных пособий.....	315

10.7. Исчисление среднего заработка по оплате отпуска.....	316
10.8. Учет отдельных выплат в расчете оплаты отпуска.....	317
10.9. Учёт расчетов пособий по временной нетрудоспособности.....	318
10.10. Удержания из заработной платы работника.....	323
10.11. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда.....	326
10.12. Учет социального отчисления.....	329
ГЛАВА 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ.....	335
11.1. Учет расчетов с бюджетом.....	335
11.2. Бухгалтерский учет налоговых льгот.....	377
11.3. Учёт расчётов с подотчетными лицами.....	381
ГЛАВА 12. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ.....	387
12.1. Сущность и понятие капитала.....	387
12.2. Учет уставного капитала.....	387
12.3. Учет формирования добавочного капитала.....	393
12.4. Формирование и учет резервного капитала.....	396
12.5. Учет использования чистой прибыли на выплату дивидендов.....	401
12.6. Учет целевого финансирования.....	403
12.7. Учет резервов предстоящих расходов и платежей.....	406
12.8. Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам.....	408
12.9. Бухгалтерский учет доходов будущих периодов.....	409
ГЛАВА 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	418
13.1. Состав финансовых результатов и порядок их формирования.....	418
13.2. Учет доходов от основной хозяйственной деятельности.....	421
13.3. Бухгалтерский учет прочих доходов от основной деятельности.....	426
13.4. Бухгалтерский учет расходов периода.....	431
13.5. Бухгалтерский учет доходов и расходов по финансовой деятельности.....	438
13.6. Бухгалтерский учет чрезвычайных прибылей и убытков.....	443
13.7. Бухгалтерский учет использования прибыли для уплаты налогов и сборов.....	445
13.8. Бухгалтерский учет конечного финансового результата.....	446
ГЛАВА 14. УЧЕТ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ.....	450
ГЛАВА 15. УПРОЩЕННЫЙ ПОРЯДОК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....	465
ГЛАВА 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....	470
16.1. Понятие отчетности и ее виды.....	470
16.2. Пользователи финансовой отчетности.....	472
16.3. Нормативное регулирование финансовой отчетности.....	473
16.4. Состав финансовой отчетности и общие требования к ней.....	475
16.5. Порядок составления консолидированной (сводной) финансовой отчетности.....	501
16.6. Международные стандарты финансовой отчетности.....	505
16.7. Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса.....	506
16.8. Ответственность за организацию бухгалтерского учета.....	509
ЛИТЕРАТУРА.....	515

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет призван создать необходимое информационное обеспечение производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации. Ему принадлежит решающая роль в формировании полной и достоверной информации о деятельности организации и его имущественном положении; обеспечении информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для принятия различных решений; предотвращении отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявлении внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет является инструментом бизнеса, способствует совершенствованию организации производства, оперативного и статистического планирования, прогнозирования и анализа хозяйственной деятельности.

В учебном пособии раскрыты общетеоретические основы организации бухгалтерского учета, принципы построения бухгалтерского учета в хозяйствующих субъектах независимо от видов деятельности, ведомственной принадлежности, форм собственности и организационно-правовых норм.

Настоящее учебное пособие имеет строгую структуру, придающую ему особый характер, адекватный реальному функционированию хозяйствующего субъекта и протеканию основных экономических, финансовых процессов, их логической последовательности и диалектической взаимосвязи.

Упорядоченная и регламентированная информационная система, являясь предметом бухгалтерского учета организации, отражает совокупность имущества по составу и размещению, источникам их образования, проходящих через сферу производства и обращения, которые осуществляются через процессы материально-технического обеспечения производственно-хозяйственной деятельности, непосредственного производства, продажи продукции и получения финансовых результатов и использования прибыли.

Учебное пособие состоит из 16 глав.

Глава 1 посвящена основам организации всей системы бухгалтерского учета, приведены понятия, цели, задачи бухгалтерского учета, освещены экономические учетные категории, используемые в практической деятельности. Рассмотрено законодательно-нормативное регулирование бухгалтерского учета в РУз., представлены способы и правила организации и ведения бухгалтерского учета, раскрыто содержание и определение предмета бухгалтерского учета, его объекты.

Содержание глав 2-15 раскрывает методологию бухгалтерского учета как информационной базы в принятии различного рода решений на основе

действующих законодательно-нормативных актов, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. Раскрыты оценка и учет основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), готовой продукции, ее продажи, денежных средств, расчетных и кредитных операций, формирования капитала и резервов, формирования и использования прибыли, проведения инвентаризации и т.д. Последовательность представленных глав основана на структуре построения плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Глава 16 посвящена финансовой отчетности организаций как завершающей стадии бухгалтерского процесса. Здесь дается всестороннее представление о содержании и порядке составления промежуточной и годовой финансовой отчетности, раскрываются этапы подготовительной работы, предшествующие ее составлению.

В учебном пособии представлен глоссарий терминов бухгалтерского учета, аудита и отчетности, используемых при раскрытии материала.

После каждой главы следуют контрольные вопросы и тесты для самостоятельного контроля и итоговой оценки знаний, изучающих курс «Бухгалтерский учет», даются варианты ответа, один из которых правильный.

Учебное пособие разработано в соответствии с Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по направлению 5340900 - «Бухгалтерский учет и аудит» и предназначено для студентов и магистрантов обучающихся бухгалтерской, экономической профессии, аспирантов, преподавателей экономических специальностей, слушателей учебно-методических центров подготовки кадров и аттестации профессиональных бухгалтеров.

Со всеми замечаниями и пожеланиями можно обращаться по адресу: e-mail: shahlo-t@mail.ru

ГЛАВА 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Общая характеристика бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет отражает финансово-хозяйственную деятельность организаций и представляет собой систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении путем сплошного, непрерывного и документального учета хозяйственных операций об имуществе и обязательствах организации.

Бухгалтерский учет обладает своими особенностями, которые отличают его от статистического и оперативного учета, обусловленного его местом в хозяйственном учете, своеобразием его приемов, сферой применения стоимостных измерителей и обобщения финансовых результатов деятельности организаций.

Организация и ведение бухгалтерского учета в Республике Узбекистан регулируется нормативно-правовыми актами, которые в зависимости от назначения и статуса состоят из четырех уровней.

1-й уровень: Законодательные акты, указы Президента РУз. и постановления правительства. К ним относятся: закон «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996; Гражданский Кодекс РУз.; и другие законы; постановления кабинета министров РУз. «О государственной программе перехода Республики Узбекистан на принятую в международной практике систему учета и статистики» от 24.08.1994 г. № 433 (изм. от 24.05.1996 г. № 193) и др.

2-й уровень: Бухгалтерские стандарты, представляющие собой положения по бухгалтерскому учету, например, НСБУ-1 — «Учетная политика и финансовая отчетность» (зарегистрировано МЮ РУз. № 474 от 14 августа 1998 г.), НСБУ-12 — «Учет финансовых инвестиций» (зарегистрировано МЮ РУз. № 596 от 16 января 1999 г.) и др. В настоящее время разработано 23 НСБУ.

3-й уровень: Инструктивные и методические указания: инструкции, нормативные акты МФ РУз. и отраслевых министерств и ведомств.

4-й уровень: Внутренние документы организации: учетная политика; рабочий план счетов; технологии обработки учетной информации и др.

Все четыре уровня составляют общую взаимосвязанную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет является составной частью хозяйственного учета.

В международных стандартах *бухгалтерский учет* определяется как информационная система, которая оценивает, обрабатывает и передает финансовую информацию об определенном экономическом объекте.

Развитие общественного производства привело к разделению хозяйственного учета на три вида учета:

<i>Оперативный</i>	<i>Бухгалтерский</i>	<i>Статистический</i>
- это система наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами или процессами с целью руководства ими в момент их совершения	- это система непрерывного взаимосвязанного отображения экономической информации с целью управления и контроля за финансовой деятельностью	- это система сбора и обобщения информации о массовых (общественных) явлениях, фактах или процессах с целью управления и контроля за ними

Особенности бухгалтерского учета представляют собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем:

- сплошного,
- непрерывного,
- документального учета всех хозяйственных операции.

Бухгалтерский учёт	Представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем:				
	<table border="1"> <tr> <td>- сплошного</td> <td rowspan="3" style="text-align: center;">Особенности бухгалтерского учёта</td> </tr> <tr> <td>- непрерывного</td> </tr> <tr> <td>- документального учёта всех хозяйственных операций.</td> </tr> </table>	- сплошного	Особенности бухгалтерского учёта	- непрерывного	- документального учёта всех хозяйственных операций.
	- сплошного	Особенности бухгалтерского учёта			
	- непрерывного				
	- документального учёта всех хозяйственных операций.				
Предмет бухгалтерского учёта ограничивается рамками хозяйствующего субъекта.					
Он служит для управления производственными коллективами, выявления результатов хозяйственной деятельности и контроля за ними.					
Является источником данных для статических группировок и сводок.					
Основной измеритель – денежный. Кроме того, применяются натуральные и трудовые измерители.					

Предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта.

Он служит для управления производственными коллективами, выявления результатов хозяйственной деятельности и контроля за ними.

Основной измеритель - денежный. Кроме того, применяются натуральные и трудовые измерители.

Бухгалтерский учет является источником данных для статистических группировок и сводок.

Задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и денежных ресурсов;
- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- выявление внутрихозяйственных ресурсов для обеспечения финансовой устойчивости организации;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям финансовой отчетности.

К бухгалтерскому учету предъявляются определенные требования.

При ведении бухгалтерского учета должны соблюдаться требования, предусмотренные законом РУз. «О бухгалтерском учете».

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в валюте РУз. — в сумах.

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РУз.

4. Организация ведет бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков и изъятий.

6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно.

Бухгалтерский учет ведется на основании методических указаний и положений, разработанных правительством РУз.

Общее методическое руководство бухгалтерским учетом в РУз. осуществляется правительством РУз.

Органы, которым законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством РУз., разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РУз. планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению:

1) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления финансовой отчетности;

2) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Методические основы организации бухгалтерского учета определены ТК РУз. и Законом РУз. «О бухгалтерском учете».

1.2. Функции бухгалтерского учета

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет следующие функции:

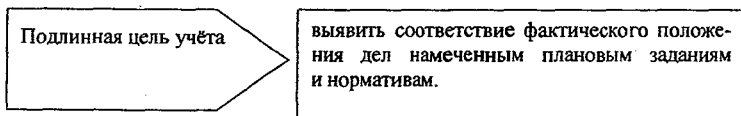
- *контрольная функция* заключается в контроле за сохранностью, наличием и движением имущества организации, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений;

- *информационная функция* — бухгалтерская информация используется в управлении для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности организации;

- *функция обеспечения сохранности собственности* осуществляется путем применения специализированных складских помещений, оргтехники, вычислительной техники и применяемой системы учета;

- *функция обратной связи* — бухгалтерский учет формирует и передает информацию о фактическом состоянии объекта управления;

- *аналитическая функция* — данные бухгалтерского учета служат основной информацией для проведения анализа финансового состояния организации.



Основные функции бухгалтерского учета:

1. *Информационная* — фиксирует фактическое состояние хозяйствующего субъекта.

2. *Контрольная* — обеспечивает контроль за выполнением планов, мерой труда и мерой потребления, сохранностью собственности.

3. *Управленческая* — отражает обратную связь в хозяйственной системе и ход выполнения управленческих решений.

Бухгалтерский учет обеспечивает информацией руководство организации и всех заинтересованных лиц путем регистрации, обработки и хранения учетной информации.

В бухгалтерском учете обеспечивается регистрация, обработка и хранение информации.



Цель - предоставление заинтересованным организациям и лицам данных для принятия управленческих решений.

ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

Имеющие прямой финансовый интерес			Имеющие косвенный финансовый интерес			Без финансового интереса		
Инвесторы	Банки	Поставщики и другие кредиторы	Органы			Органы статистики	Аудиторы	Арбитраж
			уполномоченные управлять госимуществом	налоговые	финансовые			
ВНЕШНИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ								



ВНУТРЕННИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ							
Администрация	Советы		Собственники	Совладельцы	Менеджеры	Руководство и специалисты подразделений	Члены коллектива предприятия
	директоров	акционеров					

В соответствии с международными стандартами в бухгалтерском учёте различают финансовый учёт, управленческий учёт и налоговый учёт.

Разновидности бухгалтерского учета



1.3. Принципы бухгалтерского учета

Основные принципы бухгалтерского учета определены в НСБУ № 0 «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» (зарегистрировано МЮ РУз. № 475 от 14 августа 1998 г.).

1. Начисление.

2. Ведение учета методом двойной записи.
3. Непрерывность.
4. Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов.
5. Достоверность.
6. Предусмотрительность (осторожность).
7. Преобладание содержания над формой.
8. Сопоставимость показателей.
9. Нейтральность финансовой отчетности.
10. Соответствие доходов и расходов отчетного периода.
11. Фактическая оценка активов и обязательств.
12. Понятность.
13. Значимость.
14. Существенность.
15. Правдивое и беспристрастное представление.
16. Завершенность.
17. Последовательность.
18. Своевременность.

Начисление

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

Ведение учета методом двойной записи

Ведение учета методом двойной записи предполагает, что хозяйствующие субъекты должны вести регистрацию бухгалтерских операций на основе системы двойной записи, которая заключается в том, что одна и та же сумма по одной и той же операции отражается на двух счетах бухгалтерского учета - в дебете одного и кредите другого.

Непрерывность

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

Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов

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

Достоверность

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

Достоверность операций или событий должна быть подтверждена первичными учетными документами.

Предусмотрительность (осторожность)

Соблюдение принципа предусмотрительности (осторожности) при принятии решений необходимо для вынесения оценок в условиях неопределен-

ности для того, чтобы активы и доход не были переоценены, а обязательства или расходы не были недооценены.

Преобладание содержания над формой

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

Сопоставимость показателей

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

Нейтральность финансовой отчетности

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

Соответствие доходов и расходов отчетного периода

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

Фактическая оценка активов и обязательств

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

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

Понятность

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

Значимость

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

Существенность

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

Правдивое и беспристрастное представление

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

Завершенность

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

Последовательность

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

Своевременность

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

Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика. Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Республики Узбекистан или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

1.4. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предмет состоит из отдельных составных частей, называемых объектами. Объектами являются:

- хозяйственные средства, активы организации;
- источник хозяйственных средств — источники формирования ее имущества;
- хозяйственные операции — вызывающие изменения имущества и источников их формирования.

По составу и функциональной роли имущество организации подразделяется на две группы:

- долгосрочные (необоротные активы);
- оборотные активы.

Долгосрочные активы включают в себя основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые инвестиции, долгосрочные дебиторские обязательства и некоторые другие.

Основными средствами называют имущество со сроком полезного использования более одного года (средства труда). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на готовую продукцию постепенно, частями, по мере износа, путем начисления амортизации и включения этих сумм в затраты производства.

В состав капитальных вложений включают затраты на строительномонтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы и др.).

Нематериальные активы — это объекты, не имеющие физических свойств и приносящие доход: ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии, товарные знаки и др. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере износа (амортизации).

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

Оборотные активы состоят из:

- материальных оборотных средств, в состав которых входят сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, готовая продукция, предназначенная для реализации, т.е. на складе и отгруженная покупателям;
- денежных средств из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетном счете и других счетах в банках;
- средств в расчетах, включающих различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

По источникам образования и целевому назначению имущество организаций подразделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (созданное за счет обязательств).

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

Собственный капитал состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли, целевых финансирований и поступлений. Собственный капитал отражается в первом разделе пассива баланса.

Целевое финансирование и поступление — это средства, полученные из бюджета, отраслевых и межотраслевых фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Нераспределенная прибыль — это чистая прибыль, не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта.

Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года формируется исходя из прибыли или убытка от обычной деятельности за отчетный год с учетом влияния на результат последствий чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, национализации и т.п.) в случае их возникновения.

Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая — за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками (заемных средств).

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

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

Кредиторская задолженность включает задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет (обязательства по распределению). Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты и образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

Под кредиторской понимают задолженность данной организации перед другими организациями, которые называются кредиторами. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, — прочими кредиторами.

Займы — это средства, полученные от других организаций под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до 1 года, называют краткосрочными, а на срок более 1 года — долгосрочными.

Хозяйственные процессы. Хозяйственная деятельность состоит из множества хозяйственных операций, которые выступают объектом бухгалтерского наблюдения.

Основными хозяйственными процессами промышленной организации являются процессы:

- снабжения;
- производства;
- реализации.

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы средств другой.

Например, при реализации готовой продукции средства предприятия меняют товарную форму на денежную.

У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству и др.), однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции, которые взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета. Хозяйственные операции отражаются на бухгалтерских счетах.

Классификация имущества организации и источников его формирования и виды хозяйственных процессов представлена в табличном виде.

Состав имущества организации

<i>Долгосрочные активы</i>	<i>Оборотные активы</i>
Основные средства	Материальные оборотные средства
Нематериальные активы	Денежные средства
Капитальные вложения	Краткосрочные финансовые инвестиции
Долгосрочные финансовые инвестиции	Краткосрочные дебиторские суммы
Оборудование к установке	
Долгосрочные дебиторские суммы	

Источники формирования имущества организации

<i>Собственные (собственный капитал)</i>	<i>Заемные (создание за счет обязательств)</i>
Уставный капитал	Кредиты банка
Добавочный капитал	Заемные средства
Резервный капитал	Кредиторская задолженность
Целевое финансирование и поступления	Обязательства по распределению
Нераспределенная прибыль	

Виды хозяйственных процессов

<i>Процесс снабжения</i>	<i>Процесс производства</i>	<i>Процесс реализации</i>
Снабжение основными средствами, материалами, денежными средствами	Участвуют в производстве готовой продукции, средства труда, предмет труда и рабочие силы	Реализуется готовая продукция и другие активы

Метод бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов и способов, при помощи которых осуществляется непрерывный учетный процесс. Элементами метода являются: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, система счетов, двойная запись, баланс и отчетность.

Документация позволяет осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за объектами учета.

Инвентаризация дает возможность выявлять факты, незафиксированные носителями первичной информации.

Оценка способствует переводу натуральных показателей в денежные.

Калькуляция позволяет исчислять себестоимость продукции и контролировать величину производственных затрат.

Система счетов осуществляет текущее отражение, экономическую группировку и оперативный контроль за объектами учета.

Двойная запись отражает хозяйственные операции в системе бухгалтерского учета.

Баланс дает возможность видеть во взаимосвязи всю совокупность хозяйственных ресурсов.

Отчетность позволяет контролировать выполнение плана и осуществлять анализ хозяйственной деятельности.

1.5. Документация

Бухгалтерский документ представляет собой надлежащим образом оформленную деловую бумагу, в которой зафиксированы признаки и показатели одной или нескольких хозяйственных операций для отражения их в учете. Документация имеет большое значение в бухгалтерском учете:

- фиксирует в документе признаки и показатели хозяйственных операций, на основе которых формируется исходная информация, используемая для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность организации;

- осуществляет неразрывную связь с управлением и организацией хозяйственной деятельности, благодаря чему точно определяются место, время, объект хозяйственной операции, ответственные лица и пр.;

- облегчает контроль за совершением хозяйственных операций и тем самым повышает ответственность работников как дающих распоряжение о выполнении хозяйственной операции, так и непосредственно ее выполняющих;

- строго разграничивает материальную и моральную ответственность лиц, имеющих к ним отношение;

- способствует сохранению материальных ценностей и денег, устраняет обезличку и безответственность при совершении хозяйственных операций;

- служит юридическим доказательством в случае разрешения споров с другими организациями в арбитраже и суде как носитель определенной информации.

В бухгалтериях предприятий документы и документообороты введутся на основании положения «О документах и документообороте в бухгалтерском учете» утвержденным приказом министра финансов от 23.12.2003 г. № 131, зарегистрированным МЮ 14.01.2007 г. № 1297.

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

При наличии соответствующих технических средств допускается создавать первичные документы и регистры на машиночитаемых носителях информации. При этом должны соблюдаться требования положения и других нормативно-правовых актов.

Первичные документы и регистры, созданные средствами вычислительной техники на машиночитаемых носителях, применяются в бухгалтерском учете при наличии соответствующих обязательных реквизитов. Документ, изготовленный машинным способом, должен быть записан на материальном носителе (магнитном, бумажном), изготовлен и распечатан согласно требованиям положения.

В условиях механизации (автоматизации) бухгалтерского учета реквизиты первичных документов могут быть зафиксированы в виде кодов. При этом первичный документ и регистр на машиночитаемом носителе может иметь код лица, ответственного за правильность составления документа. Принадлежность кода конкретному лицу регистрируется предприятием создателем документа на машиночитаемом носителе, а также, при необходимости, создаются технические, программные средства и организационные условия, исключающие возможность пользования чужими кодами.

При ревизиях и бухгалтерских экспертизах документ рассматривается как доказательство правомерности совершения той или иной хозяйственной операции. Законность и обоснованность всех текущих записей в учете подтверждается только документами, а следовательно, ни одна бухгалтерская запись не может быть сделана без документа. В документе должны быть правильно отражены признаки и показатели хозяйственной операции. В документ включается определенная информационная совокупность, состоящая из минимального числа необходимых признаков и показателей: название документа, дата составления, содержание хозяйственной операции и основание ее совершения, показатели, подписи лиц, ответственных за выполнение операции и за правильность ее оформления. В необходимых случаях в документе указываются его номер, название и адрес предприятия (организации), стороны, участвовавшие в совершении хозяйственной операции, оформляемой данным документом. В накопительных документах проставляется также дата записи в тех случаях, когда дата составления документа и дата записи в него хозяйственной операции не совпадают (например, в лимитно - заборной карте и др.).

Информация фиксируется в документах по реквизитам. Реквизитами называется совокупность признаков и показателей, содержащихся в документе.

Документы классифицируются по ряду признаков. По времени заполнения реквизитов, т.е. в зависимости от того, вносится ли в документ исходная информация или информация, которая уже была зафиксирована до этого в каком-либо другом документе, различают первичные и вторичные документы. Например, накладная на отпуск готовых изделий со склада поставщика, вручаемая представителю покупателя, является первичным документом, а платежное требование, выписанное на основе этой накладной, — вторичным. Как правило, первичные документы составляют в момент совершения хозяйственной операции или несколько раньше, но окончательно оформляют в момент ее завершения. Вторичные же документы составляют позже первичных на основе последних.

Первичные документы составляются на бумажных носителях и должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование предприятия;
- б) наименование и номер документа, дата и место его составления;
- в) наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- г) личные подписи ответственных лиц.

В первичном документе могут быть приведены дополнительные реквизиты: адрес предприятия, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, несут ответственность за своевременность и правильность, достоверность, а также за передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

Записи в первичных документах должны производиться чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

Запрещается использовать для записей карандаш.

Свободные строки в первичных документах и регистрах подлежат обязательно прочерку.

Руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке, утверждается перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов и учетных регистров.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

При поступлении первичные документы, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных запасов и других активов, должны быть переданы руководителю предприятия или лицу, им определяемому в установленном законодательством порядке, для принятия решения.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования:

- а) при ручной обработке дату записи в учетный регистр;
- б) при обработке на вычислительной установке оттиск штампа оператора, ответственного за их обработку.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки "Получено" или "Оплачено" с указанием даты (числа, месяца, года).

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах.

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием за определенный период времени (месяц, квартал, полугодие, год), из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в финансовые отчеты, порядок составления которых установлен законодательством Республики Узбекистан.

При этом предприятия могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении требований, установленных законодательством Республики Узбекистан.

В тексте и цифрах в первичных документах и учетных регистрах подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах (за исключением банковских и кассовых денежных), исправляются следующим образом:

- а) зачеркиваются неправильный текст или суммы и надписываются над зачеркнутым исправленный текст или суммы;
- б) зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное.

Исправление ошибки в первичном документе должно быть оговорено надписью "исправлено", подтверждено подписью лиц, подписавших документ, а также проставлена дата исправления.

В первичных банковских и кассовых денежных документах исправления не допускаются.

Первичные документы и учетные регистры, микрофильмы или финансовые данные компьютерного учета хранятся не менее трех лет, а финансовая отчетность - в течение срока, определенного законодательством.

Первичные документы, учетные регистры, финансовые отчеты должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся

шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке.

Обработанные первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке.

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

По кратности использования документы делятся на разовые и накопительные. К разовым документам относятся такие, в которых записывается одна хозяйственная операция, к накопительным — документы, в которых отражаются признаки и показатели многих однородных хозяйственных операций и группируются по какому-либо принципу.

Например, к разовым документам относится кассовый ордер на выдачу аванса подотчетному лицу, к накопительным документам — наряд на сдельную работу по выполнению одной или нескольких операций. В последнем случае исходная информация накапливается по операциям, выполняемым группой рабочих. В накопительном документе реквизиты построены таким образом, что позволяют за время использования документа зафиксировать в нем необходимые признаки и показатели (в данном случае обьем выработки, табельные номера и фамилии рабочих, даты и т.п.).

По назначению документы подразделяются на:

- распорядительные;
- оправдательные;
- комбинированные;
- документы бухгалтерского исполнения.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, финансовых отчетов у предприятий производится в соответствии с законодательством. Изъятие органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры и судами производится на основании постановления (определения) этих органов, оформленных в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством Республики Узбекистан. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т.д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица предприятия должны до оформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью) или составить список изымаемых документов с указанием количества страниц в каждом

документе. При этом список подписывают представители органов, производящих изъятие, и соответствующие должностные лица предприятия.

В случае утраты первичных документов руководитель предприятия может назначить приказом комиссию по расследованию причин утраты.

При этом результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия или лицами, им определяемыми в установленном законодательством порядке.

Виновные в утрате первичных документов лица привлекаются к ответственности в порядке, установленном законодательством.

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

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

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

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

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

Примерный график документооборота в виде перечня работ приведен в табл. 1.

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

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

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет руководитель предприятия или лица, им определяемые в установленном законодательством порядке.

Примерный график документооборота по предприятию

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

1.6. Инвентаризация

Инвентаризация — это способ проверки соответствия фактического наличия имущества в натуре данными бухгалтерского учета.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество хозяйствующего субъекта независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие хозяйствующему субъекту, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного предприятия (разгосударствление);

- перед составлением годовой финансовой отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Согласно НСБУ № 4 “Товарно-материальные запасы”, зарегистрированному в МЮ РУз. № 486 от 28.08.98 г., инвентаризация товарно-материальных запасов производится не реже одного раза в год. В соответствии с НСБУ № 5 “Основные средства”, зарегистрированным в МЮ РУз. № 491 от 23.09.98 г., инвентаризация основных средств производится не реже одного раза в два года, а библиотечных фондов один раз в пять лет.

Инвентаризация денежных средств, денежных документов, ценностей и бланков строгой отчетности проводится один раз в месяц, горюче-смазочных материалов, продуктов питания - ежеквартально, драгоценных металлов в соответствии с отраслевыми инструкциями.

В отдельных местностях и на предприятиях с сезонным характером работ инвентаризация производственных запасов проводится в период их наименьших остатков:

- при переоценке основных средств и товарно-материальных ценностей;
- при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством.

При коллективной материальной ответственности инвентаризация проводится при смене руководителя коллектива, при выбытии из коллектива более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств устанавливаются руководителем хозяйствующего субъекта, кроме случаев, предусмотренных выше.

Для проведения инвентаризации на хозяйствующих субъектах создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе:

- руководителя хозяйствующего субъекта или его заместителя (председатель комиссии);
- главного бухгалтера;
- других специалистов (инженеров, экономистов, техников и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей внутреннего аудита хозяйствующего субъекта.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии в составе:

- представителя руководителя хозяйствующего субъекта, назначившего инвентаризацию (председатель комиссии);
- специалистов: товароведа, инженера, технолога, механика, производителя работ, экономиста, работника бухгалтерской службы и др.

В состав комиссии должны включаться опытные работники, хорошо знающие инвентаризируемые ценности, цены и первичный учет.

Запрещается назначать в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии у одних и тех же материально ответственных лиц одного и того же работника два раза подряд.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель хозяйствующего субъекта.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Постоянно действующие инвентаризационные комиссии:

- проводят профилактическую работу по обеспечению сохранности ценностей, при необходимости заслушивают на своих заседаниях руководителей отделов, цехов, секций по вопросам сохранности ценностей;
- организуют проведение инвентаризаций и осуществляют инструктаж членов рабочих инвентаризационных комиссий;
- осуществляют контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций, а также выборочные инвентаризации товарно-материальных ценностей в местах хранения и переработки в меж инвентаризационный период;

- проверяют правильность выведения результатов инвентаризаций, обоснованность предложенных зачетов по пересортице ценностей на базах, в складах, кладовых, цехах, строительных участках и в других местах хранения;

- в необходимых случаях (при установлении серьезных нарушений правил проведения инвентаризации и др.) проводят по поручению руководителя хозяйствующего субъекта повторные сплошные инвентаризации;

- рассматривают объяснения, полученные от лиц, допустивших недостачу или порчу ценностей, а также другие нарушения, и дают предложения о порядке регулирования выявленных недостатков и потерь от порчи ценностей.

Рабочие инвентаризационные комиссии:

- осуществляют инвентаризацию ценностей и денежных средств в местах хранения и производства;

- совместно с бухгалтерией хозяйствующего субъекта участвуют в определении результатов инвентаризации и разрабатывают предложения по зачету недостатков и излишков по пересортице, а также списанию недостатков в пределах норм естественной убыли;

- вносят предложения по вопросам упорядочения приема, хранения и отпуска товарно-материальных ценностей, улучшения учета и контроля за их сохранностью, а также о реализации сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей;

- несут ответственность:

а) за своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя хозяйствующего субъекта;

б) за полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках проверяемых основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и средств в расчетах;

в) за правильность указания в описи отличительных признаков товарно-материальных ценностей (тип, сорт, марка, размер, порядковый номер по прейскуранту, артикул и т.д.), по которым определяются их цены;

г) за правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации в соответствии с установленным порядком.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках ценностей с целью сокрытия недостатков и растрат или излишков товаров, материалов и других ценностей подлежат привлечению к ответственности в соответствии с установленным порядком. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссией надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к отчетам, с указанием "до инвентаризации на (дата)", что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

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

Перед началом проведения инвентаризации членам рабочих инвентаризационных комиссий вручается приказ, а председателям комиссий контрольный пломбир (пломбир во все время работы инвентаризационной комиссии хранится у председателя комиссии). В приказе устанавливаются сроки начала и окончания работы по проведению инвентаризации.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещение, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Приказы регистрируются бухгалтерией в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Прежде чем приступить к проверке фактического наличия товарно-материальных ценностей, рабочая инвентаризационная комиссия обязана:

- опломбировать подсобные помещения, подвалы и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы;
- проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения.

При внезапных инвентаризациях все товарно-материальные ценности подготавливаются к инвентаризации в присутствии инвентаризационной комиссии, а в остальных случаях заблаговременно. Они должны быть сгруппированы, рассортированы и уложены по наименованиям, сортам, размерам в определенном порядке, удобном для подсчета их количества.

Инвентаризация основных средств, сырья, материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств и других ценностей производится по каждому местонахождению их и ответственному лицу, на хранении у которого эти ценности находятся.

Проверка фактических остатков производится при обязательном участии материально ответственных лиц (кассиров, заведующих хозяйствами, торговых предприятий, кладовых, заготовительных пунктов и др.).

Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей в виде исключения может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных про-

дуктов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов; акты обмеров и расчеты прикладываются к описи. При инвентаризации больших количеств весовых товаров ведомости отвесов ведут один из членов рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличаются, и выверенный итог вносится в инвентаризационную опись. Ведомости отвесов прикладываются к описи.

Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов и их количества показываются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Описи подписываются всеми членами рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией ценностей в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия ценностей в случае смены материально ответственных лиц в инвентаризационных описях лицо, принявшее ценности, расписывается в их получении, а сдавшие в их сдаче.

На ценности, не принадлежащие хозяйству, но находящиеся в нем, составляются отдельные описи.

При инвентаризации должны применяться утвержденные типовые формы первичной учетной документации по инвентаризации.

При инвентаризации рабочего скота и продуктивных животных, птицы и пчелосемей, многолетних насаждений, питомников применяются формы описей, утвержденные для сельскохозяйственных предприятий.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как средствами механизации, так и ручным способом.

Инвентаризационные описи, составляемые вручную, заполняются четко и ясно. Никаких помарок и подчисток не допускается.

На каждой странице инвентаризационной описи указываются прописью число порядковых номеров товарно-материальных ценностей и общий итог количества всех ценностей в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения эти ценности показаны.

Исправление ошибок должно производиться во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В инвентаризационных описях не допускается оставлять незаполненные строки. В последних листах описей незаполненные строки прочеркиваются.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в инвентаризационных описях, они должны немед-

ленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом рабочей инвентаризационной комиссии. Заявления материально ответственных лиц о том, что недостача или излишки были вызваны ошибкой в наименовании товарно-материальных ценностей, пропуском, просчетом и т.п., принимаются до открытия склада, кладовой, секции. Рабочая инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

Руководители хозяйствующих субъектов несут ответственность за правильное и своевременное проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей и денежных средств и за обеспечение их внезапности. Они обязаны создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия ценностей в сжатые сроки.

Главный бухгалтер совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб обязан тщательно контролировать соблюдение установленных правил проведения инвентаризации.

Одновременно с инвентаризацией товарно-материальных ценностей бухгалтерия хозяйствующего субъекта должна проверить записи по всем соответствующим счетам в сопоставлении с корреспондирующими счетами.

Например, по основным средствам (в согласовании с соответствующими счетами капитальных вложений) необходимо установить, все ли объекты, принятые в эксплуатацию, числятся в учете; по товарно-материальным ценностям все ли поступившие ценности оприходованы, а выбывшие списаны и отражены в учете; по незавершенному производству все ли затраты списаны на выпущенную продукцию и т.д.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом и регистрируются в книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

Инвентаризация выполняет контрольную функцию бухгалтерского учета, которая заключается в следующем:

- выявление фактического наличия имущества товарно-материальных ценностей, основных и денежных средств, ценных бумаг и объемов незавершенного производства в натуральном измерении;
- выявляет сверхнормативные и неиспользованные материальные ценности;
- проверяет соблюдение правил и условий хранения имущества.

Сличительные ведомости составляются по ценностям, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных.

В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей (актов).

Стоимость излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях приводится в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

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

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

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой техники, так и вручную.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- излишки подлежат постановке на учет с выявлением прочих излишков и виновных лиц;
- недостача ценностей в пределах норм включается в состав издержек производства;
- недостача сверх норм относится на виновных лиц, а если не установлена причина, на убытки.

1.7. Оценка имущества и обязательств

Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников.

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем:

- суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления.

В состав фактически произведенных расходов включают затраты на приобретение имущества, уплачиваемые проценты по предоставленному коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонней организацией.

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

Под стоимостью изготовления подразумеваются фактически произведенные затраты на изготовление объекта имущества.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в суммах на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РУз. на дату совершения операции.

Определение стоимости остатков и выбывающих товарно-материальных запасов (в том числе отпущенных в производство) производится одним из следующих методов (п. 53 НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы»):

- а) по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы;
- б) по средневзвешенной стоимости (AVECO);
- в) по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных запасов (ФИФО).

По международному стандарту бухгалтерского учета производственные запасы оцениваются любым из четырех методов:

- по себестоимости единицы запасов,
- по средней себестоимости (АВЕКО),
- по себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО),
- по себестоимости последних по времени закупок партий (ЛИФО).

1.8. Калькуляция

Калькуляция — способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Калькулирование — исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг в денежном выражении, т.е. расчет себестоимости продукции.

Калькулирование себестоимости продукции имеет большое значение в учете, так как дает возможность оценить эффективность работы организации. Чем ниже себестоимость продукции, тем выше ее финансовые результаты. Работа организации по снижению себестоимости продукции ведет к увеличению получаемой прибыли.

Различают виды калькуляции. Наиболее применяемыми из них являются:

- простой,
- нормативный,
- позаказный,
- попередельный,
- а в организациях торговли также может применяться метод инвентарной оценки затрат.

1.9. Бухгалтерский баланс

Баланс (от фр. *balance* — весы, лат. *bilanx* — имеющий две весовые чаши) — равновесие, уравнивание. *Бухгалтерский баланс* — важнейшая форма финансовой отчетности. Он представляет собой систему показателей,

сгруппированных в сводную таблицу, характеризующих в денежном выражении состав, размещение, источник и назначение средств на отчетную дату.

Баланс состоит из двух частей; левая — *актив*, правая — *пассив*, их итоги должны быть равны. Бухгалтерский баланс составляется в масштабе одного предприятия, а также одной отрасли, района, города, народного хозяйства в целом.

Существуют различные *виды бухгалтерских балансов*.

По времени составления: *текущий, периодический, годовой*;

вступительный баланс — составляется при создании нового или при преобразовании ранее действовавшего предприятия;

ликвидационный — составляется при ликвидации организации;

разделительный — составляется при разделении организации на несколько более мелких;

объединительный — формируется при объединении нескольких организаций в одну.

По объему информации: *единичный сводный* баланс — составляется путем объединения отдельных заключительных балансов; в основном им пользуются министерства, ведомства и концерны; *сводно-консолидированный* баланс — составляется путем объединения балансов юридически самостоятельных предприятий, взаимосвязанных между собой экономически; такими балансами пользуются холдинговые компании, головные предприятия со своими дочерними и зависимыми обществами.

По способу очистки:

- *баланс-брутто* — бухгалтерский баланс, включающий регулирующие статьи (0200 «Счета учета износа основных средств», 0500 «Счета учета амортизации нематериальных активов»);

- *баланс-нетто* — бухгалтерский баланс без регулирующих статей.

По характеру деятельности:

- *по основной деятельности*,

- *по неосновной деятельности*.

Бухгалтерский баланс является важнейшим источником информации о финансовом положении предприятия за отчетный период. Он позволяет определять:

- состав и структуру имущества предприятия;

- мобильность и оборачиваемость оборотных средств;

- состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженностей;

- конечный финансовый результат (прибыль или убыток).

Бухгалтерский баланс знакомит учредителей, менеджеров и других лиц, связанных с управлением имуществом, с состоянием предприятия, показывает, чем владеет собственник, каков в количественном и качественном отношении запас материальных средств, как он используется и кто принимал участие в создании этого запаса.

По бухгалтерскому балансу можно определить взятые предприятием на себя обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами, покупа-

телями, продавцами и другими субъектами; угрожают ли предприятию финансовые затруднения. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми инспекцией и полицией, кредитными учреждениями, органами статистики и другими пользователями.

Статья бухгалтерского баланса — показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств предприятия. Балансовые статьи объединяются в группы, группы — в разделы. Объединение балансовых статей в группы или разделы осуществляется исходя из их экономического содержания.

В балансе обязательно должно наблюдаться равенство итогов актива и пассива, так как обе части показывают одно и то же имущество, но сгруппированное по разным признакам:

в активе — по вещественному составу и его функциональной роли, то есть, в чем оно размещено и какую функцию выполняет на предприятии;

в пассиве — по источникам образования, то есть, от кого и сколько получено средств.

Каждый вид имущества поступает на предприятие за счет какого-либо источника. Поэтому общая сумма имущества по составу и размещению (актив баланса) обязательно равняется общей сумме источников имущества (пассиву баланса). Итоги по активу и пассиву баланса называются **валютой бухгалтерского баланса**.

Статьи баланса сгруппированы в четыре раздела.

Активные статьи объединены в два раздела:

I. Долгосрочные активы.

II. Оборотные активы.

Характерной особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в строго определенной последовательности в зависимости от *степени их ликвидности*, то есть возможности их превращения в деньги для оплаты обязательств организации.

В составе первого раздела актива «Долгосрочные активы» содержатся наименее ликвидные статьи баланса:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- незавершенное строительство;
- долгосрочные финансовые инвестиции и др.

Во второй раздел актива «Оборотные активы» входят более ликвидные статьи по мере нарастания уровня их ликвидности:

- запасы (сырье, материалы);
- затраты в незавершенном производстве;
- расходы будущих периодов;
- готовая продукция и товары для перепродажи;
- дебиторская задолженность;
- краткосрочные финансовые вложения;
- денежные средства и др.

Статьи пассива баланса сгруппированы в два раздела:

I. Собственный капитал.

II. Обязательства.

Первый раздел баланса в пассиве «Собственный капитал» характеризует собственный капитал организации:

- уставный капитал,
- добавочный капитал,
- резервный капитал,
- целевое финансирование,
- нераспределенная прибыль и убыток прошлых лет и отчетного года.

Второй раздел, находящийся в пассиве баланса «Обязательства», включает такие статьи, как:

- заемные средства;
- кредиторская задолженность (поставщикам и подрядчикам, векселя к уплате, задолженность по оплате труда, социальному страхованию и обеспечению, перед бюджетом);
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- другие краткосрочные и долгосрочные обязательства.

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов балансов.

Сальдовый баланс характеризует имущество хозяйствующего субъекта и источники образования имущества по состоянию на определенную дату в денежной оценке.

Составляется баланс бухгалтерией предприятия путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

Оборотный баланс содержит данные о движении имущества и его источников (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период, а также остатки средств и источников образования имущества на начало и конец периода. По своему строению он будет отличаться от сальдового баланса.

Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого в процессе составления вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

Вступительный баланс (начальный) — первый баланс, который составляется в начале деятельности предприятия. В активе отражается состав имущества предприятия, полученного при его организации, а в пассиве — источники его возникновения.

Этот баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса проводятся инвентаризация и оценка имеющегося у предприятия имущества.

Заключительный баланс — отчетный документ о производственно-финансовой деятельности предприятия за определенный период времени. Он составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов).

Ликвидационный баланс составляется для характеристики имущественного состояния предприятия на дату прекращения его деятельности как юридического лица.

Структура бухгалтерского баланса

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода	Пассив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4	1	2	3	4
I. Долгосрочные активы Статьи баланса и т.д.				I. Собственный капитал Статьи баланса и т.д.			
Итого по разделу I	130			Итого по разделу I	480		
II. Оборотные активы Статьи баланса и т.д.				II. Обязательства Статьи баланса и т.д.			
Итого по разделу II	390			Итого по разделу II	770		
Баланс (сумма строк 130+390)	400			Баланс (сумма строк 480+770)	780		

1.10. Счета и двойная запись

Управление хозяйственной деятельностью требует постоянной информации о ходе производства, о совершаемых хозяйственных операциях. Для этого сведения, содержащиеся в документах, подвергаются группировке и систематизации.

Например, по накопительному документу о выработке бригады за две недели нельзя судить о том, сколько выработал за этот период каждый рабочий. В этом случае требуется сгруппировать показатели нескольких документов о выработке данного рабочего. Для того, чтобы иметь сведения о том, сколько и каких видов материальных ценностей израсходовано на производство, также требуется произвести соответствующие группировки. Таким образом, группировка показателей хозяйственных операций по определенным признакам необходима для получения нужной информации.

Бухгалтерские группировки показателей хозяйственных операций по определенным признакам носят названия бухгалтерских счетов.

Если же обратиться к истории, то можно убедиться, что метод группировок впервые был описан и практически применен в учете Лукой Пачоли на рубеже XV—XVI вв. Эти группировки были названы тогда счетами.

Постоянные счета - это счета активов, обязательств и капитала, которые имеют сальдо на конец отчетного периода, отражающиеся в бухгалтерском балансе. Постоянные счета делятся на активные, пассивные, контр-активные и контр-пассивные.

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

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

Контр - активный счет - это счет пассивный, сальдо которого вычитается из сальдо связанного с ним активного счета для отражения в финансовой отчетности чистой стоимости актива.

Контр - пассивный счет - это счет активный, сальдо которого вычитается из сальдо связанного с ним пассивного счета для отражения в финансовой отчетности чистой стоимости обязательства или капитала.

Транзитные счета (Т) - это временные счета доходов и расходов, которые используются в течение отчетного периода, но закрываются и не имеют остатка на конец отчетного периода, отражающиеся в Отчете о финансовых результатах.

Забалансовые счета - это счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении активов, условных прав и обязательств, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его распоряжении. Эти счета не корреспондируются с другими счетами и не отражаются в финансовой отчетности предприятия.

Бухгалтерским счетом называется группировка показателей хозяйственных операций по определенным признакам.

Пример. Материалы, используемые в процессе хозяйственной деятельности бывают самые разнообразные: черные металлы, цветные металлы, топливо, строительные материалы и т.д., и каждый из этих видов характеризуется по типам, размерам, видам обработки, профилю, но всех их объединяет один признак — это материалы, и учитываться они будут на одном синтетическом счете № 1010 «Материалы».

В процессах хозяйственной деятельности происходят изменения в составе средств и источниках их образования. *Каждый счет* предназначен для отражения конкретного объекта хозяйственных средств или источников их образования. На счетах на основании первичных документов накапливаются и систематизируются текущие данные *только по однородным хозяйственным*

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

Левая часть счета называется *Дебетом* (сокращенно Дт), а правая часть — *Кредитом* (сокращенно Кт). Дебет и Кредит счета соответствуют его сторонам.

Для обозначения остатка на счетах бухгалтерского учета пользуются термином *«сальдо»* (остаток счета). Обычно сальдо на начало проведения операции (на начало отчетного периода) обозначается как C_n , а остаток на конец проведения операций (на конец отчетного периода) — C_k .

Слово «Дебет» — латинское слово означающее «он должен», «Кредит» — «он верит». «Сальдо» — в переводе с итальянского означает «расчет» — применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом.

Для отражения хозяйственных операций на счетах необходимо *документальное подтверждение*, в качестве которого могут быть бумажные первичные документы, машинные носители, дискеты, причем любое из них должно иметь *юридическую силу*.

Все счета бухгалтерского учета делятся на активные и пассивные, исходя из этого имеются две схемы записей на счетах.

Активные — это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются различные виды имущества, их наличие, состав, движение.

Например, счет «Основные средства», счет «Материаль», счет «Касса», счет «Валютные счета» и т.д. На активных счетах *остатки* (сальдо) только *дебетовые*.

По активному счету отражаются:

- по дебетовой стороне счета — остатки на начало и конец проведения хозяйственных операций, вызывающие увеличение средств;
- по кредитовой стороне счета — хозяйственные операции, вызывающие уменьшение средств.

Структура активного счета

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
<u>Сальдо начальное</u>	
Увеличение средств (+) оборот	Уменьшение средств (-) оборот
сальдо конечное	

Начальное сальдо по дебету - 40 000 сум, означает остаток денежных средств на расчетном счете к началу отчетного периода.

Оборот по дебету - 850 000 сум - поступление денежных средств на расчетный счет за отчетный период.

Оборот по кредиту - 200 000 сум - уменьшение денежных средств на расчетном счете за отчетный период.

Конечное сальдо по дебету - 690 000 сум - остаток денежных средств на расчетном счете на конец отчетного периода.

Активный счет
Расчетные счета № 5110

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
<u>Сальдо начальное 40 000</u>	
1) 100 000	2) 80 000
3) 500 000	5) 120 000
4) 250 000	
<u>Оборот 850 000</u>	<u>Оборот 200 000</u>
<u>Сальдо конечное 690 000</u>	

Начальное сальдо по дебету - 40 000 сум - означает остаток денежных средств на расчетном счете к началу отчетного периода.

Оборот по дебету - 850 000 сум поступления денежных средств на расчетный счет за отчетный период.

Оборот по кредиту - 200 000 сум - уменьшение денежных средств на расчетном счете за отчетный период.

Конечное сальдо по дебету - 690 000 сум - остаток денежных средств на расчетном счете на конец отчетного периода.

В активных счетах конечное сальдо (остаток) определяется суммированием начального дебетового остатка с оборотом по дебету и вычитанием оборота по кредиту, т.е. по следующей простой формуле

$$C_{\text{д}}^{\text{к}} = C_{\text{н}}^{\text{д}} + \text{Об}^{\text{д}} - \text{Об}^{\text{к}};$$

по счету № 5110

$$790\ 000\ \text{сум} = 40\ 000 + 850\ 000 - 200\ 000\ \text{сум}.$$

Пассивные — это счета бухгалтерского учета, на которых учитываются источники формирования имущества, их наличие, состав, движение, а также обязательства, например, счета 8310 «Уставный капитал», 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками».

На пассивных счетах *остатки* только *кредитовые*. По пассивному счету отражаются:

- по *кредитовой* стороне счета — остатки на начало и конец;
- проведения операций, хозяйственные операции, вызывающие увеличение задолженности по обязательствам организации;
- по *дебетовой* стороне счета показываются хозяйственные операции, вызывающие уменьшение задолженности по обязательствам организации.

Начальное сальдо по кредиту - 2 000 000 сум означает остаток задолженности организации банку за краткосрочный кредит.

Оборот по кредиту - 1 000 000 сум - увеличение задолженности органи-

зации за отчетный период по краткосрочному кредиту.

Структура пассивного счета

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	<u>Сальдо начальное</u>
Уменьшение источника (-)	Увеличение источника (+)
<u>оборот</u>	<u>оборот</u>
	сальдо конечное

Пассивный счет

Расчеты по краткосрочным кредитам банка № 6810

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
2) 1 800 000	<u>Сн 2 000 000</u>
	1) 1 000 000
<u>оборот</u>	<u>оборот</u>
1 800 000	1 000 000
	Ск 1 200 000

Оборот по дебету – 1 800 000 сум - уменьшение задолженности организации банку по краткосрочному кредиту за отчетный период.

Конечное сальдо по кредиту – 1 200 000 сум - остаток задолженности организации банку по краткосрочному кредиту на конец отчетного периода.

В пассивных счетах конечное сальдо (остаток) по кредиту определяется путем суммирования начального сальдо по кредиту с оборотом по кредиту и вычитанием оборота по дебету, т.е. по следующей формуле

По счету № 6810

$$C_K^K = C_H^K + Об^K - Об^Д;$$

$$1\,200\,000 \text{ сум} = 2\,000\,000 \text{ сум} + 1\,000\,000 \text{ сум} - 1\,800\,000 \text{ сум}.$$

Счета, которые отражают смешанный характер взаимоотношений и которые могут иметь и дебетовый и кредитовый остаток, называются активно-пассивными. К таким счетам относятся, например, «Выбытия основных средств и других активов», «Конечный финансовый результат».

В процессе совершения хозяйственных операций происходит два экономических явления. Если вернуться к нашему примеру, то по первой хозяйственной операции произошло увеличение денежных средств на расчетном счете и одновременно появилась задолженность предприятия банку по краткосрочному кредиту, причем на одну и ту же сумму. Таким образом, по каждой хозяйственной операции одна и та же сумма записывается дважды на двух взаимосвязанных счетах. По одному счету по дебету, по другому — по кредиту. Такая запись называется двойной записью.

Двойная запись, возникшая еще в средние века, до сих пор не потеряла свое определяющее значение почти во всех странах мира.

Двойная запись — способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ состоит в том, что сумма каждой хозяйственной операции записывается в двух счетах — по дебету одного и кредиту другого счета. Двойная запись обусловлена экономической сущностью хозяйственных операций, которые вызывают изменения в объектах бухгалтерского учета.

Двойная запись:

- в процессе совершения хозяйственных операций отражает двойственные изменения в составе хозяйственных средств или их источниках, или одновременно в составе средств и их источниках по дебету одних и кредиту других взаимосвязанных счетов в одной и той же сумме;

- способствует контролю за движением хозяйственных средств и источниками их образования;

- показывает откуда они поступили и на какие цели были направлены;

- позволяет проверить экономическое содержание хозяйственных операций и правомерность их осуществления, начиная от отдельной операции и заканчивая отражением в балансе;

- обеспечивает выявление ошибок в счетных записях. Каждая сумма отражается по дебету и кредиту разных счетов, поэтому оборот по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов. Нарушение этого равенства свидетельствует о допущении ошибок в записях, которые должны быть найдены и исправлены.

Рассмотрим на примерах.

Операция 1. В кассу предприятия по чеку с расчетного счета поступило 50 000 сумов. По этой операции произошло увеличение денежных средств в кассе и их уменьшение на расчетном счете на одну и ту же сумму 50 000 сум. Счет «Касса» и «Расчетный счет» активные, а в активных счетах увеличение средств записывается по дебету, а уменьшение средств — по кредиту.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Поступили денежные средства с расчётного счёта в кассу	50 000	5010 «Касса»	5110 «Расчётный счёт»

Операция 2. На склад от поставщика поступили материалы и предъявлен счет к оплате на сумму 200 000 сум, который пока еще не оплачен.

По данной операции произошло увеличение материалов, но одновременно возникла кредиторская задолженность поставщику на одну и ту же сумму в 200 000 сум. Счет «Материалы» — активный; увеличение средств запишется по дебету, а счет «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и

подрядчиками» — пассивный, и кредиторская задолженность запишется по кредиту.

С методом двойной записи связаны *понятия* «корреспонденция счетов» и «бухгалтерская проводка».

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	На склад от поставщика поступили материалы, и предъявлен счёт к оплате	200 000	1010 «Материалы»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчиками»

С методом двойной записи связаны *понятия* «корреспонденция счетов» и «бухгалтерская проводка».

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи.

Пример. Между счетами 5010 «Касса» и 5110 «Расчетные счета» или 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 5010 «Касса», или 1010 «Материалы» и 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками».

Бухгалтерская проводка — это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимо иметь информацию об объектах бухгалтерского учета различной степени детализации. Поэтому для ее получения в бухгалтерском учете используются две группы счетов: синтетические и аналитические.

Синтетические счета — основанные на синтезе (сводный, обобщенный, объединенный) — содержат информацию о хозяйственных средствах и операциях в обобщенных показателях. Эти показатели в учете формируются только в денежном выражении. К таким счетам относятся: «*Нематериальные активы*», «*Касса*», «*Расчеты с персоналом по оплате труда*».

Аналитические счета (разложение, расчленение, разбор) используются в целях детальной характеристики учитываемых объектов.

Пример. К синтетическому счету 0130 «Машины и оборудование» открываются аналитические счета по каждому основному средству, и учет ведется в их разрезе.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует отчисление на социальное страхование; взаимосвязь — аналитические счета открываются в развитие каждого синтетического счета.

Степень детализации аналитических счетов достигается путем использования трех видов измерителей: натурального, трудового и денежного.

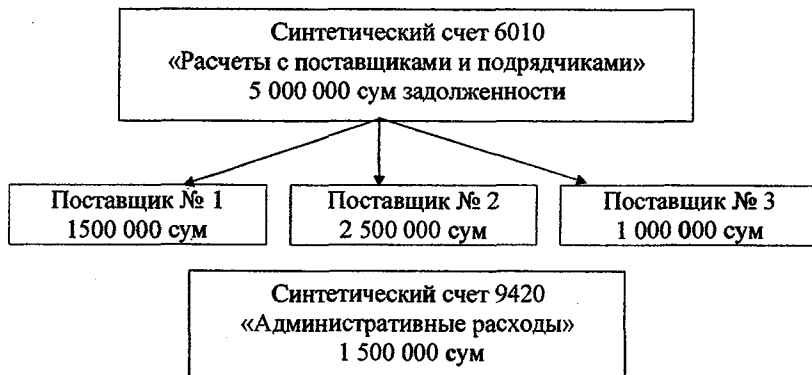
Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами выражается в следующем:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов;
- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на его аналитических счетах — частными суммами, дающими в итоге ту же общую сумму.

Статьи аналитического учета:

1. Расходы на оплату адм. персонала	500 000.
2. Командировочные расходы	300 000.
3. Амортизация основных средств общехозяйственного пользования	400 000.
4. Другие	300 000.
ИТОГО	1 500 000.

Пример взаимосвязей синтетических и аналитических счетов



Аналитический учет

Ведомость учета расчетов с поставщиками

№	Основ-ной счет	Наименование поставщика	СУММА, сум			
			на начало месяца	Оборот за месяц		на конец месяца
				Дебет	Кредит	
1	6010	ОАО "Чермет"	500 000	4 000 000	7 000 000	3 5 00 000
2	6010	ОАО "Металлист"	700 000	2 000 000	4 500 000	3 200 000
3	Итого		1 200 000	6 000 000	11 500 000	6 700 000

Синтетический учет

6010 – «Счета к оплате поставщиками и подрядчиками»

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
	сальдо нач. 1 200 000
1) 4 000 000	1) 7 000 000
4) 2 000 000	3) 4 500 000
Оборот 6 000 000	Оборот 11 500 000
	сальдо кон. 6 700 000

Счета бухгалтерского учета систематизированы в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельностью организации.

План счетов и инструкция по его применению введены в действие с 2 ноября 2002 года приказом № 103 МФ РУз. от 09.09.2002 г.

План счетов включает *6 отделов* и *9 разделов* и забалансовые счета:

Часть I. Долгосрочные активы

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

Часть II. Текущие активы

Раздел II. Товарно-материальные запасы.

Раздел III. Расходы будущих периодов и отсроченные расходы - текущая часть.

Раздел IV. Счета к получению - текущая часть.

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

Часть III. Обязательства

Раздел VI. Текущие обязательства.

Раздел VII. Долгосрочные обязательства.

Часть IV. Собственный капитал

Раздел VIII. Капитал, нераспределенная прибыль и резервы.

Часть V. Формирование и использование финансовых результатов

Раздел IX. Доходы и расходы.

Часть VI. Забалансовые счета

Забалансовые счета составляют обособленную группу, состоящую из 14 счетов. У них учет вводится не двойной записью, а одной.

Хозяйственные процессы, возникающие в результате хозяйственной деятельности: заготовления, изготовления и продажи совершаются одновременно и состоят из отдельных операций. В зависимости от характера изменений статей баланса хозяйственные операции делятся на четыре группы.

Первая группа хозяйственных операций вызывает изменение только в активных счетах — один уменьшается, другой увеличивается на одну и ту же сумму и затрагивает только актив баланса, не изменяя его итог.

Пример. По накладной со склада выдан в основное производство материал на 100 000 сумов. Проводка по данной хозяйственной операции будет иметь вид:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	По накладной материал со склада выдан в основное производство	100 000	2010	1010

Вторая группа хозяйственных операций – изменение только в пассивных счетах — один уменьшается, другой увеличивается на одну и ту же сумму и затрагивает только пассив баланса, не изменяя его итог.

Пример. На основании выписки банка полученный краткосрочный кредит перечислен поставщику в погашение задолженности в сумме 2 000 000 сумов.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Полученный краткосрочный кредит перечислен поставщику в погашение задолженности	2 000 000	60 10	6810

Третья группа хозяйственных операций вызывает изменение в активных и пассивных счетах, одновременно увеличивая их на одну и ту же сумму. При этом итоги актива и пассива баланса возрастают, но равенство между ними остается неизменным.

Пример. От поставщика на основании счет-фактуры поступили на склад материалы на сумму 150 000 сум. Количество материалов увеличилось, и одновременно увеличилась кредиторская задолженность предприятия перед поставщиками.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	От поставщика на основании счет-фактуры поступили на склад материалы	150 000	1010	6010

Четвертая группа хозяйственных операций вызывает изменение в активных и пассивных счетах одновременно на одну и ту же сумму и затрагивает статьи актива и пассива, уменьшая валюту баланса на одну и ту же сумму, но

не нарушая их равенства.

Пример. На основании платежной ведомости и расходного кассового ордера из кассы выдана заработная плата сотрудникам организации на сумму 600 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Из кассы выдана заработная плата сотрудникам организации	600 000	6710	5010

1.11. Техника и формы ведения бухгалтерского учета

Для управления хозяйственными процессами требуется информация о хозяйственных операциях различной степени обобщения.

Пример. Необходимо знать, на какую сумму предприятие имеет материалы. Для этого достаточно подсчитать остатки по счету «Сырье и материалы» в стоимостном выражении. Если же требуется узнать, какие именно имеются материалы, в каком количестве и на какую сумму, то группировку данных по счету «Сырье и материалы» надо соответствующим образом детализировать. Степень этой детализации должна быть такой, чтобы можно было получить сведения, необходимые для руководства хозяйственной деятельностью.

Степень обобщения и дифференциации показателей на бухгалтерских счетах устанавливается заранее.

Денежный измеритель является синтетическим, универсальным. Применяя его, можно отразить на бухгалтерских счетах все хозяйственные операции в обобщенной форме.

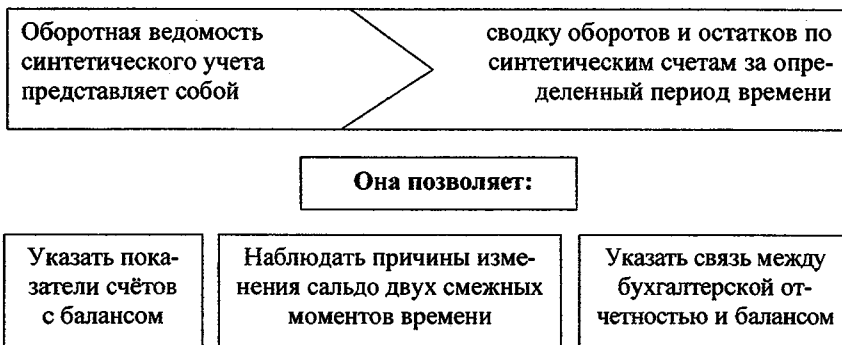
Пример. На счете «Основные средства» в денежном выражении можно обобщить все данные по каждой группе основных средств: здания и сооружения, машины и оборудование, транспортные средства и т.д. Но можно детализировать учет, расчленив обобщенный (синтетический) счет на частные, аналитические счета, открываемые на каждый отдельный вид или даже на каждый отдельный объект основных средств. Синтетический счет «Расчеты с рабочими и служащими» может быть расчленен на аналитические счета, открываемые на каждого рабочего и служащего в отдельности. В этом случае суммы показателей, сгруппированных по одинаковым признакам (причитается, удержано, выплачено), синтетического счета должны быть равны сумме показателей отдельных аналитических счетов.

Учет хозяйственных операций на синтетических счетах называется *синтетическим*, а на аналитических счетах — *аналитическим*.

Для руководства хозяйственной деятельностью и контроля правильного ведения бухгалтерского учета необходимы обобщенные данные. Эта цель

достигается составлением оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета.

Оборотные ведомости составляются по всем используемым на предприятии счетам *синтетического* учета. На каждый счет отводится отдельная строка, в которой указываются начальное сальдо, обороты и конечное сальдо по данному счету. В этой ведомости имеются три пары колонок, в которых показываются сальдо и обороты по дебету и кредиту.



При правильном ведении учета должно быть парное равенство итогов:

- итог дебетовых начальных сальдо по счетам должен равняться итогу кредитовых начальных сальдо;
- итог дебетовых оборотов по счетам — итогу кредитовых оборотов;
- итог конечных дебетовых сальдо — итогу кредитовых конечных сальдо.

Равенство итогов сальдо по дебету и кредиту счетов обусловлено тем, что итог дебетовых сальдо по счетам показывает сумму средств предприятия, а итог кредитовых сальдо — сумму источников образования этих же средств.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляет собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Она предназначена для проверки правильности учетных записей, общего ознакомления с состоянием финансово-хозяйственной деятельности предприятия и составления нового баланса.

В первой колонке записывают название всех счетов баланса, по которым имеются остатки: вначале — активные, затем — пассивные. По данным каждого счета отражают соответствующие суммы по дебету и кредиту: 2 и 3 колонки, обороты в 4 и 5 колонках. Суммы в колонках 6 и 7 выводятся по счетам начальных остатков и оборотов (дебетовые остатки складываются с дебетовыми оборотами, кредитовые остатки — с кредитовыми оборотами; в итоге, соответственно, получается в первом случае дебетовое, во втором — кредитовое сальдо).

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета используются отдельно к каждому счету синтетического учета, по которым ведется аналитический учет. Они представляют собой итоги оборотов и сальдо по

всем счетам аналитического учета, объединяемым одним синтетическим, и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств и их источников.

Шахматная оборотная ведомость обобщает данные по оборотам на счетах и служит для раскрытия их содержания и проверки правильности корреспонденции счетов. Сумма оборотов по дебету счетов должна всегда равняться сумме оборотов по кредиту счетов. Это равенство обусловлено принципом двойной записи на счетах.

Рассмотрим несколько хозяйственных операций. Используя остатки по счетам на начало периода, составим бухгалтерские проводки, запишем операции на счетах и составим оборотную ведомость и баланс.

Бухгалтерский баланс на 30.03.2008 г.

(тыс. сум)

АКТИВ	На конец отчетного периода	ПАССИВ	На конец отчетного периода
<i>Долгосрочные активы:</i>		<i>Собственный капитал</i>	
Основные средства	2 000 000	Уставный капитал	15 000 000
Итого по разделу	2 000 000	Итого по разделу	15 000 000
<i>Оборотные активы</i>		<i>Обязательства</i>	
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	10 000 000	Задолженность перед персоналом организации	100 000
Затраты в незавершенном производстве	2 000 000		
Денежные средства	1 100 000		
Итого по разделу	13 100 000	Итого по разделу	100 000
БАЛАНС	15 100 000	БАЛАНС	15 100 000

Хозяйственные операции, отражаемые на счетах в январе

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Дебет	Кредит
1	Выданы со склада материалы: - на производство продукции	900 000	2010	1010
2	Начислена зарплата: - рабочим основного производства - управленческим работникам	300 000 100 000	2010 9420	6710 6710
3	Получены в кассу наличные деньги из банка	200 000	5010	5110
4	Выплачена ранее начисленная зарплата	200 000	6710	5010
5	Начислена амортизация основных средств	100 000	2010	0230

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Дебет	Кредит
	(оборудование)			
6	Оприходована готовая продукция	1 500 000	2810	2010
7	Управленческие расходы отнесены на финансовый результат	100 000	9910	9420
8	За готовую продукцию отправлен счет покупателям	2 100 000	4010	9010
9	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	1400 000	9110	2810
10	Получены деньги	2 100 000	5110	4010
11	Отражена фактическая себестоимость	1400 000	9910	9110
12	Зачтена выручка	2 100 000	9010	9910
13	Отражен налог на прибыль	126 000	9810	6410
14	Начисленная налоговая сумма отражена на финансовых результатах	126 000	9910	9810
15	Отражена нераспределительная прибыль	474 000	9910	8710

Оборотная ведомость

№ счетов	Начальное сальдо		Обороты		Конечное сальдо 2000	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
0130	2 000 000				2 000 000	
0230				100 000		100 000
1010	10 000 000			900 000	9 100 000	
2010	2 000 000		1 300 000	1 500 000	1 800 000	
2810			1 500 000	1 400 000	100 000	
4010			2 100 000	2 100 000		
5010	100 000		200 000	200 000	100 000	
5110	1 000 000		2 100 000	200 000	2 900 000	
6410				126 000		126 000
6710		100 000	200 000	400 000		300 000
8310		15 000 000				15 000 000
8710				474 000		474 000
9420			100 000	100 000		
9010			2 100 000	2 100 000		
9110			1 400 000	1 400 000		
9810			126 000	126 000		
9910			2 100 000	2 100 000		

Итого	15 100 000	15 100 000	13 226 000	13 226 000	16 000 000	16 000 000
-------	------------	------------	------------	------------	------------	------------

Бухгалтерский баланс на 1.04.2008

АКТИВ	На начало периода	На конец периода	ПАССИВ	На начало периода	На конец периода
I. В необоротные активы			I. Капиталы и резервы		
Основные средства	2 000 000	2 000 000	Уставный капитал	15000 000	15 000000
Износ ОС		100 000	Нераспределенная прибыль		474 000
Итого по разделу I	2 000 000	1 900 000	Итого по разделу I	15000 000	15 474 000
II. Оборотные активы			II. Краткосрочные обязательства		
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	10 000 000	9 100 000	Задолженность перед персоналом организации		300 000
Готовая продукция		100 000	Задолженность перед бюджетом	100 000	126000
Затраты в незавершенном производстве	2000 000	1 800 000			
Денежные средства	1100000	3 000 000			
Итого по разделу II	13 100 000	14000 000	Итого по разделу II	100 000	426000
БАЛАНС	15 100 000	15 900 000	БАЛАНС	15 100 000	15 900 000

1.12. Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, последовательностью связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т.е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком способа записи в них.

В настоящее время в организациях наиболее распространены мемори-

ально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная и упрощенная формы учета.

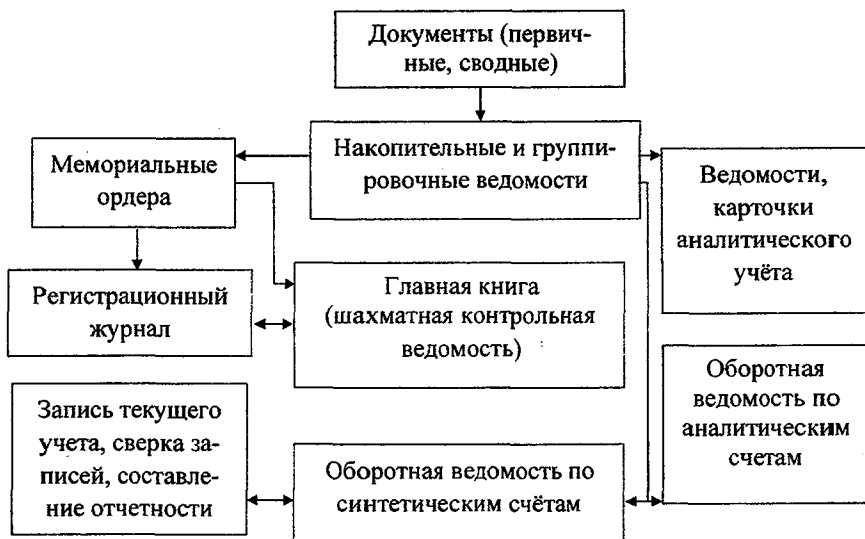
При мемориально-ордерной форме учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой.

Формы бухгалтерского учета

<i>Ручные</i>		<i>Машиноориентированные</i>		
Мемориально-ордерная	Журнально-ордерная	Таблично-автоматизированная	Автоматизированная	Упрощенная

Предприятия самостоятельно определяет форму бухгалтерского учета и приспособляет регистры бухгалтерского учета к специфике своей деятельности при соблюдении общих методологических принципов

Схема мемориально-ордерной формы учета
(описана в 1926 году, рекомендована в 1946 году)



Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при ней легко осуществлять разделение учетной работы между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

При *журнально-ордерной форме* учета журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц, на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера имеют различную форму.

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

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале.

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

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

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

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

Главная книга
Счет 5110 «Расчетные счета»

Ме- сяц	Оборот по дебету			Итого по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо		Ме- сяц
	с кредита счета № 5010 ж/о № 1	с кредита счета № 6810 ж/о № 4	и т.д.			Дебет	Кре- дит	
На 1 января 200 года						50000000		
Ян- варь и т.д.	2000000	30000000	—	32000000	60000000	22000000	—	Ян- варь

В настоящей книге пронумеровано, прошнуровано и скреплено гербовой сургучной печатью 50 (пятьдесят) листов.

Руководитель организации

Алиев А.К.

Главный бухгалтер

Давидов Р.З.

«__» _____ 200 г. ____

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

Автоматизированная форма учета создается на базе использования компьютеров (КП).

В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ — компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.).

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

В последнее время предприятиям малого бизнеса разрешено использовать упрощенную форму учета, при которой можно использовать всего два вида учетных регистров — Книгу учета хозяйственных операций (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов, готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

1.13. Финансовая отчетность. Основы бухгалтерской (финансовой) отчетности

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность -	единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам
Содержание показателей финансовой отчетности определяется потребностями:	<ul style="list-style-type: none"> - планирования - экономического анализа - налогового законодательства - потребностями заинтересованных пользователей
Формы финансовой отчетности	
промежуточный	годовой
Бухгалтерский баланс (форма № 1) Отчет о финансовых результатах (форма № 2)	Бухгалтерский баланс (форма № 1) Отчет о финансовых результатах (форма № 2) Отчет о движении основных средств (форма № 3) Отчет о потоках денежных средств (форма № 4) Отчет о собственных капиталах (форма № 5) Приложения к финансовой отчетности Пояснительная записка Аудиторское заключение
В течение 30 дней по окончании квартала	В течение 90 дней по окончании года, но не ранее 60 дней
Значение отчетности	<ul style="list-style-type: none"> • по ее данным подводят итоги деятельности организации • служит важным источником для анализа и планирования • используется для управления и оперативного руководства • обеспечивает удобное и продолжительное хранение учетной информации • обеспечивает заинтересованных пользователей информацией об имущественном и финансовом положении организации

Представляемая годовая финансовая отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации

Финансовая отчетность должна отвечать следующим требованиям:

1. Должна составляться по единым типовым формам, или формам, самостоятельно разрабатываемым организацией на основе типовых форм

2. Должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы
3. Должна давать достоверное (нейтральное) и полное представление (с учетом существенности) о финансовом положении организации, результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении
4. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала должны приводиться обособленно в случаях их существенности
5. Соблюдение требований последовательности и сопоставимости, а также предусмотренных учетной политикой допущений и требований
6. Составляться на узбекском языке и в валюте Республики Узбекистан

1.14. Учетная политика

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного налогообложения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способе применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации включает следующие разделы: организационный, технический и методологический, который в свою очередь делит учетную политику на два направления: для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Учетная политика предприятия /УПП/

1. Хозяйства имеют право самостоятельно устанавливать

ФОРМУ ведения учета	МЕТОДЫ бухгалтерского учета	ТЕХНОЛОГИЮ обработки бухгалтерской информации	ВНУТРИ-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ учет, контроль и отчетность	ФОРМИРОВАТЬ учетную политику предприятия
---------------------	-----------------------------	---	---	--

2. Требования к УПП

ПОЛНОТА отражения фактов	ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ при вложениях и приобретениях	ПРИОРИТЕТ содержания перед формой	НЕПРОТИВОРЕЧИВОСТЬ синтетического и аналитического учета	РАЦИОНАЛЬНОСТЬ ведения учета
--------------------------	--	-----------------------------------	--	------------------------------

3. Правила, используемые при формировании УПП

Двойная запись	Имущественная обособленность	Непрерывность деятельности	Последовательность применения УПП	Временная определенность фактов
----------------	------------------------------	----------------------------	-----------------------------------	---------------------------------

4. Способы учета, подлежащие раскрытию в УПП

Способы погашения стоимости основных средств и нематериальных активов	Способы оценки оборотных активов	Способы признания прибыли от реализации	Другие способы
---	----------------------------------	---	----------------

В приказе (распоряжении) о принятой учетной политике утверждается:	1	Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности
	2	Формы первичных учетных документов, применяемые для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней финансовой отчетности
	3	Порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств
	4	Правила документооборота и технология обработки учетной информации
	5	Порядок контроля за хозяйственными операциями.
	6	Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите задачи бухгалтерского учета.
2. Каковы требования к бухгалтерскому учету?
3. Какие функции выполняет бухгалтерский учет?
4. Кто является пользователем бухгалтерской информации?
5. Перечислите принципы бухгалтерского учета.
6. В чем особенность бухгалтерских принципов?
7. Что является объектом бухгалтерского учета?
8. Что входит в состав необоротных активов?
9. Что входит в состав оборотных активов?
10. Из каких приемов состоит метод бухгалтерского учета?
11. Какова роль документации в бухгалтерском учете?
12. В чем назначение инвентаризации?
13. Каково значение оценки имущества и обязательств?

14. Какова структура баланса?
15. Как классифицируются бухгалтерские счета?
16. В чем сущность двойной записи?
17. Из каких разделов состоит План счетов?
18. Какие формы ведения бухгалтерского учета применяются на практике?
19. Учетная политика и ее содержание.

Тесты для самостоятельного контроля

1. Сколько существует уровней нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета?

1. 3;
2. 4;
3. 2.

2. К какому уровню нормативно-правового регулирования относится Закон по бухгалтерскому учету?

1. к третьему;
2. к первому;
3. к второму.

3. Хозяйственный учет делится на:

1. оперативный и бухгалтерский;
2. бухгалтерский и статистический;
3. оперативный, бухгалтерский и статистический.

4. В бухгалтерском учете различаются:

1. финансовый учет;
2. управленческий и налоговый учет;
3. финансовый, управленческий и налоговый учет.

5. Объектами бухгалтерского учета являются:

1. имущество организации;
2. хозяйственные операции;
3. имущество организации и источники его образования, хозяйственные процессы.

6. В состав имущества организации входят:

1. внеоборотные активы;
2. оборотные активы;
3. внеоборотные и оборотные активы.

7. К источникам формирования имущества относятся:

1. оборотные активы;

2. собственные и заемные источники;
3. краткосрочные финансовые вложения.

8. *Баланс состоит из:*

1. актива;
2. актива, пассива и забалансовых счетов;
3. актива и пассива.

9. *Актив баланса состоит из:*

1. двух разделов;
2. одного раздела;
3. трех разделов.

10. *Актив баланса состоит из разделов:*

1. долгосрочных и оборотных активов;
2. оборотных активов;
3. оборотных активов и дебиторской задолженности.

11. *Пассив баланса состоит из разделов:*

1. долгосрочные обязательства;
2. собственный капитал, обязательства;
3. капитал и резервы.

12. *Что означает «Дебет» в активном счете?*

1. уменьшение имущества;
2. увеличение имущества;
3. уменьшение задолженности.

13. *Что означает «Кредит» в пассивном счете?*

1. уменьшение имущества;
2. увеличение источника;
3. уменьшение задолженности.

14. *Что означает «Дебет» в пассивных счетах?*

1. увеличение задолженности;
2. уменьшение имущества;
3. уменьшение источника.

15. *Что означает «Кредит» в активном счете?*

1. увеличение задолженности;
2. уменьшение задолженности;
3. уменьшение имущества.

16. *Конечное сальдо в активных счетах выводится на:*

1. кредите счета;

2. дебете счета;
3. дебете и кредите счета.

17. Конечное сальдо в пассивных счетах выводится на:

1. дебете счета;
2. дебете и кредите счета;
3. кредите счета.

18. В оборотной ведомости итог дебетовых начальных сальдо по счетам должен равняться:

1. итогу оборотов по дебету;
2. итогу кредитовых начальных сальдо;
3. итогов оборота по кредиту.

Правильные ответы

1-2; 2-3; 3-3; 4-3; 5-3; 6-3; 7-2; 8-3; 9-1; 10-1; 11-2; 12-2; 13-2; 14-3; 15-3; 16-2; 17-3; 18-2.

ГЛАВА 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. Понятие основных средств и их виды

Основные средства — это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.

В соответствии с НСБУ № 5 «Основные средства», утвержденного пр. МФ РУз. от 09.10.2003 г. № 114, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) срок службы более одного года;
- б) предметы стоимостью более пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект).

Согласно НСБУ № 5 «Основные средства» к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Руководитель предприятия имеет право устанавливать на отчетный год меньший предел стоимости предметов для их учета в составе основных средств.

В составе основных средств также учитываются земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель, в арендованные объекты основных средств, включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Независимо от срока службы и стоимости, в состав основных средств не включаются:

- а) специальные инструменты и приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);

- б) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
- в) постельные принадлежности;
- г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);
- д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;
- е) временные (нетитульные сооружения), приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- ж) сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;
- з) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

2.2. Задачи учета основных средств

- Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:
- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступлений основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
 - правильное исчисление и отражение в учете суммы амортизации основных средств;
 - точное определение результатов ликвидации основных средств;
 - контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования;
 - правильное и своевременное проведение инвентаризации основных средств и отражение её результатов в учете;
 - правильно и своевременно заполнять отчет о движении основных средств.

2.3. Оценка и учет поступления основных средств

Основные средства оцениваются следующими стоимостями:

а) первоначальная стоимость - это стоимость фактически произведенных затрат по возведению (постройке и достройке) или приобретению основных средств, включая уплаченные 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;

б) амортизируемая стоимость - это сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива, показанная в финансовых отчетах, за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

в) текущая стоимость - это стоимость основных средств по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;

г) **остаточная (балансовая) стоимость** - это первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации;

д) **ликвидационная стоимость** - предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации основных средств в конце ожидаемого срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина РУз. от 09 сентября 2002 г. № 103 для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в текущий аренде, предназначен активный счет 0100 «Счета учета основных средств».

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Аналитический учет по счету 0100 «Счета учета основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Его построение должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления финансовой отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Для учета затрат организации по приобретению объектов основных средств, нематериальных активов предусмотрен счет 0800 «Капитальные вложения». Стоимость основных средств, приобретаемых организациями, отражается на счете 0820 «Приобретение основных средств» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

В соответствии с п.10 НСБУ № 5 «Основные средства» все основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Порядок определения этой стоимости зависит от способа поступления основных средств в организацию.

Основные средства могут поступать в организацию:

- при приобретении за плату;
- в качестве взносов от учредителей (участников) в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал;
- по договорам дарения;
- по договорам мены.

Учет приобретения основных средств за плату

Согласно п.11 НСБУ № 5 первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Узбекистан).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- а) суммы, выплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ по договорам;

б) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;

в) таможенные пошлины и сборы;

г) суммы налогов и сборов в связи с приобретением (созданием) объектов основных средств (если они не возмещаются);

д) суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств;

е) расходы по страхованию рисков доставки (создания) объектов основных средств;

ж) вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которых приобретен объект основных средств;

з) расходы на установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию основных средств;

и) другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Расходы на уплату процентов за пользование кредитом не включаются в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных полностью или частично за счет заемного капитала.

Пример. Организация приобрела компьютер стоимостью 1 100 000 сумов. Расходы по услугам по вводу компьютера составили 11 000 сумов.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретение компьютера от поставщиков	1 100 000	0820	6010
2	Произведена оплата поставщику за компьютер	1 100 000	6010	5110
3	Отражена стоимость услуг по вводу в эксплуатацию приобретенного компьютера	11 000	0820	6010
4	Оплачены услуги по вводу в эксплуатацию компьютера	11 000	6010	5110
5	Принят к учету компьютер (1 100 000+11 000)	1 111 000	0150	0820

Учет поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал организации

Согласно п.14 НСБУ № 5 первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участ-

никами) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Пример. В январе 2007 г. вновь зарегистрированное ООО получило в счет вклада в уставный капитал от одного из участников объект основных средств (оборудование), предназначенный для использования в производственной деятельности. Денежная сумма объекта, согласованная всеми участниками, составляет 25 000 000 сум и соответствует размеру вклада этого участника, зарегистрированному в учредительных документах ООО.

В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность участника по вкладу в уставный капитал ООО (на дату регистрации ООО)	25 000 000	4610	8330
2	Отражено поступление объекта основных средств (оборудование) от участника	25 000 000	0130	4610

Учет поступления основных средств по договорам дарения

Согласно п. 15 НСБУ № 5 первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Пример. Организацией по договору дарения от физического лица оприходовано оборудование, требующее монтажа, для использования в производстве. Рыночная стоимость оборудования составляет 30 000 000 сумов. Расходы организации по монтажу оборудования, выполненному работниками вспомогательного производства, составили 3 240 000 сумов.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Безвозмездно получено оборудование к установке	30 000 000	0710	8530
2	Отражена передача оборудования в монтаж	30 000 000	0890	0710
3	Отражены в составе вложений во внеоборотные активы затраты вспомогательного производства по монтажу оборудования	3 240 000	0890	2310
4	Принят к учету объект основных средств (30 000 000+3 240 000)	33 240 000	0130	0890

Учет поступления основных средств по договорам обмена

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных ценностей.

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

Обнаруженные при инвентаризации неучтенные основные средства (излишки) оцениваются по рыночной стоимости аналогичных основных средств на дату обнаружения излишков с учетом их фактического состояния (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц) и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета учета основных средств (0100);
кредит счета 9390 "Прочие операционные доходы".

Сумма дохода по основным средствам, обнаруженная при инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Начисление амортизационных отчислений по неучтенным основным средствам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого основного средства в состав основных средств, и производится до полного погашения амортизируемой стоимости этого основного средства либо списания этого основного средства с баланса.

2.4. Учет переоценки объектов основных средств

В соответствии с п. 21 НСБУ № 5, стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Узбекистан и указанным положением.

Переоценка основных средств - это периодическое уточнение восстановительной стоимости объектов основных средств с целью приведения ее в соответствие с современным уровнем рыночных цен.

Основные средства в результате переоценки отражаются в учете и отчетности по текущей стоимости.

Первоначальная стоимость основных средств может переоцениваться (в том числе периодически по решениям Правительства Республики Узбекистан).

При переоценки основных средств основывается также, на «Положение о порядке проведения ежегодной переоценки основных фондов по состоянию на 1 января» утвержденным Постановлением от 29.10.2002 г. ММЭС № 4, МФ N 129 и ГНК № 2002-86, зарегистрированным МЮ от 04.12.2002 г. № 1192.

В целях переоценки под основными фондами организаций понимаются:

- а) собственные основные средства;
- б) оборудование к установке;
- в) объекты незавершенного строительства;
- г) долгосрочные арендуемые основные средства, в том числе полученные по долгосрочному лизингу.

Переоценка стоимости основных фондов проводится ежегодно (до 1 февраля текущего года) по состоянию на 1 января исходя из уровня цен в период проведения переоценки.

При переоценке определяется полная восстановительная стоимость основных фондов, то есть полная стоимость затрат, которые должна была бы осуществить организация в случае полной замены их на аналогичные новые объекты, по рыночным ценам (тарифам), существующим на дату переоценки, включая затраты на приобретение (строительство), транспортировку, установку (монтаж) объектов, а для импортируемых объектов - также таможенные платежи и т.д.

Полная восстановительная стоимость морально устаревших объектов также определяется на основе существующих затрат на их изготовление по ценам (тарифам), существующим на дату пересчета, исходя из того, что моральное старение объектов отражается на уровнях и темпах изменения соответствующих цен (тарифов).

В случае определения полной восстановительной стоимости объектов, снятых с производства, цены и затраты на изготовление точной копии которых в современных условиях установить практически невозможно, их стоимость определяется как стоимость замещения на основе полной восстановительной стоимости функционально аналогичных выпускаемых объектов, скорректированной по соотношению важнейших эксплуатационных характеристик ранее выпускавшихся и современных объектов.

Переоценке подлежат все основные средства, находящиеся в собственности организаций, их хозяйственном ведении, оперативном управлении и долгосрочной аренде (лизинге), независимо от их технического состояния, действующим и неиспользуемым, находящиеся на консервации, подготовленные к списанию, но не оформленные в установленном порядке соответствующими актами, а также объекты незавершенного строительства и оборудование, предназначенное к установке.

Ежегодная переоценка основных фондов по состоянию на 1 января производится от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов, полученных в результате предыдущей переоценки, а по поступившим основным фондам в течение года - от стоимости приобретения.

Не подлежит переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования.

Полная восстановительная стоимость основных фондов определяется по усмотрению организации:

- либо путем прямого пересчета стоимости отдельных объектов по документально подтвержденным рыночным ценам на новые объекты, аналогичные оцениваемым, сложившимся на 1 января в период проведения переоценки ("метод прямой переоценки");

- либо - путем индексации первоначальной (восстановительной) стоимости отдельных объектов с применением индексов изменения стоимости основных фондов, дифференцированных по видам основных фондов и в зависимости от периодов их приобретения ("индексный метод").

При этом по однородным объектам основных фондов (по маркам, типам и т.д.) применяется единый метод.

Переоценка осуществляется организацией самостоятельно, либо с привлечением специалистов - экспертов, имеющих право заниматься оценочной деятельностью в соответствии с законодательством.

При переоценке основных фондов путем индексации числящаяся в бухгалтерском учете по состоянию на дату проведения переоценки сумма износа основных фондов (включая объекты, по которым полностью начислен износ) подлежит умножению на соответствующие индексы изменения стоимости основных фондов при их пересчете в восстановительную стоимость. При переоценке основных средств методом прямого пересчета числящаяся в бухгалтерском учете сумма износа подлежит индексации по коэффициенту пересчета, исчисляемому соотношением восстановительной стоимости после переоценки к стоимости до переоценки.

Разница между суммой износа, исчисленной в соответствии свыше указанной требований, и суммой износа, начисленной до переоценки по указанным основным средствам, отражается по кредиту (в случае превышения) и дебету (в случае уменьшения) счета "Износ основных средств" в корреспонденции со счетом учета резервного капитала.

Для документального подтверждения полной восстановительной стоимости объектов при применении метода прямой переоценки по усмотрению организации могут быть использованы:

а) данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей и их официальных дилеров, товарно-сырьевых бирж, бирж недвижимости;

б) данные о стоимости основных фондов в СКВ на дату приобретения (при наличии подтверждающего документа) с применением расчетного коэффициента, определяемого как соотношение курсов ЦБ на дату проведения переоценки и на дату приобретения основных фондов;

в) сведения об уровне цен, имеющиеся у соответствующих государственных органов;

г) сведения об уровне цен, опубликованные в период проведения переоценки в средствах массовой информации и специальной литературе;

д) отчет оценщика о стоимости основных фондов.

Для применения индексного метода при переоценке основных фондов Государственным комитетом Республики Узбекистан по статистике ежегодно до 31 декабря разрабатываются и официально публикуются в средствах массовой информации соответствующие индексы по очередной переоценке (Пункт в редакции Постановления МЭ, МФ, ГНК и Госкомстата, зарегистрированного МЮ 23.04.2003 г. № 1192-1).

По имуществу, ранее переоцененному в ходе приватизации (разгосударствления, преобразования), произведенной после предыдущей ежегодной переоценки, сумма гудвилла (цены фирмы), образовавшаяся в процессе приватизации имущества, уменьшается за счет суммы резерва по переоценке по состоянию на дату переоценки.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов основных средств и их переоценки.

В случае переоценки первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств их накопленная амортизация на дату проведения переоценки корректируется на соответствующие индексы изменения первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств, и последующее начисление амортизации производится от переоцененной стоимости.

Основные средства переоцениваются путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В соответствии с п. 27 НСБУ № 5 «Основные средства» сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в состав резервного капитала на счет "Корректировки по переоценке имущества".

В бухгалтерском учете увеличение (уменьшение) балансовой стоимости основных фондов до их восстановительной стоимости отражается по дебету (кредиту) счетов учета основных средств:

- основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды (в части долгосрочно арендуемых основных средств либо по финансовому лизингу);

- оборудование к установке;

- капитальные вложения в корреспонденции со счетом учета резервного капитала.

Пример. В составе имущества организации имеются основные средства (здание). Их первоначальная стоимость по состоянию на 31 декабря 2007 г. составляет 12 000 000 сум. Сумма начисленной амортизации на ту же дату составляет 2 000 000 сум. В 2007 году организация провела переоценку основных средств по состоянию на 1 января 2008 года. В результате переоценки восстановленная стоимость основных средств составила 15 000 000 сум, а

сумма амортизации — 3 000 000 сум. Ранее основные средства переоценке не подвергались. Результаты переоценки в бухгалтерском учете организации будут выглядеть следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма дооценки основных средств (15 000 000-12 000 000)	3 000 000	0120	8510
2	Доначислена сумма амортизации основных средств в результате переоценки (3 000 000 – 2 000 000)	1 000 000	8510	0220

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится в уменьшение резервного капитала на счет "Корректировки по переоценке имущества".

Пример. В составе имущества организации имеются основные средства (здание). Их первоначальная стоимость по состоянию на 31 декабря 2007 г. составляет 12 000 000 сум. Сумма начисленной амортизации на ту же дату составляет 2 000 000 сум. В 2007 году организация провела переоценку основных средств по состоянию на 1 января 2008 года. В результате переоценки восстановленная стоимость основных средств составила 10 000 000 сум, а сумма амортизации — 1 000 000 сум. Ранее основные средства переоценке не подвергались. Результаты переоценки в бухгалтерском учете организации будут выглядеть следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма уценки основных средств (12 000 000-10 000 000)	2 000 000	8510	0120
2	Переоценка износа основных средств (2 000 000 – 1 000 000)	1 000 000	0220	8510

А сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится в уменьшение резервного капитала на счет "Корректировки по переоценке имущества" в пределах сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки относится на прочие операционные расходы.

Пример. Первоначальная стоимость основные средства по состоянию на 31 декабря 2006 г. составляет 12 000 000 сум. Сумма начисленной амортизации на ту же дату составляет 2 000 000 сум. А по состоянию на 31 декабря 2008 г. составляет 9 000 000 сум, а сумма амортизации – 1 500 000 сум. Ранее

основные средства переоценке подвергались. В 2007 году организация провела переоценку основных средств. В результате переоценки восстановленная стоимость основных средств в 2007 году составила 13 500 000 сум, а сумма амортизации — 2 700 000 сум.

Стоимость основного средства	31.12.06	31.12.07	31.12.08
Первоначальная стоимость	12 000 000	13 500 000	9 000 000
Сумма амортизации	2 000 000	2 700 000	1 500 000

Результаты переоценки в бухгалтерском учете организации будут выглядеть следующим образом:

№	Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
				Дебет	Кредит
1	01.01.08	Отражена сумма дооценки основных средств (13 500 000-12 000 000)	1 500 000	0120	8510
2		Доначислена сумма амортизации основных средств в результате переоценки (2 700 000 – 2 000 000)	700 000	8510	0220
3	01.01.09	Отражена сумма уценки основных средств, в пределах сумм дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды (13 500 000-12 000 000)	1 500 000	8510	
		Превышение суммы уценки над первоначальной стоимостью (12 000 000 - 9 000 000)	3 000 000	9430	
		(13 500 000 - 9 000 000)	4 500 000		0120

В соответствии с п. 28 НСБУ № 5 «Основные средства» результаты переоценки основных средств отражаются в финансовой отчетности в текущем периоде, в котором произведена переоценка основных средств.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете. Результаты переоценки не включаются в данные финансовой отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных финансовой отчетности на начало отчетного года. При этом несоответствия данных на конец предыдущего года и на начало отчетного года объясняются как результаты переоценки основных средств, проведенной по состоянию на первое число отчетного года, и излагаются в пояснительной записке к финансовой отчетности текущего периода.

Результаты переоценки основных фондов по состоянию на 1 января отражаются в финансовой отчетности за текущий период, в котором произведена переоценка основных фондов.

В соответствии с п. 53 НСБУ № 5 «Основные средства» при определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия объектов основных средств сумма дооценки объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств включается в состав дохода от выбытия основных средств с одновременным уменьшением резервного капитала по счету "Корректировки по переоценке имущества".

2.5. Учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизируемая стоимость систематически распределяется в виде амортизационных отчислений на расходы субъекта в течение всего срока полезной службы.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта в состав основных средств, и производится до полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с баланса.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо списания этого объекта с баланса.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого метода начисления (кроме производственного метода начисления амортизации), в размере 1/12 годовой суммы.

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой финансовой отчетности.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его в установленном законодательством порядке на консервацию, а также в период достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объекта при условии его полной остановки.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на следующих счетах:

- 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.
- 0270 Износ рабочего скота.
- 0280 Износ многолетних насаждений.
- 0290 Износ прочих основных средств.
- 0299 Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды.

В соответствии с п. 144 НК РУз. амортизация не начисляется по следующим основным средствам:

- 1) земельные участки и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);
- 2) продуктивный скот;
- 3) библиотечный фонд;
- 4) музейные ценности;
- 5) основные средства, переведенные на консервацию в установленном законодательством порядке;
- 6) памятники архитектуры;
- 7) автомобильные дороги, тротуары, бульвары, скверы общего пользования, сооружения благоустройства, находящиеся в ведении органов государственной власти на местах;
- 8) имущество, стоимость которого ранее полностью отнесена на вычеты;
- 9) капитальные вложения, не переведенные в состав основных средств и нематериальных активов.

Имущество, подлежащее амортизации, в целях налогообложения распределяется по группам со следующими предельными нормами амортизации:

№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая предельная норма амортизации, в процентах
I		Здания, строения и сооружения	5
II		Передаточные устройства	8
III		Силовые машины и оборудование	8

№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая предельная норма амортизации, в процентах
IV		Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)	15
V		Мобильный транспорт	
	1	Железнодорожный подвижной состав	8
	2	Морские, речные суда, суда рыбной промышленности	
	3	Воздушный транспорт	
	4	Подвижной состав автомобильного транспорта, производственный транспорт	20
	5	Легковые автомобили	
	6	Тракторы промышленные	
	7	Коммунальный транспорт	10
	8	Специализированные вахтовые вагоны	
	9	Прочие транспортные средства	20
VI		Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных	20
	1	Компьютеры	
	2	Периферийные устройства и оборудование по обработке данных	
	3	Копировально-множительная техника	
	4	Прочие	
VII		Фиксированные активы, не включенные в другие группы	
	1	Многолетние насаждения	10
	2	Офисная мебель и оборудование (в т.ч. телефонные аппараты, счетные устройства и др.)	15
	3	Прочие	10

Амортизация начисляется путем применения следующих методов:

- а) равномерного (прямолинейного) начисления амортизации;
- б) начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный метод);
- в) метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- г) метод суммы лет (кумулятивный метод).

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что амортизация начисляется равномерно, равными долями исходя из амортизируемой стоимости основных средств в течение срока полезного их использования.

Согласно этому методу амортизируемая стоимость объекта основных средств равномерно списывается (распределяется) в соответствующие затраты в течение срока его службы. Метод основан на том, что норма амортизации зависит от длительности срока полезной службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем деления амортизируемой стоимости на число отчетных периодов эксплуатации объекта.

Годовая сумма амортизационных отчислений при методе равномерного (прямолинейного) начисления амортизации определяется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств за минусом ликвидационной стоимости и срока полезного использования этого объекта.

Пример. Приобретен объект стоимостью 12 000 000 сум со сроком полезного использования 10 лет. Годовая норма амортизационных отчислений — 10%. Ликвидационной стоимости нет.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит 1 200 000 сум (12 000 000 x 10%).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений составит 100 000 сум (1 200 000 / 12 мес.).

Пример. В апреле отчетного года принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 3 000 000 сум. Ликвидационная стоимость 5% от первоначальной стоимости. Срок полезного использования — 5 лет или 60 месяцев, годовые отчисления амортизации 20%.

Ликвидационная стоимость 3 000 000 x 5% = 150 000 сум.

Амортизируемая стоимость 3 000 000 - 150 000 = 2 850 000 сум.

Годовая сумма амортизационных отчислений 2 850 000 сум x 20% = 570 000 сум.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 570 000 / 12 мес. = 47 500 сум.

Производственный метод начисления амортизации основан на учете выработки объекта основных средств в каждом конкретном году.

Для расчета ежегодной величины амортизации по данному методу необходимо определить общую оценочную суммарную выработку за весь срок полезного использования и выработку в данном конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производимых единиц продукции, количество проработанных часов, количество пройденных тонно-километров и т.п.

Годовая сумма амортизационных отчислений при производственном методе начисления амортизации определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств за минусом ликвидационной стоимости и предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример. Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2т., с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, первоначальной стоимостью 80 000 000 сум. Ликвидационной стоимости нет.

Амортизационная сумма за 1 км:

80 000 000 сум / 400 000 км = 200 сум/км.

В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс.км.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений:

1000 000 сум (5 000 км x 200 сум/км).

Пример. Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2т., с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, первоначальной стоимостью 80 000 000 сум. Ликвидационная стоимость 5 000 000 сум.

Амортизируемая стоимость:

80 000 000-5 000 000=75 000 000сум.

Амортизационная сумма за 1 км:

75 000 000 сум / 400 000 км = 187,5 сум/км.

В отчетном периоде пробег составляет 5 тыс.км.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений:

937 500 сум (5 000 км x 187,5 сум/км).

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации означает уменьшение амортизируемой стоимости актива в период начисления амортизации (п. 38 НСБУ № 5).

Согласно данному методу удвоенная норма амортизации из метода равномерного (прямолинейного) начисления умножается к соответствующей в данном отчетном периоде остаточной стоимости основного средства. Предполагаемая *ликвидационная стоимость не вычитается* из первоначальной (восстановительной) стоимости при начислении амортизации по методу уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации. Годовая сумма амортизационных отчислений при методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и удвоенной нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. В январе 2005 года приобретен объект стоимостью 12 000 000 сум. Со сроком полезного использования 10 лет. Годовая норма амортизационных отчислений — 10%. Ликвидационная стоимость 1 200 000 сум. При использовании метода уменьшающегося остатка амортизации начисляется удвоенная норма амортизации.

Год	Годовые амортизационные отчисления	Ежемесячные амортизационные отчисления	Остаточная стоимость
2000	12 000 000 x 20% = 2 400 000	2 400 000 / 12 = 200 000	9 600 000
2001	9 600 000 x 20% = 1 920 000	1 920 000 / 12 = 160 000	7 680 000
2002	7 680 000 x 20% = 1 536 000	1 536 000 / 12 = 128 000	6 144 000
2003	6 144 000 x 20% = 1 228 800	1 228 800 / 12 = 102 400	4 915 200
2004	4 915 200 x 20% = 983 040	983 040 / 12 = 81 920	3 932 160

Год	Годовые амортизационные отчисления	Ежемесячные амортизационные отчисления	Остаточная стоимость
2005	$3\,932\,160 \times 20\% = 786\,432$	$786\,432 / 12 = 65\,536$	3 145 728
2006	$3\,145\,728 \times 20\% = 629\,145,6$	$629\,145,6 / 12 = 52\,428,8$	2 516 582,4
2007	$2\,516\,582,4 \times 20\% = 503\,316,5$	$503\,316,5 / 12 = 41\,943$	2 013 265,9
2008	$2\,013\,265,9 \times 20\% = 402\,653$	$402\,653 / 12 = 33\,554,4$	1 610 612,9
2009	1 610 612,9	$1610\,612,9 / 12 = 134\,217,7$	-

Согласно методу суммы лет (кумулятивный метод) норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации. Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

Годовая сумма амортизационных отчислений при *методе суммы лет (кумулятивном методе)* определяется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости за минусом ликвидационной стоимости объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 15 000 000 сум. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($15=1+2+3+4+5$). Ликвидационной стоимости нет.

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$ или 33,3%, что составит 5 000 000 сум:

$$5/15 \times 15\,000\,000 = 5\,000\,000;$$

во второй год — $4/15$, что составит 4 000 000 сум:

$$4/15 \times 15\,000\,000 = 4\,000\,000;$$

в третий год — $3/15$, что составит 3 000 000 сум:

$$3/15 \times 15\,000\,000 = 3\,000\,000;$$

в четвертый год — $2/15$, что составит 2 000 000 сум:

$$2/15 \times 15\,000\,000 = 2\,000\,000;$$

в пятый год — $1/15$, что составит 1 000 000 сум:

$$1/15 \times 15\,000\,000 = 1\,000\,000.$$

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 15 000 000 сум. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($15=1+2+3+4+5$). Ликвидационная стоимость 900 000 сум.

Амортизируемая стоимость:

$$15\,000\,000 - 900\,000 = 14\,100\,000 \text{ сум.}$$

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$ или 33,3%, что составит 4 700 000 сум:

$$5/15 \times 14\,100\,000 = 4\,700\,000;$$

во второй год — $4/15$, что составит 3 760 000 сум:

$4/15 \times 14\,100\,000 = 3\,760\,000$;

в третий год — $3/15$, что составит 2 820 000 сум:

$3/15 \times 14\,100\,000 = 2\,820\,000$;

в четвертый год — $2/15$, что составит 1 880 000 сум:

$2/15 \times 14\,100\,000 = 1\,880\,000$;

в пятый год — $1/15$, что составит 940 000 сум:

$1/15 \times 14\,100\,000 = 940\,000$.

Применяемый метод начисления амортизации в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике предприятия. Предприятия не должны изменять учетную политику в течение календарного года, за исключением случаев, предусмотренных в п. 56 НСБУ № 1 "Учетная политика и финансовая отчетность", утвержденного Министерством финансов Республики Узбекистан 26 июля 1998 года № 17-07/86 (рег. № 474 от 14 августа 1998 года - Бюллетень нормативных актов, 1999 г., № 5).

По основным средствам, используемым в предприятиях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода использования основных средств предприятием в отчетном году.

К различным видам (группам) основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом по однородным объектам основных средств (по маркам, типам и т.д.) применяется только один метод.

Если происходит значительное изменение в ожидаемой экономической выгоде от использования основных средств, то метод начисления амортизации может быть изменен таким образом, чтобы отразить меняющуюся тенденцию, если сложившиеся обстоятельства оправдывают изменение метода амортизации. Такое изменение должно быть отражено в учетной политике. При этом, необходимо раскрыть причины данного изменения и их экономический эффект в пояснительной записке к финансовой отчетности.

Ликвидационная стоимость является важной составляющей в расчете амортизируемой стоимости основных средств. В случае если ликвидационная стоимость является незначительной, она может не учитываться при исчислении амортизируемой стоимости.

Если же ликвидационная стоимость является значимой, то она определяется на дату приобретения или на дату переоценки основных средств. Ликвидационная стоимость должна быть уменьшена на ожидаемые затраты по ликвидации в конце срока службы основных средств.

Амортизационные отчисления для целей налогообложения по каждой подгруппе рассчитываются путем применения нормы амортизации, но не выше предельной, установленной НК РУз.

Амортизационные отчисления, начисленные по объектам основных средств, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Сумма начисленной амортизации отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат производства или других расходов в корреспонденции с кредитом счета учета износа.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, эксплуатируемым в различных сферах производства и обращения	2010, 2310, 2510, 9420, 0810, 9410	0200
2	Начисление износа основных средств, переданных в текущую (краткосрочную) аренду	9430	0220- 0299
3	Перевод суммы начисленного износа по полученным по договору долгосрочной аренды основным средствам при их переходе в состав собственных основных средств арендатора	0299	0211- 0290
4	Списание фактического износа основных средств, возвращаемых арендодателю по окончании срока договора долгосрочной аренды	0299	0310
5	Списание фактического износа основных средств в результате: ликвидации, реализации, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передачи по договору долгосрочной аренды, выявления недостачи или потерь	0211-0290	9210

2.6. Учет содержания и восстановления основных средств

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта (текущего, среднего и капитального), а также модернизации и реконструкции.

Текущий ремонт - это ремонт, осуществляемый в целях поддержания объекта основных средств в рабочем состоянии.

При среднем ремонте производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей.

Капитальный ремонт оборудования и транспортных средств - ремонт, при котором производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов, сборка, регулировка и испытание агрегата.

Капитальный ремонт зданий и сооружений - ремонт, при котором производится ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных конструкций деталей и узлов.

В соответствии с п. 48 НСБУ № 5 «Основные средства» расходы, осуществляемые для поддержания объекта в рабочем состоянии и получения первоначально определенной суммы будущих экономических выгод от его

использования, включаются в состав расходов отчетного периода, к которому они относятся. Затраты по поддержанию производственных основных средств в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход) и проведение всех видов ремонтов (текущих, средних, капитальных) объектов производственных основных средств, включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг), а по объектам основных средств, предназначенных для осуществления административных и социально-культурных функций, - в состав расходов периода.

В случае наличия у одного основного средства нескольких самостоятельных объектов, имеющих разный срок полезного использования, замена каждого такого объекта при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. Системой планово-предупредительного ремонта предусматриваются обслуживание основных средств, текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств.

План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

К работам по обслуживанию, а также текущему и среднему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

Учет затрат на производство капитального ремонта организуется по отдельным объектам или группам основных средств. При этом следует исходить из того, что при капитальном ремонте:

- оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата;
- зданий и сооружений - производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т.п.).

В бухгалтерском учете возможны следующие варианты отражения хозяйственных операций, связанных с ремонтом основных средств:

1 вариант. Включение фактических затрат на ремонт основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере осуществления работ связанных с ремонтом.

Пример. По вине водителя организации в результате аварии поврежден принадлежащий организации автомобиль стоимостью 14 000 000 сумов. Ремонт автомобиля произведен вспомогательным производством организации. Затраты на ремонт составили: стоимость использованных запчастей - 2 117 000 сум, заработная плата работникам — 300 000 сум, платежи по страхованию — 72 000 сум. Работник возмещает организации затраты на ремонт в размере прямого действительного ущерба. По заявлению работника возмещение производится путем удержаний из заработной платы в течение трех месяцев.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана стоимость использованных запчастей	2 117 000	2310	1040
2	Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства по выполненным ремонтным работам	300 000	2310	6710
3	Отражено начисление на социальное страхование	72 000	2310	6510
4	Отражена сумма причиненного в результате аварии ущерба (2 117 000+300 000+72 000)	2 489 000	5910	2310
5	Сумма причиненного ущерба отнесена на виновное лицо	2 489 000	4730	5910

Ежемесячно до полного погашения суммы материального ущерба:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кре-
1	Отражено удержание из заработной платы работника суммы причиненного ущерба (2 489 000 / 3)	829 667	6710	4730

2 вариант. Образование резерва расходов на ремонт основных средств в целях равномерного включения затрат на проведение ремонта в себестоимость продукции (работ, услуг).

На суммы созданного резерва производится бухгалтерская запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Организацией отражены суммы ежемесячных отчислений на образование резерва на предстоящий капитальный ремонт основных средств	2010, 2310, 2510, 2710, 9420	8910

По мере выполнения ремонтных работ учтенные фактические расходы, связанные с их проведением, относятся в зависимости от способа их выполнения (хозяйственным способом) в дебет счета 8910 с кредита счетов 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательные производства», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйство» или 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками» (с привлечением подрядной организации), соответственно.

3 вариант. Отнесение фактических расходов на проведение ремонта на счет учета расходов будущих периодов с их равномерным включением в себестоимость продукции (работ, услуг).

Пример. Организация оплатила подрядчику стоимость капитального ремонта производственного оборудования в сумме 141 600 сум, включая НДС 21 600 сум. Создание резервного фонда на ремонт основных средств учетной политикой организации не предусмотрено. Ремонт произведен подрядчиком в том же месяце.

Отражение хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета будет выглядеть следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена сумма подрядчиком капитального ремонта производственного оборудования и отражена в составе расходов будущих периодов	141 600	3120	6010
2	Перечислены стоимость выполненной работы подрядчику	141 600	6010	5110
3	Отражено списание стоимости ремонта на затраты основного производства (ежемесячно до конца отчетного года - 12 000 00 / 12мес.)	141 600	2010	3120

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств, могут увеличивать первоначальную стоимость объекта и относятся на стоимость основных средств (НСБУ № 5 «Учет основных средств», п. 23).

Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией (включая затраты на модернизацию объекта, осуществляемой во время капитального ремонта) объектов основных средств, ведется в порядке, установленном для

учета капитальных вложений. Если в процессе ремонта одновременно проводится модернизация оборудования, то затраты на модернизацию и затраты на ремонт должны быть разделены в бухгалтерском учете.

Пример. Организация решила восстановить сломавшийся компьютер. Из акта технического осмотра и ведомости дефектов следует, что процессор вышел из строя и требуется его замена. Ремонтная организация предложила заменить старый процессор на более современный. Замена процессора требует одновременной замены материнской платы, которая, хотя и не вышла из строя, однако не соответствует данной модификации процессора. Оценочная стоимость старой материнской платы составляет 16000 сум, и ремонтная организация готова купить старую материнскую плату за 8 880 сум.

Для того чтобы компьютер отвечал современным требованиям, ремонтная организация увеличила оперативную память компьютера и установила дисковод для лазерных дисков.

Все необходимые материалы для ремонта и модернизации компьютера организация приобретала самостоятельно.

Стоимость приобретаемых частей составила:

- процессора — 69 620 сум;
- новой материнской платы — 40 420 сум,
- дополнительной платы оперативной памяти — 1 1 000 сум;
- лазерного дисковода — 19 470 сум.

Стоимость услуг ремонтной организации составила:

- ремонт компьютера — 36 000 сум;
- установка оборудования — 17 000 сум.

Указанные хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

1. Приобретение материалов (процессора и материнской платы) для ремонта

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходованы процессор и материнская плата (69 620+40 420)	110 040	1040	6010
2	Произведена оплата процессора и материнской платы поставщику	110 040	6010	5110

2. Приобретение блоков для модернизации

Для учета приобретенных блоков рекомендуется использовать счет 1040 или счет 0710 «Оборудование к установке». При покупке блоков в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходован дополнительный блок оперативной памяти и дисковод для лазерных дисков (11 000+19 470)	30 470	1040	6010
2	Произведена оплата оборудования для модернизации (11 000+19 470)	30 470	6010	5110

3. Списание материалов на ремонт

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Процессор и материнская плата списаны на административные расходы	110 040	9420	1040

4. Продажа материнской платы ремонтной организации

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана материнская плата по оценочной стоимости	16 000	9210	1040
2	Отражена реализация материнской платы по договорной цене	8 880	4010	9210
3	Начислен налог на добавленную стоимость	576	9210	6410
4	Отражен финансовый результат продажи платы (16 000+576) – 8 880	7696	9430	9210

5. Установка платы оперативной памяти и дополнительного дисковода

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена передача процессора в монтаж	69 620	0890	1040
2	Отражена передача материнской платы в монтаж	40 420	0890	1040

6. Оплата услуг ремонтной организации

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены услуги ремонтной организации			
	• ремонт компьютера — 36 000	36 000	9420	6010
	• установка оборудования — 17 000	17 000	9420	6010
2	Перечислены средства ремонтной организации (36 000+17 000)	53 000	6010	5110

Исходя из содержания выполненных работ, необходимо разделить всю сумму затрат на две части — работы, связанные с ремонтом, и работы, связанные с модернизацией.

7. Изменение балансовой стоимости компьютера

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена дооценка компьютера на сумму затрат по модернизации (69 620 +40 420 + 36 000)	146 040	0150	0890
2	Отражена сумма ранее оприходованной старой материнской платы	17 000	0890	0150

2.7. Учет выбытия основных средств

В соответствии с п. 29 НСБУ № 5 стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Основные средства списываются с баланса предприятия в результате:

- а) ликвидации;
- б) реализации;
- в) обмена;
- г) безвозмездной передачи;
- д) передачи в уставный капитал в виде учредительного вклада;
- е) передачи по договору долгосрочной аренды (лизинга);
- ж) выявления недостачи или потери;
- и) при выходе участника из состава участников.

В соответствии с п. 9 Положения «О порядке списания с баланса основных средств» утвержденным приказом МФ РУз. от 16.08.2007 г. № 101, на предприятиях и в организациях для принятия решения о списании основных средств в связи с их ликвидацией создается комиссия под председательством

руководителя (заместителя руководителя) или главного инженера. В состав комиссии должны быть включены соответствующие специалисты, работники бухгалтерии и материально-ответственные лица предприятия и организации. Комиссия создается приказом руководителя предприятия и организации.

Комиссия, создаваемая для принятия решения о списании основных средств в связи с их ликвидацией, имеет следующие полномочия:

а) производит непосредственный осмотр основных средств, подлежащих списанию, используя при этом необходимую техническую документацию (паспорт, поэтапные планы и другие документы), а также данные бухгалтерского учета;

б) устанавливает невозможность или экономическую нецелесообразность их восстановления;

в) устанавливает причины списания основных средств (начисление полного износа, физический износ, реконструкция, нарушение нормальных условий эксплуатации, стихийные бедствия, аварии и др.);

г) выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации, вносит предложения о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством Республики Узбекистан;

д) определяет возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов ликвидируемых основных средств и производит их оценку;

е) осуществляет контроль за изъятием из ликвидируемых основных средств годных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов, определяет их количество, вес и контролирует сдачу на соответствующий склад.

В случае частичной ликвидации объекта основных средств его первоначальная (восстановительная) стоимость и накопленная амортизация уменьшаются соответственно на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости и накопленной амортизации ликвидированной части объекта.

Согласно п. 53 НСБУ № 5 Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия объектов основных средств определяется вычитанием из дохода от выбытия основных средств их остаточной (балансовой) стоимости, косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием основных средств.

При определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия объектов основных средств сумма дооценки объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств включается в состав дохода от выбытия основных средств с одновременным уменьшением резервного капитала по счету "Корректировки по переоценке имущества".

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

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по выбытию основных средств.

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с их ликвидацией отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) при списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета основных средств (0100);

б) при списании накопленного износа основных средств:

дебет счета учета износа основных средств (0200);

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

в) на сумму расходов по ликвидации:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

г) оприходование стоимости полученных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов:

дебет счета учета материалов (1000);

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

д) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

е) на сумму прибыли от ликвидации основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств";

ж) на сумму убытка от ликвидации основных средств:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Учет продажи основных средств

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с их реализацией отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) на сумму реализованной (продажной) стоимости основных средств:

дебет счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

б) в случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";

в) при списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета основных средств (0100);

г) при списании накопленного износа основных средств:

- дебет счета учета износа основных средств (0200);
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 д) на сумму расходов по реализации:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;
 е) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
 дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 ж) на сумму прибыли от реализации основных средств:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств";
 з) на сумму убытка от реализации основных средств:
 дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Пример. Организация решила продать принадлежащий ей станок за 11 800 000 сум. Первоначальная стоимость станка 9 200 000 сум, сумма начисленной амортизации к моменту продажи — 400 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	9 200 000	9210	0130
2	Списывается сумма начисленной амортизации	400 000	0230	9210
3	Отражается задолженность покупателя	11 800 000	4010	9210
4	Начислен НДС (11 800 000 - (9 200 000 - 400 000) x 20%	600 000	9210	6410
5	Отражается прибыль от продажи основных средств	2 400 000	9210	9310
6	Отражается получение денежных средств по продаже станка	11 800 000	5110	4010
7	Отражается результат от продажи	2 400 000	9310	9910

Учет безвозмездной передачи объектов основных средств

Основные средства передаются безвозмездно:

а) унитарными предприятиями - недвижимые основные средства, принадлежащие им на праве хозяйственного ведения, - в соответствии с приказом, распоряжением или иным решением собственника имущества предприятия, а остальные основные средства - самостоятельно в соответствии с законодательством;

б) государственными предприятиями - с согласия собственника имущества предприятия;

в) другими предприятиями и организациями - самостоятельно в соответствии с законодательством.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от безвозмездной передачи основных средств определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью передаваемых основных средств и накопленным износом, с учетом налога на добавленную стоимость, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки основных средств, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих до оценок над суммой предыдущих оценок этого объекта основных средств.

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с их безвозмездной передачей в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) при списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета основных средств (0100);

б) при списании накопленного износа основных средств:

дебет счета учета износа основных средств (0200);

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

в) в случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";

г) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

д) на сумму прибыли от безвозмездной передачи основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств";

е) на сумму убытка от безвозмездной передачи основных средств:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Пример. Организация передает некоммерческой организации компьютер, который учитывается в составе основных средств. Первоначальная стоимость компьютера 1 000 000 сум, сумма начисленной амортизации 600 000 сум. Рыночная стоимость передаваемого компьютера составляет 300 000 сум. В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	1 000 000	9210	0120

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Списывается начисленная амортизация	600 000	0220	9210
3	Начислен НДС по безвозмездной передаче объекта основных средств (400 000x20%)	80 000	9210	6410
4	Отражаются убытки по передаче объекта	320 000	9430	9210
5	Списываются убытки по передаче объекта	320 000	9910	9430

Учет передачи основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Основные средства передаются в качестве вклада в уставный капитал других предприятий и организаций на основании учредительного договора:

а) унитарными предприятиями недвижимые основные средства, принадлежащие им на праве хозяйственного ведения, - с согласия собственника имущества предприятия, а остальные основные средства - самостоятельно в соответствии с законодательством;

б) государственными предприятиями - с согласия собственника имущества предприятия;

в) другими предприятиями и организациями - самостоятельно в соответствии с законодательством.

Основные средства списываются с баланса предприятия и организации, передающих их в уставный капитал в качестве вклада, по балансовой стоимости.

При этом предприятия и организации могут вносить основные средства в качестве вклада в уставный капитал других предприятий по иной стоимости в соответствии с установленным законодательством порядком, которая отличается от балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи основных средств в уставный капитал в качестве вклада определяется как разница между стоимостью, оцененной в соответствии с учредительным договором или иным порядком, установленным законодательством, и остаточной (балансовой) стоимостью передаваемых основных средств, с учетом налога на добавленную стоимость и расходов по передаче в уставный капитал в качестве вклада, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки основных средств, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т. е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств.

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с передачей в уставный капитал в качестве вклада в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) передача основных средств в уставный капитал в качестве вклада по стоимости, определенной в соответствии с учредительным договором или иным документом в соответствии с законодательством:

дебет счета учета долгосрочных инвестиций (0600);
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 б) в случае начисления налога на добавленную стоимость:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";
 в) при списании первоначальной стоимости основных средств:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета учета основных средств (0100);
 г) при списании накопленного износа основных средств:
 дебет счета учета износа основных средств (0200);
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 д) расходы по передаче основных средств в уставный капитал в качестве вклада:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;
 е) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
 дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 ж) на сумму прибыли от передачи основных средств в уставный капитал в качестве вклада:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств";
 з) на сумму убытка от передачи основных средств в уставный капитал в качестве вклада:
 дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Пример. Организация вносит в качестве вклада в уставный капитал другой организации объект основных средств по первоначальной стоимости 10 000 000 сум; сумма начисленной амортизации — 2 000 000 сум. Стоимость объекта согласованная учредителями составляет 12 000 000 сум. В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта	10 000 000	9210	0120
2	Списывается начисленная амортизация	2 000 000	0220	9210
3	Отражена стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями	12 000 000	0620-0690	9210

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Отражается превышение стоимости объекта основных средств, согласованное учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль) (12 000 000-8 000 000)	4 000 000	9210	9310

Учет ликвидации основных средств

На основании решения руководителя организации производится ликвидация полностью амортизированного, не использующегося в производстве оборудования, числящегося в составе основных средств.

Пример. Первоначальная стоимость оборудования — 1 500 000 сум, сумма начисленной амортизации - 1 500 000 сум. В результате ликвидации оприходованы запасные части рыночной стоимостью 140 000 сум и металлолом на сумму 200 000 сум. В учете следует произвести следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	1 500 000	9210	0130
2	Списывается начисленная амортизация за время эксплуатации объекта основных средств	1 500 000	0230	9210
3	Оприходованы запасные части, пригодные к использованию	140 000	1040	9210
4	Оприходован металлолом	200 000	1090	9210
5	Отражена прибыль от выбытия основных средств	340 000	9210	9310
6	Прибыль от выбытия основных средств списана на финансовый результат	340 000	9310	9910

Порядок списания основных средств в связи с выявлением недостатка или потери

Основные средства списываются с баланса предприятий и организаций в связи с выявлением недостатка или потери при инвентаризации по балансовой стоимости.

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с выявлением недостатка или потери отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Положением о порядке бухгалтерского учета и налогооб-

ложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации, утвержденным постановлением от 10 марта 2007 года МФ РУз. № 37, Государственного налогового комитета Республики Узбекистан № 2004-26, Министерства труда и социальной защиты населения Республики Узбекистан № 20/1 (рег. № 1334 от 6 апреля 2007 года - Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 14, ст. 173).

Выявленные при инвентаризации недостачи основных средств отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) при списании первоначальной (восстановительной) стоимости недостающего основного средства:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета основных средств (0100);

б) при списании начисленной амортизации по недостающему основному средству:

дебет счета учета износа основных средств (0200);

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

в) на сумму результатов (сальдо) переоценки недостающего основного средства, учитываемую на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

д) на сумму убытка от выбытия недостающего основного средства:

дебет счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

- В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающего основного средства (сумма взыскания) оказалась выше убытка от выбытия недостающего основного средства, сумма дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 "Задолженность персонала по возмещению материального ущерба" - на рыночную стоимость недостающего основного средства, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на сумму убытка от выбытия недостающего основного средства;

кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств" - на разницу между рыночной стоимостью недостающего основного средства, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и суммой убытка от выбытия недостающего основного средства.

Сумма доходов от выбытия основных средств в связи с их недостачей и потерей подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

- В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающего основного средства (сумма взыскания) оказалась ниже убытка от выбытия недостающего основного средства, сумма убытка отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 "Задолженность персонала по возмещению материального ущерба" - на рыночную стоимость недостающего основного средства, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы" - на разницу между рыночной стоимостью недостающего основного средства, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально - ответственных лиц, и суммой убытка от выбытия недостающего объекта основных средств;

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на сумму убытка от выбытия недостающего основного средства.

Сумма убытка от выбытия основных средств в связи с их недостачей и потерей увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

- Когда конкретные виновники недостачи не установлены или возможность взыскания с материально-ответственных лиц отсутствует, убытки от выбытия недостающего основного средства относятся на финансовые результаты и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Пример. При инвентаризации выявлена недостача станка по первоначальной стоимости 7 000 000 сум, сумма начисленной амортизации — 2 400 000 сум. Рыночная стоимость объекта, согласованная комиссиями и экспертами по оценке, составляет 5 000 000 сум. В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	7 000 000	9210	0120
2	Списывается начисленная амортизация	2 400 000	0220	9210
3	Отражена сумма потери от выбытия недостающего основного средства	3 600 000	5910	9210
4	Отражена рыночная стоимость недостающего основного средства, подлежащая взысканию с виновного лица	5 000 000	4730	
	- сумма потери от выбытия недостающего основного средства	3 600 000		5910
	- разница между рыночной стоимостью недостающего основного средства, подлежащей взысканию с виновного лица и суммой убытка от выбытия недостающего основного средства	1 400 000		9310

Сумма убытка от выбытия основных средств в связи с их недостатчей и потерей увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Порядок списания основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица

Передача основных средств участнику, выходящему из состава участников юридического лица, осуществляется на основании решения собрания участников или в соответствии с учредительными документами.

Основные средства списываются с баланса предприятий и организаций в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица по балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица определяется как разница между передаваемой стоимостью основных средств для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле и остаточной (балансовой) стоимостью выбывающих основных средств, с учетом налога на добавленную стоимость, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки основных средств, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств.

В случае превышения стоимости передаваемых основных средств над суммой задолженности выбывающим участникам по их доле, разница возмещается выбывающими участниками.

На предприятиях и в организациях списание с баланса основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) передача основных средств для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле:

дебет счета 6620 "Задолженность выбывающим учредителям по их доле"

- на сумму задолженности выбывающим участникам по их доле;

дебет счета учета задолженности разных дебиторов (4800) – на сумму возмещения выбывающими участниками, определяемую как разница между стоимостью передаваемых основных средств и суммой задолженности выбывающим участникам по их доле;

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств" - на сумму передаваемой стоимости основных средств для расчета по задолженности выбывающим участникам по их доле;

б) в случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";

в) при списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета учета основных средств (0100);
 г) при списании накопленного износа основных средств:
 дебет счета учета износа основных средств (0200);
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 д) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
 дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
 е) на сумму прибыли от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица:
 дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
 кредит счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств";
 ж) на сумму убытка от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица:
 дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
 кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Пример. В составе имущества организации имеется станок. Его первоначальная стоимость по состоянию на 31 декабря 2007 г. составляет 20 000 000 сум. Сумма начисленной амортизации на ту же дату составляет 8 000 000 сум. В 2007 году организация провела переоценку основных средств по состоянию на 1 января 2008 года. В результате переоценки восстановленная стоимость основных средств составила 22 000 000 сум, а сумма амортизации — 8 800 000 сум. Ранее основные средства переоценке не подвергались. И этот станок передан при выходе учредителя из состава участников. Задолженность выбывающим участникам по их доле составила 11 000 000 сум. На основании решения собрания участников станок оценен на 13 000 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма дооценки основных средств (22 000 000-20 000 000)	2 000 000	0120	8510
2	Доначислена сумма амортизации основных средств в результате переоценки (8 800 000 - 8 000 000)	800 000	8510	0220
3	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	11 000 000	8330	6620
4	Списывается восстановительная стоимость объекта	22 000 000	9210	0120
5	Списывается начисленная амортизация	8 800 000	0220	9210

6	На сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала (2 000 000 – 800 000)	1 200 000	8510	9210
7	Расчет задолженности выбывающим участникам по их доле	11 000 000	6620	9210
8	Начисление возмещения выбывающими участниками, определяемые как разница между стоимостью передаваемых основных средств и суммой задолженности выбывающим участникам по их доле (13 000 000 - 11 000 000)	2 000 000	4890	9210
9	Начисление налога на добавленную стоимость (1 000 000 x 20%)	200 000	9210	6410
10	Прибыль от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников предприятия	800 000	9210	9310

2.8. Учет аренды основных средств

Передача основных средств по договору долгосрочной аренды производится:

а) унитарными предприятиями-недвижимые основные средства, принадлежащие им на праве хозяйственного ведения, - с согласия собственника имущества предприятия, а остальные основные средства - самостоятельно в соответствии с законодательством;

б) государственными предприятиями - с согласия собственника имущества предприятия;

в) другими предприятиями и организациями - самостоятельно в установленном законодательством порядке.

На предприятиях и организациях списание основных средств с баланса при передаче по договору долгосрочной аренды в бухгалтерском учете отражается в соответствии с Положением о порядке отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете, утвержденным приказом МФ РУз. от 12 мая 2007 года № 74 (рег. № 1373 от 22 июня 2007 года - Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 25, ст. 291).

В соответствии п.3 НСБУ № 6 утвержденного пр. МФ РУз. от 12.05.2007 г. № 75 аренда подразделяется на:

- а) лизинг (финансовая аренда);
- б) долгосрочную аренду;
- в) краткосрочную аренду.

Лизинг (финансовая аренда) - особый вид арендных отношений, при котором одна сторона (лизингодатель) по поручению другой стороны (лизин-

гополучателя) приобретает у третьей стороны (продавца) в собственность обусловленное договором лизинга имущество (объект лизинга) и предоставляет его лизингополучателю за плату на определенных таким договором условиях во владение и пользование на срок, превышающий двенадцать месяцев. При этом договор лизинга должен отвечать одному из следующих требований:

а) по окончании срока договора лизинга объект лизинга переходит в собственность лизингополучателя;

б) срок договора лизинга превышает 80 процентов срока службы объекта лизинга, или остаточная стоимость объекта лизинга по окончании договора лизинга составляет менее 20 процентов его первоначальной стоимости;

в) по окончании срока договора лизинга лизингополучатель обладает правом выкупа объекта лизинга по цене ниже рыночной стоимости объекта лизинга на дату реализации этого права;

г) общая сумма лизинговых платежей за период договора лизинга превышает 90 процентов стоимости объекта лизинга.

Долгосрочная аренда - соглашение, по которому арендодатель передает арендатору имущество за плату во владение и пользование или в пользование на срок более 12 месяцев.

Краткосрочная аренда - соглашение, по которому арендодатель передает арендатору имущество за плату во владение и пользование или в пользование на срок до 12 месяцев.

Субаренда (сублизинг) - договорные отношения, при которых арендатор (лизингополучатель) вправе с согласия арендодателя (лизингодателя) сдавать арендованное имущество (объект лизинга) другому лицу в субаренду (сублизинг), оставаясь перед арендодателем (лизингодателем) ответственным по договору аренды (лизинга).

Объекты аренды (лизинга) - любые не потребляемые вещи, включая предприятия, комплексы имущества, отдельные здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, другое движимое и недвижимое имущество (кроме имущества, изъятого из оборота, или оборотоспособность которого ограничена).

Начало срока аренды - дата, с которой арендатор начинает осуществлять право владения и пользования или пользования объектом аренды в соответствии с условиями договора аренды. Это дата первоначального признания аренды (т.е. признания соответствующих активов и обязательств в результате осуществления аренды).

Срок аренды - период действия неотменяемого арендного соглашения, а также любые последующие периоды, в течение которых возможно продление данного соглашения со стороны арендатора, оговоренное при заключении договора аренды.

Лизинговые платежи - сумма возмещения лизингополучателем лизингодателю всех или большей части затрат на приобретение объекта лизинга, а также других затрат, связанных с поставкой объекта лизинга и приведением

его в состоянии, пригодное для использования по назначению, и доход лизингодателя.

Доход лизингодателя - доход, получаемый лизингодателем от совершения лизинговых операций, определяемый как разница между лизинговыми платежами и затратами на приобретение объекта лизинга, его поставку и приведение в состояние, пригодное для использования по назначению.

Текущая стоимость объектов аренды (лизинга) - стоимость объекта аренды (лизинга) по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения данного объекта аренды или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Гарантированная остаточная стоимость - это часть стоимости объекта аренды, определенной в начале договора аренды, которая гарантируется (закреплена обязательством) арендатором или связанной с ним третьей стороной.

Негарантированная остаточная стоимость - та часть стоимости объекта аренды (определенная в начале договора аренды), реализацию которой арендодатель не гарантирует, или она гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

Минимальные лизинговые платежи - сумма лизинговых платежей на протяжении срока лизинга, уплачиваемых лизингополучателем, и гарантированная остаточная стоимость объекта лизинга.

В случае если лизингополучатель намерен купить объект лизинга по цене ниже его текущей стоимости на дату приобретения, минимальные лизинговые платежи состоят из лизинговых платежей за весь срок лизинга и суммы выкупа объекта лизинга, предусмотренной в договоре лизинга.

Дисконтирование - определение текущего эквивалента денежных средств, ожидаемых к получению в определенный момент в будущем.

Дисконтная ставка - ставка, используемая для приведения к одному моменту денежных сумм, относящихся к различным моментам времени.

Дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей - текущая стоимость минимальных лизинговых платежей на начало срока лизинга, скорректированная по дисконтной ставке, равной предусмотренной в договоре лизинга процентной ставке или приростной процентной ставке на заемный капитал.

Процентная ставка, предусмотренная в договоре лизинга - это дисконтная ставка, которая на начало срока лизинга обеспечивает равенство текущей стоимости объекта лизинга и дисконтированной стоимости суммы следующих величин: минимальных лизинговых платежей и негарантированной остаточной стоимости.

Приростная процентная ставка на заемный капитал - это процентная ставка, которую пришлось бы заплатить арендатору по подобному договору аренды, или (если этот показатель определить невозможно) ставка на начало

срока аренды, которую принял бы арендатор при займе необходимых для покупки имущества средств (на такой же срок и с подобным обеспечением), или, если таковых определить невозможно, официальная ставка рефинансирования ЦБ РУз. на начало срока аренды.

Субъектами лизинга являются:

а) лизингодатель - лицо, приобретающее объект лизинга в собственность в целях его последующей передачи лизингополучателю по договору лизинга;

б) лизингополучатель - лицо, приобретающее объект лизинга в свое владение и пользование;

в) продавец - лицо, у которого лизингодатель приобретает объект лизинга.

В отношении конкретного объекта лизинга не допускается совмещение в одном лице кредитора лизингодателя и лизингополучателя в случае, когда объект лизинга приобретается за счет кредита (займа) лизингополучателя.

В случае, когда лизингодатель приобретает объект лизинга у будущего пользователя для последующей сдачи его по лизингу этому же лицу, допускается совмещение лизингополучателя и продавца в одном лице.

При лизинге все риски, связанные с правом владения и пользования объектом лизинга, передаются лизингополучателю. В бухгалтерском учете лизингополучателя лизинг должен быть признан в качестве актива и обязательства по сумме, равной на начало срока лизинга либо текущей стоимости объекта лизинга, либо дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей, если она ниже.

При расчете дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей дисконтирующим фактором является процентная ставка, предусмотренная договором лизинга, если есть возможность ее определить, в противном же случае используется приростная процентная ставка на заемный капитал лизингополучателя.

На момент начала срока лизинга лизингополучатель и лизингодатель согласовывают график (порядок) лизинговых платежей, в котором отражаются сумма дохода лизингодателя, обязательства по возмещению стоимости объекта лизинга и распределение их в течение срока лизинга.

Проценты по лизингу должны быть разбиты по периодам в течение срока договора лизинга и отражены в графике (порядке) лизинговых платежей с целью установления постоянной процентной ставки к остатку непогашенного обязательства за каждый период.

Затраты, осуществленные лизингополучателем, связанные с приобретением, поставкой или приведением объекта лизинга в состояние, пригодное для использования по назначению, включаются в стоимость объекта лизинга.

Затраты лизингополучателя на улучшение объекта лизинга (благоустройство, достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и т.п.) отражаются как капитальные вложения, увеличивающие стоимость объекта лизинга.

Если объект лизинга улучшен с разрешения лизингодателя, то по истечении срока договора или при расторжении его лизингополучатель имеет

право потребовать возмещения всех произведенных с этой целью расходов, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Вложенные средства на улучшение объекта лизинга, произведенные без разрешения лизингодателя и неотделимые от объекта лизинга без причинения ему ущерба, по истечении срока договора лизинга или при расторжении его безвозмездно переходят к лизингодателю. Однако если они отделимы без причинения ущерба объекту лизинга, то лизингополучатель может их изъять, если лизингодатель не согласен возместить их стоимость.

При лизинге возникают такие затраты, как амортизационные отчисления на объект лизинга за каждый отчетный период. Начисление амортизации по объектам лизинга осуществляется в соответствии с НСБУ № 5) "Основные средства", утвержденным приказом МФ РУз. от 9 октября 2003 года № 114 (рег. № 1299 от 20 января 2007 года - Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 3, ст. 35).

При отсутствии уверенности в том, что лизингополучатель получит право собственности на объект лизинга по истечении срока договора лизинга, он может быть полностью амортизирован по меньшему из сроков либо в течение срока договора лизинга, либо в течение срока службы объекта лизинга, в зависимости от того, который из них короче.

Сумма амортизационных отчислений по объекту лизинга и финансовых расходов (проценты по лизингу) лизингополучателя за конкретный период могут быть не равны сумме лизинговых платежей, подлежащих выплате за этот период.

Ежегодная переоценка объектов лизинга производится лизингополучателем в установленном законодательством порядке.

Возврат объекта лизинга при прекращении договора лизинга осуществляется по сумме не возмещенной стоимости объекта лизинга на дату прекращения лизинга согласно договору лизинга.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия объекта лизинга определяется как разница между остаточной (балансовой) стоимостью объекта лизинга и оставшейся задолженностью по графику (порядку) лизинговых платежей, скорректированная на сумму расходов, связанных с выбытием объекта лизинга.

При определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия объекта лизинга сумма дооценки объекта лизинга, который ранее был переоценен, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта лизинга включается в состав дохода от выбытия объектов лизинга с одновременным уменьшением резервного капитала по счету "Корректировки по переоценке имущества".

В бухгалтерском учете лизингодателя лизинг должен быть признан в качестве актива (как дебиторская задолженность) по суммам, равным на начало срока лизинга либо текущей стоимости объекта лизинга, либо дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей, если она ниже.

Доходы лизингодателя должны быть разбиты по периодам в течение срока договора лизинга и отражены в графике (порядке) лизинговых плате-

жей с целью установления постоянного дохода на остаток непогашенного обязательства за каждый период договора лизинга.

Затраты, осуществленные лизингодателем, связанные с поставкой объекта лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования, возмещаемые лизингополучателем согласно договору лизинга, включаются в стоимость объекта лизинга. При этом, если согласно договору лизинга указанные затраты не возмещаются лизингополучателем, то они признаются в качестве расходов соответствующего отчетного периода, в котором они возникли.

В момент передачи (получения) объекта в лизинг доход лизингодателя (расходы по процентам лизинга лизингополучателя) в бухгалтерском учете не отражается.

При этом доход лизингодателя и расходы по процентам лизинга лизингополучателя начисляется в соответствующих отчетных периодах согласно графику (порядку) лизинговых платежей, независимо от времени оплаты и даты поступления денег.

Сделка по продаже имущества с последующим лизингом (возвратный лизинг) включает в себя продажу имущества с последующим его возвратом в лизинг этому же продавцу. Лизинговые платежи и цена реализации обычно взаимозависимы, так как о них договариваются как о едином целом, и для них не существует необходимости представлять текущую стоимость объекта лизинга.

Приобретение объектов лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) при оприходовании объектов лизинга, включая суммы косвенных налогов и сборов, связанных с приобретением (если они не возмещаются):

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам" или 6120 "Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам", или счета учета задолженности разным кредиторам (6900), или другие соответствующие счета;

б) другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов лизинга:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счетов: 2310 "Вспомогательное производство", 6110 "Счета к оплате обособленным подразделениям", 6120 "Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам", счета учета задолженности разным кредиторам (6900) и другие соответствующие счета;

в) затраты, осуществленные лизингодателем, связанные с поставкой объекта лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению, возмещаемые лизингополучателем согласно договору лизинга:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате

труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

г) затраты, осуществленные лизингодателем, связанные с поставкой объекта лизинга и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению, не возмещаемые лизингополучателем согласно договору лизинга:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

д) погашение задолженности перед поставщиками, подрядчиками и другими предприятиями, оказавшими услуги:

дебет счетов: 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 6120 "Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам", счета учета задолженности разным кредиторам (6900) и другие соответствующие счета;

кредит счета учета денежных средств.

Если по условиям договора лизинга, объект лизинга поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то записи по приходу и выбытию объекта лизинга осуществляются в бухгалтерском учете лизингодателя на основании первичных документов, подтверждающих движение объекта лизинга.

Если по условиям договора лизинга лизингодателем был приобретен объект лизинга, но лизингополучатель по ряду причин отказался его принять, то данный объект лизинга учитывается на счете учета капитальных вложений (0800) до момента его использования или выбытия.

Если дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей ниже текущей стоимости объекта лизинга, то лизинг должен быть признан в бухгалтерском учете лизингодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность) по дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей.

Если дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей выше текущей стоимости объекта лизинга, то лизинг должен быть признан в бухгалтерском учете лизингодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность) по текущей стоимости объекта лизинга.

При передаче в лизинг объектов лизинга разница между стоимостью, признаваемой в бухгалтерском учете лизингодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность), и балансовой стоимостью, отражается как отсроченные доходы (расходы) и по мере начисления дохода лизингодателя равномерно (ежемесячно) относится на прочие доходы от основной деятельности (прочие операционные расходы).

В случае проведения лизингодателем переоценки объекта лизинга до момента передачи в лизинг отсроченный доход (расход) в момент передачи объекта в лизинг определяется как разница между стоимостью, признаваемой

в бухгалтерском учете лизингодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность), и балансовой стоимостью, с учетом результатов (сальдо) переоценки этих объектов лизинга, учитываемых на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих до оценок над суммой предыдущих уценок этих объектов лизинга.

Передача на условиях лизинга объектов лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) передача в лизинг объектов лизинга по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете лизингодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность):

дебет счета 0920 "Платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

б) при списании балансовой стоимости объектов лизинга:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета капитальных вложений (0800);

в) на сумму результатов (сальдо) переоценки объектов лизинга:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

г) при возникновении отсроченного дохода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы";

д) при возникновении отсроченного расхода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 0990 "Прочие долгосрочные отсроченные расходы";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Списание отсроченных доходов и отсроченных расходов от передачи объектов лизинга по договору лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) при переводе текущей части долгосрочных отсроченных доходов от передачи объектов лизинга по договору лизинга согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы";

кредит счета 6230 "Прочие отсроченные доходы";

б) списание на финансовые результаты суммы текущей части отсроченного дохода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 6230 "Прочие отсроченные доходы";

кредит счета 9350 "Доходы от долгосрочной аренды";

в) при переводе текущей части долгосрочных отсроченных расходов от передачи объектов лизинга по договору лизинга согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 3290 "Прочие отсроченные расходы";

кредит счета 0990 "Прочие долгосрочные отсроченные расходы";

г) списание на финансовые результаты суммы текущей части отсроченного расхода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
кредит счета 3290 "Прочие отсроченные расходы".

Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление имущества в лизинг, начисленную сумму дохода лизингодателя, относящуюся к текущему отчетному периоду (согласно графику (порядку) лизинговых платежей), в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

дебет счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";
кредит счета 9030 "Доходы от выполнения работ и оказания услуг".

Предприятия, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в лизинг, начисленную сумму дохода лизингодателя, относящуюся к текущему отчетному периоду (согласно графику (порядку) лизинговых платежей), в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

дебет счета 4830 "Проценты к получению";
кредит счета 9550 "Доходы от долгосрочной аренды".

На предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в лизинг, операции по поступлению лизинговых платежей от лизингополучателя в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) при переводе текущей части долгосрочных платежей к получению по лизингу согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 0920 "Платежи к получению по долгосрочной аренде";

б) при поступлении денежных средств от лизингополучателя по договору лизинга:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";

в) при поступлении от лизингополучателя аванса по лизинговым платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 6390 "Прочие полученные авансы";

г) зачет ранее полученных авансов от лизингополучателя при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 6390 "Прочие полученные авансы";

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков".

На предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в лизинг, операции по поступлению лизинговых платежей от лизингополучателя в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) при переводе текущей части долгосрочных платежей к получению по лизингу согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 0920 "Платежи к получению по долгосрочной аренде";

б) при поступлении денежных средств от лизингополучателя по договору лизинга:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 4830 "Проценты к получению";

в) при поступлении от лизингополучателя аванса по лизинговым платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 6390 "Прочие полученные авансы";

г) зачет ранее полученных авансов от лизингополучателя при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 6390 "Прочие полученные авансы";

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 4830 "Проценты к получению".

Пример. Предприятие отдало новые основные средства (оборудование) по договору лизинга в январе 2007 года. Информация:

- стоимость объекта лизинга 100 000 000 сум;

- оплата за лизинговому основному средству производится в год по 25 000 000 сумов;

- годовая ставка составляет 7,93 %;

- лизинговый период 5 лет.

Расчет по получению оплаты финансового лизинга

<i>Дата</i>	<i>Сумма дебиторской задолженности по лизингу</i>	<i>Оплата</i>	<i>Доход по проценту</i>	<i>Уменьшение дебиторской задолженности по лизингу</i>
2007 год	100 000 000	25 000 000	7 930 000	17 070 000
2008 год	82 930 000	25 000 000	6 576 350	18 423 650
2009 год	64 506 350	25 000 000	5 115 350	19 884 650
2010 год	44 621 700	25 000 000	3 538 500	21 461 500
2011 год	23 160 200	25 000 000	1 839 800	23 160 200
<i>Итого</i>		<i>125 000 000</i>	<i>25 000 000</i>	

В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	В январе 2007 года:			
1	Списание основного средства по первоначальной стоимости	100 000 000	9210	0130
2	Отражена лизинговая сумма к получению	100 000 000		9210
	Долгосрочных платежей к получению	82 930 000	0920	
	Текущая часть долгосрочных платежей	17 070 000	4810	
3	Начисленные проценты по лизингу	7 930 000	4830	9550
4	Получение текущей части лизингового платежа	25 000 000	5110	
		17 070 000		4810
		7 930 000		4830
	В конце 2007 года:			
5	При переводе текущей части долгосрочных платежей к получению по лизингу согласно графику (порядку) лизинговых платежей	18 423 650	4810	0920
	В январе 2008 года:			
6	Начисленные проценты по лизингу	6 576 350	4830	9550
7	Получение текущей части лизингового платежа	25 000 000	5110	
		18 423 650		4810
		6 576 350		4830

Возврат объекта лизинга лизингополучателем по окончании договора лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) на сумму невозмещенной стоимости объекта лизинга согласно договора лизинга:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде";

б) признание лизингодателем возмещения затрат по улучшению объекта лизинга, осуществленных лизингополучателем:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

в) на сумму расходов по возврату объекта лизинга (демонтаж, транспортировка и т.д.), осуществляемых лизингодателем согласно договору лизинга:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

г) перечисление денежных средств для возмещения затрат по улучшению объекта лизинга, осуществленных лизингополучателем:

дебет счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

кредит счета учета денежных средств.

Досрочный возврат объекта лизинга лизингополучателем в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) на сумму невозмущенной стоимости объекта лизинга на дату прекращения лизинга согласно договору лизинга:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета 4810 "Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде" - текущая часть;

кредит счета 0920 "Платежи к получению по долгосрочной аренде" - долгосрочная часть;

б) признание лизингодателем возмещения затрат по улучшению объекта лизинга, осуществленных лизингополучателем:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

в) списание на финансовые результаты оставшейся суммы отсроченного дохода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 6230 "Прочие отсроченные доходы" - текущая часть;

кредит счета 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы" - долгосрочная часть;

кредит счета 9390 "Прочие операционные доходы";

г) списание на финансовые результаты оставшейся суммы отсроченного расхода от передачи объектов лизинга по договору лизинга:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 3290 "Прочие отсроченные расходы" - текущая часть;

кредит счета 0990 "Прочие долгосрочные отсроченные расходы" - долгосрочная часть;

д) на сумму расходов по возврату объекта лизинга (демонтаж, транспортировка и т.д.), осуществляемых лизингодателем согласно договору лизинга:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

е) перечисление денежных средств для возмещения затрат по улучшению объекта лизинга, осуществленных лизингополучателем:

дебет счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

кредит счета учета денежных средств.

Учет лизинговых операций у лизингополучателя

Если дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей ниже текущей стоимости объекта лизинга, то лизинг должен быть признан в бухгалтерском учете лизингополучателя в качестве актива и обязательства по дисконтированной стоимости минимальных лизинговых платежей.

Если дисконтированная стоимость минимальных лизинговых платежей выше текущей стоимости объекта лизинга, то лизинг должен быть признан в бухгалтерском учете лизингополучателя в качестве актива и обязательства по текущей стоимости объекта лизинга.

Получение объектов лизинга по договору лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) оприходование объектов лизинга по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете лизингополучателя в качестве актива и обязательства:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счета 7910 "Долгосрочная аренда к оплате";

б) расходы, связанные с приведением объектов лизинга в состояние, пригодное для использования по назначению:

дебет счета учета капитальных вложений (0800);

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

в) ввод объектов лизинга в эксплуатацию (перевод их в состав основных средств) по первоначальной стоимости:

дебет счета 0310 "Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды";

кредит счета учета капитальных вложений (0800).

Расходы, связанные с использованием основными средствами, полученными по договору лизинга, в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) начисление износа основных средств, полученных по договору лизинга:

дебет счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и другие счета, в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору лизинга);

кредит счета 0299 "Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

б) расходы, связанные с содержанием основных средств, полученных по договору лизинга в рабочем состоянии (текущий, средний или капитальный ремонт и другие):

дебет счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и другие счета, в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору лизинга);

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов.

Операции по начислению процентов по лизингу и выплате лизинговых платежей лизингодателю в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) перевод текущей части долгосрочных обязательств по лизингу согласно графику (порядку) лизинговых платежей: дебет счета 7910 "Долгосрочная аренда к оплате";

кредит счета 6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть";

б) на сумму начисленных процентов по лизингу:

дебет счета 9610 "Расходы в виде процентов";

кредит счета 6920 "Начисленные проценты";

в) выплата текущей части лизингового платежа лизингодателю:

дебет счета 6920 "Начисленные проценты";

дебет счета 6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть";

кредит счета учета денежных средств;

г) при выплате аванса лизингодателю по лизинговым платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 4330 "Прочие авансы выданные";

кредит счета учета денежных средств;

д) зачет ранее выданных авансов лизингодателю при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) лизинговых платежей:

дебет счета 6920 "Начисленные проценты";

дебет счета 6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть";

кредит счета 4330 "Прочие авансы выданные".

Сумма затрат на улучшение основных средств, полученных по договору лизинга (благоустройство, достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и т.п.), как капитальные вложения, увеличивающие стоимость основных средств, полученных по договору лизинга, в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) при осуществлении капитальных вложений:

дебет счета 0860 "Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

б) при переводе капитальных вложений в состав основных средств:

дебет счета 0112 "Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

кредит счета 0860 "Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды";

в) начисление износа по благоустройству основных средств, полученных по договору лизинга:

дебет счета учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и другие счета, в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору лизинга);

кредит счета 0212 "Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды".

Переоценка основных средств, полученных по договору лизинга и благоустройства основных средств, полученных по договору лизинга, в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

а) увеличение балансовой стоимости (дооценка):

дебет счета 0310 "Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды";

дебет счета 0112 "Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

кредит счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

б) уменьшение балансовой стоимости (уценка) на сумму в пределах предыдущей переоценки (дооценки):

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 0310 "Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды";

кредит счета 0112 "Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды".

Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок (дооценок) по этому основному средству, полученному по договору лизинга, признается как расход и отражается на счете 9430 "Прочие операционные расходы";

в) увеличение (дооценка) суммы износа:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 0212 "Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

кредит счета 0299 "Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

г) уменьшение (уценка) суммы износа:

дебет счета 0212 "Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

дебет счета 0299 "Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды";

кредит счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества".

Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок (дооценок) по накопленному износу этого основного средства, полученного по договору лизинга, признается как доход и отражается на счете 9390 "Прочие операционные доходы".

Переход основных средств, полученных по договору лизинга в собственность лизингополучателя в бухгалтерском учете, отражается следующим образом:

а) перевод основных средств, полученных по договору лизинга, в состав собственных основных средств:

дебет счета учета основных средств (0100 - по видам основных средств);
кредит счета 0310 "Основные средства, приобретенные по договору долгосрочной аренды" - на первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств, полученных по договору лизинга;

кредит счета 0112 "Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на первоначальную (восстановительную) стоимость благоустройства основных средств, полученных по договору лизинга;

б) перевод суммы накопленного износа основного средства, полученного по договору лизинга, при их переходе в состав собственных основных средств:

дебет счета 0299 "Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на сумму накопленного износа основных средств, полученных по договору лизинга;

дебет счета 0212 "Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на сумму накопленного износа по благоустройству основных средств, полученных по договору лизинга;

кредит счета учета износа основных средств (0200 - по видам основных средств);

в) погашение суммы остатка непогашенного основного долга по договору лизинга:

дебет счета 6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть" - текущая часть;

дебет счета 7910 "Долгосрочная аренда к оплате" - долгосрочная часть;

кредит счета учета денежных средств.

При возврате лизингодателю основных средств, полученных по договору лизинга, в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

а) на первоначальную (восстановительную) стоимость:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 0310 "Основные средства, приобретенные по договору долгосрочной аренды" - на первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств, полученных по договору лизинга;

кредит счета 0112 "Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на первоначальную (восстановительную) стоимость благоустройства основных средств, полученных по договору лизинга;

б) на сумму накопленного износа:

дебет счета 0299 "Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на сумму накопленного износа основных средств, полученных по договору лизинга;

дебет счета 0212 "Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды" - на сумму накопленного износа благоустройства основных средств, полученных по договору лизинга;

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
в) на сумму возмещаемой лизингодателем стоимости благоустройства основных средств, полученных по договору лизинга:
дебет счета 4890 "Задолженность прочих дебиторов";
кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
г) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, полученных по договору лизинга:
дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";
кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
д) на сумму остатка непогашенного основного долга по графику (порядку) лизинговых платежей:
дебет счета 6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть" - текущая часть;
дебет счета 7910 "Долгосрочная аренда к оплате" - долгосрочная часть (при возврате до окончания срока договора лизинга);
кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
е) на сумму расходов по возврату основных средств, полученных по договору лизинга (демонтаж, транспортировка и т.д.), осуществляемых лизингополучателем согласно договору лизинга:
дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;
ж) прибыль от возврата основных средств, полученных по договору лизинга:
дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";
кредит счета 9310 "Прибыли от выбытия основных средств";
з) убыток от возврата основных средств, полученных по договору лизинга:
дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";
и) поступление денежных средств от лизингодателя в счет возмещения затрат по благоустройству основных средств, полученных по договору лизинга:
дебет счета учета денежных средств;
кредит счета 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

Пример. Предприятие получило объект лизинга по договору лизинга в январе 2007 года. Информация:

- стоимость объекта лизинга 100 000 000 сум;
- оплата за лизинговому основному средству производится в год по 25 000 000 сумов;
- годовая ставка составляет 7,93 %;
- лизинговый период 5 лет.

Расчет оплаты финансового лизинга

<i>Дата</i>	<i>Сумма задолженности по лизингу</i>	<i>Оплата</i>	<i>Расход по проценту</i>	<i>Уменьшение задолженности по лизингу</i>
2007год	100 000 000	25 000 000	7 930 000	17 070 000
2008 год	82 930 000	25 000 000	6 576 350	18 423 650
2009 год	64 506 350	25 000 000	5 115 350	19 884 650
2010 год	44 621 700	25 000 000	3 538 500	21 461 500
2011 год	23 160 200	25 000 000	1 839 800	23 160 200
Итого		125 000 000	25 000 000	

В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	В январе 2007 года:			
	- оприходование объектов лизинга	100 000 000	0310	
	- долгосрочный платеж к оплате	82 930 000		7910
	- текущая часть долгосрочного платежа	17 070 000		6950
2	Начисленные проценты по лизингу	7 930 000	9610	6920
3	Выплата текущей части лизингового платежа лизингодателю	25 000 000		5110
		17 070 000	6950	
		7 930 000	6920	
	В конце 2007 года:			
4	Перевод текущей части долгосрочных обязательств по лизингу согласно графику (порядку) лизинговых платежей	18 423 650	7910	6950
	В январе 2008 года:			
5	Начисленные проценты по лизингу	6 576 350	9610	6920
6	Выплата текущей части лизингового платежа лизингодателю	25 000 000		5110
		18 423 650	6950	
		6 576 350	6920	

Учет долгосрочной аренды

При передаче основных средств в долгосрочную аренду разница между стоимостью, признаваемой в бухгалтерском учете арендодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность), и первоначальной (если передаваемый объект не эксплуатировался) или остаточной (если объект до передачи находился в эксплуатации) стоимостью основных средств, скорректированная на результаты переоценки основных средств, учитываемые на счетах

учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств, отражается как отсроченные доходы (расходы) и по мере начисления арендного платежа равномерно (ежемесячно) относится на прочие доходы от основной производственной деятельности (прочие операционные расходы).

Передача арендатору основных средств на условиях долгосрочной аренды в бухгалтерском учете арендодателя отражается следующим образом:

а) передача основных средств в долгосрочную аренду по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете арендодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность):

дебет счета 0920 "Платежи к получению по долгосрочной аренде";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

б) при списании первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета учета основных средств (0100);

в) при списании накопленного износа основных средств:

дебет счета учета износа основных средств (0200);

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

г) затраты, осуществленные арендодателем, связанные с поставкой объекта аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

д) на сумму результатов (сальдо) переоценки данного объекта основных средств:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств";

е) при возникновении отсроченного дохода от передачи основных средств по договору долгосрочной аренды:

дебет счета 9210 "Выбытие основных средств";

кредит счета 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы";

ж) при возникновении отсроченного расхода от передачи основных средств по договору долгосрочной аренды:

дебет счета 0990 "Прочие долгосрочные отсроченные расходы";

кредит счета 9210 "Выбытие основных средств".

Далее учет операций по долгосрочной аренде у арендодателя ведется в том же порядке, что и указано выше.

Учет краткосрочной аренды

Основные средства, полученные по договору краткосрочной аренды, у арендатора отражаются по дебету забалансового счета 001 "Основные сред-

ства, полученные по краткосрочной аренде", а у арендодателя в составе основных средств.

Бухгалтерский учет краткосрочной аренды у арендодателя

Операции, связанные с краткосрочной арендой в бухгалтерском учете арендодателя, отражаются следующим образом:

а) начисление износа по основным средствам, переданным по договору краткосрочной аренды:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета учета износа основных средств (0200);

б) при начислении арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды) на предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";

кредит счета 9030 "Доходы от выполнения работ и оказания услуг";

в) при начислении арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды) на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета 4820 "Платежи к получению по краткосрочной аренде";

кредит счета 9350 "Доходы от краткосрочной аренды";

г) поступление арендных платежей на предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";

д) поступление арендных платежей на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 4820 "Платежи к получению по краткосрочной аренде";

е) поступление аванса по арендным платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 6390 "Прочие полученные авансы";

ж) зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды на предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета 6390 "Прочие полученные авансы";

кредит счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";

з) зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных платежей или договору крат-

кросрочной аренды на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

дебет счета 6390 "Прочие полученные авансы";

кредит счета 4820 "Платежи к получению по краткосрочной аренде";

и) признание арендодателем возмещения затрат по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды, осуществленных арендатором:

дебет счета учета основных средств (0100);

кредит счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

к) перечисление денежных средств для возмещения затрат по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды, осуществленных арендатором:

дебет счета учета задолженности разным кредиторам (6900);

кредит счета учета денежных средств.

Пример. Предприятие отдало основные средства по договору аренды в январе 2007 года. Информация:

- стоимость объекта аренды 7 000 000 сум;

- оплата по основному средству производится в месяц по 250 000 сум;

- период аренды 8 месяц.

В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начисление износа по основным средствам, переданным по договору краткосрочной аренды (январь)	46 667	9430	0230
2	Начисление арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (январь)	250 000	4820	9350
3	Поступление арендных платежей (январь)	250 000	5110	4820
4	Поступление аванса по арендным платежам за следующие два месяца (январь)	500 000	5110	6390
5	Начисление арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (февраль)	250 000	4820	9350
6	Зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты (февраль)	250 000	6390	4820

Бухгалтерский учет краткосрочной аренды у арендатора

Операции, связанные с краткосрочной арендой, в бухгалтерском учете арендатора отражаются следующим образом:

- а) при начислении арендных платежей:
дебет счета учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и другие счета, в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды);
кредит счета 6910 "Краткосрочная аренда к оплате";
- б) выплата арендных платежей арендодателю:
дебет счета 6910 "Краткосрочная аренда к оплате";
кредит счета учета денежных средств;
- в) при выплате аванса арендодателю, по арендным платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды:
дебет счета 4330 "Прочие авансы выданные";
кредит счета учета денежных средств;
- г) зачет ранее выданных авансов арендодателю при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды:
дебет счета 6910 "Краткосрочная аренда к оплате";
кредит счета 4330 "Прочие авансы выданные";
- д) при осуществлении капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:
дебет счета учета капитальных вложений (0800);
кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;
- е) списание капитальных вложений при возврате основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:
дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";
кредит счета учета капитальных вложений (0800);
- ж) на сумму возмещаемой арендодателем стоимости капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:
дебет счета 4890 "Задолженность прочих дебиторов";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- з) прибыль от передачи капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:
дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";
кредит счета 9320 "Прибыли от выбытия прочих активов";
- и) убыток от передачи капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:
дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- к) поступление денежных средств от арендодателя по возмещению стоимости капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды:

дебет счета учета денежных средств;

кредит счета 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

При возврате основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды, кредитуется забалансовый счет 001 "Основные средства, полученные по краткосрочной аренде".

Пример. Предприятие получило основные средства по договору аренды в январе 2007 года. Информация:

- стоимость объекта аренды 7 000 000 сум;

- оплата по основному средству производится в месяц по 250 000 сум;

- период аренды 8 месяц.

В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражение полученных по краткосрочной аренде основных средств	7 000 000	001	
2	Начисление арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (январь)	250 000	2010	6910
3	Выплата арендных платежей (январь)	250 000	6910	5110
4	Выплата аванса по арендным платежам за следующие два месяца (январь)	500 000	4330	5110
5	Начисление арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (февраль)	250 000	6910	5110
6	Зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты (февраль)	250 000	6910	4330
7	Возврат основных средств, полученных по договору краткосрочной аренды	7 000 000		001

Вопросы для самопроверки

1. Какие условия определяют понятие активов в качестве основных средств?

2. Что является единицей учета основных средств?

3. По какой стоимости принимаются к учету основные средства?

4. Что признается первоначальной стоимостью основных средств?

5. Что является фактическими затратами на приобретение основных средств?

6. По какой стоимости принимаются к бухгалтерскому учету основные средства, внесенные в уставный капитал организации?

7. По какой стоимости оцениваются основные средства, полученные безвозмездно?

8. Куда относится сумма дооценки основных средств?

9. Каковы источники поступления основных средств?
10. Дайте определение амортизации.
11. Перечислите способы амортизации основных средств.
12. Каковы возможности восстановления основных средств?
13. Какие виды ремонта основных средств Вы знаете?
14. За счет каких средств осуществляется ремонт основных средств?
15. Перечислите причины выбытия основных средств.
16. Какие виды аренды основных средств Вы знаете?
17. Как ведется учет лизинговых операций?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Приобретено оборудование, предназначенное специально для продажи. На каких счетах будет отражено приобретенное оборудование?

1. дебет 2910 кредит 6010; дебет 6010 кредит 5110;
2. дебет 0820 кредит 6010; дебет 0130 кредит 6010.

2. Организация безвозмездно передала школе для оборудования кабинета по труду станок. Укажите правильный вариант бухгалтерских записей:

1. дебет 9210 кредит 0130; дебет 0230 кредит 9210;
2. дебет 9210 кредит 0130; дебет 9420 кредит 0230;
3. дебет 0230 кредит 0130; дебет 9210 кредит 0130.

3. Убытки от выбытия объекта основных средств при списании вследствие непригодности к дальнейшей эксплуатации отражается по дебету счета:

1. 9430;
2. 8530;
3. 9210.

4. При выбытии объекта основных средств износ на момент списания переводится кредит счета:

1. 0230;
2. 0130;
3. 9210.

5. Начисление амортизации основных средств производится:

1. независимо от результатов хозяйственной деятельности в отчетном периоде;
2. в зависимости от результатов хозяйственной деятельности в отчетном периоде.

6. Поступление основных средств от поставщика отражается записью:

1. дебет 0160 кредит 6010;

- 2.дебет 0150 кредит 6990;
3.дебет 0820 кредит 6010.

7. По какой стоимости отражаются основные средства в бухгалтерском балансе?

1. первоначальной;
2. рыночной;
3. остаточной.

8. Какой записью определяется списание амортизации выбывших основных средств?

1. дебет 2010 кредит 0220;
2. дебет 0230 кредит 9210;
3. дебет 0230 кредит 0130.

9. На дебет какого счета списывается первоначальная стоимость проданных основных средств?

- 0120;
- 9210;
- 9310.

10. На какой счет списывается лом, полученный от ликвидации основных средств?

- 9210;
- 1010;
- 1090.

Правильные ответы

1-1; 2-1; 3-1; 4-3; 5-1; 6-3; 7-3; 8-2; 9-2; 10-2.

ГЛАВА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Понятие нематериальных активов, их виды

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившиеся в его теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в Узбекистане.

Согласно п.4 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» к нематериальным активам относятся идентифицируемые объекты имущества, не имеющие материально-вещественного содержания, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров, либо для осуществления административных и иных функций в течение длительного срока, а именно:

а) исключительное право патента обладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

б) исключительное право автора или иного правообладателя на программы для ЭВМ, базы данных;

в) исключительное право автора или иного правообладателя на топологию интегральных микросхем;

г) исключительное право правообладателя на товарный знак и знак обслуживания, а также право пользования наименованием места происхождения товара;

д) исключительное право патента обладателя на селекционные достижения;

е) гудвилл;

ж) права пользования природными ресурсами, то есть право пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде и т. п.;

з) права пользования имуществом, то есть право пользования земельным участком, зданием и т. п.;

и) прочие нематериальные активы (право на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, пользование экономическими и другими привилегиями и т. п.).

В составе нематериальных активов учитываются также организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица), признанные в соответствии с учредительными документами.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала предприятия, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Амортизируемая стоимость нематериальных активов - это сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

Срок полезной службы нематериальных активов - это ожидаемый период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо предполагаемое количество (объем) продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива;

Первоначальная стоимость - стоимость фактически произведенных затрат (сумма денежных средств или их эквивалентов или текущая стоимость другого возмещения) по созданию (разработке) или приобретению нематериальных активов, включая уплаченные и не возмещаемые налоги (сборы), а также другие затраты, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для использования его по назначению;

Ликвидационная стоимость нематериальных активов - предполагаемая (оцененная) стоимость актива, которую ожидают получить за актив при ликвидации актива в конце его полезного срока службы за минусом ожидаемых затрат по его выбытию;

Текущей стоимостью нематериальных активов понимается - стоимость нематериальных активов по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами;

Остаточная (балансовая) стоимость нематериальных активов - величина, по которой нематериальный актив отражается в финансовой отчетности (бухгалтерском балансе), определяемая как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации.

Определение нематериальных активов требует, чтобы актив был использован в хозяйственной деятельности и не обладал физической сущностью. Активы, не обладающие физической сущностью (неденежные), отвечают определению нематериальных активов в том случае, если их можно соотносить с юридическими правами, включая право собственности, и когда они используются в течение длительного срока.

В соответствии с п. 6 НСБУ № 7 «Нематериальные активы», для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

а) отсутствие материально-вещественного (физического) содержания (формы);

б) использование актива в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для административных и иных функций предприятия в течение длительного срока, т.е. срока полезной службы продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) предприятием не предполагается последующая перепродажа данного актива;

г) достоверность, т.е. наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у предприятия (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.);

д) возможность идентификации (выделения, отделения) предприятием от других активов, т.е. возможное использование его отдельно от хозяйственной деятельности, в котором он используется.

В соответствии с п. 8 НСБУ № 7 «Нематериальные активы», вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с нематериальным активом, существует только тогда, когда:

а) доказуема способность актива к увеличению будущих экономических выгод (дохода) предприятия, а также намерение предприятия использовать актив с этой целью;

б) существуют достаточные ресурсы, или можно доказать их доступность, чтобы предприятие могло извлечь будущие экономические выгоды, ожидаемые им.

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 (идентифицируется) от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для административных и иных функций предприятия.

Объект нематериальных активов, находящийся в собственности двух или нескольких предприятий, отражается каждым предприятием в составе нематериальных активов соразмерно его доле в общей собственности.

3.2. Задачи бухгалтерского учета нематериальных активов

Бухгалтерский учет нематериальных активов предусматривает:

- правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете и отчетности операций, связанных с поступлением и выбытием нематериальных активов;

- точное формирование данных о наличии и движении нематериальных активов;

- обеспечение контроля за наличием и сохранностью нематериальных активов и сохранностью с момента приобретения до момента выбытия;

- правильное и своевременное исчисление суммы амортизационных отчислений и отражение ее в учете;

- получение сведений для правильного расчета налогов, перечисляемых в бюджет;

- точное определение финансовых результатов от выбытия нематериальных активов.

3.3. Оценка и учет поступления нематериальных активов

В соответствии с НСБУ № 21 «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкцией по его применению», утвержденными Приказом Минфина РУз. от 09 сентября 2002 г. № 103 для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, предназначен активный счет 0400 «Нематериальные активы».

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Аналитический учет по счету 0400 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. Его построение должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления финансовой отчетности (по видам и т.д.).

В соответствии с п.13 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» все нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. Порядок определения этой стоимости зависит от способа поступления нематериальных активов в организацию.

Нематериальные активы могут поступать в организацию:

- а) приема-передачи созданного объекта после завершения разработки;
- б) приобретения объекта по договору купли-продажи;
- в) получения в уставный капитал в виде вклада учредителей (участников);
- г) безвозмездного поступления (по договору дарения);
- д) получения за счет государственной субсидии;
- е) обмена;
- ж) выявления излишних (неучтенных) объектов нематериальных активов и по другим основаниям.

Учет приобретения нематериальных активов за плату

Стоимость нематериальных активов, приобретенных организациями за плату, отражается на счете 0830 «Приобретение нематериальных активов» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

В случае приобретения организациями отдельных видов нематериальных активов за плату у других юридических и физических лиц по дебету счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» отражаются все фактически произведенные при этом затраты (стоимость согласно договору, расходы по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, и др.) с кредита расчетных счетов (6010, 6510, 6710, 4220, 6990 и др.).

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, состоит из следующих расходов:

- а) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

б) регистрационные сборы, государственные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

в) таможенные пошлины и сборы;

г) суммы налогов, сборов и платежей в связи с приобретением нематериальных активов (если они не возмещаются);

д) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

е) вознаграждения, уплачиваемые посредникам, через которых приобретен нематериальный актив;

ж) расходы по страхованию рисков доставки (создания) нематериальных активов;

з) другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Расходы, связанные с оплатой приобретенных нематериальных активов (расходы по открытию аккредитива, комиссия банка за переводы, комиссия по конвертации валюты при приобретении нематериальных активов за иностранную валюту и другие банковские услуги), с подготовкой, регистрацией и закрытием контрактов по приобретению, другие расходы, не связанные непосредственно с приобретением активов, не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, а должны признаваться как расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначально признанной сумме кредиторской задолженности.

Расходы в виде процентов за пользование кредитом не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных полностью или частично за счет заемного капитала.

По нематериальным активам, приобретаемым за счет средств целевого бюджетного финансирования суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при их приобретении, вычету не подлежат, а покрываются за счет соответствующего источника. Суммы налога, уплаченные по таким нематериальным активам поставщикам (подрядчикам), относятся на увеличение их балансовой стоимости.

Пример. Организация по договору купли-продажи приобрела исключительные имущественные авторские права на программный продукт за 500 000 сум.

Организация произвела дополнительные расходы, непосредственно связанные с приобретением программного продукта в виде консультационных услуг на сумму 50 000 сумов.

Денежные средства перечислены с расчетного счета организации после фактического получения всех необходимых документов. Хозяйственные операции отражены на счетах бухгалтерского учета организации.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных исключительных имущественных авторских прав на программный продукт по договорной цене с НДС	500 000	0830	6010
2	Отражены консультационные услуги, связанные с приобретением объекта НМА	50 000	0830	6990
3	Уплачено продавцу за приобретенные исключительные авторские права на программный продукт	500 000	6010	5110
4	Уплачено за консультационные услуги с расчетного счета организации	50 000	6990	5110
5	Оприходованы исключительные имущественные авторские права на программный продукт	550 000	0470	0830

При создании нематериальных активов самой организацией отношения между организацией, с одной стороны, и работниками организации, с другой стороны, должны оформляться соответствующим договором. Правовое оформление создания творческого произведения необходимо для решения вопроса о принадлежности права использования созданного произведения и вытекающих из него имущественных прав автора и организации.

Согласно п.15 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» нематериальные активы, созданные собственными силами организации, могут использоваться внутри организации, а могут быть переданы в виде исключительных прав другим юридическим или физическим лицам.

К созданным собственными силами организации нематериальным активам относятся, как правило, научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, создание опытных образцов продукции и т.д.

Первоначальная стоимость нематериальных активов созданных самой организацией определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, кроме случаев предусмотренных законодательством РУз.).

Пример. Сотрудники организации в соответствии с порученным им заданием разработали компьютерную программу. Согласно заключенным контрактам, все объекты интеллектуальной собственности, созданные ими, принадлежат работодателю.

Создавая нематериальный актив, организация произвела следующие расходы:

- начислена заработная плата сотрудникам, разрабатывающим программу для ЭВМ — 750 000 сум;
- начислено отчисление на социальное страхование на величину оплаты труда сотрудников, создававших нематериальный актив - 180000 сум;

- израсходованы материалы — 160 000 сум;
- учтены и оплачены услуги сторонних организаций по доработке программы для ЭВМ — 250 000 сум.

Данные хозяйственных операций отражены на счетах бухгалтерского учета организации.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата сотрудникам, разработавшим программу для ЭВМ	750 000	0830	6710
2	Начислено отчисление на социальное страхование, на фонд оплаты труда	180 000	0830	6510
3	Отражена стоимость израсходованных материалов	160 000	0830	1010
4	Отражены услуги сторонней организации по доработке программы для ЭВМ	250 000	0830	6990
5	Оплачены услуги сторонней организации по доработке программы для ЭВМ	250 000	6990	5110
6	Принята к учету программа для ЭВМ по первоначальной стоимости (750 000 + 180 000 + 160 000 + 250 000)	1 340 000	0430	0830

Учет получения нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

Организации могут получать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал организации.

Согласно п. 17 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Пример. Организация получает в качестве вклада в уставный капитал от юридического лица объект нематериального актива. В соответствии с учредительными документами, вклад юридического лица в уставный капитал организации оценен в размере 500 000 сумов. Организация дополнительно израсходовала 57 600 сумов на подготовку к использованию в организации приобретаемого нематериального актива. В эти расходы входят:

- оплата труда сотрудников организации, которые принимали участие в этой работе — 40 000 сум;
- отчисление на социальное страхование на величину оплаты труда сотрудников — 9 600 сум;
- материальные затраты — 8 000 сум.

Операции по оприходованию объекта нематериального актива на баланс организации отражены на счетах бухгалтерского учета.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость программного продукта указанного в учредительном договоре	500 000	0830	4610
2	Начислена заработная плата сотрудникам, производившим подготовку программного продукта к дальнейшему использованию	40 000	0830	6710
3	Начислено отчисление на социальное страхование, на фонд оплаты труда	9 600	0830	6510
4	Отражена стоимость израсходованных материалов	8 000	0830	1010
5	Принят к учету оприходованный программный продукт (500 000 + 40 000 + 9 600 + 8 000)	557 600	0430	0830

Учет поступления нематериальных активов по договорам дарения (безвозмездно)

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения) от других лиц и за счет государственной субсидии, определяется по текущей стоимости, которая является достоверной, если она определена с учетом активного рынка для данного вида нематериальных активов, включая соответствующие расходы, предусмотренные с п. 18 пунктом НСБУ № 7 «Нематериальные активы». При отсутствии активного рынка для данного вида нематериальных активов их первоначальная стоимость определяется по номинальной стоимости либо по сумме фактических затрат, связанных с приведением нематериального актива в состояние готовности к использованию по назначению, если таковые имеются.

Пример. В феврале отчетного года согласно акту приема-передачи организацией безвозмездно получен объект нематериальных активов, рыночная стоимость которого составляет 840 000 сум. Срок полезного использования — 5 лет.

Поступление нематериального актива отражено в бухгалтерских записях.

Февраль

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта нематериальных активов (не гос. пред.)	840 000	0410-0490	8530 (9390)

Март

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена сумма амортизации (840 000/5/12 мес.) (начисляется ежемесячно)	14 000	2010 2510 9410 9420	0510- 0590

Учет поступления нематериальных активов в обмен на другое имущество

Согласно п. 19 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» первоначальная стоимость нематериального актива, полученного в обмен на аналогичный нематериальный актив в установленном законодательством порядке, равна остаточной стоимости переданного нематериального актива.

В случае обмена нематериальных активов с доплатой первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных в обмен на аналогичный нематериальный актив, равна остаточной стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов (доплаты), которая была передана (получена) при обмене.

Первоначальная стоимость нематериального актива, полученного в обмен на не аналогичный нематериальный актив в установленном законодательным порядке, равна текущей стоимости переданного нематериального актива. В случае обмена нематериальных активов с доплатой первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных в обмен на не аналогичный нематериальный актив, равна текущей стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов (доплаты), которая была передана (получена) при обмене.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами в установленном законодательством порядке, признается текущая стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Текущая стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие определяет текущую стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить текущую стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием, стоимость нематериальных активов, полученных предприятием по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из текущей стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

В бухгалтерском учете операции при поступлении нематериальных активов в обмен на другое имущество отражаются следующим образом.

Сначала необходимо списать активы, которые организация передает в обмен на нематериальный актив. При этом проводки по списанию выбывающего имущества будут различаться в зависимости от того, что передается взамен: продукция, основные средства, материалы и др.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана себестоимость готовой продукции или товаров	9110	2810
		9120	2910
2	Списана первоначальная стоимость передаваемого основного средства	9210	0120-0190
3	Списана начисленная ранее сумма амортизации	0220-0290	9210
4	Списана балансовая стоимость других активов	9220	1000 5800 и др.

Поскольку при совершении бартерных операций стоимость переданного имущества равна стоимости полученного нематериального актива, то финансовый результат от выбытия отсутствует.

Поэтому выручку от продажи имущества бухгалтер отражает в сумме, равной стоимости приобретаемого нематериального актива, а последняя соответствует стоимости передаваемого имущества.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена договорная стоимость активов переданных в уплату нематериальных активов	4010	9120
			9220
2	Отражен подлежащий уплате контрагенту по бартерной сделке за полученный нематериальный актив	0830	6010
3	Получен нематериальный актив	0410-0490	0830
4	Отражается взаиморасчет за обменными активами	6010	4010

Особенности учета гудвилла

Рыночная стоимость предприятия отражает оценку рынка экономических выгод, которые, вероятно, будут получены предприятием в будущем. Разница между рыночной стоимостью предприятия и балансовой стоимостью идентифицируемых активов в любой момент времени может включать в себя ряд факторов, влияющих на стоимость предприятия. Однако такая разница не

представляет стоимость определяемых активов, контролируемых предприятием в данный момент времени.

Гудвилл, созданный самим предприятием, не должен отражаться в качестве актива, т.к. он возникает при покупке предприятия как разница между ценой покупки и фактической ценой активов, составляющих данное предприятие.

Величина приобретенного гудвилла определяется расчетным путем в виде разницы между фактической стоимостью приобретаемого предприятия и рыночной стоимостью чистых активов (рыночная стоимость активов за вычетом суммы всех обязательств) предприятия на дату его покупки (приобретения).

Сумму гудвилла следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Сумму отрицательного гудвилла следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга, и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как отсроченные доходы (доходы будущих периодов).

3.4. Бухгалтерский учет амортизации нематериальных активов

В соответствии с п. 46,47 НСБУ № 7 «Нематериальные активы» амортизационные отчисления по нематериальным активам могут производиться одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);
- метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- метод суммы лет (кумулятивный метод).

При линейном способе стоимость нематериального актива списывается равномерно в течение срока его полезного использования. Амортизационные отчисления в этом случае определяют ежемесячно по каждому их виду путем умножения первоначальной стоимости нематериального актива на ежемесячную норму, которую определяют по каждому нематериальному активу при его постановке на учет путем деления первоначальной стоимости нематериального актива на принятый организацией срок полезного использования и полученного результата на 12.

Пример. На балансе организации числятся следующие нематериальные активы, начисление амортизации по которым производится линейным способом:

№	Наименование	Ст-сть, сум	Срок полезного использования	Примечание
1	Права на использование промышленного образца в течение трех лет на выпуск 100 000 единиц продукции	500 000	3 года	Приобретены по лицензионному договору в декабре отчетного года
2	Исключительные имущественные права на использование текстового редактора	6 000 000	10 лет	Приобретены по договору в январе отчетного года.

При начислении амортизации линейным способом ежегодно на себестоимость продукции (работ, услуг) будет переноситься:

- по праву на использование промышленного образца, при сроке его полезного использования 3 года — 33,33% годовых (100% / 3 года), или 2,78% в месяц (33,33% / 12 мес);

- по текстовому редактору — при сроке его полезного использования 10 лет — 10% годовых, или 0,83% в месяц (10% / 12 мес).

Следовательно, ежемесячная сумма амортизации при ее начислении линейным способом составит:

- по правам на использование промышленного образца - 13 900 сум (500 000 x 2,78%);

- по программному обеспечению — 50 000 сум (6 000 000 x 120 мес).

Сумма амортизации по правам на использование промышленного образца за год составит 166 800 сум (13900 сум x 12 мес). За весь срок полезного использования (3 года) — 500 000 сум (166 800 сум x 3 лет).

Соответственно, по программному обеспечению сумма амортизации составит: за год — 600 000 сум (50 000 сум x 12 мес.); за весь срок полезного использования (10 лет) — 6 000 000 сум (600 000 сум x 10 лет).

Расчет ежемесячной суммы амортизации линейным способом по этим нематериальным активам представлен в таблице.

Наименование нематериального актива	Ст-ть, сум	Срок полезного использования, лет	Годовая норма амортизации, % (100%:гр.3)	Месячная норма амортизации, % (гр.4/12 м)	Ежемесячная сумма амортизации, сум (гр.2 x гр.5)
Права на использование промышленного образца	500 000	3	33,33	2,78	13 900

Наименование нематериального актива	Ст-ть, сум	Срок полезного использования, лет	Годовая норма амортизации, % (100%:гр.3)	Месячная норма амортизации, % (гр.4/12 м)	Ежемесячная сумма амортизации, сум (гр.2 x гр.5)
Права на использование текстового редактора	6 000 000	10	10	0,83	50 000

В бухгалтерском учете начисление амортизации производится записями.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена сумма амортизации по объектам нематериальных активов	2010 2510 9410 9420	0500-0590

При способе уменьшаемого остатка амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта (п. 47 НСБУ № 7).

При использовании способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) амортизация начисляется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок его полезного использования (п. 46 НСБУ № 7).

При этом ежемесячную сумму амортизационных отчислений определяют как произведение учетной стоимости выпущенной продукции (работ) за месяц на норму амортизации, которая определяется организацией при постановке приобретенного нематериального актива на учет путем деления первоначальной стоимости данного нематериального актива на предполагаемый объем выпуска продукции (работ) с его использованием.

При начислении амортизации необходимо помнить следующие основные правила:

- в течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы (за исключением случаев, когда амортизация начисляется способом списания стоимости пропорционально объему продукции);
- в сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году;
- в соответствии с п. 40 НСБУ № 7 «Учет нематериальных активов» амортизация по нематериальным активам начисляется начиная с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету (отражения на

счете 04), и начисляется до полного погашения стоимости, либо выбытия этого объекта с учета. При этом начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Вне зависимости от выбранного способа начисления амортизации по нематериальным активам для расчета суммы амортизации любым способом необходимо вначале установить срок полезного использования нематериального актива.

В соответствии с п. 44 НСБУ № 7 при определении срока полезной службы нематериального актива необходимо принимать во внимание следующие факторы:

- а) ожидаемый срок полезной службы нематериального актива;
- б) техническое старение в результате изменения и улучшения производства или же в результате изменения требований рынка к вырабатываемой данным активом продукции (работам, услугам);
- в) юридические и другие ограничения на использование актива, связанные, например, с истечением срока полезной службы.

Срок полезной службы нематериальных активов определяется предприятием при принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезной службы нематериальных активов производится исходя из:

- а) срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования нематериальных активов согласно законодательству Республики Узбекистан;

- б) ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезной службы определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого нематериального актива.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезной службы, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на пять лет.

Согласно п. 45 НСБУ № 7 срок полезной службы нематериальных активов не может превышать срока деятельности предприятия с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Согласно п. 54 НСБУ № 7 срок полезной службы нематериального актива может быть пересмотрен в конце каждого отчетного года, если в следующем периоде ожидаются изменения срока полезной службы актива или изменения условий получения будущих экономических выгод с учетом произведенных затрат, улучшающих нематериальные активы и, следовательно, продлевающих срок службы или сокращающих этот срок, и если прогнозы существенно отличаются от первоначальных оценок, необходимо увеличивать или уменьшать сумму амортизации для текущего и будущих периодов.

Амортизация нематериального актива начисляется исходя из нового метода начисления амортизации и срока полезной службы, начиная с месяца, следующего за месяцем изменений.

Согласно п. 64 НСБУ № 7 амортизационные отчисления по гудвиллу отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения его первоначальной стоимости на протяжении срока его полезной службы.

Период списания суммы гудвилл должен отражать наилучшую оценку периода, в течение которого ожидается поступление на предприятие будущих экономических выгод. Срок полезной службы гудвилла не должен превышать двадцати лет (но не более срока деятельности предприятия) с момента первоначального признания.

Амортизационные отчисления по гудвиллу осуществляются с применением методов и в порядке, предусмотренном в параграфе 7 настоящего НСБУ.

В финансовой отчетности стоимость гудвилла отражается за вычетом произведенных списаний за соответствующий отчетный период.

Сумма отрицательного гудвилла относится на финансовые результаты предприятия как прочие доходы от основной деятельности на систематической основе на протяжении средневзвешенного срока полезной службы идентифицируемых приобретенных амортизируемых активов.

В бухгалтерском учете ежемесячное начисление амортизации отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена сумма ежемесячной амортизации, исчисленной исходя из выбранного организацией способа списания нематериальных активов	(2010 2510 9420 и др.)	0510- 0590

3.5. Учет выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов (списание с баланса) может происходить по следующим причинам:

- а) ликвидации;
- б) реализации;
- в) обмена;
- г) безвозмездной передачи;
- д) передачи в уставный капитал в виде учредительного вклада;
- е) расчета нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица;

ж) выявления фактов недостачи. При определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия нематериальных активов остаток суммы дооценки нематериальных активов, которые ранее были переоценены,

т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов включается в кредит счета учета выбытия прочих активов с одновременным уменьшением резервного капитала по счету 8510 "Корректировки по переоценке имущества".

По нематериальным активам, выбывшим по причинам, указанным выше, до вступления в силу НСБУ № 7 "Нематериальные активы", утвержденного приказом МФ РУз. от 25 марта 2005 года № 35 (рег. № 1485 от 27 июня 2005 года - Собрание законодательства РУз., 2005 г., № 25-26, ст. 188), результаты (сальдо) переоценки выбывших нематериальных активов, учтенных на счете 8510 "Корректировки по переоценке имущества", т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих нематериальных активов, переносятся на счет 8520 "Резервный капитал".

В связи с этим организации должны разделить результаты (сальдо) переоценки, учитываемые на счете 8510 "Корректировки по переоценке имущества", т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок, на две части: результаты (сальдо) переоценки по нематериальным активам, числящимся в балансе, и по выбывшим нематериальным активам до вступления в силу Национального стандарта бухгалтерского учета (НСБУ) № 7 "Нематериальные активы", утвержденного приказом МФ РУз. от 25 марта 2005 года № 35 (рег. № 1485 от 27 июня 2005 года - Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2005 г., № 25-26, ст. 188).

Учет продажи нематериальных активов

Нематериальные активы могут списываться с баланса организации в случае их продажи. Причем продажа нематериальных активов может осуществляться не только по договору купли-продажи. Патентообладатель вправе передать патент любому физическому или юридическому лицу по договору о передаче исключительных прав на использование объекта промышленной собственности. Владелец зарегистрированного товарного знака может передать его другому лицу по договору об уступке товарного знака. Данные договора должны быть зарегистрированы в Государственном патентном ведомстве РУз.

Реализация нематериальных активов осуществляется в порядке, установленном законодательством, и они списываются с баланса реализующей организации по балансовой стоимости.

При этом организация имеет право установить иную стоимость реализации нематериальных активов в порядке, установленном законодательством, которая отличается от балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации нематериальных активов определяется как разница между выручкой от реализации и остаточной (балансовой) стоимостью реализуемых нематериальных активов, с учетом налога на добавленную стоимость и расходов по их реализации, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, то есть превышение

сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

В организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с их реализацией отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) на сумму реализованной (продажной) стоимости нематериальных активов:

дебет счета 4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

б) в случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";

в) при списании первоначальной стоимости нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета нематериальных активов (0400);

г) при списании накопленной амортизации нематериальных активов:

дебет счета учета амортизации нематериальных активов (0500);

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

д) на сумму расходов по реализации:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

е) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта нематериальных активов, учитываемых на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

ж) на сумму прибыли от реализации нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";

з) на сумму убытка от реализации нематериальных активов:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов".

Пример. Организация по договору купли-продажи продает объект нематериальных активов по договорной стоимости 118 000 сум (в т.ч. НДС - 10000 сум). Первоначальная стоимость нематериальных активов 80 000 сум. Сумма амортизационных отчислений на момент списания 12 000 сум.

В бухгалтерском учете это будет отражено следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана сумма начисленных амортизационных отчислений	12 000	0530	9220

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Списана первоначальная стоимость продаваемого объекта нематериальных активов	80 000	9220	0430
3	Отражена сумма от продажи объекта нематериальных активов	118 000	4010	9220
4	Начислен НДС по проданному объекту нематериальных активов (50 000/20%)	10 000	9220	6410
5	Финансовый результат от продажи объекта нематериальных активов (12+118)-(80+10)	40 000	9220	9320
6	Поступила сумма от покупателя за проданный нематериальный актив	118 000	5110	4010

Учет передачи нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций

Организация может передать нематериальный актив в качестве вклада в уставный капитал другой организации.

Передача осуществляется по стоимости определяемой по согласованию сторон. Финансовые вложения, в том числе и вклады в уставный капитал других организаций, принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. Затратами инвестора в данном случае является остаточная стоимость передаваемых нематериальных активов, а также возможные дополнительные расходы связанные с передачей нематериальных активов.

Нематериальные активы передаются в качестве вклада в уставный капитал других организаций на основании учредительных документов в порядке, установленном законодательством.

Нематериальные активы списываются с баланса организации, передающей их в уставный капитал в качестве вклада, по балансовой стоимости.

При этом организации могут вносить нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал других организаций по иной стоимости в соответствии с установленным законодательством порядком, которая отличается от балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи нематериальных активов в уставный капитал в качестве вклада определяется как разница между стоимостью, оцененной в соответствии с учредительным договором или иным порядком, установленным законодательством, и остаточной (балансовой) стоимостью передаваемых нематериальных активов, с учетом расходов по передаче в уставный капитал в качестве вклада, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

В организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с передачей в уставный капитал в качестве вклада в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) передача нематериальных активов в уставный капитал в качестве вклада по стоимости, определенной в соответствии с учредительным договором или иным документом в соответствии с законодательством:

дебет счетов учета долгосрочных инвестиций (0600);

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

б) при списании первоначальной стоимости нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета нематериальных активов (0400);

в) при списании накопленной амортизации нематериальных активов:

дебет счетов учета амортизации нематериальных активов (0500);

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

г) расходы по передаче нематериальных активов в уставный капитал в качестве вклада:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

д) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта нематериальных активов, учитываемых на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

е) на сумму прибыли от передачи нематериальных активов в уставный капитал в качестве вклада:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";

ж) на сумму убытка от передачи нематериальных активов в уставный капитал в качестве вклада:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов".

Пример. Организация вносит свою долю уставного капитала учреждаемого им общества нематериальным активом.

Первоначальная стоимость внесенного в уставный капитал нематериального актива составляет 10 800 000 сум. К моменту передачи по нематериальному активу была начислена амортизация в сумме 360 000 сум. Собранием учредителей общества (с привлечением оценщика) внесенный в качестве вклада в уставный капитал объект нематериальных активов оценен в 13 000 000 сум.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена начальная стоимость другой организации в оценке, установленной учредительными документами	10 800 000	9220	0440

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу	360 000	0540	9220
3	Отражена стоимость нематериального актива, согласованной учредителями	13 000 000	0620-0690	9220
4	Отражена прибыль от участия в уставном капитале другой организации (13 000 000 – 10 440 000)	2 560 000	9220	9320

Учет безвозмездной передачи нематериальных активов

Безвозмездная передача нематериальных активов осуществляется в порядке, установленном законодательством, и они списываются с баланса организации, передающей безвозмездно, по балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от безвозмездной передачи нематериальных активов определяется как сумма остаточной (балансовой) стоимости передаваемых нематериальных активов и налога на добавленную стоимость по ним, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

В организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с их безвозмездной передачей в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

- а) при списании первоначальной стоимости нематериальных активов: дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов"; кредит счетов учета нематериальных активов (0500);
- б) при списании накопленной амортизации нематериальных активов: дебет счетов учета амортизации нематериальных активов (0500); кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- в) в случае начисления налога на добавленную стоимость: дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов"; кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";
- г) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта нематериальных активов, учитываемых на счетах учета резервного капитала: дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества"; кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- д) на сумму прибыли от безвозмездной передачи нематериальных активов: дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов"; кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";
- е) на сумму убытка от безвозмездной передачи нематериальных активов:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов".

Пример. У организации числится на балансе объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого 500 000 сум. Организация передает данный объект нематериальных активов по договору дарения некоммерческой организации. На момент заключения договора рыночная стоимость передаваемого нематериального актива составила 590 000 сум. Амортизация составила 400 000 сум.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена первоначальная стоимость переданных нематериальных активов	500 000	9220	0440
2	Списана амортизация, начисленная по передаваемому нематериальному активу	400 000	0540	9220
3	Начислен НДС на рыночную стоимость передаваемого объекта (590 000x20%)	118 000	9220	6410
4	Отражен убыток от передачи материальных активов (500 000+118 000-400 000)	18 000	9430	9220

Учет списания нематериальных активов вследствие их непригодности к дальнейшему использованию

Нематериальные активы могут списываться с баланса в связи с их ликвидацией в следующих случаях:

- а) после истечения установленного срока полезной службы (полного начисления амортизационных отчислений);
- б) в соответствии с решениями соответствующих государственных уполномоченных органов;
- в) морально устаревшие (*морально устаревшие нематериальные активы - это нематериальные активы, которые обесцениваются в результате разработки (создания) более производительных и экономичных видов нематериальных активов того же назначения*);
- г) пришедшие в состояние, непригодное к дальнейшему использованию.

В организациях для принятия решения о списании нематериальных активов в связи с их ликвидацией создается комиссия под председательством лица, назначаемого руководителем. В состав комиссии должны быть включены соответствующие специалисты, работники бухгалтерии и материально-ответственные лица организации. Комиссия создается приказом руководителя организации.

Комиссия, создаваемая для принятия решения о списании нематериальных активов в связи с их ликвидацией, имеет следующие полномочия:

а) производит изучение состояния нематериальных активов, подлежащих списанию, используя при этом необходимую подтверждающую документацию исключительных прав (патент, паспорт и другие документы), а также данные бухгалтерского учета;

б) устанавливает невозможность или экономическую нецелесообразность их восстановления;

в) устанавливает причины списания нематериальных активов (полное начисление амортизационных отчислений, нарушение нормальных условий эксплуатации, стихийные бедствия и др.);

г) выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие нематериальных активов из эксплуатации.

Результаты принятого комиссией решения о списании нематериальных активов в связи с их ликвидацией оформляются актом о ликвидации нематериальных активов (форма № НМ-4).

Акт о ликвидации нематериальных активов (форма № НМ-4), который является основанием для уничтожения ликвидируемых нематериальных активов, составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, и утверждается руководителем организации. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объектов нематериальных активов.

В акте о ликвидации нематериальных активов указываются следующие данные, характеризующие ликвидируемые нематериальные активы: год разработки (изготовления), дата его поступления в организацию, дата ввода в эксплуатацию, первоначальная стоимость нематериального актива (для переоцененных - восстановительная), сумма начисленной амортизации за весь срок эксплуатации по данным бухгалтерского учета, причины ликвидации и другие.

При списании с баланса нематериальных активов, выбывших вследствие аварий или нарушения нормальных условий эксплуатации, к акту о ликвидации прилагается копия акта об аварии или нарушении нормальных условий эксплуатации, а также поясняются причины, вызвавшие аварию или нарушение нормальных условий эксплуатации, и указываются меры, принятые в отношении виновных лиц.

При списании с баланса нематериальных активов, выбывших вследствие стихийных бедствий, к акту о ликвидации может быть приложено заключение специальной правительственной комиссии.

Уничтожение нематериальных активов до утверждения актов о ликвидации не допускается.

По завершении ликвидационного процесса бухгалтерией организации составляется справка о результатах ликвидации нематериальных активов.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от ликвидации нематериальных активов определяется как сумма остаточной (балансовой) стоимости списываемых нематериальных активов и расходов по их ликвидации, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм

предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

На организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с их ликвидацией отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

а) при списании первоначальной стоимости нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета нематериальных активов (0400);

б) при списании накопленной амортизации нематериальных активов:

дебет счетов учета амортизации нематериальных активов (0500);

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

в) на сумму расходов по ликвидации:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

г) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта нематериальных активов, учитываемых на счетах учета резервного капитала:

дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";

д) на сумму прибыли от ликвидации нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";

е) на сумму убытка от ликвидации нематериальных активов:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов".

Пример. На балансе организации числится исключительное авторское право на компьютерную обучающую программу «Учет заработной платы». Первоначальная стоимость этой программы составляет 1 740 000 сум, а сумма начисленной по ней амортизации — 1 160 000 сум.

В 2007 году организация создала комиссию, которая установила, что дальнейшее использование программы нецелесообразно, поскольку она устарела. Это заключение комиссия оформила соответствующим актом.

Списание исключительных авторских прав на программу отражается в бухгалтерском учете организации следующими проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленной по объекту нематериальных активов	1 160 000	0570	9220
2	Списана первоначальная стоимость выбывающего нематериального актива	1 740 000	9220	0470
3	Отражен убыток от списания нематериального актива (17 400 -1 160 000)	580 000	9430	9220

Порядок списания нематериальных активов в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица

Передача нематериальных активов участнику, выходящему из состава участников юридического лица, осуществляется в соответствии с учредительными документами этого юридического лица.

Нематериальные активы списываются с баланса организаций в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица по балансовой стоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия нематериальных активов в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица определяется как разница между передаваемой стоимостью нематериальных активов для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле и остаточной (балансовой) стоимостью выбывающих нематериальных активов с учетом налога на добавленную стоимость, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

В случае превышения стоимости передаваемых нематериальных активов над суммой задолженности выбывающим участникам по их доле разница возмещается выбывающими участниками.

На организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

а) передача нематериальных активов для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле:

дебет счета 6620 "Задолженность выбывающим учредителям по их доле" - на сумму задолженности выбывающим участникам по их доле;

дебет счета учета задолженности разных дебиторов (4800) - на сумму возмещения выбывающими участниками, определяемую как разница между стоимостью передаваемых нематериальных активов и суммой задолженности выбывающим участникам по их доле;

кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов" - на сумму передаваемой стоимости нематериальных активов для расчета по задолженности выбывающим участникам по их доле;

б) в случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)";

в) при списании первоначальной стоимости нематериальных активов:

дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";

кредит счетов учета нематериальных активов (0400);

г) при списании накопленной амортизации нематериальных активов:

- дебет счетов учета амортизации нематериальных активов (0500);
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- д) на сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта нематериальных активов, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
дебет счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов";
- е) на сумму прибыли от выбытия нематериальных активов в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица:
дебет счета 9220 "Выбытие прочих активов";
кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";
- ж) на сумму убытка от выбытия нематериальных активов в связи с расчетом нематериальными активами при выходе участника из состава участников юридического лица:
дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";
кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов".

Порядок списания нематериальных активов в связи с выявлением недостачи или потери

Нематериальные активы списываются с баланса организаций в связи с выявлением недостачи или потери при инвентаризации по балансовой стоимости.

На организациях списание с баланса нематериальных активов в связи с выявлением недостачи или потери отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Положением о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации, утвержденным постановлением от 10 марта 2007 года МФ РУз. № 37, Государственного налогового комитета Республики Узбекистан № 2004-26, Министерства труда и социальной защиты населения Республики Узбекистан № 20/1 (рег. № 1334 от 6 апреля 2007 года - Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 14, ст. 173).

3.6. Инвентаризация нематериальных активов

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

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специа-

листы (патентоведы, юристы, инженеры, экономисты, техники, ревизоры, аудиторы). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, а также обслуживающих организацию аудиторских фирм. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

При проведении инвентаризации нематериальных активов следует руководствоваться приказом Минфина РУз. от 10.03.2007 г. № 37 «Положение о порядке бухгалтерского учета налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации» и приказом Минфина РУз. от 14.12.2005 г. № 105 «Положение о порядке списания с баланса нематериальных активов».

Кроме общих правил проведения инвентаризации этими документами предусматривается, что при инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить наличие документов, подтверждающих права организаций на их использование, а также правильность и своевременность отражения нематериальных активов в балансе. В случае выявления отклонения от учетных данных составляются сличительные ведомости по имуществу, при инвентаризации которого выявлены такие отклонения. В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, т.е. расхождения между показателями — данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации недостачи нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

а) при списании первоначальной стоимости недостающего нематериального актива:

дебет счета 9220 «Выбытие прочих активов»;
кредит счета учета нематериальных активов (0400);

б) при списании начисленной амортизации по недостающему нематериальному активу:

дебет счета учета амортизации нематериальных активов (0500);
кредит счета 9220 «Выбытие прочих активов»;

в) на сумму убытка от выбытия (остаточную стоимость) недостающего нематериального актива:

дебет счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
кредит счета 9220 «Выбытие прочих активов».

В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающего нематериального актива (сумма взыскания) оказалась выше убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива, сумма дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего нематериального ак-

тива, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

кредит счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей” - на сумму убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива;

кредит счета 9320 “Прибыль от выбытия прочих активов” - на разницу между рыночной стоимостью недостающего нематериального актива, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и суммой убытка от выбытия (остаточной стоимостью) недостающего нематериального актива.

Сумма дохода от выбытия нематериальных активов в связи с их недостаточей и потерей подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

В случае признания виновным материально ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающего нематериального актива (сумма взыскания) оказалась ниже убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива, сумма убытка отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 “Задолженность персонала по возмещению материального ущерба” - на рыночную стоимость недостающего нематериального актива, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

дебет счета 9430 “Прочие операционные расходы” - на разницу между рыночной стоимостью недостающего нематериального актива, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально ответственных лиц, и суммой убытка от выбытия (остаточной стоимостью) недостающего нематериального актива;

кредит счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей” - на сумму убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива.

Сумма убытка от выбытия нематериальных активов в связи с их недостаточей и потерей увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Когда конкретные виновники недостачи не установлены или возможность взыскания с материально-ответственных лиц отсутствует, убытки (остаточная стоимость) от выбытия недостающего нематериального актива относятся на финансовые результаты и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 9430 “Прочие операционные расходы”;

кредит счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей”.

Сумма убытка от выбытия нематериальных активов в связи с их недостаточей и потерей увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Обнаруженные при инвентаризации неучтенные нематериальные активы (излишки) оцениваются по рыночной стоимости аналогичных нематериаль-

ных активов на дату обнаружения с учетом полезного срока их использования (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц) и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета учета нематериальных активов (0400);
кредит счета 9390 "Прочие операционные доходы".

Сумма дохода по нематериальным активам, обнаруженным при инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Начисление амортизационных отчислений по неучтенным нематериальным активам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого нематериального актива в состав нематериальных активов, и производится до полного погашения амортизируемой стоимости этого нематериального актива либо списания этого нематериального актива с баланса.

Пример. При инвентаризации выявлена недостача нематериального актива по первоначальной стоимости 3 000 000 сум, сумма начисленной амортизации - 400 000 сум. Рыночная стоимость объекта согласованная комиссиями и экспертами по оценке составляет 3 500 000 сум. В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	3 000 000	9210	0120
2	Списывается начисленная амортизация	400 000	0220	9210
3	Отражена сумма потери от выбытия недостающего нематериального актива	2 600 000	5910	9210
4	Отражена рыночная стоимость недостающего нематериального актива, подлежащая взысканию с виновного лица	3 500 000	4730	
	- сумма потери от выбытия недостающего нематериального актива	2 600 000		5910
	- разница между рыночной стоимостью недостающего нематериального актива, подлежащей взысканию с виновного лица и суммой убытка от выбытия недостающего нематериального актива	900 000		9310

Вопросы для самопроверки

1. Какие объекты относятся к нематериальным активам?
2. Какие условия необходимы для принятия к учету нематериальных активов?
3. Каковы способы поступления нематериальных активов?

4. На каком счете учитываются НДС при покупке нематериальных активов?

5. Какие затраты организация производит при создании нематериальных активов?

6. Каковы задачи учета нематериальных активов?

7. По какой стоимости принимаются к учету нематериальные активы?

8. По какой стоимости оцениваются нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал?

9. Перечислите способы начислений амортизации на нематериальные активы.

10. По каким причинам происходит выбытие нематериальных активов?

Тесты для самостоятельного контроля

1. *Начисленная амортизация по объектам нематериальных активов, по которым разрешается производить амортизационные отчисления, относится на:*

1. издержки производства (обращения);
2. финансовые результаты;
3. расходы.

2. *Учет затрат по поступлению нематериальных активов отражается записью:*

1. дебет 0400 кредит 6010;
2. дебет 0400 кредит 6990;
3. дебет 0830 кредит 6010.

3. *По какой стоимости отражаются нематериальные активы в балансе?*

1. первоначальной;
2. рыночной;
3. остаточной.

4. *Какой записью оформляется списание амортизации выбывших нематериальных активов?*

1. дебет 2010 кредит 0500;
2. дебет 9220 кредит 0500;
3. дебет 0500 кредит 9220.

5. *На дебет какого счета списываются проданные нематериальные активы?*

1. 0400;
2. 9220;
3. 4010.

6. *Какой записью оформляется получение нематериальных активов по договору дарения?*

1. дебет 0830 кредит 9390;

2. дебет 0830 кредит 6010;
3. дебет 0400 кредит 8530.

7. *Величину НДС можно принять к зачету, если у организации есть:*

1. счет-фактура и акт взаимозачета;
2. счет-фактура;
3. акт взаимозачета.

8. *На продажную стоимость нематериальных активов делается запись при продаже:*

1. дебет 9220 кредит 0430;
2. дебет 0430 кредит 9220;
3. дебет 4010 кредит 9220.

9. *На убыток при продаже нематериальных активов делается запись:*

1. дебет 9220 кредит 9430;
2. дебет 9430 кредит 9220;
3. дебет 9690 кредит 0400.

10. *Отражение передачи нематериальных активов в уставный капитал другой организации в оценке, установленной учредительными документами оформляется записями:*

- дебет 0690 кредит 0400;
- дебет 0400 кредит 0690;
- дебет 0690 кредит 9220.

Правильные ответы

1-3; 2-3; 3-3; 4-3; 5-2; 6-3; 7-1; 8-3; 9-2; 10-3.

ГЛАВА 4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

4.1. Понятие материально-производственных запасов и их виды

Товарно-материальные запасы - материальные активы, содержащиеся в целях дальнейшей продажи в ходе нормальной деятельности и находящиеся в процессе производства, а также используемые в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций.

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов регулируется по НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы», утвержденным Приказом МФ РУз. от 15.06.2006 г. № 52, а также нормативно-правовыми актами РУз., регулируемыми вопросы бухгалтерского учета в РУз. 4-х уровней.

В соответствии с п.8 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» товарно-материальные запасы признаются в качестве актива, если:

а) существует уверенность поступления в организацию будущей экономической выгоды, связанной с активом;

б) стоимость актива может быть достоверно оценена;

в) перешло право собственности на него.

Момент перехода права собственности на товарно-материальные запасы, риски и вознаграждения, связанные с ними, определяется на основании договора поставки (купли-продажи), оговаривающего ее условия.

Основными положениями учета товарно-материальных запасов являются:

- определение момента признания;
- классификация;
- оценка балансовой стоимости;
- определение затрат, включаемых в себестоимость товарно-материальных запасов;
- последующее признание затрат, включая стоимость товарно-материальных запасов в качестве расхода;
- уменьшение стоимости товарно-материальных запасов до чистой стоимости реализации (оценка);
- определение финансовых результатов от их выбытия;
- порядок раскрытия информации по ним в финансовой отчетности.

Чистая стоимость реализации товарно-материальных запасов - текущая стоимость этих активов, за вычетом оцененных затрат по доведению до состояния используемых по назначению и реализации.

Текущая стоимость товарно-материальных запасов - стоимость этих запасов по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма,

достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Прямые затраты связанные с товарно-материальными запасами – это производственные затраты, непосредственно связанные с процессом производства отдельных видов товарно-материальных запасов (оказанием услуг и выполнением работ) и прямо относимые на себестоимость их единицы.

Косвенные затраты связанные с товарно-материальными запасами – это производственные затраты, связанные с процессом производства нескольких видов товарно-материальных запасов (оказанием услуг и выполнением работ), которые не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость единицы определенных товарно-материальных запасов, вследствие чего они распределяются между объектами затрат и себестоимостью их единицы расчетным путем.

Товарно-материальные запасы могут находиться в организациях в виде:

а) запасов сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектовующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, обслуживания производства, административных потребностей и иных целей;

б) молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и нагуле, птиц, семей пчел, взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм), скота, принятого со стороны для реализации;

в) незавершенного производства в виде незаконченных обработкой и сборкой деталей, узлов, изделий и незаконченных технологических процессов. Незавершенное производство в организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, состоит из расходов на выполнение незаконченных работ (услуг), по которым еще не оформлены приемо-сдаточные документы и организацией не признан соответствующий доход;

г) готовой продукции, изготовленной в организации (конечный результат производственного цикла - актив, законченный обработкой (комплектацией), который предназначен для реализации и соответствует техническим и качественным характеристикам, предусмотренным договором или требованиями других документов, в случаях, установленных законодательством);

д) товаров, приобретенных (полученных) от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи или перепродажи без дополнительной обработки в ходе обычной деятельности организации. При этом объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены в целях дальнейшей продажи или перепродажи.

В соответствии с п.7 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» единица бухгалтерского учета товарно-материальных запасов устанавливается ор-

организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации о запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера товарно-материальных запасов, порядка их приобретения и использования единицей товарно-материальных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

4.2. Задачи учета материально-производственных запасов

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- формирование фактической стоимости запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- своевременное и правильное проведение инвентаризации товарно-материальных запасов и отражение её результатов в бухгалтерском учете.

4.3. Оценка материально-производственных запасов

В соответствии с п. 11 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» товарно-материальные запасы оцениваются по наименьшей из двух стоимостей: себестоимости (стоимости приобретения или производственной себестоимости) или чистой стоимости реализации на конец отчетного периода.

Себестоимость товарно-материальных запасов, признанная соответствующим образом в бухгалтерском учете, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Республики Узбекистан и НСБУ № 4.

Товарно-материальные запасы подлежат включению в бухгалтерский баланс организации по себестоимости, которая включает в себя стоимость приобретения (суммы, уплачиваемые поставщику) и все затраты, связанные с их приобретением.

К затратам, связанным с приобретением товарно-материальных запасов и включаемым в их себестоимость, относятся:

- а) таможенные пошлины и сборы;
- б) суммы налогов и сборов, связанных с приобретением товарно-материальных запасов (если они не возмещаются);

в) комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим и посредническим организациям, через которые приобретены товарно-материальные запасы;

г) расходы по сертификации товарно-материальных запасов и их испытанию в соответствии с техническими условиями, связанными с приобретением товарно-материальных запасов;

д) транспортно-заготовительные расходы по заготовке и доставке товарно-материальных запасов до места их текущего расположения или использования. Они состоят из затрат по заготовке, оплате тарифов (фрахт) за погрузочно-разгрузочные работы и транспортировке товарно-материальных запасов всеми видами транспорта до места их текущего расположения или использования, включая расходы по страхованию рисков при транспортировке товарно-материальных запасов;

е) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товарно-материальных запасов.

Торговые скидки, скидки и другие подобные вычеты производятся при определении затрат на приобретение товарно-материальных запасов.

Денежные скидки, полученные в результате досрочной оплаты либо в результате большого объема закупок, либо других подобных причин, предусмотренных соглашением сторон, не уменьшают стоимость приобретенных товарно-материальных запасов, а относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Затраты по приобретению товарно-материальных запасов определяются на основании первичных документов, подтверждающих их возникновение.

Если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа за приобретаемые товарно-материальные запасы, то данные товарно-материальные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости реализуемых без предоставления отсрочки или рассрочки платежа. При этом возникающая разница между стоимостью товарно-материальных запасов, реализуемых без предоставления отсрочки или рассрочки, и общей суммой платежей по приобретаемым товарно-материальным запасам признается как финансовые расходы (затраты по процентам) на протяжении периода отсрочки или рассрочки платежа, в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей по отсрочке или рассрочке.

Расходы, связанные с работами по дополнительной обработке и доведению товарно-материальных запасов до состояния, пригодного к использованию (работы по доведению), включают в себя затраты организации по сортировке, фасовке (упаковке) и по приведению их в товарный вид, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Расходы, связанные с работами по доведению, независимо от выполнения их как собственными силами организации - покупателя, так и сторонними организациями, включаются в себестоимость товарно-материальных запасов.

В соответствии с п. 15 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» транспортно-заготовительные расходы организации принимаются к учету

или относятся на стоимость приобретенных товарно-материальных запасов по одному из следующих методов:

а) непосредственного (прямого) включения транспортно-заготовительных расходов в себестоимость товарно-материальных запасов (присоединение к договорной цене, присоединение к денежной оценке вклада, внесенного в уставный капитал, присоединение к текущей стоимости безвозмездно полученных и т. п.).

Непосредственное (прямое) включение транспортно-заготовительных расходов в себестоимость товарно-материальных запасов целесообразно применять в организациях с небольшой номенклатурой товарно-материальных запасов, а также в случаях существенной значимости стоимости отдельных видов и групп товарно-материальных запасов;

б) отнесения транспортно-заготовительных расходов на отдельный синтетический счет "Заготовление и приобретение материалов" согласно расчетным документам поставщика с последующим отношением их в себестоимость товарно-материальных запасов или по мере использования на производственные затраты и (или) на расходы периода по элементу "Материалы".

Сумма транспортно-заготовительных расходов обобщается отдельно и распределяется между соответствующими наименованиями товарно-материальных запасов (партиями, группами, на которые эти транспортно-заготовительные расходы относятся).

Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая обобщается отдельно, в зависимости от периода, установленного в учетной политике организации, распределяется между суммой остатка товарно-материальных запасов на конец периода и суммой товарно-материальных запасов, которые были (использованы, реализованы, безвозмездно переданы и т.п.) за период. Сумма транспортно-заготовительных расходов, которая относится к выбывающим товарно-материальным запасам, определяется как произведение среднего процента транспортно-заготовительных расходов и стоимости, выбывших товарно-материальных запасов, с отражением ее на тех же счетах учета, в корреспонденции с которыми отражено выбытие этих товарно-материальных запасов. Средний процент транспортно-заготовительных расходов определяется делением суммы остатка транспортно-заготовительных расходов на начало периода и транспортно-заготовительных расходов, понесенных за период, на сумму остатка товарно-материальных запасов на начало периода и товарно-материальных запасов, поступивших за период.

Применяемый метод учета транспортно-заготовительных расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

Себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных за плату, определяется суммой, уплачиваемой поставщику (продавцу) в соответствии с договором или документами, подтверждающими их приобретение, выполнение работ, оказание услуг, за вычетом возмещаемых (принимаемых к зачету) налогов и включением затрат, связанных с приобретением товарно-материальных запасов, предусмотренных в п. 13 НСБУ № 4, которые перечислены выше.

Себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в суммах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РУз. на дату оформления грузовой таможенной декларации или документов, подтверждающих выполнение работ, оказание услуг, и включением соответствующих затрат, связанных с приобретением товарно-материальных запасов.

Товары, приобретенные организацией со стороны для перепродажи, могут учитываться по стоимости их приобретения. При этом затраты, связанные с приобретением товаров, относятся на расходы периода (по реализации) организации в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Организациям, осуществляющим торговлю и общественное питание, в целях надлежащего контроля над деятельностью материально-ответственных лиц, разрешается учитывать приобретенные товарно-материальные запасы по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) на счетах бухгалтерского учета.

Применяемый порядок учета товарно-материальных запасов должен быть отражен в учетной политике организации.

Себестоимость активов, переведенных из состава долгосрочных активов в состав товарно-материальных запасов, определяется балансовой (остаточной) стоимостью этих долгосрочных активов.

Себестоимость каждого из совокупности товарно-материальных запасов, приобретенных на одну общую сумму, определяется распределением этой суммы пропорционально текущей стоимости отдельного товарно-материального запаса.

Транспортно-заготовительные и другие расходы по приобретению учитываются потребителем на одном аналитическом счете одноименного названия. Таким образом, учет транспортно-заготовительных расходов в соответствии с учетной политикой организации может осуществляться непосредственно на счетах 1510 «Заготовление материальных ценностей» и 1010 «Материалы».

Если в качестве твердых учетных цен потребитель избрал как вариант учетной политики плановую себестоимость материалов, то поступление запасов в текущем учете отражается на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости с отражением разницы между плановой и фактической себестоимостью на аналитическом счете 1610 «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Применение твердых учетных цен упрощает постановку текущего учета движения производственных запасов. Особенно это важно для средних и крупных предприятий с большой номенклатурой материалов. Вместе с тем, требования рыночной экономики делают проблематичным применение твердых учетных цен.

Если организация применяет твердые учетные цены, то в процессе списания материалов на производственные и иные цели возникает необходимость доведения их до фактической себестоимости. Данная процедура реали-

зуется составлением в конце месяца специального расчета суммы отклонений, относящейся к стоимости израсходованных материалов. Вначале исчисляются процент отклонений путем отнесения суммы транспортных расходов или суммы отклонений на начало отчетного периода с учетом поступлений за этот период к договорной цене (плановой себестоимости в отчетном периоде). Исчисленный таким путем процент умножается на сумму израсходованных материалов по договорной цене или плановой себестоимости в отчетном периоде.

Наряду с определением твердой учетной цены очень важно установить единицу учета материальных ценностей. Такой единицей являются каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т.е. каждый номенклатурный номер.

4.4. Синтетический учет материально-производственных запасов

Синтетический учет материально-производственных запасов ведут на синтетических счетах 1000 «Счета, учитывающие материалы», 1110 «Животные на выращивании и откорме», 1510 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 1610 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В соответствии с Инструкцией по применению плана счетов, утвержденной МФ РУз. от 09.09.2002 г. № 103, на синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по себестоимости (стоимости приобретения или производственной себестоимости) или чистой стоимости реализации на конец отчетного периода.

В синтетическом учете применяются два способа заготовления материалов:

- с использованием счета 1010 «Материалы» (по фактической себестоимости);
- с использованием счетов 1010 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 1610 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (по учетным ценам).

Первый способ применяется в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также с небольшим количеством поставок в отчетном периоде. Как правило, в таких организациях учетные цены не применяются, а поступившие материалы приходятся по их фактической себестоимости изготовления.

Записи в бухгалтерском учете:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается покупная стоимость материалов на сумму без НДС	1010	6010

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
2	Оприходованы материалы, изготовленные в организации по фактической себестоимости	1010	2310
3	Оприходованы отходы основного производства	1010	2010
4	Оприходованы материалы, оставшиеся после ликвидации основных средств в оценке по рыночной стоимости	1010	9210
5	Начисление заработной платы, с отчислениями в социальные фонды работникам снабженческих служб, занятых заготовлением материалов	1010	6710 6510
6	Поступление материалов в качестве вклада в уставный капитал, в оценке по согласованной стоимости	1010	4610
7	Отражается безвозмездное получение материалов в оценке по рыночной стоимости (не гос. предп.)	1010	8530 (9390)
8	Оприходованы материалы, оставшиеся после разборки забракованной продукции	1010	2610

Все расходы по доставке, погрузке, разгрузке, оплате труда снабженческих работников с отчислениями в социальные фонды также отражаются по дебету счета 1010 «Материалы» в корреспонденции с соответствующими счетами.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Акцептован счет транспортной организации на сумму	1010	6010
2	Отражается сумма расходов по доставке произведенной продукции собственным транспортом	1010	2310
3	Отражается сумма расходов, оплаченных подотчетным лицом	1010	4220 4230

Пример. Организация приобрела 1000 кг цемента стоимостью 200 000 сум. Расходы по доставке материалов на склад — 35 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретен цемент	200 000	1010	6010
2	Произведена оплата за цемент поставщику	200 000	6010	5110
3	Отражены расходы по доставке цемента	35 000	1010	6010
4	Оплачено транспортной организации за доставку	35 000	6010	5110

Второй способ применяется в организациях с большой номенклатурой материальных ресурсов и с большим количеством ежедневно поступающих грузов. Данные, позволяющие сформировать фактическую себестоимость материалов, поступают, как правило, в разное время. Так, счета транспортной организации зачастую приходят намного позже оприходования материалов из-за чего в момент оприходования сформировать фактическую себестоимость материала практически невозможно. Поэтому в синтетическом учете применяют счета 1010 «Материалы»; 1510 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 1610 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приняты к учету приобретенные материалы по учетным ценам	1010	1510

Все фактические расходы, связанные с заготовлением материалов, собираются по дебету счета 1510 в корреспонденции со счетами текущих расходов. В конце месяца на счете 1510 образуется отклонение фактической стоимости материалов от учетной оценки, которое должно быть списано на счет 1610. Если сумма оборота по дебету будет больше, чем сумма оборота по кредиту, то полученная разница считается перерасходом, который отражается в учете записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается перерасход по приобретению материально-производственных запасов	1610	1510

Если же сумма оборота по дебету будет меньше, чем сумма оборота по кредиту, то полученная разница считается экономией, которая отражается бухгалтерской записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается списание экономии	1510	1610

Записи в бухгалтерском учете с применением счетов 1010, 1510, 1610.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Акцептован счет поставщика материалов с НДС	1510	6010
2	Акцептован счет транспортной организации за доставку	1510	6010

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Начислена заработная плата с отчислениями в социальные фонды работникам, занятым заготовлением материалов	1510	6710 6510
4	Расходы по доставке, погрузке оплачены подотчетным лицом	1510	4220
5	Оприходованы материалы в учетной оценке	1010	1510
6	Списано отклонение в стоимости материалов	1510 (1610)	1610 (1510)

Пример. Организация, согласно учетной политике, ведет учет материалов по учетным ценам с применением счетов 1510 и 1610. Организация приобрела у поставщика материалы стоимостью 2 950 000 сум. Учетная цена приобретенных материалов составляет 2 900 000 сум. После передачи материалов в производство произведена оплата поставщику. Остатка материалов на счете 1010 и отклонений на счете 1610 на начало месяца не было.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена покупная стоимость материалов	2 950 000	1510	6010
2	Оприходованы материалы по учетной цене	2 900 000	1010	1510
3	Списано отклонение между фактической себестоимостью материалов и их учетной ценой	50 000	1610	1510
4	Приобретенные материалы переданы в производство	2 900 000	2010	1010
5	Списана разница между фактической себестоимостью и учетной ценой материалов	50 000	2010	1610
6	Оплачены материалы поставщику	2 950 000	6010	5110

В соответствии с п.13 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» при приобретении или изготовлении товарно-материальных запасов за счет заемного капитала расходы в виде процентов за пользование кредитом (займом) не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных полностью или частично за счет него.

Пример. Организация для приобретения материала использует кредит банка в сумме 20 650 000 сум. Кредит предоставлен на 3 месяца по ставке 30% годовых с ежемесячной выплатой процентов. Денежные средства поступили на расчетный счет 1 марта 2004 года. Сразу же их перечислили поставщику. Материалы поступили и приняты к учету 16 апреля.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

В марте

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получен кредит банка	20 650 000	5110	6810
2	Перечислены денежные средства поставщику материалов	20 650 000	4310	5110
3	Начислены банку суммы процентов по кредиту за март (20 650 000 x 30%) / 365 x 31)	526 151	9610	6920

В апреле

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислены банку суммы процентов по кредиту за март	526 151	6920	5110
2	Начислены проценты к уплате за апрель до момента оприходования материалов	526 151	9610	6920
3	Отражено поступление материалов	20 650 000	1010	6010
4	Ранее уплаченный аванс вычитывается с задолженностями перед поставщиками	20 650 000	4310	6010
5	Перечислены банку суммы процентов по кредиту за апрель	526 151	6920	5110

В мае исчисляются проценты за кредит, перечисляются денежные средства за начисленные проценты и погашается кредит.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены проценты к уплате за кредит за май	526 151	9610	6920
2	Перечислены банку суммы процентов по кредиту за май	526 151	6920	5110
3	Погашен кредит	20 650 000	6810	5110

В соответствии с п.13 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» расходы, связанные с оплатой приобретенных товарно-материальных запасов (расходы по открытию аккредитива, комиссия банка за переводы, комиссия по конвертации валюты при приобретении товарно-материальных запасов за

инострannую валюту и другие банковские услуги), с подготовкой, регистрацией и закрытием контрактов по приобретению товарно-материальных запасов и другие расходы, не связанные непосредственно с приобретением активов, не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов, а признаются как расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Себестоимость товарно-материальных запасов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в суммах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РУз. на дату оформления грузовой таможенной декларации или документов, подтверждающих выполнение работ, оказание услуг, и включением соответствующих затрат, связанных с приобретением товарно-материальных запасов (п.17 НСБУ № 4).

Пример. Организация по договору произвела предоплату материалов. Их стоимость выражена в долларах США 2000. Курс доллара определяется по курсу доллара США, установленного ЦБ РУз. на дату платежа. В день перечисления он составлял 1340,41 сум. На дату оприходования материалов курс доллара США вырос до 1342 сум.

Хотя на момент уплаты за материалы курс доллара вырос до 1342 сум, материалы принимаются к учету в сумме, фактически оплаченной поставщику к оплате. Она полностью соответствует кредиторской задолженности, возникающей из условия договора, — 2000 доллара на день начисления. В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражено поступление материала (1340,41 x 2000)	2 680 820	1010	6010
2	Перечислены денежные средства поставщику материала:			
	- перечислены с валютного счета (1342 x 2000)	2 684 000	-	5210
	- уменьшение задолженности	2 680 820	6010	-
	- убыток от курсовой разницы	3 180	9620	-

Учет поступления материально-производственных запасов в счет вклада в уставный капитал

Материально-производственные запасы могут вноситься в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации. В этом случае себестоимость товарно-материальных запасов, полученных в качестве вклада в уставный капитал организации, определяется на основании их денежной стоимости, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан (п. 18 НСБУ № 4).

Пример. Уставный капитал ООО по учредительному договору определен в сумме 30 000 000 сум. Доли трех участников (два физических лица и

одно юридическое лицо) определены как равные. Физические лица вносят свои вклады денежными средствами, юридическое лицо — в виде материалов. Их согласованная оценка равна задолженности участника — 10 000 000 сум. Транспортные расходы по доставке материалов составили 53 000 сум (используется транспорт сторонней организации).

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителей по вкладу в уставный капитал ООО	30 000 000	4610	8330
2	Внесены денежные средства учредителей - физических лиц в счет вклада в уставный капитал	20 000 000	5010 5110	4610
3	Отражена стоимость материалов, вносимых в уставный капитал ООО, в оценке согласованной с учредителями	10 000 000	1010	4610
4	Отражена стоимость услуг по доставке материалов	53 000	1010	6010
5	Перечислены денежные средства за доставку материалов	53 000	5110	6010

Фактическая себестоимость материалов будет равна: 10 053 000 сум (10 000 000+ 53 000).

Учет поступления материально-производственных запасов по договору дарения

При получении материально-производственных запасов по договору дарения или безвозмездно их фактическая себестоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Этот метод оценки распространяется и на материально-производственные запасы, остающиеся от выбытия основных средств, при этом под текущей рыночной стоимостью п. 19 НСБУ № 4 понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи активов.

Пример. В январе 2007 года организация безвозмездно получила от физического лица материалы. Рыночная стоимость материалов равна 1 500 000 сум. В январе 2007 года в бухгалтерском учете организации будет сделана следующая запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена рыночная стоимость материалов (не гос. предп.)	1 500 000	1010	8530 (9390)

Учет поступления материально-производственных запасов по договору мены

Если материально-производственные запасы получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, их фактической себестоимостью признается стоимость активов, переданных организацией.

В случае обмена товарно-материальных запасов с доплатой, себестоимость товарно-материальных запасов, полученных в обмен, равна текущей стоимости переданных товарно-материальных запасов, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которые были переданы (получены) при обмене.

Себестоимость товарно-материальных запасов, полученных в обмен на аналогичные товарно-материальные запасы в установленном законодательством порядке, равна балансовой стоимости переданных товарно-материальных запасов.

Себестоимость товарно-материальных запасов, полученных в обмен на не аналогичные товарно-материальные запасы в установленном законодательством порядке, равна текущей стоимости переданных товарно-материальных запасов.

При невозможности установления стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией, себестоимость товарно-материальных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из текущей стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные товарно-материальные запасы (п.21 НСБУ № 4).

Пример. В 2007 году организация заключила договор мены с другой организацией. Согласно договору, организация поставяет 10 стульев себестоимостью 66 500 сум. В обмен на это должно быть получено 50 метров ткани. Такой обмен стороны признали равноценным на сумму 708 000 сум.

В учете организации будут сделаны следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от продажи стульев	708 000	4010	9220
2	Списана себестоимость отгруженных стульев	665 000	9220	1080
3	Оприходована ткань	708 000	1010	6010
4	Зачтены обязательства по договору мены	708 000	6010	4010
5	Определен финансовый результат (708 000 – 46 500)	43 000	9220	9320

Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей

В соответствии с п.6 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются активы, отвечающие одному из следующих критериев:

- а) срок службы не более одного года;
- б) предметы стоимостью до пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект) независимо от срока службы. Руководитель организации имеет право установить в учетной политике меньший предел стоимости предметов для их учета в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Независимо от срока службы и стоимости в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:

- а) специальные инструменты и приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);
- б) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
- в) постельные принадлежности;
- г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);
- д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;
- е) временные (не титульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- ж) сменное оборудование со сроком эксплуатации менее одного года;
- з) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т. п.).

При передаче инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатацию их стоимость полностью списывается на издержки производства или расходы периода, в зависимости от их назначения, с дальнейшим ведением организацией оперативного количественного учета по простой форме (в одностороннем порядке) в разрезе наименований (номенклатурных номеров) или групп (укрупненных комплектов) по себестоимости с указанием даты поступления в эксплуатацию (месяц, год), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально-ответственных лиц в течение срока их использования.

Если стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей больше пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект), то организация при передаче их в эксплуатацию может относить стоимость данного инвентаря и хозяйственных принадлежностей к отсроченным расходам. При этом уменьшение отсроченных расходов, т.е. списание их на затраты, производится с применением одного из следующих методов:

- а) списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);

б) равномерно.

При методе списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) списание суммы отсроченных расходов производится исходя из натурального показателя объема выпущенной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Списание стоимости равномерным методом производится исходя из себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Применение одного из методов списания стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей на затраты производится в течение всего срока полезного использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

В случае если выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, то остаточная стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей (остаток не списанной величины стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей), учитываемая на счетах учета отсроченных расходов, подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве прочих операционных расходов.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию инвентаря и хозяйственных принадлежностей (например, заточка специального инструмента, замена отдельных узлов и деталей и т.п.) включаются в производственные расходы или расходы периода, в зависимости от назначения используемых инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности, находящиеся в эксплуатации, но не использующиеся в дальнейшем по своему назначению, могут быть оприходованы по чистой стоимости реализации в качестве прочего операционного дохода. При этом, если имеется остаток суммы на счетах учета отсроченных расходов по данному инвентарю и хозяйственным принадлежностям, то они также должны относиться на финансовые результаты в качестве расходов отчетного периода.

При списании стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей полностью на издержки производства или расходы периода в момент передачи их в эксплуатацию, в целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет следует вести на забалансовых счетах, в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

Порядок списания стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей при передаче их в эксплуатацию, а также используемый метод отнесения их стоимости на затраты должны быть отражены в учетной политике организации.

Особенности учета тары

По своему назначению тара подразделяется на:

а) тару, предназначенную для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологического процесса производства продукции, выполнения работ и оказания услуг (тара для хранения);

б) тару, предназначенную для упаковки товарно-материальных запасов в производственном процессе, на складах или торговых местах (тара для упаковки);

в) тару, предназначенную для перевозки и хранения в процессе движения товарно-материальных запасов от производителя до потребителя (тара для транспортировки).

По условиям поставки и количеству (кратности) использования различают: тару многократного и разового использования.

Тара многократного использования совершает многократный оборот от поставщика (производителя) к потребителю и после освобождения от товарно-материальных запасов подлежит возврату организации-поставщику в порядке, установленном законодательством или договором.

Тара разового использования списывается организацией на затраты при отпуске ее в производство или при выбытии товарно-материальных запасов и не подлежит возврату.

Стоимость тары разового использования, предназначенной для упаковки продукции в производственном процессе, включается в состав себестоимости, а использованной для упаковки товаров в торговых местах и на складах - на расходы по реализации.

За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с товарно-материальными запасами, поставщиком может взиматься с покупателя залоговая сумма, которая возвращается покупателю после получения от него тары в исправном состоянии.

Взимание залоговых сумм за тару допускается в случаях, предусмотренных прейскурантами, особыми условиями поставки или иными обязательными для сторон правилами.

При возврате покупателем тары поставщикам в исправном состоянии для повторного использования, ему (тара сдатчику) возвращаются суммы, уплаченные им за нее. При этом возврат тары покупателем и получение тары поставщиком, от которого были приобретены товарно-материальные запасы, находящиеся в данной таре, не рассматриваются как операции, приносящие доход. В случае если возвратная тара продается другому поставщику или тара изготавливающим организациям, то данная операция в бухгалтерском учете признается как сделка, приносящая доход.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары - тарные материалы (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка корковая и полиэтиленовая, колпачки вязкие, фольга и др.).

Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, судов, автотранспортных и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности погружаемой продукции (товаров), к таре не относятся.

Расходы по ремонту и обслуживанию многооборотной тары (например, очистка, замена отдельных деталей, частей и т.п.) включаются в расходы периода.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного ее износа, поломки (боя) или порчи и не используемая организацией, подлежит списанию на соответствующие статьи расходов с оформлением соответствующего акта.

4.5. Оценка материально-производственных запасов

В соответствии с п. 53 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» определение стоимости остатков и выбывающих товарно-материальных запасов (в том числе отпущенных в производство) производится одним из следующих методов:

- по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы;
- по средневзвешенной стоимости (АВЕКО);
- по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных запасов (ФИФО).

По МСБУ рекомендуется метод определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, и в других случаях их выбытия:

- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

По каждой группе (виду) товарно-материальных запасов в течение отчетного года применяется только один метод определения стоимости. Применение одного из методов определения стоимости по группе (виду) товарно-материальных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики (п. 54 НСБУ № 4).

По методу идентифицированной себестоимости специфические затраты относятся на определенные товарно-материальные запасы. Этот метод отражения подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены.

Товарно-материальные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.) и не являющиеся взаимозаменяемыми (т.е. они не могут обычным образом заменять друг друга), а также произведенные и предназначенные (используемые) для специальных проектов, оцениваются по методу идентифицированной себестоимости соответствующей единицы.

Второй способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественной учетной практики. Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов, но их количество складывается, соответственно, из их себестоимости и остатка на начало месяца, и поступивших запасов в течение данного месяца.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход — первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц. Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, планирующим осуществление капитальных вложений за счет собственных средств и пользующихся при этом соответствующими льготами на прибыль. В условиях инфляции метод ФИФО обуславливает занижение стоимости отпущенных в производство ресурсов, завышение их остатка в балансе, а следовательно — завышение финансового результата от основной деятельности и улучшение показателей ликвидности.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход — первая в расход, т.е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем по себестоимости предыдущей и т.д. Благодаря этому методу обеспечивается завышение стоимости отпущенных ценностей, занижение их остатка на конец месяца, а значит, снижение прибыли и ухудшение ликвидности. Его рекомендуется использовать тем организациям, которые преследуют цель минимизировать налог на прибыль.

При использовании этих методов возникает необходимость оценки каждой партии реализуемых материалов, что осуществить довольно сложно, учитывая современный уровень механизации и автоматизации учета.

Целесообразнее стоимость израсходованных материалов при их оценке по методам ФИФО и ЛИФО определять расчетным путем. В этом случае по истечении месяца материалы списывают на производство по учетным ценам. По окончании месяца определяют стоимость израсходованных материалов по методу ФИФО или ЛИФО, находят отклонения исчисленной стоимости материалов от стоимости их по учетным ценам и списывают выявленное отклонение на соответствующие счета пропорционально стоимости ранее списанных материалов по учетным ценам.

Пример. Организация автосервиса имела на складе по состоянию на 1 января 2008 года 20 штук автомобильных шин стоимостью 2 000 000 сум (цена за единицу — 100 000 сум).

В январе поступило еще 85 шин, общей стоимостью 11 550 000 сум.

Поступило материалов в январе:

03.01.04 - 5 шт. по цене 110 000 сум = 550 000 сум.

10.01.04 - 30 шт. по цене 120 000 сум = 3 600 000 сум.

17.01.04 - 10 шт. по цене 140 000 сум = 1 400 000 сум.

30.01.04 - 40 шт. по цене 150 000 сум = 6 000 000 сум.

Итого: 85 шт. 11 550 000 сум.

Отпущено на ремонт автотранспорта 100 шин, остаток на складе по состоянию на 1 февраля 2008 года составил 5 штук.

Рассчитаем себестоимость списанных материалов.

1. По методу средней себестоимости
 $(2\,000\,000 \text{ сум} + 11\,550\,000 \text{ сум}) / (20 \text{ шт.} + 85 \text{ шт.}) = 13\,550\,000 / 105 = 129\,047,62 \text{ сум} / \text{шт.}$

Себестоимость списанных материалов составит:

100 шт. x 129 047,62 сум / шт. = **12 904 762 сум.**

Остаток на 01.02.2004 - 5 шт. x 129 047,62 = 645 238 сум.

2. По методу ФИФО

Себестоимость списанных материалов составит:

$(20 \text{ шт.} \times 100\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (5 \text{ шт.} \times 110\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (30 \text{ шт.} \times 120\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (10 \text{ шт.} \times 140\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (35 \text{ шт.} \times 150\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) = 2\,000\,000 \text{ сум} + 550\,000 \text{ сум} + 3\,600\,000 \text{ сум} + 1\,400\,000 \text{ сум} + 5\,250\,000 \text{ сум} = 12\,800\,000 \text{ сум.}$

Остаток на 01.02.2007 г. - 5 шт. x 150 000 сум = 750 000 сум.

3. По методу ЛИФО:

Себестоимость списанных материалов составит:

$(40 \text{ шт.} \times 150\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (10 \text{ шт.} \times 140\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (30 \text{ шт.} \times 120\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (5 \text{ шт.} \times 110\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) + (15 \text{ шт.} \times 100\,000 \text{ сум} / \text{шт.}) = 6\,000\,000 \text{ сум} + 1\,400\,000 \text{ сум} + 3\,600\,000 \text{ сум} + 550\,000 \text{ сум} + 1\,500\,000 \text{ сум} = 13\,050\,000 \text{ сум.}$

Остаток на 01.02.2007 г. - 5 шт. x 100 сум = 500 000 сум.

В табличном виде на начало и на конец отчетного периода, и себестоимость списанных материалов в количественном и стоимостном выражении выглядит таким образом:

Методы:	Остаток на начало 01.01.2008 г.			Себестоимость списанных материалов		Остаток на конец 01.02.2008 г.	
	шт.	цена	сумма	шт.	сумма	шт.	сумма
АВЕКО	20	100 000	2 000 000	100	12 904 762	5	645 238
ФИФО	20	100 000	2 000 000	100	12 800 000	5	750 000
ЛИФО	20	100 000	2 000 000	100	13 050 000	5	500 000

Причина подобного различия очевидна: цены на материалы, как правило, повышаются, поэтому, чем позднее закупаются материалы, тем выше их стоимость.

На сумму списанных шин для ремонта автотранспорта производится бухгалтерская запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списываются шины для ремонта автотранспорта	2310	1040

4.6. Учет выбытия материально-производственных запасов

Товарно-материальные запасы списываются с баланса организации в результате:

- а) реализации;
- б) передачи в виде учредительного вклада в уставный капитал другой организации;
- в) возврата учредителю вклада, ранее внесенного в уставный капитал организации, при выходе его из состава учредителей либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйствующего субъекта между его участниками;
- г) безвозмездной передачи;
- д) обмена;
- е) ликвидации (уничтожения) по причине негодности по истечении сроков хранения, вследствие физического и морального устаревания;
- ж) выявления недостачи, потери или порчи (боля, лома);
- з) предоставления товарного займа или возврата ранее полученного товарного займа;
- и) других операций и событий.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия товарно-материальных запасов определяется вычитанием из дохода от выбытия товарно-материальных запасов их балансовой стоимости и косвенных налогов, связанных с выбытием товарно-материальных запасов.

Себестоимость выбываемых товарно-материальных запасов признается как расход в том отчетном периоде, в котором был признан связанный с ним доход. Сумма любых списаний товарно-материальных запасов в связи с выбытием и все убытки по ним должны быть учтены как расход в течение того отчетного периода, в котором произошло списание или был понесен убыток. Сумма восстановления стоимости ранее списанных товарно-материальных запасов, возникающая в результате повышения чистой стоимости реализации, признается как снижение себестоимости выбывших (в т.ч. реализованных) товарно-материальных запасов, признанных как расход в тот отчетный период, в котором произошло повышение.

Расход материальных запасов осуществляется по следующим направлениям:

- производственные нужды;
- непроизводственные нужды;
- отпуск сторонним организациям;
- прочие цели.

Основной объем запасов используется на выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг. Материалы для производственных нужд отпускаются со складов предприятия в соответствии с установленными нормами расхода и объемом производственных заданий по кредиту счета 1010 «Материалы» в корреспонденции с дебетом счетов: 2010 «Основное производство»,

2310 «Вспомогательные производства», 2510 «Общепроизводственные расходы», 9400 «Расходы периода».

Если материалы были использованы в процессе сбыта продукции, то их отражают в себестоимости продаж сначала как коммерческие расходы проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается списание материалов (в т.ч. тары), использованных на операции, связанные с содержанием торговых (складских) помещений	9410	1010
2	Оприходованы отходы производства	1010	2010 2310
3	Оприходованы запасные части, полученные при демонтаже основных средств	1040	9210

В организации, как правило, реализуют (списывают) залежалые или ненужные материалы, которые выявляются в процессе инвентаризации. Записи в бухгалтерском учете следующие:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Покупателю выставлен счет за отгруженные материалы	4010	9220
2	Начислен НДС с объема продаж	9220	6410
3	Списывается фактическая стоимость материалов	9220	1000
4	Отражается финансовый результат (убытка)	9220 (9430)	9320 (9220)

Пример. Организация приобрела 1000 бутылок для разлива минеральной воды стоимостью 200 сум каждая. Расходы по доставке составили 50 000 сум. В основное производство отпущено 500 бутылок. Учетной политикой организации предусмотрена оценка товарно-материальных ценностей по учетным ценам. Учетная себестоимость одной бутылки составляет 190 сум. Записи в учете следующие:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Приобретены бутылки для разлива минеральной воды	200 000	1510	6010

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Оплачено поставщику за материалы	200 000	6010	5110
3	Отражены расходы по доставке материалов	50 000	1510	6010
4	Оплачено транспортной организации за доставку	50 000	6010	5110
5	Отражается фактическое поступление бутылок по учетной цене (190 сум x 1000 шт.)	190 000	1060	1510
6	Отражено отклонение фактической стоимости бутылок от учетной стоимости	60 000	1610	1510
7	Отпущены в основное производство материалы (190 сум x 500 шт.)	95 000	2010	1060
8	Списано отклонение фактической стоимости бутылок от учетной [(60 000 сум / 1000 шт.) x 500 шт.]	30 000	2010	1610

4.7. Инвентаризация материально-производственных запасов

Согласно ст. 11 Закона от 30 августа № 279-І 1996 г. «О бухгалтерском учете» для обеспечения правильности достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию материально-производственных запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их фактическое состояние и оценка. Объекты, порядок и сроки проведения инвентаризации материально-производственных запасов определяются НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации» утвержденным МФ РУз. № 833 от 02 ноября 1999 года.

Для бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков товарно-материальных запасов, установленных при инвентаризации, руководствуются утвержденным МФ РУз. № 37 от 10.03.2004 г. «Положение о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации».

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

Выявленные при инвентаризации недостачи товарно-материальных запасов списываются по фактической (балансовой) стоимости и отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

дебет счета 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
кредит счетов учета товарно-материальных запасов (1000-2900).

В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающих товарно-материальных запасов (сумма взыскания) оказалась выше фактической (балансовой) стоимости недостающих товарно-материальных запасов, сумма дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 "Задолженность персонала по возмещению материального ущерба" - на рыночную стоимость недостающих товарно-материальных запасов, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на фактической (балансовой) стоимости недостающих товарно-материальных запасов;

кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов" - на разницу между рыночной стоимостью недостающих товарно-материальных запасов, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и фактической (балансовой) стоимостью недостающих товарно-материальных запасов.

Сумма доходов от недостачи товарно-материальных запасов подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающих товарно-материальных запасов (сумма взыскания) оказалась ниже фактической стоимости недостающих товарно-материальных запасов, сумма убытка отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 "Задолженность персонала по возмещению материального ущерба" - на рыночную стоимость недостающих товарно-материальных запасов, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы" - на разницу между рыночной стоимостью недостающих товарно-материальных запасов, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и фактической стоимостью недостающих товарно-материальных запасов;

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на сумму фактической (балансовой) стоимости недостающих товарно-материальных запасов.

Сумма убытка от недостачи товарно-материальных запасов увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Когда конкретные виновники недостачи не установлены или возможность взыскания с материально-ответственных лиц отсутствует, убытки от недостачи товарно-материальных запасов относятся на финансовые результаты и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Сумма убытка от недостачи товарно-материальных запасов увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке. Обнаруженные при инвентаризации неучтенные товарно-материальные запасы (излишки) оцениваются по рыночной стоимости аналогичных товарно-материальных запасов на дату обнаружения (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц) и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счетов учета товарно-материальных запасов (1000-2900);
кредит счета 9390 "Прочие операционные доходы".

Сумма дохода по товарно-материальным запасам, обнаруженным при инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Пример. В результате инвентаризации выявлены:

а) излишек запчастей на 50 000 сум,

б) недостача материалов 100 000 сум. Из них:

- недостача в пределах норм естественной убыли 30 000 сум,

- недостача по вине материально-ответственного лица 70 000 сум,

- рыночная сумма этих материалов составляет 90 000 сумов,

в) конкретные виновники недостачи не установлены на сумму 25 000.

Отражение результатов проведенной инвентаризации материально-производственных запасов в бухгалтерском учете выглядит таким образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражено поступление материально-производственных запасов по результатам инвентаризации	50 000	1040	9390
2	Списывается фактическая себестоимость материалов, по которым выявлена недостача	100 000	5910	1010
3	Сумма выявленных недостач в пределах норм естественной убыли списана на затраты на производство продукции	30 000	2010	5910
4	Отражена задолженность работника по возмещению материального ущерба, причиненного им организации в результате недостач по рыночной стоимости	90 000	4730	-
	- фактическая себестоимость материалов, по которым выявлена недостача	70 000	-	5910
	- разница между рыночной стоимостью недостающих материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц и фактической (балансовой) стоимостью недостающих материалов	20 000	-	9390

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Отражено списание суммы недостачи при отсутствии конкретных виновников, а также суммы, во взыскании которой отказано судом	25 000	9430	5910

Вопросы для самопроверки

1. Какие активы относятся к материально-производственным запасам?
2. По какой стоимости оцениваются материально-производственные запасы?
3. Что относится к фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов?
4. Какие статьи расходов включаются в транспортно-заготовительные расходы?
5. На каких синтетических счетах учитываются материальные ценности?
6. Дайте характеристику двух способов учета заготовления материалов в синтетическом учете.
7. При каком способе учета заготовления материалов применяются 1510 и 1610 синтетические счета?
8. На каком счете отражается сумма НДС при поступлении материалов от поставщика?
9. Перечислите методы оценки запасов при списании материалов в производство.
10. В чем сущность метода ФИФО?
11. Дайте характеристику метода ЛИФО.
12. По каким направлениям происходит расход материальных запасов?
13. Какие особенности учета тары?
14. Какие особенности учета инвентаря?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Погашение задолженности перед поставщиками за полученную продукцию, оплаченную за счет средств выставленного аккредитива, отражается записью:

1. дебет сч. 5510 «Аккредитивы» кредит сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчицами»;
2. дебет сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчицами» кредит сч. 5510 «Аккредитивы»;
3. дебет сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчицами» кредит сч. 5110 «Расчетные счета».

2. Запись: Дебет сч. 1010 «Материалы» Кредит сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчицами» означает:

1. акцепт счета поставщика за услуги по ликвидации стихийных бедствий;

2. акцепт счета поставщика за товарно-материальные ценности;
 3. предъявление претензии поставщику.
3. *Запись: Дебет сч. 4830 «Расчеты по претензиями» Кредит сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками» означает:*
1. отражение недостачи в пределах норм естественной убыли;
 2. отражение недостачи сверх норм естественной убыли;
 3. предъявление претензий поставщику.
4. *Запись: Дебет сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками» Кредит сч. 5110 «Расчетные счета» означает:*
1. оплату счетов поставщиков;
 2. возврат денег покупателям;
 3. получение материалов от поставщика.
4. *Запись: Дебет сч. 4010 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции» означает:*
1. получение авансов под поставку товарно-материальных ценностей;
 2. выставлен счет покупателю на оплату продукции;
 3. получена оплата от покупателей продукции.
6. *Если синтетический учет материалов осуществляется по учетным ценам, то поступление материалов оформляется записью:*
1. дебет 1010 кредит 6010;
 2. дебет 1510 кредит 6010;
 3. дебет 1010 кредит 1510.
7. *Недостача материально-производственных запасов учитывается по кредиту счета:*
1. 5910;
 2. 1000;
 3. 1510.
8. *Оприходование материалов от подотчетных лиц отражается по дебету счета:*
1. 4230;
 2. 1010;
 3. 6010.
9. *По условиям договора поставщику перечислен аванс в сумме 100 000 сум. Товар поставлен на сумму 120 000 сум. Сумма выданного аванса списывается следующими записями:*
1. дебет 4310 кредит 6010 120 000 сум;
 2. дебет 6010 кредит 4310 100 000 сум.
10. *Операция по продаже на сторону излишних и неиспользуемых материалов отражается в бухгалтерском учете с использованием счета:*
1. 9220;
 2. 5910;
 3. 4010.

Правильные ответы

1-2; 2-2; 3-3; 4-1; 5-2; 6-1; 7-1; 8-2; 9-2; 10-1.

ГЛАВА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

5.1. Затраты и их классификация

Затраты на производство продукции и ее продажу, выполнение работ, оказание услуг представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг сырья, материалов, топлива, энергии, природных ресурсов, основных средств и другого имущества, трудовых ресурсов, а также других затрат на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг, на управление непосредственно производством и организацией в целом, продажу продукции.

Расходы представляют собой часть затрат, произведенных организацией для получения дохода, то есть они уменьшают сумму полученного дохода в результате деятельности организации. Фактически расходы являются себестоимостью произведенной продукции, работ, услуг и в расчетной практике называются «расходами по основным видам деятельности».

Одной из предпосылок рациональной организации учета затрат является их экономически обоснованная классификация. В соответствии с международными стандартами и практикой учета в странах с развитой рыночной экономикой все затраты целесообразно обобщать и группировать по трем направлениям деятельности:

- для расчета себестоимости, оценки запасов, незавершенного производства и определения прибыли;
- для принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования;
- для осуществления контроля и регулирования.

В рамках этих направлений деятельности можно использовать различные варианты классификации затрат в зависимости от конкретных задач.

Бухгалтерский учет расходов регулируется Положением утвержденным МФ РУз. от 05. февраля 1999 г. № 54 «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» (внесено изменение Постановлением Президента РУз. от 27.12.2005 г. № ПП-244).

В практике производственного учета предприятий исторически превалировало первое направление деятельности — калькулирование себестоимости продукции. Существовал определенный круг классификаций, которые были направлены на расчет себестоимости продукции для последующего ценообразования. Калькулирование себестоимости продукции являлось основной целью группировки затрат.

Классификация затрат для расчета себестоимости, оценки запасов, незавершенного производства и определения прибыли

По экономическому содержанию выделяют следующие группировки:

- по элементам затрат;
- по статьям калькуляции.

Для определения объемов используемых предприятием материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования пользуются классификацией *по экономическим элементам*. Номенклатура элементов одинакова для всех предприятий.

В производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства. К ним относятся: прямые и косвенные материальные затраты, прямые и косвенные затраты на труд, прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного характера.

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

- производственные материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда производственного характера;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;
- амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;
- прочие затраты производственного назначения.

К производственным материальным затратам относятся:

- Приобретаемые со стороны сырье и материалы.
- Покупные материалы, используемые в процессе производства продукции (работ, услуг) для обеспечения нормального технологического процесса и для упаковки продукции или расходуемые на другие производственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, ремонт и эксплуатацию оборудования, зданий, сооружений и других основных средств), а также запасные части для ремонта оборудования, стоимость инвентаря, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, не относимых к основным средствам.
- Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, подвергающиеся в дальнейшем монтажу или дополнительной обработке на данном хозяйствующем объекте.
- Работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними юридическими и физическими лицами, а также внутренними структурными подразделениями хозяйствующего субъекта, не относящимися к основному виду деятельности.

• Природное сырье (отчисления на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными юридическими лицами), плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, потребляемую предприятиями из водохозяйственных систем.

• Приобретаемое со стороны топливо всех видов, расходуемое на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом хозяйствующих субъектов.

• Покупная энергия всех видов, расходуемая на технологические, транспортные и другие производственные и хозяйственные нужды хозяйствующего субъекта.

• Потери, порчи и недостачи материальных ценностей в сфере производства.

• Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочные и разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом хозяйствующего субъекта, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и др.). В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты хозяйствующих субъектов на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов.

• Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов и стоимость тары и упаковки по цене их фактической реализации, использования или оприходования на склад.

• Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу "Материальные затраты", формируется исходя из цен приобретения, в том числе при бартерных сделках, наценок (надбавок), комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим, внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги, таможенных пошлин и сборов, налогов (кроме тех, которые предприятие в последующем получает обратно в виде зачета, как, например, налог на добавленную стоимость).

В состав затрат на оплату труда производственного характера включаются следующие статьи:

• Начисленная заработная плата производственного характера за фактически выполненную работу.

• Надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество.

• Выплаты компенсационного характера, связанные с режимом работы и условиями труда.

• Оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые им в связи с работой сверх установленной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством.

- Оплата за неотработанное время.
- Оплата труда работников, не состоящих в штате хозяйствующего субъекта, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, если расчеты с работниками за выполненную работу производятся самим хозяйствующим субъектом.
- Другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда работников, участвующих в производственном процессе.

Отчисления на социальное страхование включают в себя:

- Обязательные отчисления социального характера по установленным законодательством нормам к фонду оплаты труда.
- Отчисления в негосударственные пенсионные фонды и на другие виды добровольного страхования.

В состав расходов по амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения входят:

- Суммы амортизационных отчислений (начисленного износа), исчисленных исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости производственных основных средств, в том числе приобретенных по лизингу, и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию, производимую в соответствии с законодательством.

- Износ (амортизация) нематериальных активов (за исключением гудвилла (цены фирмы) производственного назначения относится на себестоимость продукции (работ, услуг) ежемесячно по нормам, рассчитанным хозяйствующим субъектом исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности хозяйствующего субъекта).

Прочим затратам производственного характера относятся:

- Затраты по обслуживанию производственного процесса.
- Затраты на командировки производственного персонала, относящиеся к производственному процессу.
- Затраты по обязательному и добровольному страхованию производственных работников и производственных активов.
- Потери от брака.
- Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.
- Затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы.
- Расходы по обязательной сертификации продукции (услуги), кроме капитализируемых.
- Пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании и без решений соответствующих компетентных органов. Выплата пособий в связи с профзаболеваниями.
- Расходы, связанные с перевозкой работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования.

• Расходы, связанные со страхованием строительных рисков при возведении объектов за счет государственных капитальных вложений.

• Затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цена фирмы), в части имущества производственного назначения в установленном порядке.

• Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, если они не относятся к капитальным затратам (т.е. не капитализируются в качестве основных средств). Эти затраты рассматриваются как "Расходы будущих периодов" и списываются в производственную себестоимость равномерно в течение установленного срока их погашения или пропорционально объему и количеству добытой продукции. Выбранный метод списания расходов будущих периодов должен быть отражен в учетной политике хозяйствующего субъекта.

По степени однородности затраты бывают:

- а) одноэлементными;
- б) комплексными.

Одноэлементные затраты — те, которые в данной организации не могут быть разложены на слагаемые, например, сырье, заработная плата, отчисления на социальные нужды и т.д.

Комплексные — состоят из нескольких экономических элементов. *Например*, общепроизводственные, в которые входят почти все элементы.

Для расчета себестоимости единицы продукции *по способу включения в себестоимость единицы продукции* затраты делят на:

- а) прямые;
- б) косвенные.

Прямые затраты признаются те, которые в момент их возникновения могут быть непосредственно отнесены на единицу производимой продукции (работ, услуг), то есть те, которые обусловлены технологическими особенностями производства. Прямые затраты делятся на прямые материальные и прямые трудовые.

Прямые материальные затраты — затраты материалов, которые становятся частью готовой продукции, их стоимость можно прямо и экономично относить на определенное изделие.

Материалы могут быть основными и вспомогательными. Основные материалы входят в состав вырабатываемой продукции, образуют ее основу, например, сырье, полуфабрикаты, комплектующие изделия и т.п. Вспомогательные материалы используются в процессе изготовления данного изделия для обеспечения нормального технологического процесса, например, гвозди для мебели, болты в автомобиле, клей и т.п.

Прямые трудовые затраты — расходы по оплате труда основных производственных рабочих. Эти затраты можно снизить путем повышения эффективности.

Остальные затраты труда, которые нельзя прямо и экономично отнести на определенный вид готовых изделий, представляют собой косвенные за-

траты - это заработная плата механиков, слесарей-наладчиков, контролеров и других вспомогательных рабочих.

Косвенные расходы в момент их возникновения не могут быть непосредственно отнесены на отдельные виды производимой продукции (работ, услуг), так как они связаны одновременно с несколькими видами продукции: с обслуживанием производства, управлением деятельностью организации. Косвенные расходы распределяются между отдельными видами продукции (работ, услуг) согласно выбранной организацией базе распределения (например, пропорционально основной заработной плате, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т.п.).

По связи затрат с технологическим процессом затраты бывают:

- а) основные;
- б) накладные.

Основные—затраты всех видов ресурсов (сырье, материалы, полуфабрикаты, амортизация основных средств, заработная плата основных производственных рабочих), которые связаны с технологическим процессом производства. Эти затраты представляют собой важнейшую часть затрат.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Если основные затраты связаны непосредственно с производством, то есть являются прямыми, то накладные расходы связаны с обслуживанием производства, управлением организацией, то есть соответствуют понятию косвенных расходов.

Общепроизводственные расходы—затраты по обслуживанию и управлению основным и вспомогательным производством, в их составе учитываются: начисленная амортизация зданий производственного назначения, оборудования и транспортных средств; расходы на текущий уход и ремонт оборудования; энергозатраты на оборудование; услуги по обслуживанию производства; заработная плата рабочих, обслуживающих производства; расходы на производственное управление; подготовку и организацию производства; содержание аппарата управления производственного подразделения и т.д.

Общехозяйственные расходы (расходы периода)— под расходами периода понимаются затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, то есть затраты по управлению хозяйствующим субъектом, расходы по реализации продукции и прочие расходы общехозяйственного назначения. Расходы периода делится на:

- а) расходы по реализации;
- б) административные расходы;
- в) прочие операционные расходы.

Затраты, связанные с управлением организацией в целом, в их составе учитываются: расходы на административное управление; расходы по техническому, производственному управлению; расходы по управлению снабженческо-заготовительной, финансово-сбытовой деятельностью; расходы на подготовку, набор, отбор, обучение персонала; расходы на оплату услуг

внешних организаций (в т.ч. аудиторских); расходы на ремонт зданий, сооружений, инвентаря; начисление налогов, сборов, платежей.

По отношению к процессу производства затраты делят на:

- а) производственные;
- б) внепроизводственные.

Первая группа отражает расходы, связанные с производством продукции (работ, услуг), а вторая — затраты, формируемые в процессе управления деятельностью организации, а также в процессе продажи продукции (работ, услуг).

Классификация затрат для принятия управленческих решений, планирования и прогнозирования.

Одной из функций управления затратами является планирование расходов. С точки зрения степени охвата планом затраты принято делить на:

- а) планируемые;
- б) не планируемые.

Планируемые расходы составляют основу плановой, нормативной и других калькуляций, составляемых заранее. Эти затраты обусловлены нормальными условиями хозяйственной деятельности предприятия.

Не планируются недостачи и порча сырья, материалов и других продуктов при хранении, потери от простоев и другие расходы, вызванные недостатками в технологии, организации, управлении производством. Не планируемые затраты отражаются только в фактической калькуляции.

По отношению к объему производства затраты делятся на:

- а) переменные;
- б) постоянные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации. Они характеризуют стоимость собственно продукта (все остальные — стоимость самого предприятия). Переменные затраты, приходящиеся на единицу продукции, — постоянны (не изменяются).

Например, как бы не увеличивался выпуск продукции, сумма переменных затрат, приходящихся на единицу продукции, не изменится. Переменные совокупные затраты имеют линейную зависимость от объема производства (показателя деловой активности).

Переменные затраты могут носить производственный и непроизводственный характер. К переменным производственным затратам относятся — прямые материальные затраты, прямые трудовые затраты, вспомогательные материалы, полуфабрикаты. Переменные непроизводственные затраты: расходы на упаковку готовой продукции для отгрузки потребителю, транспортные расходы, комиссионные вознаграждения посреднику, зависящие от объема производства.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от деловой активности, представляют собой *постоянные расходы*. Это расходы на рекламу, арендная плата, амортизация,

основные средства нематериальных активов. Постоянные совокупные расходы не изменяются под влиянием изменения объема производства. Постоянные расходы, приходящиеся на единицу продукции, — переменны (изменяются). Так, например, при увеличении выпуска продукции сумма постоянных расходов на единицу продукции будет уменьшаться.

В реальной жизни редко можно встретить издержки, которые являются исключительно постоянными или переменными, следовательно затраты являются *условно-переменными, условно-постоянными*. Например, плата за пользование телефоном, состоит из постоянной — в виде абонентской платы за телефон и переменной — плата за междугородние переговоры. Аналогично — представительские расходы, расходы на рекламу.

При выработке определенных решений в расчет при оценках целесообразно выделять затраты на:

- а) принимаемые;
- б) не принимаемые.

Это означает, что при принятии определенного управленческого решения целесообразно принимать во внимание не все затраты, а только те, которые имеют отношение к данной хозяйственной ситуации. При принятии управленческих решений из рассмотрения необходимо исключать *безвозвратные* затраты, потребность в которых уже отпала, и они не могут быть изменены в будущем. В то же время, необходимо учитывать при принятии решений *вмененные* затраты.

Это категория, существующая только в рамках управленческого учета. Руководитель в процессе разработки решения может приписать какие-либо затраты, которые могут в будущем и не состояться. Это упущенная выгода, возможность, которая потеряна в результате выбора альтернативного управленческого решения.

При разработке решений по дополнительному выпуску продукции руководитель должен принимать во внимание *приростные и предельные затраты*, т.е. дополнительные затраты, которые появляются в результате изготовления или продажи дополнительной партии и, соответственно, единицы продукции.

Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

Процесс регулирования и контроля предполагает поиск ответов на вопрос:

- насколько велики отклонения фактических затрат от плановых затрат;
- чем они вызваны;
- кто отвечает за отклонения; есть ли возможность их корректировки и т.д.

Деятельность, направленная на регулирование и контроль затрат, требует установить связь между затратами, доходами и действиями конкретных ответственных лиц. Поэтому основу учета затрат для целей регулирования составляет учет по центрам ответственности, т.е. по сегментам внутри предприятия, во главе которых стоит ответственное лицо, принимающее решения. В этой ситуации целесообразно все затраты делить на:

- а) регулируемые;
- б) нерегулируемые.

Регулируемыми являются затраты, зависящие от деятельности центра ответственности, и за эффективность расходования которых несет ответственность руководитель этого центра. В соответствии постановлением кабинета министров РУз. от 09 апреля 1999 г. № 166 (внесены изменения от 15.10.2003 г. № 444) «Об утверждении нормативов по отдельным нормируемым расходам», определены нормативы годовых расходов на:

- подготовку и переподготовку кадров в размере 2 процентов от годового фонда оплаты труда;
- оплату междугородных и международных телефонных переговоров в размере 0,5 процента от годового объема выручки от реализации продукции (работ, услуг);

- рекламу в размере 2,0 процента:

- а) для торговых, закупочных и снабженческо-сбытовых предприятий от годового объема валового дохода;

- б) для предприятий остальных отраслей экономики - от годового объема выручки от реализации продукции (работ, услуг), включая НДС.

Все другие затраты будут являться *нерегулируемыми*.

5.2. Задачи учета затрат на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

Основными задачами учета затрат на производство являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;

- точный расчет себестоимости произведенной продукции (работ, услуг);

- выявление непроизводительных расходов и потерь, допускаемых на отдельных участках производства;

- контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат, т.е. соблюдение прогрессивных норм расходования ресурсов и смет расходов по управлению и обслуживанию производства;

- проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;

- выявление результатов производственной деятельности, как в целом организации, так и ее подразделений.

5.3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

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

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

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

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

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

Методы определения себестоимости продукции (работ, услуг) зависят от их вида, типа производства, его сложности, наличия незавершенного производства, длительности производственного цикла, номенклатуры товарно-материальных запасов. Основными методами определения себестоимости продукции (работ, услуг) являются:

- простой,
- нормативный,
- позаказный,
- попередельный,
- в организациях торговли метод инвентарной оценки затрат.

Простой метод определения себестоимости применяется в добывающей промышленности, на электростанциях и т.п., там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно, в организациях, вырабатывающих однородную продукцию (работы, услуги) и не имеющих полуфабрикатов и незавершенного производства. При использовании этого метода все производственные затраты за отчетный период относятся на себестоимость всей выработанной продукции (работ, услуг). Себестоимость единицы про-

дукции (работ, услуг) исчисляется путем деления суммы производственных затрат на общее количество единиц произведенной продукции (работ, услуг).

Нормативный метод определения себестоимости, важнейшими элементами которого является своевременное выявление отклонений от норм и учета изменений норм, является методом, позволяющим эффективно использовать данные учета для оперативного управления предприятием.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов (на швейных, обувных, трикотажных, мебельных и других предприятиях). Сущность его заключается в следующем:

- отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;

- обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования;

- учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$Зф = Зн + О + И,$$

где Зф — затраты фактические;

Зн — затраты нормативные;

О — величина отклонений от норм;

И — величина изменений норм.

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчета по приведенной формуле.

Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Второй способ калькулирования фактической себестоимости продукции является менее трудоемким.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало меся-

ца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управлению. На предприятиях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. На этих предприятиях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

При составлении нормативных и отчетных калькуляций должна применяться единая номенклатура статей расходов.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции:

- обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно — отклонений от норм и их изменений;

- обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

Однако некоторые предприятия и отрасли ограничивают применение данного метода с использованием его лишь как приема калькулирования себестоимости продукции. В этом случае данный метод не выполняет своей основной функции—оперативного текущего контроля за производственными затратами.

Показанный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятиях применяют на ремонтных работах и некоторых других производствах. При показном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической финансовой отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчиком частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства, т.е. допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства. К недостаткам данного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции следует отнести также отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). В этом случае затраты учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам. Этот метод применяется в текстильной, химической, металлургической, деревообрабатывающей промышленности.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода-систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм.

5.4. Организация синтетического учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Бухгалтерский учет затрат на производство представляет собой в соответствии с Положением утвержденным МФ РУз. от 05. февраля 1999 г. № 54 «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» (внесено изменение Постановлением Президента РУз. от 27.12.2005 г. № ПП-244) учет расходов, связанных с осуществлением обычных видов деятельности.

Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется на счетах 2010,2310,2510,3110, 9400, 9600 Плана счетов, утвержденного приказом МФ РУз. от от 09.09.2002 г. № 103.

Учет затрат на основное производство включает в себя следующие виды затрат:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции; по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ;

- по оказанию услуг организаций транспорта и связи;

- по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;

- по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т.п.

Для учета расходов организации, связанных с производством продукции, которая является целью создания данной организации планом счетов предусмотрен счет 2010 «Основное производство» по дебету счета 2010 «Основное производство» отражаются 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. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 2010 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет 2010 «Основное производство» с кредита счета 2310 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы, связанные обслуживанием производства, списываются на счет 2010 «Основное производство» со счетов 2510 «Общепроизводственные расходы».

Потери от брака списываются на счет 2010 «Основное производство» с кредита счета 2610 «Брак в производстве».

По кредиту счета 2010 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы могут списываться со счета 2010 «Основное производство» в дебет счета 2810 «Готовая продукция».

Остаток по счету 2010 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 2010 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг).

Все производственные расходы по способу отнесения их на себестоимость продукции (работ, услуг) делятся на прямые и косвенные.

Прямые расходы непосредственно связаны с процессом производства (например, заработная плата рабочих основного и вспомогательного производства; стоимость материалов, списанных в производство; расходы по содержанию производственного оборудования).

Прямые расходы представляют собой такого рода расходы, которые в момент их возникновения можно непосредственно отнести на объект калькулирования на основе первичных документов (накладных, нарядов и т.д.).

Косвенные расходы связаны с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), управлением и обслуживанием основного производства (например, заработная плата административного персонала, общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы).

Косвенные расходы в момент возникновения не могут быть прямо отнесены на объект калькулирования, и чтобы включить такого рода расходы в себестоимость производимой продукции, выполнения работ, оказания услуг их необходимо собрать на определенных счетах, а затем расчетным путем включить в себестоимость продукции.

Выпущенную продукцию (работы, услуги) можно учитывать:

- по полной производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

При учете продукции (работ, услуг) по полной производственной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются как прямые, так и косвенные расходы.

Косвенные расходы сначала учитываются на счетах 2510 «Общепроизводственные расходы», а затем списываются в дебет счета 2010.

При учете продукции (работ, услуг) по сокращенной себестоимости в затраты по ее выпуску включаются только прямые и общепроизводственные расходы.

Порядок формирования себестоимости готовой продукции (работ, услуг) должен быть закреплен в учетной политике организации. Начисление амортизации по объектам основных средств и нематериальным активам, которые используются в процессе производства, производится записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам, используемым в основном производстве	2010	0200 0500

Если организация использует счет 2510 «Общепроизводственные расходы», то амортизация по основным средствам и нематериальным активам общепроизводственного назначения отражается:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам, используемым в производстве продукции (работ, услуг)	2510	0200 0500

Стоимость материалов, израсходованных для производства продукции (работ, услуг), отражается:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, переданные в производство	2010	1010

Если учет материалов ведется по учетным ценам, то сумму отклонений их фактической себестоимости от учетных цен отражается на счете 1610 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Сумма отклонений в стоимости материалов, израсходованных в производстве, производится записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции (работ, услуг)	2010	1610

При использовании организацией в процессе производства продукции (работ, услуг) полуфабрикатов собственного производства, их себестоимость включается в состав затрат следующей бухгалтерской записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переданы в дальнейшую переработку полуфабрикаты собственного производства	2010	2110

В процессе производства продукции организация может пользоваться услугами собственного вспомогательного производства (например, услугами транспортного отдела, цеха по изготовлению инструментов и запасных частей и т.д.) или обслуживающего производства (например, конструкторского подразделения).

Расходы, связанные с содержанием такого производства или хозяйства, также списываются в дебет счета 2010:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) расходы вспомогательного (обслуживающего) производства	2010	2310 (2710)

Некоторые работы, связанные с производством продукции (работ, услуг), могут выполнять сторонние организации. Стоимость таких работ (услуг) отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Учтена в затратах основного производства стоимость работ (услуг), выполненных сторонней организацией	2010	6010 6990

По договору оплачиваются работы (услуги) сторонних организаций. В учете делаются записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оплачены работы (услуги) сторонних организаций	6010 6990	5110

Заработная плата работникам основного производства начисляется проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата работникам основного производства	2010	6710

Сразу после начисления заработной платы начисляется отчисление на социальное страхование. Для этого производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислено отчисление на социальное страхование заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в фонд социального страхования	2010	6510
2	Начислено отчисление на социальное страхование заработной платы работников в части, подлежащей перечислению в пенсионный фонд	2010	6510

Помимо социального отчисления, на заработную плату основного производственного персонала начисляются взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены взносы на медицинское страхование от несчастных случаев и профзаболеваний	2010	6590

Расходы, которые нельзя распределить прямым путем (например, заработная плата работников основного производства, занятых при производстве нескольких видов продукции; расходы вспомогательного производства и т.д.), распределяются пропорционально какому-либо показателю, которым может быть:

- стоимость материалов, израсходованных при выпуске конкретного вида продукции;
- сумма заработной платы работников, занятых в процессе производства конкретного вида продукции, и т.д.

Выбранный порядок распределения расходов между видами выпускаемой продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Пример. Организация — мебельный комбинат — выпускает столы и стулья. За отчетный период было изготовлено 600 стульев и 100 столов.

На производство стульев было затрачено материалов на сумму 10 000 000 сум, столов — 18 000 000 сум.

Заработная плата работников основного производства (включая отчисления на социальное страхование), занятых в изготовлении стульев, составила 600 000 сум, столов — 1 000 000 сум.

Расходы обслуживающего производства организации, связанные с выпуском продукции (обеспечение производства электроэнергией, водой, отоплением и т.д.), составили 1 500 000 сум.

Расходы по производству различных видов мебели в организации комбината учитываются на разных субсчетах счета 2010 «Основное производство»:

2011 «Затраты на производство стульев»;

2012 «Затраты на производство столов».

Согласно учетной политике расходы, связанные с выпуском разных видов мебели, которые нельзя распределить напрямую, распределяются пропорционально прямым затратам на производство конкретных изделий.

В организации производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списаны материалы на производство стульев	10 000 000	2011	1010

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Списаны материалы на производство столов	18 000 000	2012	1010
3	Отражены начисленная заработная плата работникам, занятым в производстве стульев, и отчисления на социальное страхование	600 000	2011	6710 6510
4	Отражены начисленная заработная плата работникам, занятым в производстве столов, и отчисления на социальное страхование	1 000 000	2012	6710 6510
5	Отражены расходы вспомогательного производства	1 500 000	2310	1010 6710 6510

После отражения прямых затрат в организации распределяются расходы обслуживающего производства между видами выпускаемой продукции.

Сумма прямых расходов, связанных с выпуском различных видов продукции, составила:

- стульев - 160 000 сум (10 000 000 + 600 000);
- столов - 19 000 000 сум (18 00 000 + 1 000 000).

Общая сумма прямых расходов составила:

10 600 000 сум + 19 000 000 сум = 29 600 000 сум.

Расходы обслуживающего производства распределяются в следующем порядке:

- на затраты по производству стульев — 537 000 сум
(10 600 000 / 29 600 000 x 1 500 000);

- на затраты по производству столов — 963 000 сум
(19 000 000 / 29 600 000 x 1 500 000).

В организации производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Часть расходов вспомогательного производства учтена в затратах на производство стульев	537 000	2011	2310
2	Часть расходов вспомогательного производства учтена в затратах на производство столов	963 000	2012	2310

Порядок списания расходов, связанных с производством продукции, зависит от того, каким способом отражается в учете стоимость готовой продукции:

- по нормативной (плановой) себестоимости;
- по фактической производственной себестоимости.

Способ учета готовой продукции организация может выбрать самостоятельно. Порядок списания расходов по производству продукции должен быть закреплен в учетной политике организации.

Если в организации готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, все расходы, связанные с ее выпуском, списываются:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны фактические расходы, связанные с производством продукции	2810	2010

Если в организации готовая продукция учитывается по фактической производственной себестоимости, все расходы, связанные с ее производством, списываются.

Пример. Используем данные предыдущего примера. Общая сумма расходов мебельного комбината составила:

- на производство стульев — 11 137 000 сум (10 000 000 + 600 000 + 537 000);

- столов – 19 963 000 сум (18 000 000 + 1 000 000 + 963 000).

Готовая продукция учитывается на разных субсчетах к счету 2810 «Готовая продукция»:

2811 «Стулья»;

2812 «Столы».

Поступление готовой продукции из основного производства на склад отражается бухгалтерскими записями:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены расходы на производство стульев	11 137 000	2011	1010 (2310 6510 6710)
2	Отражены расходы на производство столов	19 963 000	2012	1010 (2310 6510 6710)
3	Оприходованы на склад стулья, изготовленные основным производством	11 137 000	2811	2011
4	Оприходованы на склад столы, изготовленные основным производством	19 963 000	2812	2012

Готовая продукция может быть предназначена для использования на самом предприятии (например, тара, изготовленная для упаковки продукции).

При использовании организацией готовой продукции для производственных нужд, стоимость продукции можно учитывать на счете 1010 «Материалы» или других счетах по учету материальных ценностей (в зависимости от назначения изготовленной продукции). Затраты, связанные с изготовлением такой продукции, списываются:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы материальные ценности собственного производства	1010 (2110)	2010

Пример. Затраты комбината на производство мебели за отчетный период составили 23 000 000 сум (в том числе стоимость материалов — 18 000 000 сум, заработная плата работников и отчисления на социальное страхование — 5 000 000 сум). Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости. Себестоимость выпущенной готовой продукции составила 22 500 000 сум. Остатки материалов, списанных в процессе производства, на сумму 500 000 сум (23 000 000 - 22 500 000) были переработаны в плинтусы, необходимые для ремонта производственного помещения.

Производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, израсходованные на производство мебели	18 000 000	2010	1010
2	Отражены начисленная заработная плата работникам, занятым в производственном процессе и отчисления на социальное страхование	5 000 000	2010	6710 6510
3	Оприходована на склад готовая продукция	22 000 000	2810	2010
4	Оприходованы плинтусы, изготовленные для проведения ремонтных работ	500 000	1050	2010

Расходы, связанные с выполнением работ (оказанием услуг), учитываются также, как и по учету затрат на производство продукции.

Списание выполненных работ или указанных услуг отражаются по дебету счета 9030 «Себестоимость выполненных работ (оказанных услуг)».

Пример. Организация выполняет ремонтные работы. Выручка от выполнения работ составила 11 800 000 сум. Расходы, связанные с выполнением

ем работ, составили 8 000 000 сум. В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены расходы, связанные с выполнением ремонтных работ	8 000 000	2010	1000 (6710 6510)
2	Отражена выручка от выполненных работ заказчику	11 800 000	4010	9030
3	Списаны расходы по выполнению работ, реализованных заказчику	8 000 000	9130	2010

В конце месяца производятся записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена выручка от выполненных работ на конечном финансовом счете	11 800 000	9030	9910
2	Отражены расходы по выполнению работ	8 000 000	9910	9130

Вопросы для самопроверки

1. Назовите нормативные документы по вопросам учета затрат на производство продукции (работ, услуг).
2. Какие виды затрат на основное производство Вам известны?
3. Какие методы учета затрат Вы знаете?
4. В чем сущность нормативного метода учета затрат?
5. Дайте характеристику по предельного метода учета затрат.
6. Дайте характеристику позаказного метода учета затрат.
7. Какие счета предусмотрены планом счетов для учета затрат на производство продукции (работ, услуг)?
8. Как рассчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции?
9. В чем особенности списания косвенных расходов?
10. Дайте характеристику оборотов по счету 2010 «Основное производство».

Тесты для самостоятельного контроля

1. Начисление заработной платы рабочим основного производства отражается в учете записью:

1. дебет 2310 кредит 6710;
2. дебет 2010 кредит 6710;
3. дебет 2510 кредит 6710.

2. На каком счете учитываются остатки незавершенного производства?

1. на счете 2010;
2. на счете 2810;
3. на счете 9110.

3. Остатки готовой продукции на складе при использовании счета 2810 отражаются в бухгалтерском балансе организации:

1. по фактической или нормативной (плановой) себестоимости в зависимости от учетной политики;
1. по фактической себестоимости;
2. по нормативной (плановой) себестоимости.

4. Отражите на счетах бухгалтерского учета списание материалов и ремонт оборудования во вспомогательном производстве:

1. дебет 2010 кредит 1010;
2. дебет 2810 кредит 2010;
3. дебет 2310 кредит 1010.

5. Списание общепроизводственных расходов в конце месяца отражается записью:

1. дебет 2510 кредит 1010;
2. дебет 2010 кредит 2510;
3. дебет 9420 кредит 2510.

6. Окончательные потери от брака списаны следующей бухгалтерской записью:

1. дебет 2610 кредит 2010;
2. дебет 2010 кредит 2610;
3. дебет 2610 кредит 6710.

7. На каком счете отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства готовой продукции при оценке ее по фактической себестоимости?

1. 2810;
2. 2010;
3. 9110.

8. *На исправление бракованной продукции были израсходованы материалы:*

4. дебет 2610 кредит 1010;

5. дебет 2610 кредит 2010;

6. дебет 2010 кредит 1010.

9. *Списаны оказанные услуги вспомогательного производства:*

1. дебет 2010 кредит 2510;

2. дебет 2310 кредит 6710;

3. дебет 2010 кредит 2310.

10. *Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости:*

1. дебет 2610 кредит 2010;

2. дебет 9110 кредит 2010;

3. дебет 2810 кредит 2010.

Правильные ответы

1-2; 2-1; 3-2; 4-3; 5-2; 6-2; 7-1; 8-1; 9-3; 10-3.

ГЛАВА 6. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

6.1. Понятие готовой продукции

Нормативным регулированием учета готовой продукции является Закон «О бухгалтерском учете», НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы», утвержденный Приказом МФ РУз. от 15.06.2006 г. № 52, а также нормативно-правовые акты РУз., регулирующие вопросы бухгалтерского учета в РУз. 4-х уровней.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством) (п. 5 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы»).

Готовая продукция, как правило, должна сдаваться на склад готовой продукции, исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки, либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально-ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на предельный, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с раздельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части и т.д.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления финансовой отчетности.

6.2. Задачи учета готовой продукции

Основными задачами учета готовой продукции являются:

- формирование фактической себестоимости готовой продукции;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по производству готовой продукции;
- контроль за сохранностью запасов готовой продукции в местах их хранения и на всех этапах их движения.

6.3. Оценка готовой продукции

В соответствии с п. 5 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» готовая продукция является частью материально-производственных запасов и предназначается для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой, комплектацией, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством).

В соответствии с НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической 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.

Оценка готовой продукции в настоящее время осуществляется по:

- фактической производственной себестоимости — представляет собой сумму всех затрат, связанных с изготовлением продукции;
- нормативной или плановой производственной себестоимости — определяют и отдельно учитывают отклонение фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости;
- учетным ценам (оптовым, договорным и т.д.) — обособленно учитывается разница между фактической себестоимостью и учетной ценой. До настоящего времени данный вариант оценки готовой продукции был наиболее распространенным, но теперь в связи с изменениями в ценообразовании применяется реже;
- продажным ценам и тарифам (без НДС) имеет самое широкое применение.

6.4. Синтетический учет готовой продукции

Для учета наличия и движения готовой продукции предназначен активный счет 2810 «Готовая продукция»; продукция, подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на указанном счете не учитывается.

Если продукция изготовлена в основном производстве, то в день передачи ее на склад списывается сумма затрат на изготовление продукции проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходована на склад готовая продукция, выпущенная основным производством	2810	2010

Если в ходе приемки готовой продукции выявлены бракованные изделия, то их себестоимость списывается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Забракована готовая продукция	2610	2810

Этой же проводкой списывается себестоимость продукции, израсходованной на исправление допущенного брака.

Пример. Организация выпускает тренажеры. Расходы основного производства на выпуск партии тренажеров (расходы на покупку материалов, заработная плата рабочих, включая отчисления на социальное страхование, и т.д.) составили 13 000 000 сум. Сборку тренажеров осуществляет вспомогательное производство. Его расходы на сборку этой партии тренажеров составили 1 400 000 сум.

Себестоимость продукции, изготовленной вспомогательным производством или обслуживающим хозяйством, отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены расходы основного производства на выпуск тренажеров	13 000 000	2010	1010 (6510 6710)
2	Отражены расходы на сборку тренажеров	1 400 000	2310	1010 (6510 6710)
3	В себестоимость готовой продукции включены расходы вспомогательного производства	1 400 000	2010	2310
4	Готовая продукция оприходована на склад (130 000+14 000)	14 400 000	2810	2010

Как правило, нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью. В результате на счете 2810 возникает дебетовое или кредитовое сальдо.

Дебетовое сальдо по счету 2810 — это превышение фактической себестоимости над нормативной или плановой (перерасход), кредитовое — превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия). В таком случае отражается сумма с «красной стороны».

Пример. Организация выпускает мебель. По плану себестоимость мебели составила 11 000 000 (10 300 000+700 000) сумов. Расходы основного производства на выпуск партии мебели (расходы на покупку материалов, заработная плата рабочих, включая отчисления на социальное страхование, и т.д.) составили 10 000 000, а не 10 300 000 сум. Сборку мебели осуществляет вспомогательное производство. Его расходы на сборку этой партии мебели составили 700 000 сум.

Бухгалтер организации делает следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
В течение месяца				
1	Отражены расходы основного производства на выпуск мебели по плану	10 300 000	2010	1010 (6510 6710)
2	Отражены расходы на сборку мебели по плану	700 000	2310	1010 (6510 6710)
3	В себестоимость готовой продукции включены расходы вспомогательного производства	700 000	2010	2310
4	Готовая продукция оприходована на склад по плановой себестоимости (10 300 000+ 700 000)	11 000 000	2810	2010
В конце месяца				
5	Списывается сторнировочной записью: превышение нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над ее себестоимостью фактической (10 900 000- 10 500 000)	300 000	2810	2010

Если наоборот фактическая себестоимость готовой продукции будет выше плановой тогда делается дополнительная проводка на:

дебет 2810 сч. «Готовая продукция»;

кредит 2010 сч. «Основное производство».

6.5. Учет продажи готовой продукции

Продажа готовой продукции производится в порядке в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю. В договорах на поставку продукции указываются следующие реквизиты:

- наименование договора;
- обозначения договаривающихся сторон;
- характеристика предмета договора, цены и условия платежа;
- сроки исполнения обязательств и возможность одно стороннего отката от договора;
- условия упаковки, транспортировки и страхования продукции;
- принципы перехода права собственности;
- порядок возмещения убытка и т.д.

Если сроки поставки не установлены договором или не вытекают из его существа и целей, покупатель вправе требовать поставку в любое время.

Временем исполнения обязательств по однородной поставке считается дата составления приемо-сдаточного акта или расписки в получении продукции, а при отгрузке продукции иногороднему покупателю — день сдачи этих документов транспортным организациям.

В договоре обязательно должно быть отражено, за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя.

Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке оплачивает поставщик и включает их в отпускную цену продукции.

Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только по погрузке готовой продукции в вагоны. Остальные расходы по перевозке несет покупатель.

Если готовая продукция отпускается на месте (со склада поставщика), получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза. Отгруженная или сланная на месте изготовления продукция, расчетные документы на которую предъявлены покупателям (заказчикам) в момент приобретения, списывается со склада по учетным ценам или нормативной (плановой) себестоимости.

Согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету, продукция считается проданной с момента ее отгрузки (отпуска) покупателям и предъявления им расчетных документов. Переход права собственности происходит в момент передачи продукции покупателю либо транспортной организации.

Для учета проданной продукции (работ, услуг) используется транзитный счет 9010 «Доход от продажи готовой продукции».

Синтетический счет 9010 «Доход от продажи готовой продукции» по окончании каждого месяца сальдо не имеет.

Учет продажи готовой продукции

В день предъявления счета покупателям за готовую продукцию отражается выручка от продажи. Для этого делается следующая запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражен доход от продажи продукции	4010	9010

Затем списывается фактическая себестоимость проданной продукции:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	9110	2810

В конце месяца определяется финансовый результат от продажи готовой продукции:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражен доход от продажи готовой продукции	9010	9910
2	Отражена себестоимость проданной продукции	9910	9110

Пример. На склад организации, занимающейся производством промышленной продукции, поступило из производства 10 единиц готовой продукции. Фактическая себестоимость одной единицы составила 30 000 сумов. Готовая продукция была продана за 495 600 сум. В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена себестоимость готовой продукции	300 000	2810	2010
2	Отражен доход от продажи готовой продукции	495 600	4010	9010
3	Поступили деньги от покупателя	495 600	5110	4010
4	Списана фактическая себестоимость проданной готовой продукции	300 000	9110	2810

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Отражен доход от продажи готовой продукции	495 600	9010	9910
6	Отражена себестоимость проданной продукции	300 000	9910	9110

Расходы по продаже

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, к расходам, связанным с продажей продукции (работ, услуг), относятся расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы, уплаченные сбытовым и другим посредническим организациям;
- на рекламу;
- на представительские и другие аналогичные по назначению расходы.

Учет таких расходов ведется на транзитных счетах 9410 «Расходы реализации» и 9430 «Прочие операционные расходы».

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 9410 «Расходы реализации» могут быть отражены следующие расходы (издержки обращения) (п.2 к Постановлению КМ РУз. от 05. 02. 1999 г. № 54):

- Расходы на железнодорожные, воздушные, автомобильные, морские, речные и гужевые перевозки товаров. В эту статью включаются затраты на перевозку, а также штрафы, уплаченные за простой транспортных средств.
- Расходы на оплату труда, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), кроме административного управленческого персонала (АУП).
- Расходы на социальное страхование относящиеся к оплате труда, связанные с реализацией продукции.
- Расходы на аренду, содержание и ремонт зданий, сооружений и помещений, используемых для торговых нужд.
- Амортизация основных средств и нематериальных активов используемых для торговых нужд.
- Расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению (ремонт, стирка, починка, дезинфекция и т.п.).
- Расходы на газ, топливо, электроэнергию.
- Расходы на хранение, подработку и подсортировку товаров.
- Расходы на торговую рекламу.
- Потери товаров, продуктов при перевозке, хранении и реализации.

- Расходы на тару.
- Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества.
- Расходы на охрану труда и технику безопасности.
- Текущие (некапитального характера) расходы на устройство и содержание вентиляторов, ограждение машин и их движущихся частей, люков, отверстий и т.д.
 - Плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников общественного питания и торговли.
 - Издержки по ведению кассового хозяйства и инкассации выручки.
 - Стоимость бумажных салфеток, бумажных скатертей, бумажных стаканчиков и тарелок, приборов одноразового пользования на предприятиях общественного питания.
 - Затраты по изучению рынков сбыта (затраты на маркетинг, рекламу) и др.

По дебету данного счета накапливается информация о произведенных расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг, а по кредиту — списание расходов. Ученные на счете 9410 «Расходы на продажу» суммы расходов списываются полностью или частично в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

При частичном списании подлежат распределению:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, — расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно, исходя из их веса, произведенной себестоимости или других соответствующих показателей);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции.

Обособленного учета в составе коммерческих расходов требуют затраты на рекламу продаваемой продукции (работ, услуг). К таким расходам относятся:

- расходы на разработку и издание рекламных проспектов, альбомов, брошюр;
- изготовление фирменных пакетов, этикеток;
- расходы на проведение рекламных мероприятий средствами массовой информации;
- расходы на изготовление рекламных щитов, оформление витрин и т.п.

На себестоимость реализованной продукции расходы на рекламу относятся в фактическом объеме, а для целей налогообложения они учитываются в размере, который устанавливается в процентах от объема выручки за реализованную продукцию, товары, работы и услуги, включая НДС («Об утверждении нормативов по отдельным нормируемым расходам» Постановление КМ РУз. от 09.04. 1999 г. № 166 изм. от 15.10.2003 г. № 444).

6.6. Инвентаризация готовой продукции

Согласно п. 76 НСБУ № 4 “Товарно-материальные запасы”, зарегистрированному в МЮ РУз. № 486 от 28.08.98 г., инвентаризация готовой продукции производится не реже одного раза в год, перед составлением годовой отчетности с целью объективного отражения инвентаризации в годовом отчете.

Результаты инвентаризации рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии, которая выносит решение.

Выявленные при инвентаризации недостачи готовой продукции списываются по фактической (балансовой) стоимости и отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

дебет счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей”;
кредит счетов готовой продукции 2800.

В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающей готовой продукции (сумма взыскания) оказалась выше фактической (балансовой) стоимости недостающей готовой продукции, сумма дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 “Задолженность персонала по возмещению материального ущерба” - на рыночную стоимость недостающей готовой продукции, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;
кредит счета 5910 “Недостачи и потери от порчи ценностей” - на фактической (балансовой) стоимости недостающей готовой продукции;

кредит счета 9320 “Прибыль от выбытия прочих активов” - на разницу между рыночной стоимостью недостающей готовой продукции, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и фактической (балансовой) стоимостью недостающей готовой продукции.

Сумма доходов от недостачи готовой продукции подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Пример. При инвентаризации обнаружена недостача готовой продукции - 800 000 сум. Виновным признано материально-ответственное лицо. Рыночная стоимость недостающей готовой продукции – 1 050 000 сум.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена себестоимость недостающей готовой продукции	800 000	2810	9390
2	Рыночная стоимость недостающей готовой продукции подлежащей взысканию с виновных лиц	1 050 000	4730	-
	- фактическая стоимость недостающей готовой продукции	800 000	-	5910

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
	- разница между рыночной стоимостью и фактической стоимостью недостающей готовой продукции	250 000	-	9390

В случае признания виновным материально-ответственного лица (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающей готовой продукции (сумма взыскания) оказалась ниже фактической стоимости недостающей готовой продукции, сумма убытка отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 4730 "Задолженность персоналу по возмещению материального ущерба" - на рыночную стоимость недостающей готовой продукции, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц;

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы" - на разницу между рыночной стоимостью недостающей готовой продукции, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально-ответственных лиц, и фактической стоимостью недостающей готовой продукции;

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - на сумму фактической (балансовой) стоимости недостающей готовой продукции.

Пример. При инвентаризации обнаружена недостача готовой продукции - 800 000 сум. Виновным признано материально-ответственное лицо. Рыночная стоимость недостающей готовой продукции - 750 000 сум.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена себестоимость недостающей готовой продукции	800 000	2810	9390
2	Рыночная стоимость недостающей готовой продукции подлежащей взысканию с виновных лиц	750 000	4730	-
	- фактическая стоимость недостающей готовой продукции	800 000	-	5910
	- разница между рыночной стоимостью и фактической стоимостью недостающей готовой продукции	50 000	9430	-

Сумма убытка от недостачи готовой продукции увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Когда конкретные виновники недостачи не установлены или возможность взыскания с материально-ответственных лиц отсутствует, убытки от недостачи готовой продукции относятся на финансовые результаты и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счета 9430 "Прочие операционные расходы";

кредит счета 5910 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Сумма убытка от недостачи готовой продукции увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на доходы (прибыль) в общеустановленном порядке.

Обнаруженная при инвентаризации неучтенная готовая продукция (излишки) оценивается по рыночной стоимости аналогичной готовой продукции на дату обнаружения (с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц) и отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

дебет счетов готовой продукции 2800;

кредит счета 9390 "Прочие операционные доходы".

Сумма дохода по товарно-материальным запасам, обнаруженным при инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Пример. При инвентаризации обнаружена неучтенная готовая продукция - 200 000 сум.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена себестоимость готовой продукции	200 000	2810	9390

Вопросы для самопроверки

1. По какой стоимости оценивается готовая продукция?
2. На каких синтетических счетах учитывается готовая продукция?
3. В каких случаях используется счет 2810?
4. На какой счет списывается себестоимость готовой продукции при продаже?
5. Перечислите основные реквизиты договора на продажу готовой продукции.
6. В какой момент переходит право собственности на продукцию покупателю?
7. Какие расходы относятся к расходам, связанным с продажей продукции?
8. Какие расходы относятся к затратам на рекламу?
9. Как часто проводится, инвентаризация готовой продукции?
10. На какие счета списываются излишки и недостача готовой продукции?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Готовой продукцией считается продукция:

1. прошедшая все стадии обработки и сборки;
2. сданная на склад;
3. прошедшая все стадии обработки, принятая отделом технического контроля и сданная на склад готовой продукции.

2. Текущий учет поступления готовой продукции на склад ведется по:

1. фактической производственной себестоимости;
2. учетным ценам;
3. ценам продажи с налогом на добавленную стоимость.

3. Дебетовый оборот по счету 9110 «Себестоимость проданной готовой продукции» показывает:

1. плановую себестоимость проданной продукции;
2. фактическую производственную себестоимость выпущенной продукции;
3. плановую себестоимость готовой продукции.

4. Оприходование готовой продукции на склад по фактической производственной себестоимости отражается записью:

1. дебет сч. 2810 «Готовая продукция» кредит сч. 2010 «Основное производство»;
2. дебет сч. 2010 «Основное производство» кредит сч. 2110 «Полуфабрикаты собственного производства»;
3. дебет сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции» кредит сч. 2810 «Готовая продукция».

5. Излишки готовой продукции, выявленные в результате инвентаризации:

1. дебет сч 9010 «Доход от продажи готовой продукции» кредит сч. 2010 «Основное производство»;
2. дебет сч. 2810 «Готовая продукция» кредит сч. 9390 «Прочие операционные доходы»;
3. дебет сч. 2810 «Готовая продукция» кредит сч. 2010 «Основное производство».

6. Запись «Дебет сч. 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит сч. 2810 «Готовая продукция» означает:

1. недостача готовой продукции;
2. недостача основного производства;
3. недостача при продаже готовой продукции.

7. Запись «Дебет сч. 4010 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции» означает:

1. оплату продукции;
2. списание отгруженной продукции;

3. долг покупателей за поставленную продукцию.

8. Запись «Дебет сч. 9110 «Себестоимость проданной готовой продукции» Кредит сч. 2810 «Готовая продукция» означает:

1. списание себестоимости проданной продукции;
2. оплату продукции;
3. долг покупателя за продукцию.

9. Запись «Дебет сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции» Кредит сч. 9910 «Конечный финансовый результат» означает:

1. списание расходов на продажу;
2. убыток от продажи;
3. доход от продажи.

10. Начисление НДС по проданной продукции отражается записью:

1. дебет сч. 5010 «Касса» кредит сч. 9110 «Себестоимость проданной готовой продукции»;

2. дебет сч. 5110 «Расчетные счета» кредит сч. 6410 «Расчеты по налогам и сборам»;

3. дебет сч. 4010 «Счета к получению» кредит сч. 6410 «Расчеты по налогам и сборам».

Правильные ответы

1-3; 2-2; 3-2; 4-1; 5-2; 6-1; 7-3; 8-1; 9-3; 10-3.

ГЛАВА 7. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

7.1. Учет кассовых операций

К кассовым операциям относятся операции, связанные с получением и расходом наличных денег организации.

Правила ведения кассовых операций регламентируются нормативно-правовым актом ЦБ РУз. от 24.01.1998 г. № 376, Зарегистрированным МЮ РУз. 17.12.1998 г. № 565 «Правила ведения кассовых операций юридическими лицами» (в настоящие Правила внесено последнее изменение в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ от 05.03.2004 г. № 565-5).

Порядком ведения кассовых операций в Республики Узбекистан предусмотрено:

Учет кассовых операций

Порядком ведения кассовых операций в Республике Узбекистан (письмо ЦБ РУз. № 18 от 04.10.1993 в ред. письма ЦБ РУз. от 25.02.1996 № 247) предусмотрено:

- наличие кассы и ведение кассовой книги
- хранение всех денежных средств в банках
- расходование наличных денег, полученных из банков, на цели, указанные в чеке
- расходование денег в кассе в пределах лимитов, установленных банком по согласованию с руководителем организации
- прием и выдача денег по КО-1 и КО-2
- материальная ответственность кассира

Предприятия обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банка. Расчеты наличными денежными средствами через кассу между юридическими лицами ограничены 60 000 сум. Указание ЦБ РУз. от 14.11.2001 г. № 1050-У

Основными задачами учета денежных средств в кассе являются:

- учет и выполнение операций с наличными денежными средствами и расчеты с юридическими и физическими лицами в соответствии с требованиями действующего законодательства и установленными правилами;
- контроль соблюдения кассовой и расчетной дисциплины;
- своевременное и правильное документальное оформление операций по движению денежных средств;
- строжайший повседневный контроль за сохранностью наличных денег, валюты и ценных бумаг в кассе;
- своевременное проведение инвентаризации денежных средств.

Ответственность за соблюдение кассовой дисциплины возлагается на руководителя, главного бухгалтера и кассира.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

При расчетах с населением прием наличных денег предприятиями производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги, полученные предприятиями в банках, расходуются только на цели, указанные в чеке.

Наличные деньги могут находиться в кассе в пределах лимитов, установленных банками по согласованию с руководителями предприятий.

Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней, включая день получения в банке.

Выдача денег из выручки одних предприятий на нужды других допускается в отдаленных местностях, где нет банков, на основе договора между предприятиями по согласованию с банками, обслуживающими эти предприятия.

Кассовые операции по приему и выдаче наличных денег оформляются формами первичной учетной документации, утвержденными в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

Поступление наличных денег в кассу оформляется приходным кассовым орденом, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

Факт приема наличных денег подтверждается квитанцией к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера, кассира или лица, на это уполномоченного, заверенной печатью.

Выдача наличных денег из кассы предприятия производится по расходным кассовым ордерам или оформленным надлежащим образом другим документам: платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др. с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера и подписями руководителя организации и главного бухгалтера или лица, на то уполномоченного.

Документальное оформление поступления наличных денег в кассу

Наличные деньги поступают	<ul style="list-style-type: none"> - с расчетного счета в банке - от покупателей и заказчиков - от подотчетных лиц и др.
---------------------------	---

Поступление денег оформляется приходным кассовым ордером ф.№ КО-1
 Приходный кассовый ордер содержит наименование организации, от кого принято, сумму, подписи главного бухгалтера и кассира

Выписывает работник бухгалтерии
На руки лицам, вносящим деньги, не выдается. Передается в кассу
Подписывает главный бухгалтер (или лицо, на это уполномоченное приказом)
Регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров ф. № КОЗ
Состоит из кассового ордера и квитанции, которая выдается лицам, вносящим деньги

Кассир в КО проверяет	<ul style="list-style-type: none"> • правильность его оформления • наличие и подлинность подписи главного бухгалтера • наличие перечисленных приложений
Деньги по кассовым ордерам принимают только в день составления ордера Проверка банковских билетов и монет банка РУз.	

При этом, если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах имеется разрешительная подпись руководителя предприятия, наличие его подписи на расходных кассовых ордерах не обязательна.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: сумму — прописью, тийин — цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте

ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность прилагается к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Документальное оформление выдачи наличных денег из кассы

К
А
С
С
А

Выдача денег на основании расходных кассовых ордеров (ф. КО-2) только лицу, указанному в КО-2 (или по доверенности), или других документов (платежных ведомостей, на которых ставят штамп с реквизитами КО-2)

Все расходные документы подписываются

- руководителем организации
- главным бухгалтером
- или уполномоченными ими лицами

Если на документах, прилагаемых к КО-2, имеется разрешительная надпись руководителя, то его подпись на ордере не обязательна

КО-2 составляется в бухгалтерии, регистрируется в КО-3 и передается в кассу для исполнения

Приходные и расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления, и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Приходные и расходные кассовые ордера регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организации; присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

Для учета движения денежных средств в кассе составляется кассовая книга — форма КО-4.

Кассовая книга — это регистр аналитического учета, защищающий интересы как кассира, так и организации. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге номеруются, прошнуровываются и опечатываются сургучной (обычно круглой) печатью организации.

На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов» и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются, исправления, сделанные корректурным способом, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера. Разрешается ведение кассовой книги с использованием средств компьютерной обработки. Регистрация исполнительных кассовых документов в кассовую книгу производится сразу после получения или выдачи денег. По окончании дня кассир обязан подсчитать итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе и передать в бухгалтерию отчет с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (на первом экземпляре).

Если на предприятиях ежедневно совершаются операции на общую сумму до 200 сумов, кассовые отчеты могут составляться один раз в 3-5 дней (п. 23 «Правила ведения кассовых операций юридическими лицами» ЦБ РУз. от 24.01.1998 г. № 376).

Бухгалтеры и другие счетные работники, имеющие право подписи кассовых документов, не могут исполнять обязанности кассиров.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий и стипендий кассир обязан:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № ...».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм. Депонированные суммы сдаются в банк, и на их общую сумму составляется один расходный кассовый ордер.

С целью создания условий для внезапного проведения инвентаризации кассы кассир обязан независимо от календарного периода сдачи в бухгалтерию отчета (за один, три, пять дней и т.д.) ежедневно подсчитывать обороты за день и остаток на конец дня в кассовой книге.

Аналитический учет кассовых операций

Сразу после получения или выдачи денег по кассовому ордеру (или заменяющему его документу) кассир делает запись в кассовой книге Ф. КО-4	
КО-4 кассовая книга	Кассовая книга предназначена для учета движения наличных денег
	Ведется только одна кассовая книга
	Пронумеровывается, прошнуровывается и опечатывается сургучной или мастичной печатью, на последней странице – заверительная надпись
	Записи делают в 2-х экземплярах под копирку. Второй - отрывной лист с документами - передается в бухгалтерию под роспись в КО-4 (отчет кассира)
	Ежедневно кассир в конце рабочего дня подсчитывает итоги и выводит остаток
	Разрешается автоматизировать ведение КО-4
	В конце рабочего дня кассир сдает в бухгалтерию кассовый отчет (отрывной лист КО-4)
Бухгалтер в КО-4 проверяет:	- все ли КО включены в отчет, правильность их оформления
	- правильность выведения итогов и остатков
	- наличие всех приложений

После проверки	записывает по мере сдачи кассовые отчеты в ж/о № 1 - и вед. № 1
Проверка кассы и кассовых операций осуществляется:	
<ul style="list-style-type: none"> - при проведении инвентаризации - при аудиторской проверке - учреждениями банка - налоговыми органами при налоговых проверках и т.п. 	
В конце рабочего дня главный бухгалтер проверяет наличные денежные средства в кассе	

В организациях с согласия кассира и при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы “Вкладной лист кассовой книги”. Одновременно с ней формируется машинограмма “Отчет кассира”. Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

В машинограмме “Вкладной лист кассовой книги” последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а последним за календарный год - общее количество листов кассовой книги за год.

После получения машинограмм “Вкладной лист кассовой книги” и “Отчет кассира” кассир обязан проверить правильность составления кассовой книги и отчета кассира, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы “Вкладной лист кассовой книги” в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы “Вкладной лист кассовой книги” брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, и книга опечатывается.

Для хранения денежных средств руководители предприятий обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей предприятий не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций закрыты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается. Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством.

Все наличные деньги и ценные бумаги на предприятиях хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях — в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются печатью кассира. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам, либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Ученные дубликаты ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкафулках и др. хранятся у руководителей предприятий. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем предприятия, с фиксацией их результатов в акте.

При обнаружении утраты ключа руководитель предприятия сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

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

Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

В случае повреждения или снятия печати, поломки замков дверей или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю предприятия, который сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия их сотрудников.

В этом случае руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие, а также кассир предприятия после получения разрешения органов внутренних дел производят проверку наличия денежных средств и других ценностей, хранящихся в кассе. Эта проверка должна быть произведена до начала кассовых операций.

О результатах проверки составляется акт в 4 экземплярах, который подписывается всеми участвующими в проверке лицами. Первый экземпляр акта передается в органы внутренних дел, второй — отсылается в страховую компанию, третий — высылается в вышестоящую организацию (в случае ее наличия), а четвертый — остается у предприятия.

После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель предприятия обязан под расписку ознакомить его с порядком ведения кассовых операций в Республике Узбекистан, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

На предприятиях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера предприятия или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем предприятия.

На малых предприятиях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

Ответственность за обеспечение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Республики Узбекистан.

Порядком ведения кассовых операций предусмотрены: внезапные инвентаризации кассы с полным полистным пересчетом денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе в сроки, установленные руководителем организации.

Инвентаризацию проводит инвентаризационная комиссия, постоянно действующая или рабочая (приказ).

Инвентаризационная комиссия в присутствии кассира проверяет:

- наличие всех денег полистным пересчетом;
- квитанции на ценности, сданные для хранения;
- ценные бумаги, чековые книжки, бланки строгой отчетности;
- ведение кассовой книги;
- порядок хранения денег.

До начала инвентаризации от каждого материально ответственного лица или группы лиц, отвечающих за сохранность денежных средств, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

Результаты инвентаризации оформляют актом в день инвентаризации, составленном в 2-х экземплярах (Ф.Инв.-15). Один экземпляр акта передается в бухгалтерию предприятия (организации), второй остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах (материально ответственному лицу, сдавшему ценности, материально ответственному лицу, принявшему ценности, в бухгалтерию).

В акте сопоставляют фактические остатки кассовой наличности с данными учета, что дает возможность определить:

а) Излишек

дебет 5010;
кредит 9390;

б) Недостачу

дебет 5910;
кредит 5010;
дебет 4730;
кредит 5910;
дебет 5010, 6710;
кредит 4730.

Лица, виновные в нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в установленном действующим законодательством порядке.

Ответственность за соблюдение кассовой дисциплины возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб и кассиров.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитываются на активных синтетических счетах:

5010 «Наличные деньги в национальной валюте»,

5020 «Наличные деньги в иностранной валюте».

В дебет записываются денежные средства, поступившие в кассу, в кредит — денежные средства и денежные документы, выданные из кассы.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступили наличные деньги с расчетного счета	5010	5110
2	Сдан остаток аванса подотчетным лицом	5010	4200
3	Погашена задолженность по недостачам, растратам и хищениям	5010	4730
4	Выплачены заработная плата, пособия, премии	6710	5010
5	Выкуплены акции предприятия	8610	5010
6	Выдана по исполнительным листам депонированная заработная плата	6720	5010
7	Выдано под отчет	4200	5010
8	Выплачено за материальные ценности и оказанные услуги (не относящиеся к отчетной деятельности)	3190	5010
9	Выплачена материальная помощь (в экстренных случаях)	6710	5010
10	Выявлена сумма недостачи, обнаруженная при инвентаризации кассы	5910	5010
11	Принято решение о взыскании недостачи с кассира	4730	5910
12	Выявлены излишки наличных денег в кассе	5010	9390
13	Куплены ценные бумаги (выданы займы наличными деньгами)	5810	5010
14	Получены краткосрочные кредиты (займы) наличными деньгами	5010	6810
15	Выданы займы работникам организации	4790	5010
16	Выдан перерасход по авансовому отчету	4200	5010
17	Остаток неиспользованной подотчетной суммы сдан в кассу	5010	4200
18	Приняты и утверждены авансовые отчеты: - на приобретение материалов - по командировкам - расходы по продаже	1010 9430 9410	4200
19	Стоимость работ и услуг, оплаченных подотчетным лицом, отнесена - на с/с продукции основного производства - на с/с продукции вспомогательных производств	2010 2310	00
20	Удержано в погашение задолженности по остаткам подотчетной суммы из заработной платы	6710	4200
21	Произведен начет за растрату подотчетной суммы	4730	4200

7.2. Учет денежных операций на расчетных счетах в банке

Согласно Положению по безналичным расчетам в РУз. Письмо ЦБ РУз. от 12.01.2002 г. 60 (№1/4), зарегистрированным МЮ 15.04.2002 г. № 1122 все свободные денежные средства организации должны храниться на ее расчетном счете, открываемым для выполнения безналичных расчетов между организациями.

Безналичные расчеты осуществляются посредством безналичных перечислений по расчетным, текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные палаты, а также с помощью векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Применение безналичных расчетов позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает способность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

Безналичные расчеты осуществляют по товарным и нетоварным операциям. *К товарным операциям* относят куплю-продажу сырья, материалов, готовой продукции и т.п. Их учитывают на счетах 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам и подрядчиками», 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и др.

К нетоварным операциям относят расчеты с коммунальными учреждениями, научно-исследовательскими организациями, учебными заведениями и т.п. Их учитывают на счетах 4800 «Счета учета задолженности разных дебиторов» и 6900 «Счета учета задолженности разным кредиторам».

В зависимости от местонахождения поставщика и покупателя безналичные расчеты разделяют на иногородние и одногородние (местные).

Организации могут открывать в банках расчетные и текущие счета.

Расчетный счет является основным счетом предприятия, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня.

Текущие счета открываются во всех случаях, когда происходит обособление каких-либо операций. К текущим счетам относятся: валютные счета, ссудные счета, счета по операциям со средствами целевого назначения, счета обусловленные особенностями расчетов.

Перед открытием расчетного счета в банке необходимо сделать правильный выбор банка по следующим критериям:

- какие преимущественные операции выполняет банк;
- какие проценты взимаются банком за обналичивание средств, за кассовое обслуживание;
- за безналичные расчеты;
- процентные ставки за кредит;
- возможность его пролонгирования;
- скорость расчетов и т.д.

В соответствии с «Инструкцией о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан» утвержденной Постановлением Правления

ЦБ от 06.10.2001 г. № 1 (25/4), зарегистрированным МЮ 10.11.2001 г. № 1080 (в настоящую Инструкцию внесено последнее изменение в соответствии с Постановлением Правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 31.05.2008 г. № 1080-4).

Для открытия депозитных счетов до востребования в национальной валюте субъектами предпринимательства (как с образованием, так и без образования юридического лица) в банк представляются следующие документы:

- а) заявление на открытие счета;
- б) копия свидетельства о государственной регистрации;
- в) карточка с образцами подписей и оттиска печати.

Для открытия депозитных счетов до востребования в национальной валюте юридическими лицами - резидентами, не являющимися субъектами предпринимательства, в том числе бюджетными организациями в банк представляются следующие документы:

- а) заявление на открытие счета;
- б) копия удостоверения о присвоении идентификационного номера налогоплательщика, выданного налоговыми органами;
- в) карточка с образцами подписей и оттиска печати.

Банк обязан заключить договор банковского счета с любым клиентом, обратившимся в данный банк с предложением открыть счет в соответствии с банковскими правилами (ст. 845 ГК РУз. ч. II):

- принимать и зачислять денежные средства, по ступающие на расчетный счет;
- выполнять распоряжения организации о перечислении и выдаче сумм со счета;
- проводить другие операции, предусмотренные банковскими правилами и договорами.

Учет счета 5110 «Расчетный счет»

Денежные средства организации учитываются на активном синтетическом счете 5110 «Расчетный счет».

Счет 5110 «Расчетный счет» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Республики Узбекистан на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях.

Организация периодически получает из банка «Выписку с расчетного счета» с приложенными к ней платежными документами, на основании которых были получены денежные средства от других организаций или перечислены средства со счета.

Выписка с расчетного счета является регистром аналитического учета и служит основанием для бухгалтерских записей.

Выписка содержит: начальные и конечные остатки на расчетном счете; суммы операций по поступлению и перечислению средств и номера расчетных счетов клиентов. Бухгалтерия проверяет выписку и при обнаружении ошибки сообщает об этом банку.

На расчетный счет зачисляются:

- выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) от покупателей, заказчиков;
- наличные деньги (невыданная з/плата, превышение лимита и денег в кассе и т.д.);
- другие поступления.

Списание денежных средств со счета организации производится банком в порядке поступления распоряжений организации-клиента. Без распоряжения клиента списание сумм с расчетного счета допускается по распоряжению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором банковского счета. В бесспорном порядке списываются не внесенные в срок платежи в госбюджет, внебюджетные фонды, платежи по исполненным листам и приравненным к ним документам.

По дебету счета 5110 «Расчетный счет» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 5110 «Расчетный счет» отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета предприятия, обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются в корреспонденции со счетами 4860 "Счета к получению по претензиям" или 6960 "Счета к оплате по претензиям".

При недостаточности средств на счете списание денежных средств осуществляется в следующей последовательности (ГК РУз. гл. 44, ст. 784):

Очередность платежей	1. Пропорционально в бюджет, внебюджетные фонды, также по исполнительным документам по перечислению или выдаче выходных пособий и оплате труда, для удовлетворения требований о возмещении вреда и алиментов, на основе договора авторского права для оплаты премий, а также для оплаты внесённых ущерба на жизнь и здоровье
	2. По исполнительным документам для удовлетворения других требований
	3. Осуществление прочих платежей в порядке их календарной очередности

Списание денежных средств с расчетного счета по требованиям, относящимся к одной очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов

Примеры бухгалтерских записей по хозяйственным операциям представлены в таблице.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сняты наличные деньги с расчетного счета	5010	5110
2	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток денег в кассе	5110	5010
3	Ошибочно сняты банком деньги с расчетного счета (платежи по спорам)	4860	5110
4	Ошибочно зачислены банком деньги на расчетный счет	5110	6960
5	Зачислены суммы, числящиеся в пути	5110	5710
6	Поступили деньги от заказчика	5110	4010
7	Зачислены на расчетный счет:		
	- возврат излишне перечисленных платежей в бюджет	5110	6410
	- возврат излишне перечисленных платежей во внебюджетные фонды	5110	6520
	- средства целевого финансирования	5110	8820
	- кредиты или займы от юридических лиц	5110	6820 7820
	- штрафы, пени, неустойки за нарушения хозяйственных договоров	5110	4860
	- остаток расчетной книжки (аккредитива)	5110	5510
	- прочие доходы	5110	9390
8	Выставлен аккредитив (5510), приобретены расчетные чековые книжки (5520)	5510 5520	5110
9	Произведены финансовые вложения	0610 5810	5110
10	Оплачены счета поставщиков	6010	5110
11	Перечислены платежи:		
	- по договору страхования имущества предприятия и личного страхования работников	6510	5110
	- в бюджет (налоги, штрафы)	6410	5110
	- во внебюджетные государственные социальные фонды	6510	5110
	- перечислена зарплата на лицевые счета в Сбербанк	6710	5110
	- разным кредиторам	6990	5110
	- штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	6960	5110
12	Погашена задолженность по кредитам банка и займам, процентам по ним	6810 7810 6920	5110

Формы безналичных расчетов

Формы безналичных расчетов определены гл. 45 ГК РУз. и Положением ЦБ РУз.

Банки Республики Узбекистан организуют и осуществляют безналичные расчеты в следующих формах:

- 1) расчеты платежными поручениями;
- 2) расчеты по аккредитивам;
- 3) расчеты по инкассо;
- 4) расчеты чеками.

При осуществлении безналичных расчетов по указанным формам используются следующие денежно-расчетные документы:

- 1) мемориальный ордер (приложение № 1);
- 2) платежное поручение (приложение № 2);
- 3) платежное требование (приложение № 3);
- 4) инкассовое поручение (приложение № 4);
- 5) заявление на аккредитив (приложение № 5);
- 6) расчетный чек коммерческого банка (приложение № 6).

Также безналичные расчеты могут осуществляться с использованием пластиковых карточек.

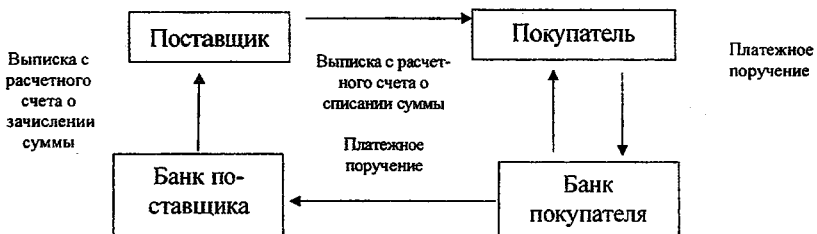
Конкретная форма безналичных расчетов и денежно-расчетных документов между плательщиком и получателем средств определяется самостоятельно в соответствии с заключенным договором (соглашением).

Расчетные документы на бумажных носителях информации (расчетные документы (кроме чеков)) заполняются только на пишущей машинке или компьютере шрифтом черного цвета; заполнение чеков производится ручкой с пастой, чернилами черного или синего цвета или на пишущей машинке шрифтом черного цвета; в них не допускаются исправления, подчистки, помарки, а также использование корректирующих жидкостей. Расчетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные Положением ЦБ РУз.

Расчеты платежными поручениями

Платежное поручение — распоряжение банку перевести определенную денежную сумму на счет другой организации. Эта форма расчетов является наиболее распространенной.

Схема документооборота при расчетах платежными поручениями



Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств:

- а) за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- б) в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в) в целях возврата/размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним;
- г) по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц;
- д) в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежное поручение представляется в банк:

1) *в трех экземплярах*, когда плательщик и получатель средств обслуживаются в одном банке:

- а) первый экземпляр после оплаты подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета получателя средств;
- в) третий экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета плательщика.

2) *в двух экземплярах*, когда плательщик и получатель средств обслуживаются в разных банках:

- а) первый экземпляр после оплаты подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета плательщика.

Электронное платежное поручение, полученное по системе электронных платежей, распечатывается в банке получателя в двух экземплярах:

- а) один экземпляр подшивается в документы дня банка;
- б) другой экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета получателя средств.

Расчеты по инкассо

Расчеты по инкассо — это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежное требование представляет собой денежно-расчетный документ, содержащий требование получателя средств плательщику об уплате определенной суммы через банк.

Требование может выставляться за отгруженные (отпущенные) товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также по другим платежам, предусмотренным договором сторон.

Требования бывают с акцептом и без акцепта. Требования, оплачиваемые с акцептом, требуют акцепта (признания) со стороны плательщика суммы платежа.

В требованиях в графе "Детали платежа" поставщик обязан указывать:

- а) дату и номер договора;

б) по поставкам продукции по договорам контрактации необходимо указать "договор контрактации";

в) дату отгрузки (отпуска) товаров и номера товарно-транспортных или приемо-сдаточных документов и вид транспорта, а при отправке товаров посылками через предприятия почтовой связи - номера почтовых квитанций; (подпункт в редакции Постановления правления ЦБ, зарегистрированного МЮ 08.02.2006 г. № 1122-3);

г) при вывозе товара транспортом покупателя указывается: "Вывезено транспортом покупателя, доверенность № ..";

д) другие реквизиты, предусмотренные законодательством.

Получатель средств не вправе повторно предъявить требование по одной и той же операции, за исключением случая, когда имеется извещение о том, что первичное требование в банк плательщика не поступило.

Требование вместе с реестром представляется получателем средств в обслуживающий его банк. При этом реестр составляется в двух экземплярах.

Первый экземпляр реестра остается в банке получателя средств с указанием даты приема, заверенный подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером.

Второй экземпляр реестра возвращается получателю средств с указанием даты приема, заверенный подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером.

Требование, оплачиваемое с акцептом, представляется:

1) в трех экземплярах, когда плательщик и получатель средств обслуживаются в одном банке.

Первый и второй экземпляры остаются в банке ожидать оплату. Третий экземпляр требования банк, не позднее следующего дня после поступления, передает плательщику для акцепта, с указанием даты принятия документа. После акцепта и оплаты:

а) первый экземпляр требования подшивается в документы дня банка;

б) второй экземпляр требования прилагается к выписке из лицевого счета получателя средств;

2) в трех экземплярах, когда получатель и плательщик обслуживаются в разных банках:

все экземпляры требований по почте отправляются в банк плательщика, где:

а) первый и второй экземпляры остаются в банке ожидать оплату;

б) третий экземпляр, не позднее следующего рабочего дня, передается плательщику для акцепта, с указанием даты принятия документа;

3) плательщик должен в установленный срок вернуть требование в банк с отметкой в верхнем левом углу об акцепте, за подписью руководителя (индивидуального предпринимателя). При несообщении плательщиком в установленный для акцепта срок о своем согласии или о полном или частичном отказе от платежа, требование акцептуется банком в общем порядке, где после оплаты:

- а) первый экземпляр подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр передается плательщику с выпиской из лицевого счета.

Требование, оплачиваемое без акцепта, представляется:

1) в трех экземплярах, когда плательщик и получатель средств обслуживаются в одном банке, где после оплаты:

- а) первый экземпляр требования подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр требования прилагается к выписке из лицевого счета плательщика;
- в) третий экземпляр требования прилагается к выписке из лицевого счета получателя средств;

2) в двух экземплярах, когда получатель и плательщик обслуживаются в разных банках.

Все экземпляры требований по почте отправляются в банк плательщика, где после оплаты:

- а) первый экземпляр подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр передается плательщику с выпиской из лицевого счета.

В банке получателя средств оплаченное требование, полученное по системе электронных платежей, распечатывается в двух экземплярах:

- 1) один экземпляр подшивается в документы дня банка;
- 2) другой экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета получателя средств.

Банком плательщика устанавливается следующий срок акцепта требования:

- а) три рабочих дня со дня, следующего за днем вручения требования для акцепта - для однородных клиентов;
- б) пять рабочих дней со дня, следующего за днем вручения требования для акцепта - для иногородних клиентов;
- в) до 10 дней со дня, следующего за днем вручения требования для акцепта - по обоснованному ходатайству плательщика.

Плательщик имеет право в установленный срок письменно заявить обслуживающему его банку о частичном или полном отказе от акцепта.

В случае полного или частичного отказа от акцепта, плательщик должен представить в банк письменный отказ с указанием причин отказа за подписью лиц, указанных в карточке с образцом подписи. Банки не рассматривают обоснованность отказа (причин отказа), а также споры по мотивам отказа.

Если в установленный срок плательщик не представляет письменный отказ от акцепта, то требование считается акцептованным.

Требования, оплачиваемые без акцепта

Без акцептное списание средств со счетов плательщиков производится:

- а) при расчетах за тепловую энергию. В этом случае платежное требование и счет-фактура за отпущенную тепловую энергию выставляются поставщиком в обслуживающий банк потребителя. При этом в графе "Детали пла-

тежа" указывается надпись "На основании показаний приборов учета" или "На основании тарифов". Счет-фактура должна быть оформлена в установленном порядке, в том числе подтверждена подписью потребителя;

б) в случае приложения к требованию подлинника письменного ответа должника о признании суммы претензии. Приложение к требованию иных документов (акта сверки дебиторской - кредиторской задолженности, акта о выполненных работах (услугах) и т.п.) не может быть основанием для без акцептного списания;

в) банками - на вторичные счета должников, открытые в других банках, при несвоевременном погашении хозяйствующими субъектами задолженности по кредитам.

В верхнем правом углу требования ставится надпись или штамп "Без акцепта". Банк проверяет соответствие приложенных документов их реквизитам, указанным в требовании.

Требования, подлежащие оплате без акцепта, поступившие в банк плательщика в течение операционного дня, оплачиваются в тот же день, а при отсутствии или недостаточности средств на счетах плательщика, помещаются в неоплаченной сумме в картотеку № 2.

При частичной оплате платежных требований без акцепта первоначальная сумма округляется и рядом проставляется сумма, оставшаяся после частичной оплаты.

Расчеты инкассовыми поручениями

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

Инкассовые поручения могут выставлять:

а) налоговые органы - о взыскании платежей и недоимок по налогам и другим обязательным платежам в государственный бюджет, по обязательным платежам во внебюджетный Пенсионный фонд Республики Узбекистан, во внебюджетный Фонд школьного образования и в Республиканский дорожный фонд при Министерстве финансов Республики Узбекистан, а также при взыскании просроченной задолженности за потребленную юридическими лицами электрическую энергию;

б) таможенные органы - о взыскании неуплаченных в срок таможенных платежей и штрафов;

в) судебные исполнители и взыскатели - о взыскании денежных средств по исполнительным документам;

г) Министерство финансов Республики Узбекистан:

- на бюджетные счета бюджетных организаций для возврата средств, излишне перечисленных сверх установленных в процессе финансирования из республиканского бюджета;

- вышестоящие финансовые органы - на бюджетные счета нижестоящих финансовых органов;

• на банковские счета хозяйствующих субъектов для взыскания незаконно полученных средств и штрафов по документам, представленным Государственным комитетом Республики Узбекистан по демонополизации, поддержке конкуренции и предпринимательства;

• на банковские счета в национальной и иностранной валютах заемщиков и субзаемщиков по их обязательствам, связанным с уплатой процентов и погашением иностранных кредитов, предоставленных под гарантию Республики Узбекистан.

Исполнительными документами являются:

- а) исполнительные листы, выданные судами;
- б) судебные приказы;
- в) нотариально удостоверенные соглашения об уплате алиментов;
- г) исполнительные надписи нотариусов;
- д) удостоверения, выдаваемые комиссиями по трудовым спорам на основании их решений;
- е) постановления, вынесенные органами (должностными лицами), уполномоченными рассматривать дела об административных правонарушениях;
- ж) постановления судебных исполнителей;
- з) акты иных органов в случаях, предусмотренных законодательством.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленных на основании исполнительных документов, принимаются банком с приложением подлинника исполнительного документа или его дубликата. Списание средств со счетов плательщиков по копиям этих документов не разрешается.

В инкассовых поручениях на взыскание сумм по исполнительным документам обязательно должна быть ссылка на номер и дату исполнительного документа, причем необходимо выделить отдельно суммы долга и расходов по госпошлине.

Ответственность за правомерность выставления инкассового поручения несет лицо, выставившее инкассовое поручение. Банки не рассматривают возражения плательщиков против списания денежных средств с их счетов в беспорядном порядке.

Инкассовые поручения представляются лицами, указанными в п. 41 Положения ЦБ РУз. от 12.01.2002 г. № 60 (№1/4), при однородных расчетах - в обслуживающий банк или непосредственно банку, где ведется счет плательщика, а по иногородним расчетам - только в обслуживающий банк.

Инкассовое поручение представляется в банк в следующем порядке:

1) если плательщик и получатель средств обслуживаются в одном банке - в четырех экземплярах, где:

а) первый, второй и третий экземпляры инкассового поручения остаются в банке для исполнения;

б) четвертый экземпляр возвращается получателю средств с указанием даты приема, заверенный подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером;

2) при однородных расчетах инкассовое поручение может представляться непосредственно в банк плательщика в трех экземплярах, где:

а) первый и второй экземпляры вместе с приложением исполнительных документов остаются в банке для исполнения;

б) третий экземпляр возвращается получателю средств с указанием даты приема, заверенный подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером;

3) при представлении получателем средств инкассового поручения для иногородних расчетов только в обслуживающий его банк - в трех экземплярах, где:

а) первый и второй экземпляры с приложением исполнительных документов отправляются по почте в исполняющий банк с указанием даты приема, заверенные подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером;

б) третий экземпляр возвращается получателю средств с указанием даты приема, заверенный подписью бухгалтера и штампом банка, закрепленным за данным бухгалтером.

Исполнение инкассового поручения в банке плательщика производится в следующем порядке:

1) если плательщик и получатель средств обслуживаются в одном банке, то:

а) первый экземпляр инкассового поручения подшивается в документы дня банка;

б) второй экземпляр вместе с приложением исполнительных документов выдается плательщику с выпиской из лицевого счета;

в) третий экземпляр возвращается получателю средств вместе с выпиской из лицевого счета;

2) при однородных расчетах:

а) первый экземпляр подшивается в документы дня банка;

б) второй экземпляр вместе с приложением исполнительных документов выдается плательщику с выпиской из лицевого счета;

3) при иногородних расчетах:

а) первый экземпляр подшивается в документы дня банка;

б) второй экземпляр вместе с приложением исполнительных документов выдается плательщику с выпиской из лицевого счета.

При однородных или иногородних расчетах оплаченное электронное инкассовое поручение, полученное по системе электронных платежей, распечатывается в банке получателя средств в двух экземплярах:

а) один экземпляр подшивается в документы дня банка;

б) другой экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета получателю средств.

При отсутствии средств на счете плательщика инкассовое поручение помещается к счетам "Расчетные документы, не оплаченные в срок" (карточка № 2), о чем обязательно сообщается в банк получателя средств в срок не

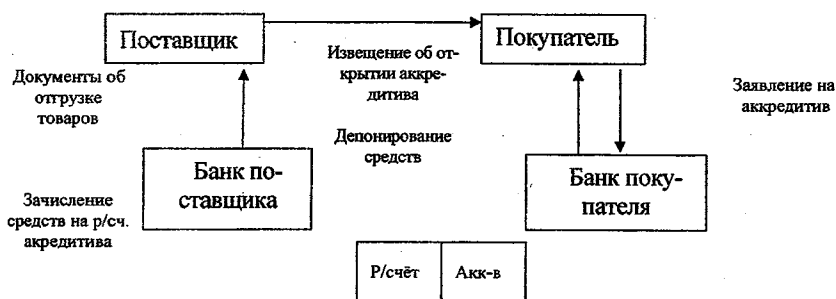
позднее трех рабочих дней, и оплачивается по мере поступления средств в порядке, установленном законодательством.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения инкассового поручения по вине банка ответственность несет банк по основаниям и в размере, предусмотренным законодательством.

Аккредитивная форма расчетов применяется в соответствии с договором, при котором плательщик поручает банку за счет депонированных средств произвести оплату товара - материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг по месту нахождения поставщика.

Аккредитив — это поручение банка покупателя банку поставщика произвести платежи в пользу поставщика по предъявлении расчетных документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи за отгруженные ценности, выполненные работы и оказанные услуги. Поставщик, отгрузив товар, представляет реестр счетов, отгрузочные и другие, предусмотренные условиями аккредитива документы в обслуживающий банк.

Схема документооборота при аккредитивной форме расчетов



Аккредитивы могут быть покрытые и отзывные.

Покрытый аккредитив бывает депонированный и непокрытый. Банк покупателя перечисляет за счет собственных средств или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива при депонированном аккредитиве, а при непокрытом платеже гарантирует банк покупателя.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком покупателя на основании письменного распоряжения без предварительного согласования с поставщиком средств.

Безотзывный аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки извещения, способ извещения по-

лучателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств и др.).

Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются в договоре между плательщиком и получателем денежных средств.

Договор должен также содержать:

- а) наименование банка-эмитента;
- б) вид аккредитива и способ исполнения;
- в) способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;
- г) полный перечень и точную характеристику документов, представляемых получателем средств для получения средств по аккредитиву;
- д) сроки представления документов после отгрузки товаров (оказания услуг, выполнения работ), требования к их оформлению.

Заявление на аккредитив представляется в банк-эмитент в двух экземплярах:

- а) первый экземпляр после оплаты подшивается в документы дня банка;
- б) второй экземпляр прилагается к выписке из лицевого счета плательщика средств.

Аккредитив учитывают на счете 5510 "Аккредитивы".

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 5510 "Аккредитивы" и кредиту счетов 5110 "Расчетный счет", 5210 "Валютные счета внутри страны", 5220 "Валютные счета за рубежом" и др.

Принятые на учет средства в аккредитивах по счету 5510 "Аккредитивы" списываются по мере их использования (согласно выпискам банка), в дебет счета 6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам". Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления банком на тот счет, с которого они были перечислены, отражаются по кредиту счета 5510 "Аккредитивы" в корреспонденции со счетами 5110 "Расчетный счет", 5210 "Валютные счета внутри страны", 5220 "Валютные счета за рубежом" и др.

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Корреспонденция по счетам учета 5510 "Аккредитивы".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Зачислены денежные средства в аккредитивы	5510	5110-5220
2	Зачислены денежные средства в аккредитивы за счет краткосрочных банковских кредитов	5510	6810

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Возврат в конце срока неиспользованной суммы аккредитивов	5110-5220	5510
4	Списаны суммы аккредитивов при оплате задолженности поставщикам и подрядчикам	6010	5510
5	Выдача аванса с аккредитива	4310-4330	5510
6	Погашена задолженность по страхованию за счет средств аккредитива	6510	5510
7	Возврат неиспользованных средств аккредитивов в погашение долгосрочных банковских кредитов	6950 7810	5510
8	Погашена задолженность по начисленным процентам	6920	5510

Аналитический учет по счету 5510 "Аккредитивы" ведется по каждому выставленному предприятием аккредитиву.

Расчеты чеками

Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в основном используется при одногородних расчетах.

Чек — ценная бумага, порядок и условия его использования в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РУз.

Чек выписывается покупателем при поступлении товара, выполнения работ и оказания услуг и передается представителю поставщика, который представляет его в банк для зачисления суммы, указанной в чеке на свой расчетный счет.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение осуществляется в порядке, установленном нормативными актами Банка РУз.

Чеки изготавливаются ГПО "Госзнак" Центрального банка по заказам коммерческих банков в количестве, необходимом для их деятельности. При этом серия и номер чека, наименование банка-эмитента и фирменный знак печатаются типографией.

Чеки применяются только при безналичных расчетах между физическими лицами и юридическими лицами/индивидуальными предпринимателями за товары, работу и услуги.

Максимальная сумма чека устанавливается Центральным банком Республики Узбекистан, а минимальная сумма чека - коммерческими банками самостоятельно.

Чек выдается за счет средств, имеющихся на депозитном счете до востребования физического лица или, вносимых им наличных денег.

Чек состоит из двух частей: самого чека и корешка. Корешок содержит контрольные цифры, предназначенные для подтверждения суммы, указанной в чеке.

Срок действия чека устанавливается коммерческими банками самостоятельно.

При выдаче чека ответственный работник банка *обязан заполнить следующие реквизиты:*

- а) дату выдачи чека;
- б) сумму - цифрами и прописью;
- в) фамилию, имя и отчество физического лица (чекодателя);
- г) серию и номер паспорта (или приравненного к нему документа);
- д) депозитный счет до востребования чекодателя;
- е) код и наименование банка чекодателя;
- ж) конечную дату действия чека по форме "ДД.ММ.ГГГГ", где "ДД" - день, "ММ" - месяц, "ГГГГ" - год.

При предъявлении чека в уплату за товары, работу или услуги работник организации-чекодержателя, на которого возложены функции приема таких чеков, проверяет: заполнен ли чек на бланке установленного образца, нет ли подчисток, исправлений текста или суммы чека, соответствуют ли контрольные цифры сумме, записанной в чеке, не просрочен ли чек, имеется ли на нем четкий оттиск печати учреждения банка и подписи, - после чего удостоверяется в личности предъявителя по документу, на основании которого выдан чек.

После проверки и принятия чека в уплату за товары, работу или услуги работник организации-чекодержателя ставит на обороте расчетного чека штамп организации и подпись должностного лица.

Если стоимость продаваемого товара, выполненной работы или оказанной услуги ниже суммы чека, то организация-чекодержатель дает сдачу наличными деньгами до 25 процентов от суммы чека.

Чеки, принятые в уплату за товары, работу или услуги сдаются организациями-чекодержателями в обслуживающее их учреждение банка вместе с денежной выручкой через инкассаторов в установленном порядке.

Чеки, принятые банком, оплачиваются в следующем порядке:

а) если чекодатель и чекодержатель обслуживаются в одном банке, чеки проводятся по кредиту счета организации-чекодержателя и по дебету счета чекодателя через счет "Инкассированная денежная выручка и чеки". Подлинный чек подшивается в документы дня банка;

б) если чекодатель и чекодержатель обслуживаются в разных банках:

- в банке чекодержателя, на основании полученного чека, производится зачисление средств на счет чекодержателя. Электронный расчетный чек коммерческого банка по системе электронных платежей отправляется в банк чекодателя. Подлинник чека подшивается в документы дня банка;

- в банке чекодателя на основании полученного электронного чека программно производится списание средств со вторичного счета чекодателя. Электронный чек распечатывается и подшивается в документы дня банка.

Чек может предъявляться наследниками или доверенными лицами при наличии соответствующих нотариально заверенных документов, независимо от срока давности. После проверки управляющий банка и главный бухгалтер дают разрешение на погашение чека.

При предъявлении неиспользованного чека работник банка:

- а) удостоверяется в подлинности предъявленного чека и личности его владельца по документу, на основе которого выдан чек;
- б) делает на лицевой стороне чека надпись следующего содержания: "Зачислить сумму на счет № _____";
- в) передает чек главному бухгалтеру банка, а удостоверяющий документ возвращается владельцу.

При утрате чека банк не несет ответственности за списание средств по утерянному чеку.

Учет выдачи чеков ведется на счете 5520 "Чековые книжки".

Депонирование денежных средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 5520 "Чековые книжки" и кредиту счетов 5110 "Расчетный счет", 5210 "Валютные счета внутри страны", 5220 "Валютные счета за рубежом", 6810 "Краткосрочные банковские кредиты" и др. По мере оплаты выданных предприятием чеков сумма списывается с кредита счета 5520 "Чековые книжки" в корреспонденции со счетами учета задолженности и затрат. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 5520 "Чековые книжки", и сальдо по счету 5520 "Чековые книжки" должно соответствовать сальдо по выпискам банка. Суммы по возвращенным в банк чекам (оставшиеся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 5520 "Чековые книжки" в корреспонденции со счетом 5110 "Расчетный счет" или 5210 "Валютные счета внутри страны", 5220 "Валютные счета за рубежом".

Контроль за движением средств на чековых книжках, выданных подотчетным лицам для расчетов с предприятиями-кредиторами, ведется оперативно.

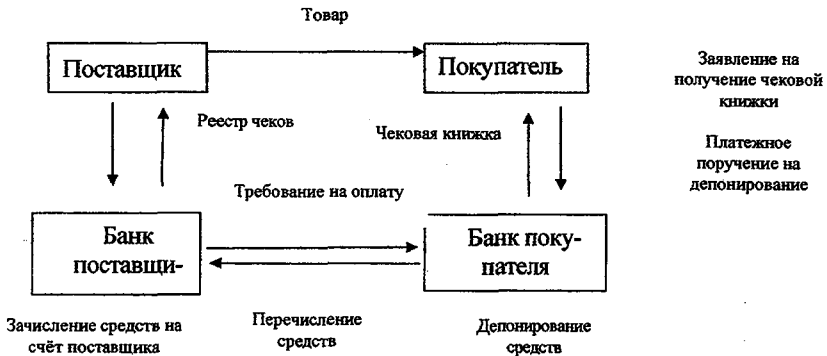
Корреспонденция по счетам учета 5520 "Чековые книжки":

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Зачислены денежные средства чековых книжек	5520	5110-5220
2	Произведена оплата чеками расходов по реализации	9410	5520
3	Возврат в конце срока неиспользованной суммы чековых книжек	5110-5220	5520
4	Списание суммы использованных чеков по мере оплаты за услуги прочих кредиторов	6990	5520
5	Возврат неиспользованных средств чековой книжки в погашение краткосрочных банковских кредитов	6810	5520

Аналитический учет по счету 5520 "Чековые книжки" ведется по каждой полученной чековой книжке.

Счет 5710 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о денежных средствах, находящихся в пути (выручка от реализации продукции наличными и денежных переводов). Этот счет является транзитным и выполняет функции связывающего звена для установления непрерывного контроля над движением средств.

Схема документооборота при расчетах чеками



Учет денежных средств (переводов) в пути

Счет 5710 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о денежных средствах, находящихся в пути (выручка от реализации продукции наличными и денежных переводов). Этот счет является транзитным и выполняет функции связывающего звена для установления непрерывного контроля над движением средств.

По дебету счета 5710 "Денежные средства (переводы) в пути" отражается сдача денег инкассаторам в корреспонденции со счетами учета денежных средств в кассах. После зачисления денежных средств счет 5710 "Денежные средства (переводы) в пути" кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На счете 5710 "Денежные средства (переводы) в пути" учитываются денежные средства (выручка от реализации, сданная инкассаторам, денежные переводы), которые выбыли из места хранения, но еще не поступили по месту назначения. Основанием для принятия на учет по счету 5710 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывается на счете 5700 - «Переводы в пути» обособленно.

Примеры бухгалтерских записей хозяйственных операций на специальных счетах представлены в таблице.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переданы из кассы наличные деньги инкассаторам для зачисления на счета в банке	5720	5010 5020
2	Погашена покупателями задолженность, поступившая по денежным переводам	5720	4010
3	Получен аванс посредством перевода денежных средств, еще не поступивших в банк	5720	6300 7310
4	Получение денежных переводов от прочих дебиторов	5720	4890
5	Получение денежных переводов от обособленных подразделений	5720	4110
6	Денежные средства в пути поступили в кассу	5010- 5020	5710
7	Денежные средства в пути поступили на счета в банке	5110- 5530	5710

Аналитический учет счета учета денежных средств (переводов) в пути (5700) ведется по их видам.

Вопросы для самопроверки

1. Какие операции относятся к кассовым?
2. Перечислите основные задачи учета кассовых операций.
3. Какими документами оформляются операции по движению денежных средств в кассе?
4. В чем назначение кассовой книги?
5. Перечислите обязанности кассира по истечении установленных сроков выплаты денежных средств.
6. В каком случае осуществляется проверка кассы и кассовых операций?
7. Что проверяет ревизионная комиссия?
8. Какими проводками оформляются результаты инвентаризации?
9. Какие санкции применяются к организациям за нарушение правил работы с наличными денежными средствами?
10. Какие субсчета открываются к счету 5010 «Касса».
11. На каком счете учитываются расчеты с подотчетными лицами?
12. На какие цели выдаются наличные средства из кассы под отчет?
13. Для какой цели открываются расчетные счета в банке?
14. Какие документы надо представить в банк для открытия расчетного счета?
15. Каковы обязанности банка, заключившего договор с клиентом?

16. Перечислите формы безналичных расчетов.
17. В чем сущность аккредитивной формы расчетов?
18. Какова очередность платежей при недостаточности средств на счете клиента?
19. Для чего предназначен счет 5710 «Переводы в пути»?
20. Какие счета, открываются к счету 5500 «Специальные счета в банках»?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Расчетные счета открываются организациям, имеющим самостоятельный баланс:

1. самостоятельный баланс и собственные оборотные средства;
2. собственные оборотные средства.

2. По расчетному счету могут осуществляться операции:

1. кредитные;
2. кассовые, расчетные, кредитные;
3. кассовые.

3. В бесспорном порядке с расчетного счета производятся платежи:

1. на оплату труда;
2. поставщикам за продукцию;
3. по процентам за кредит;
4. в фонды государственного социального страхования.

4. В без акцептном порядке с расчетного счета производятся платежи за:

1. продукцию;
2. услуги;
3. электроэнергию;
4. материалы.

5. Поступление эмиссионного дохода от продажи акций по цене выше номинала, отражается по дебету 5110 счета и по кредиту счета:

1. 6010 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
2. 8410 «Эмиссионный доход»;
3. 9910 «Конечный финансовый результат»;
4. 9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг».

6. Основная масса наличных денежных средств в кассу поступает с расчетного счета для:

1. покупки основных средств;
2. покупки оборотных средств;
3. расчетов с юридическими лицами;
4. средств на оплату труда.

7. Возврат в кассу ранее выданных авансов отражается записью:

1. дебет сч. 5010 «Касса» — кредит сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции»;
2. дебет сч. 4200 «Расчеты с подотчетными лицами» — кредит сч. 5010 «Касса»;
3. дебет сч. 5010 «Касса» — кредит сч. 4200 «Расчеты с подотчетными лицами».

8. Выявленные излишки денег в кассе отражаются записью:

1. дебет сч. 5010 «Касса» — кредит сч. 9390 «Прочие операционные доходы»;
2. дебет сч. 5010 «Касса» — кредит сч. 9910 «Конечный финансовый результат»;
3. дебет сч. 5010 «Касса» — кредит сч. 5110 «Расчетный счет».

9. Важным условием проведения проверки денежной наличности в кассе является:

1. внезапность;
2. быстрота;
3. сплошной охват объектов проверки;
4. присутствие кассира.

Правильные ответы

1-3; 2-2; 3-4; 4-3; 5 -2; 6-4; 7-3; 8-1; 9-1.

ГЛАВА 8. УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

8.1. Общие понятия

К валютным ценностям относятся имущество и обязательства организаций, выраженные в иностранной валюте. Закон РУз. от 07.05.1993 г. № 841-ХП в редакции закона Республики Узбекистан от 11.12.2003 г. № 556-II «О валютном регулировании» под термином «иностранная валюта» понимает:

- иностранные денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов и монет, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в иностранном государстве;

- изъятые или изымаемые из обращения денежные знаки, подлежащие обмену на денежные знаки этого же иностранного государства;

- средства на счетах и во вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

По режимам применения валюта различается на три вида:

1. Свободно конвертируемая валюта (доллары, евро и т.д.).

2. Валюта клиринга — валюта согласованная участниками безналичных расчетов на основе взаимных зачетов (РУз. и страны СНГ).

3. Замкнутая (неконвертируемая валюта) национальная валюта, которая функционирует в пределах одной страны. К ней относится валюта развивающихся стран и ближнего зарубежья.

Важным понятием, которое определяет закон, является *валютная операция*.

К валютным операциям относятся:

- операции, связанные с переходом права собственности и других прав на валютные ценности и использованием валютных ценностей в качестве средства платежа;

- ввоз и пересылка в Республику Узбекистан, а также вывоз и пересылка из Республики Узбекистан валютных ценностей;

- осуществление международных денежных переводов;

- операции в национальной валюте между резидентами и нерезидентами.

Валютные операции подразделяются:

- на текущие международные операции;

- валютные операции, связанные с движением капитала.

К текущим международным операциям относятся:

1. Все платежи, подлежащие выплате в связи с ведением внешней торговли, иной текущей деятельности, включая услуги, а также в связи с работой обычных краткосрочных банковских и кредитных механизмов;

2. Платежи, подлежащие выплате в форме процентов и иных доходов, в том числе по банковским вкладам, кредитам, лизингу, а также в форме чистого дохода от иных инвестиций;

3. Выплаты умеренных сумм в счет погашения кредитов, займов или в счет амортизации прямых инвестиций;

4. Умеренные суммы переводов неторгового характера.

К переводам неторгового характера относятся:

5. Выплата заработной платы, стипендий, пенсий, алиментов;

6. Оплата расходов, связанных с командированием работников за пределы Республики Узбекистан;

7. Оплата обучения и лечения;

8. Оплата содержания дипломатических и иных представительств Республики Узбекистан в иностранных государствах, а также постоянных представительств Республики Узбекистан при межгосударственных или межправительственных организациях;

9. Платежи, связанные с нотариальными и следственными действиями, а также оплата государственной пошлины в связи с осуществлением указанных действий и рассмотрением дел в судах;

10. Выплаты денежных средств на основании решений суда, арбитража, а также следственных и других правоохранительных органов;

11. Платежи за участие в международных конгрессах, симпозиумах, конференциях, спортивных и культурных мероприятиях, а также в других международных встречах, выставках и ярмарках, за исключением инвестиционных и материальных затрат;

12. Платежи, связанные с погребением умершего;

13. Выплата авторских вознаграждений, уплата патентных пошлин и выплата по обязательствам лицензионных договоров в области интеллектуальной собственности;

14. Взносы в международные некоммерческие организации;

15. Иные операции, устанавливаемые Центральным банком Республики Узбекистан.

Текущие международные операции и связанные с ними покупка или продажа иностранной валюты осуществляются без ограничений.

К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся:

1. Осуществление инвестиционной деятельности;

2. Получение и предоставление кредитов, осуществление лизинговых операций;

3. Покупка и продажа недвижимости;

4. Привлечение из иностранных государств и размещение в иностранных государствах средств на счета и во вклады.

Основным органом регулирования валютных операций является Центральный банк РУз. и Правительство РУз., которые:

• определяют сферу и порядок обращения в стране иностранной валюты и ценных бумаг;

- издают соответствующие нормативные документы;
- устанавливают правила ведения операций с иностранной валютой.

Хотя установлено, что текущие операции осуществляются резидентами без ограничений, т.е. без специального разрешения (лицензии) Банка РУз., тем не менее, Банк РУз. в рамках своей компетенции вправе изменить порядок их проведения, в том числе ввести лицензионный порядок, в то время как порядок осуществления текущих операций определен Законом. При этом необходимо отметить, что Банк РУз. обладает широкими полномочиями, и в его силах установить строгие правила проведения текущих операций. Примером может служить Постановление правления ЦБ от 10.09.2005 г. № 611, зарегистрированным МЮ 20.09.2005 г. № 1512 «Положение о порядке осуществления обязательной продажи валютной выручки от экспорта и реализации хлопкового волокна предприятиям республики, перерабатывающим хлопковое волокно, а также выдачи банковских гарантий и открытия резервных аккредитивов по контрактам на экспорт хлопкового волокна».

Центральный банк и Правительство РУз. проводят валютный контроль на соответствие проводимых валютных операций действующему законодательству — выполнение организациями обязательств и платежей в иностранной валюте, а также проверяет полноту и объективность учета и отчетности по валютным операциям.

Валютное законодательство устанавливает порядок осуществления валютных операций резидентами. При этом все операции, совершаемые резидентами, должны осуществляться через уполномоченные банки, которые в свою очередь обязаны выполнять функции агентов валютного контроля за совершением данных операций.

На территории Республики Узбекистан законным средством платежа является сум, а использование иностранной валюты возможно только в случаях, определенных законом, или в установленном им порядке. Поэтому некоторые текущие операции, осуществляемые на территории Республики Узбекистан, должны проводиться на основании лицензии Узбекистана.

Нормативными документами валютных операций в Узбекистане являются:

1. *«О валютном регулировании»* Закон РУз. от 07.05.1993 г. № 841-ХІІ в редакции закона Республики Узбекистан от 11.12.2003 г. № 556-ІІ.
2. *«О мерах по обеспечению валютного контроля по экспортно-импортным операциям»* Указ Президента РУз. 20.04.1994 г. № УП-837 (в настоящий Указ внесены последние изменения в соответствии с Указом Президента РУз. от 20.09.2005 г. № УП-3661).
3. *«О мерах по стимулированию вкладов физических лиц в иностранной валюте»* Указ Президента РУз. 23.09.1998 г. № УП-2079.
4. *«О дополнительных мерах по упорядочению обращения в Республике Узбекистан наличной иностранной валюты»* Указ Президента РУз. 27.06.2002 г. № УП-3099.

5. *«Положение о валютном контроле по экспортно-импортным операциям»* Указ Президента РУз. от 20.04.1994 г. № УП-837 (последние изменения Указом Президента РУз. от 20.09.2005 г. № УП-3661).

6. *«Методические указания по регистрации импортных контрактов в уполномоченных банках»* - Письмо ЦБ от 18.08.1998 г. № 1318/3003.

7. *«Положение о порядке выдачи Центральным банком Республики Узбекистан разрешений физическим лицам-резидентам на вывоз за пределы страны наличной иностранной валюты»* Постановление правления ЦБ от 21.06.2003 г. № 13/7, зарегистрированное МЮ 3.07.2003 г. № 1253 (Наименование в редакции Постановления правления ЦБ, зарегистрированного МЮ 09.09.2003 г. № 1253-1).

8. *«Положение о порядке совершения уполномоченными банками операций по депозитам на предъявителя в свободно конвертируемой валюте»* зарегистрировано МЮ 15.03.1999 г. № 673/, ЦБ РУз. 20.02.1999 г. № 439.

9. *«Положение о порядке выдачи и использования дорожных чеков»* Постановление Правления ЦБ от 21.02.2002 г. № 504 (протокол № 5/10), зарегистрированное МЮ 14.03.2002 г. № 1115 (в настоящее Положение внесены изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 21.05.2002 г. № 1115-1, Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 20.12.2003 г. № 1115-2).

10. *«Положение о кассовой работе с валютными ценностями в учреждениях банков Республики Узбекистан»* зарегистрировано МЮ 03.08.1998 г. № 468, ЦБ РУз. 28.03.1998 г. № 34 (в настоящее Положение внесены изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ от 28.06.2008 г. № 15/1, зарегистрированным МЮ 24.07.2008 г. № 1839).

11. *«Положение о порядке осуществления операций валютного свопа банками Республики Узбекистан»* Постановление от 24.09.2005 г. правления ЦБ № 268-В, МЭ № 64, МФ № 94 и ГТК № 01-02/19-22, зарегистрированное МЮ 04.10.2005 г. № 1514.

12. *«Положение о порядке постановки на учет и оплаты импортных контрактов за счет собственных валютных средств хозяйствующих субъектов»* МЮ 09.08.2000 г. № 954 ЦБ РУз. 24.06.2000 г. № 393, согласовано ГТК РУз. 30.06.2000 г. № 02/20-36 и ГНК РУз. 30.06.2000 г. № 2000-76.

13. *«Положение о порядке постановки на учет и осуществления контроля за исполнением экспортных и бартерных контрактов в уполномоченных банках»* (в настоящее Положение внесены изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 18.03.2003 г. № 954-1, Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 29.03.2004 г. № 954-2, Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 23.12.2008 г. № 954-3).

14. *«Положение о порядке проведения отдельных валютных операций, связанных с движением капитала»* Постановление правления ЦБ от 29.01.2005 г. № 599, зарегистрированное МЮ 18.03.2005 г. № 1457.

15. *«Порядок ведения юридическими лицами кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Узбекистан»* зарегистрирован МЮ 22.01.1999 г. № 611, ЦБ РУз. 28.03.1998 г. № 35, согласован МФ 11.01.1999 г. № ЭГ/13-01-44 (в настоящий Порядок внесены изменения в соответствии с Изменениями № 1, зарегистрированными МЮ 25.08.2000 г. № 611-1, Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 26.05.2004 г. № 611-2, Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 18.04.2006 г. № 611-3).

16. *«Порядок ведения уполномоченными банками счетов в иностранной валюте»* зарегистрирован МЮ 22.10.1998 г. № 511, ЦБ РУз. 05.09.1998 г. № 232 (Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 30.03.2004 г. № 511-4).

17. *«Порядок осуществления хозяйствующими субъектами обязательной продажи выручки в иностранной валюте»* Постановление КМ РУз. от 29.06.2000 г. № 245 (в настоящий Порядок внесены последние изменения в соответствии с Постановлением КМ РУз. от 12.09.2007 г. № 192).

18. *«Порядок выдачи разрешений на открытие счетов за границей»* зарегистрирован МЮ 22.01.1999 г. № 610, утвержден ЦБ 28.03.1998 г. № 390, согласован МВЭС 06.01.1999 г. № ША-01/10-43, ГНК 12.01.1999 г. № 99-03, МФ 11.01.1999 г. № ЭГ/13-01-43 (в настоящий Порядок внесены последние изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 29.08.2008 г. № 610-3).

19. *«Правила выдачи коммерческим банкам лицензий на проведение операций в иностранной валюте»* зарегистрированы МЮ 03.08.1998 г. № 463, 28.03.1998 г. № 31 (в настоящие Правила внесены изменения в соответствии с Постановлением ЦБ, зарегистрированным МЮ 27.08.2001 г. № 463-1, Постановлением ЦБ, зарегистрированным МЮ 30.03.2004 г. № 463-2).

20. *«Правила совершения операций с наличной иностранной валютой»* зарегистрированы МЮ 17.08.2000 г. № 957, ЦБ 05.07.2000 г. № 474 (в настоящие Правила внесены изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 15.04.2004 г. № 957-1).

21. *«Положение о порядке осуществления обязательной продажи валютной выручки от экспорта и реализации хлопкового волокна предприятиям республики, перерабатывающим хлопковое волокно, а также выдачи банковских гарантий и открытия резервных аккредитивов по контрактам на экспорт хлопкового волокна»* Постановление правления ЦБ от 10.09.2005 г. № 611, зарегистрированное МЮ 20.09.2005 г. № 1512.

8.2. Учет курсовых разниц

Во внешнеэкономической деятельности в соответствии с пп. 8 и 9 НСБУ №22 стоимость активов и обязательств, оговоренных в контракте, выражается в иностранной валюте, а для отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности пересчитывается в суммы. Этот пересчет производится по курсу ЦБ РУз. для иностранной валюты по отношению к суму.

Поскольку курс иностранных валют по отношению к узбекскому суму не является стабильным, пересчет согласно п. 7 НСБУ № 22 «В зависимости от изменения курса иностранных валют к суму, установленного Центральным банком Республики Узбекистан, и от пересчета активов и обязательств возникает положительная или отрицательная курсовая разница».

При этом возникают курсовые разницы:

Согласно п. 7 НСБУ № 22 курсовая разница между суммовой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте, исчисляется по курсу ЦБ РУз. на дату исполнения обязательства по оплате или отчетную дату составления финансовой отчетности за отчетный период, и суммовой оценкой этого актива или обязательства, исчисленной по курсу ЦБ РУз. на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления финансовой отчетности за предыдущий отчетный период. Иными словами можно сказать, что курсовая разница — это разница, образовавшаяся в результате сопоставления иностранной валюты по курсу ЦБ РУз., действовавшему на дату совершения конкретной хозяйственной операции или дату составления финансовой отчетности за отчетный период, с ее курсом на дату исполнения данной операции или составления отчетности за предыдущий отчетный период.

Согласно п. 14 НСБУ № 22 хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценку валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка.

Согласно п. 15 НСБУ № 22 в целях переоценки и определения курсовой разницы к валютным статьям баланса относятся:

- а) валютные средства в кассе, на депозитных и ссудных счетах в банке, в том числе аккредитивы;
- б) денежные документы в иностранной валюте;
- в) краткосрочные и долгосрочные инвестиции, выраженные в иностранной валюте;
- г) дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в иностранной валюте.

Согласно п. 16 НСБУ № 22 не подлежат переоценке:

- а) основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, капитальные вложения, товарно-материальные запасы хозяйствующего субъекта, приобретенные за иностранную валюту;
- б) размеры уставного капитала и соотношение долей учредителей (участников) хозяйствующего субъекта, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Образовавшаяся курсовая разница согласно п. 17 НСБУ № 22 по усмотрению хозяйствующего субъекта списывается на финансовые результаты либо путем прямого отнесения (далее - метод прямого отнесения), либо путем накопления (далее - метод накопления).

В страховых организациях списание курсовых разниц осуществляется в

установленном законодательством порядке.

Курсовые разницы относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности:

1. При методе прямого отнесения;
2. При методе накопления.

Применяемые методы отнесения курсовой разницы в обязательном порядке должны быть отражены в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Курсовые разницы при методе прямого отнесения относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности по мере возникновения.

Курсовые разницы при методе накопления относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности в следующем порядке:

- а) по дебиторской и кредиторской задолженностям в иностранной валюте - по мере их погашения (или списания);
- б) в остальных случаях - по мере совершения хозяйственных операций с соответствующими валютными статьями баланса.

При переходе с метода накопления на метод прямого отнесения курсовые разницы, ранее накопленные в результате ежемесячной переоценки валютных статей баланса, ежемесячно (равномерно) списываются на результаты финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта до конца календарного года, на который принята учетная политика.

Согласно п. 22 НСБУ № 22 Отнесенная на финансовые результаты хозяйствующего субъекта положительная (отрицательная) курсовая разница учитывается в составе доходов (расходов) от финансовой деятельности.

Для составления финансовой отчетности, выраженной в иностранной валюте, стоимость активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Республики Узбекистан, подлежит пересчету в суммы.

Пересчет в суммах стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, производится по курсу Центрального банка для этой иностранной валюты по отношению к суму.

В финансовой отчетности и пояснениях к ней должны быть раскрыты:

- а) величина курсовых разниц, отнесенных на финансовые результаты хозяйствующего субъекта;
- б) сумма курсовых разниц, классифицируемых как добавленный капитал;
- в) величина курсовых разниц, отнесенных на иные счета бухгалтерского учета;
- г) последствие изменений в курсах валют, происходящих после отчетной даты, если они настолько важны, что нераскрытие их будет негативно влиять на правильную оценку и принятие решений пользователями финансовой отчетности;
- д) метод списания курсовой разницы на финансовые результаты хозяйствующего субъекта;
- е) курс Центрального банка на отчетную дату составления финансовой отчетности.

Курсовая разница может быть как положительной при благоприятном

развитии курса — результат роста курса иностранной валюты по отношению к суму, так и отрицательной — в случае падения курса этой валюты по отношению к суму.

В соответствии с Новым планом счетов и Инструкцией по его применению курсовая разница как внереализационные доходы или внереализационные расходы по мере ее принятия к бухгалтерскому учету относится на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», отрицательной — по дебету 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

В бухгалтерском учете осуществляются записи в суммах и валюте и, соответственно, могут возникать курсовые разницы на счетах:

- денежных средств в кассе, в банке и иных кредитных учреждениях;
- денежных и платежных документов;
- дебиторской и кредиторской задолженности;
- краткосрочных ценных бумаг;
- остатках средств по счету 8800 «Счета учета целевых поступлений».

Пересчет иностранной валюты, находящейся в кассе, происходит по мере колебания курсов иностранных валют:

- по перечню имущества и обязательств при составлении финансовой отчетности по последнему курсу ЦБ РУз.;
- по займам и обязательствам пересчет производится независимо от сроков;
- по финансовым результатам на дату совершения операций;
- по счетам собственных капиталов на дату совершения операций.

Рассмотрим возникновение положительных курсовых разниц на примере хозяйственных операций:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Организация отгрузила экспортную продукцию покупателю на сумму 1000 долл. Курс доллара 1380 сум за 1 долл.	1 380 000	4010	9010
2	Поступила выручка на валютный счет. 1000 долл. курс доллара 1390 сум за 1 долл. Отражена положительная курсовая разница	1 390 000	5210	
		1 380 000		4010
		10 000		9560
3	Из кассы выдана валюта 500 долл. под отчет по курсу 1390 сум за 1 долл.	695 000	4210	5020

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	На день предоставления денежных документов и утверждения авансового отчета. Курс доллара 1400 сум за 1 долл.	700 000	9430	
	Отражена положительная курсовая разница	695 000		4210
		5 000		9560

А теперь, рассмотрим возникновение отрицательных курсовых разниц на примере хозяйственных операций.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Организация отгрузила экспортную продукцию покупателю на сумму 1000 долл. Курс доллара 1380 сум за 1 долл.	1 380 000	4010	9010
2	Поступила выручка на валютный счет. 1000 долл. курс доллара 1365 сум за 1 долл.	1 365 000	5210	
	Отражена отрицательная курсовая разница	1 380 000 15 000		4010 9620
3	Из кассы выдана валюта 500 долл. под отчет по курсу 1390 сум за 1 долл.	695 000	4210	5020
4	На день предоставления денежных документов и утверждения авансового отчета. Курс доллара 1370 сум за 1 долл.	685 000	9430	
	Отражена отрицательная курсовая разница	695 000		4210
		10 000	9620	

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала организации, признается разность между сумовой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РУз. на дату поступления суммы вкладов, и сумовой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Согласно п. 23 НСБУ № 22 в случае установления размера уставного капитала в иностранной валюте внесение вкладов каждым учредителем осуществляется по курсу Центрального банка на момент внесения. В случае установления размера уставного капитала в иностранной валюте и внесения вклада в уставный капитал, осуществляемом легитимными суммами, пересчет

также производится по курсу Центрального банка на день внесения вклада. Курсовая разница при формировании уставного капитала хозяйствующего субъекта, возникающая между курсами Центрального банка на дату регистрации учредительных документов и дату фактического взноса средств в уставный капитал, отражается в бухгалтерском учете как добавленный капитал.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Объявленная величина уставного капитала (после регистрации предприятия) в сумме вкладов участников:	150 000 000	4610	8330
	в том числе:			
	• импортное оборудование на 10 000 долл. США курс 1400 сум • импортный грузовой автомобиль на 5 000 долл. США курс 1400 сум	14 000 000 7 000 000	4610 4610	8330 8330
2	Учредитель предоставил в собственность предприятия импортное оборудование (10 000 долл. США курс 1410 сум)	14 100 000	0130	
		14 000 000		4610
	Положительная курсовая разница, возникающая при формировании уставного капитала	100 000		8420
3	Учредитель предоставил в собственность предприятия импортный грузовой автомобиль на 5 000 долл. США курс 1390 сум	6 950 000	0160	
	Отражена отрицательная курсовая разница при расчете с учредителями	7 000 000 50 000		4610 8420

8.3. Учет кассовых операций с иностранной валютой и расчетов с подотчетными лицами по зарубежным командировкам

Учет кассовых операций с иностранной валютой

Регулирующим документам при ведении организацией кассовых операций с иностранной валютой является «Порядок ведения юридическими лицами кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Узбекистан» (зарегистрирован МЮ 22.01.1999 г. № 611, ЦБ РУз. 28.03.1998 г. № 35, согласован МФ 11.01.1999 г. № ЭГ/13-01-44).

Обобщение информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валютой в кассах предприятия осуществляется на счете 5020 "Денежные средства в иностранной валюте".

При приеме иностранной валюты кассиры предприятий обязаны посредством технических средств определить платежность иностранной валюты. Дополнительно платежность иностранной валюты проверяется по справочным материалам, рекомендованным Центральным банком Республики Узбекистан.

Прием иностранной валюты в кассы предприятий производится по приходным кассовым ордерам. При приеме иностранной валюты выдается квитанция (корешок приходного кассового ордера) за подписями главного бухгалтера или лица, его замещающего, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира.

Выдача наличной иностранной валюты из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам. Документы на выдачу иностранной валюты должны быть подписаны руководителем предприятия и главным бухгалтером предприятия или лицами, их замещающими.

Полученная предприятием иностранная валюта полностью оприходуется в кассу. Средства, полученные в банке на командировочные расходы и другие цели, предусмотренные действующим законодательством и нормативными актами Центрального банка Республики Узбекистан, используются строго по назначению. Не использованные средства в срок не более трех дней подлежат возврату в банк.

Способы сдачи в банк наличной иностранной валюты определяются уполномоченным банком по согласованию с предприятием.

Выдача иностранной валюты по расходному кассовому ордеру физическому лицу производится при предъявлении документа, удостоверяющего личность получателя (паспорта либо заменяющего его документа).

Выдачу иностранной валюты кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере. Если выдача иностранной валюты производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени, отчества получателя иностранной валюты бухгалтерией указывается фамилия, имя, отчество лица, которому доверено получение иностранной валюты. Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному кассовому ордеру.

Приходные и расходные кассовые ордера, квитанции и другие документы к ним должны быть заполнены бухгалтерией четко, ясно фиолетовыми чернилами или пастой фиолетовых (синих) шариковых ручек или заполнены посредством применения технических средств. В вышеперечисленных документах категорически запрещается допускать подчистки, исправления, пометки, использование замазки.

В приходных и расходных ордерах указываются основания для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров на руки гражданам, вносящим и получающим иностранную валюту, запрещается.

Прием и выдача иностранной валюты по кассовым ордерам должны производиться только в день составления этих документов.

Кассир обязан при получении приходных и расходных кассовых ордеров проверить подлинность и правильность заполнения обязательных реквизитов, в том числе:

- наличие и подлинность на документах подписей руководителя предприятия или лиц, им уполномоченных;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

Кассир, получив или выдав в порядке, иностранную валюту, подписывает приходный либо расходный кассовый ордер, а имеющиеся к ним приложения гасит надписью, штампом "оплачено", с указанием даты (числа, месяца, года).

Бухгалтерия регистрирует приходные и расходные кассовые ордера до момента их передачи в кассу в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов с отражением как сумовой суммы ордера, так и номинала в иностранной валюте. Разрешается ведение журнала регистрации в электронной форме на компьютерах, оснащенных соответствующим программным обеспечением, с его дублированием на бумажном носителе.

Поступившая и выданная наличная иностранная валюта должна учитываться в кассовой книге, которая может также вестись в электронной форме на компьютерах, оснащенных соответствующим программным обеспечением, с ее дублированием на бумажном носителе.

Для отражения операций с наличной иностранной валютой предприятие ведет отдельную кассовую книгу по операциям в иностранной валюте. Предприятие должно иметь только одну кассовую книгу по операциям в иностранной валюте.

Организациям разрешается снимать иностранную валюту с валютного счета только для оплаты командировочных расходов в иностранные государства и для находящихся на территории РУз. дипломатических и иных официальных представительств. Для получения иностранной валюты организация должна сдать в уполномоченный банк платежное поручение на покупку валюты, заявку установленной формы и приказ о командировании сотрудника за рубеж в служебных целях.

На основании заявки банк выдает клиенту запрашиваемую сумму не ранее, чем за 10 дней до отъезда в командировку. Состав затрат, включаемых в заграничные командировочные расходы, определяется по согласованию с Министерством иностранных дел РУз.

Покупка иностранной валюты на командировочные расходы производится через банк, в котором открыт валютный счет. Банк при получении необходимых документов открывает досье «командировочные расходы». По-

лученная иностранная валюта приходится в кассу организации на счет 5020 "Денежные средства в иностранной валюте".

Иностранная валюта, купленная для оплаты командировочных расходов, зачисляется на валютный счет.

Пересчет иностранной валюты в суммах при совершении кассовых операций производится на дату оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации. В соответствии с правилами, снятые со счета организации денежные средства должны быть оприходованы в кассу в тот же день. В кассовой книге проставляются две суммы — в иностранной валюте и в суммах, а также общий итог в переводных суммах.

При изменении курса валют отдельной строкой в приход либо в расход записывается курсовая разница. В приходных и расходных кассовых ордерах сумма указывается в валюте платежа. К кассовым документам подшивается справка по расчету курсовой разницы.

Аналитический учет ведется по каждому виду иностранной валюты, находящейся в кассе. Учет ведется в карточках аналитического учета или реестрах.

Полученная иностранная валюта выдается только по целевому назначению — на оплату командировочных расходов под отчет как аванс.

Если работник, выезжавший в командировку, не полностью использовал выданный ему аванс, то его задолженность может быть погашена внесением в кассу суммы задолженности в иностранной валюте, причем не обязательно в той, которая была выдана, а (по договоренности с организацией) в любой иной, но при условии, что курс этой иной валюты по отношению к сумме котируется ЦБ РУз. Лица, получившие иностранную валюту под отчет, обязаны не позднее трех календарных дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки, предъявлять в бухгалтерию предприятия отчет об использованных суммах иностранной валюты и неиспользованную сумму валюты возвратить в кассу. Не использованные средства в срок не более трех дней подлежат возврату в банк.

Выдача иностранной валюты под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах установленных норм на эти цели.

Выдача иностранной валюты под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным суммам и возврата неиспользованной иностранной валюты.

Передача иностранной валюты, выданной под отчет одному лицу, другим лицам запрещается.

Не разрешается возмещать работнику командировочные расходы, не входящие в утвержденный перечень, в иностранной валюте.

То же относится к приобретению материальных ценностей во время командировки: запрещается использование средств в иностранной валюте, выданных для оплаты командировочных расходов на иные цели, в том числе

для платежей по внешнеэкономическим сделкам. Покупка материальных ценностей за рубежом с использованием для расчетов валютных средств организации представляет собой внешнеэкономическую сделку, не оформленную контрактом и выведенную из-под валютного контроля.

Примеры бухгалтерских записей при операции с валютой в кассе представлены в таблице.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены денежные средства на покупку иностранной валюты для командировочных расходов	5210	5110
2	Зачислена иностранная валюта в кассу	5020	5210
3	Иностранная валюта выдана из кассы под отчет на командировочные расходы	4221	5020
4	Сдана из кассы в банк иностранная валюта	5210	5020
5	Иностранные учредители внесли наличные иностранные валюты в счет их вкладов в уставный капитал предприятия	5020	4610
6	Выкуплены у иностранных акционеров принадлежащие им акции	8610, 8620	5020

8.4. Учет расходов по заграничным командировкам

Согласно статье 145 НК РУз. к командировочным расходам, относятся следующие:

а) фактически произведенные расходы на проезд к месту командировки и обратно, включая оплату бронирования, на основании подтверждающих документов. В случае отсутствия проездных документов расходы вычитаются в размере стоимости проезда железнодорожным транспортом (или междугородным автобусом, если железнодорожное сообщение отсутствует), но не более 30 процентов от стоимости авиабилета;

б) фактически произведенные расходы на наем жилого помещения, включая расходы на бронирование, на основании подтверждающих документов, в пределах Республики Узбекистан. При отсутствии подтверждающих документов на проживание данные расходы вычитаются в пределах норм, установленных законодательством. Произведенные расходы на наем жилого помещения при выезде за пределы Республики Узбекистан вычитаются в пределах норм, установленных законодательством;

в) суточные, выплачиваемые за время нахождения в командировке, в пределах норм, установленных законодательством;

г) другие расходы, предусмотренные законодательством и подтвержденные документально.

В соответствии с п. 1.2 Положение Правительства РУз. от 05.06.2000 № 932 (с изменениями и дополнениями) «Порядок выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников Министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределами Республики Узбекистан» к командировочным расходам относятся:

- суточные расходы;
- расходы на проживание (по найму жилья);
- транспортные расходы (кроме такси);
- представительские расходы;
- непредвиденные расходы;
- другие командировочные расходы, подлежащие возмещению в соответствии с Порядком.

Кроме того, за работниками, находящимися в командировке, сохраняются место работы и средний заработок. Нормы суточных установлены Положением Правительства РУз. от 05.06.2000 № 932 (с изменениями и дополнениями) «Порядок выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников Министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределами Республики Узбекистан».

Суточные за время пребывания в командировке при проезде по территории иностранных государств и за время пребывания за границей — в иностранной валюте по установленным нормам.

При следовании работника из Узбекистана за границу день пересечения границы включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте, а при следовании из-за границы день пересечения узбекской границы включается в дни, за которые суточные выплачиваются в суммах.

Суточные выплачиваются в размере 100% установленной нормы в иностранной валюте за каждый день нахождения в командировке, включая как день выезда, так и день приезда.

Дата пересечения границы определяется по отметке контрольно-пограничных пунктов в заграничном паспорте.

В случае выезда в командировку за границу и возвращения из нее в тот же день суточные выплачиваются в размере 50% от установленной нормы (в валюте).

Если работник за границей обеспечивается бесплатным питанием, суточные выплачиваются в размере 30% от установленных норм. Если личные расходы оплачиваются полностью принимающей стороной, то суточные не выплачиваются. Нормы суточных за границей регламентированы приложениями к Положению Правительства от 05.06.2000 № 932.

Если работник командирован в две (и более) страны, то суточные за день перемещения из страны в страну выплачиваются по нормам страны, в которую направляется работник.

Если размер суточных, выплачиваемых работнику, отличается от Установленных норм, это должно быть подтверждено распоряжением (приказом) руководителя организации.

Приказом по организации могут быть установлены нормы расхода, отличные от общепринятых. В этом случае возмещение суточных осуществляется в соответствии с приказом.

В зависимости от источника возмещения сверхнормативных суточных расходов возникают особенности налогообложения организации и работника.

Дополнительные выплаты сверх норм возмещения расходов суточных и за проживание (найм жилого помещения) производятся: дополнительные выплаты сверх норм возмещения суточных и расходов за проживание (найм жилого помещения) относятся на затраты организаций и включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, дополнительные выплаты сверх норм возмещения расходов суточных включаются в налогооблагаемый доход физического лица (по налогу на доход физического лица за счет средств работника).

В соответствии со ст. 147 НК РУз, при включении сверхнормативных суточных в себестоимость организацией должна осуществляться корректировка прибыли в целях налогообложения. Кроме того, в соответствии со ст. 306 НК РУз, эта сумма является объектом налогообложения по единому социальному налогу.

Сумма сверхнормативных суточных расходов включается в доход работника с последующим исчислением налога на доходы физических лиц вне зависимости от источника их возмещения в соответствии со ст. 174 НК РУз.

Помимо расходов по проезду, проживанию (найму жилого помещения), оплаты суточных, представительских и непредвиденных расходов, возмещаются следующие документально подтвержденные расходы:

- по получению виз;
- по временной прописке в странах СНГ;
- по уплате сборов (процентов) при покупке или продаже иностранной валюты в стране пребывания;
- оплата за провоз багажа до 30 кг (сверх нормы бесплатного провоза багажа на том виде транспорта, которым следует работник);
- аэропортовые, страховые (только те виды страхования, которые являются обязательными для въезда в страну назначения), таможенные и комиссионные сборы (при проведении выставок, презентаций, конференций и гастролей);
- регистрационные сборы участников конференций;
- по оплате услуг платных стоянок, приобретению автобензина, транспортировке груза (только для командированных водителей);
- обслуживание через зал "VIP" в странах СНГ для выезжающих по решениям (распоряжениям, постановлениям) Кабинета Министров Республики Узбекистан.

При отсутствии подтверждающих документов соответствующие командировочные расходы не возмещаются.

При этом выплата указанных доплат производится в случае, если у организаций имеются собственные валютные средства, свободные от обязательств по погашению кредитов в иностранной валюте (как гарантированных, так и негарантированных правительством Республики Узбекистан), платежам иностранному партнеру по импортным контрактам (по товарам, работам и услугам) и бюджетом. Выплата указанных доплат не производится в случае, если организация, установившая доплату, покупает иностранную валюту на внутреннем валютном рынке для расчетов по вышеперечисленным платежам.

Кроме перечисленных выше расходов, командированному лицу могут быть возмещены произведенные в производственных целях дополнительные расходы, например, на телефонные переговоры. Данные расходы могут быть компенсированы при наличии подтверждающих документов о необходимости их для выполнения командировочного задания.

Обязанность сотрудника информировать руководство о ходе проведения переговоров и др. должны быть предусмотрены в командировочном плане-задании.

Когда характер командировки предусматривает необходимость каких-либо дополнительных производственных расходов (телефонные переговоры, провоз багажа, копирование документов и др.), руководителем организации до направления работника в командировку издается соответствующий приказ (распоряжение) о возмещении указанных расходов. При этом данные затраты при наличии такого приказа (распоряжения) и оправдательных документов (счетов, квитанций) могут быть отнесены на затраты хозяйствующего субъекта и не включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Для снятия с депозитных счетов до востребования наличной иностранной валюты организациями представляются в обслуживающие уполномоченные банки следующие документы:

- заявление на выдачу командировочных;
- копия приказа о командировании с указанием в нем фамилий, инициалов командируемых работников, места командирования и срока командировки;
- расчет причитающейся суммы в иностранной валюте, заверенный руководителем и главным бухгалтером организации;
- план-задание на поездку, утвержденный руководителем организации;
- копии писем, факсов, телексов приглашающей стороны с указанием условий финансирования данной поездки (при их наличии);
- копия решения (распоряжения, постановления) Кабинета Министров Республики Узбекистан (для лиц, выезжающих по решению правительства).

При этом не допускается выдача средств с валютного счета организации для сотрудников, не состоящих в штате данной организации.

Авансы, выданные работникам предприятия на служебные командировки учитываются на счете 4220 "Авансы, выданные на служебные команди-

ровки". Работнику, командированному за рубеж, выдается аванс в иностранной валюте в соответствии с "Порядком выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан", утвержденным МФ РУз. от 7 февраля 2000 года № 16 (рег. № 932 от 05.06.2000 г.). Эта валюта в день выдачи аванса переводится по курсу ЦБ РУз. в суммы и учитывается в суммах. Отдельно ведется учет иностранной валюты, выданной и израсходованной на служебные командировки.

Аванс на служебные командировки выдается на основании приказа о командировке, расчета суммы аванса с указанием стоимости билетов, суточных, расходов на проживание и др.

Пример. Нормы суточных по командировкам за пределами Республики Узбекистан установлены приказом по организации в размере 90 долл. США за каждый день командировки. Сверхнормативные суточные при загранкомандировках выплачиваются из нераспределенной прибыли. Сумма суточных в иностранной валюте составляет 540 долл. США (90 х 6). Норма суточных для США составляет 60 долл.

В бухгалтерском учете составляются записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выданы авансы подотчетным лицам из кассы. Курс доллара составил 1380 сум за 1 долл. (90 х 6 х 1380)	745 200	4220	5020
2	Утверждены: -суточные расходы в пределах нормы, которые относятся к расходам периода. Курс доллара составил 1390 сум за 1 долл. (60 х 6 х 1390)	500 400	9420	
	-сверхнормативные суточные расходы (30 х 6 х 1390)	250 200	9440	
	-отражается положительная курсовая разница	5 400		9540
	- подотчетные лица оплатили различные расходы	745 200		4220

Транспортные расходы, связанные с загранкомандировками

Средства для покрытия транспортных расходов выплачиваются по фактическим расходам с условием их подтверждения соответствующими документами.

Командируемые лица министерств, ведомств и других республиканских органов при проезде воздушным транспортом должны преимущественно использовать рейсы НАК "Узбекистон хаво йуллари".

В отдельных случаях при наличии обоснованных причин невозможности использования рейсов НАК “Узбекистон хаво йуллари” (отсутствие рейсов в страну назначения, несовпадение рейсов со сроками командировок и др.) руководители организаций на основании письменного обращения командированного лица могут разрешить ему использование рейсов других авиакомпаний.

Средства для покрытия транспортных расходов выплачиваются:

1. Командируемым лицам - руководителям организаций:

- воздушным транспортом - по тарифам первого, бизнес - либо экономического класса;

- на железнодорожном и водном транспорте - по тарифу 1-го класса.

2. Командируемым лицам - заместителям руководителей организаций:

- воздушным транспортом - по тарифам бизнес - либо экономического класса;

- на железнодорожном и водном транспорте - по тарифам 1-го класса.

3. Всем остальным командируемым лицам:

- воздушным транспортом - по тарифам экономического класса;

- железнодорожным транспортом - по тарифам 2-го класса;

- водным транспортом - по тарифам туристического класса.

При отсутствии в поездах вагонов 2-го класса, а на судах - кают туристического класса расходы возмещаются по тарифу 1-го класса.

Стоимость проезда по железным дорогам в странах Азии и Африки возмещается всем работникам по тарифу 1-го класса.

Также возмещаются расходы по проезду (на территории иностранного государства) от аэропорта, вокзала, пристани до места проживания и обратно при наличии подтверждающих документов, если они находятся за чертой населенного пункта.

Расходы за пользование внутригородским транспортом компенсируются работнику в составе суточных. Суммы, возмещаемые работникам на эти цели сверх суточных, подлежат налогообложению по налогу на прибыль и по подоходному налогу.

При возмещении расходов по проезду при заграничной командировке необходимо учитывать, что действующим законодательством не предусмотрено производство этих выплат при отсутствии подтверждающих документов, и произведенные соответствующие расходы должны быть включены в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Расходы на проживание (по найму жилого помещения)

Оплата расходов по найму жилого помещения осуществляется при наличии оправдательных документов. Расходы на проживание (по найму жилого помещения) выплачиваются в иностранной валюте в соответствии с установленными предельными нормами и утвержденными руководителями организаций согласно пункту 5.6 Порядка № 932 (от 28 марта 2002 года Министерства финансов Республики Узбекистан) доплатами к ним, если они уста-

новлены руководителем, с условием последующего подтверждения этих расходов соответствующими документами.

Окончательный расчет расходов на проживание (по найму жилого помещения) осуществляется по фактически произведенным затратам командированного лица, но не выше установленных норм с учетом доплат, если они установлены руководителем организации согласно пункту 5.6 Порядка № 932.

При этом расходы на проживание (найм жилого помещения) выплачиваются за каждые сутки без зачета перерасхода за отдельные дни командировки.

Суммы расходов на питание и другие личные услуги (мини-бары, кабельное телевидение, стирка и глажение одежды и др.), в том числе включенные в счета за проживание (наем жилого помещения), оплачиваются командированным лицом за счет суточных и возмещению не подлежат.

При условии, когда принимающая сторона предоставляет бесплатно жилое помещение либо выплачивает соответствующую денежную компенсацию за его наем, выплата командированному лицу средств на проживание (наем жилого помещения) не производится.

Авансовый отчет

По возвращению из командировки работник должен представить в бухгалтерию авансовый отчет об израсходованных суммах. Авансовый отчет представляется в бухгалтерию организации не позднее 3-го рабочего дня после возвращения из командировки в той валюте, в которой был получен аванс.

К авансовому отчету работника, вернувшегося из командировки, прилагаются следующие документы:

- билет на транспорт;
- копия паспорта для подтверждения даты отъезда и даты возвращения из нее;
- отчет за проживание;
- отчет о выполнении служебного задания (форма № Т-10а);
- прочие документы, подтверждающие расходы во время заграничной командировки.

Окончательный расчет по результатам командировки производится по фактическим расходам, подтвержденным документально, с учетом установленных норм и доплат, по курсу, еженедельно объявляемому Центральным банком Республики Узбекистан на дату принятия авансового отчета. Курсовые разницы, возникшие от текущего изменения курса сума по отношению к иностранным валютам, отражаются в учете в соответствии с действующим законодательством.

Все расходы, упоминаемые в авансовом отчете, должны быть подтверждены документами, оформленными надлежащим образом, а также утверждены руководителем организации.

В случае полного или частичного неиспользования иностранной валюты, предоставленной на транспортные расходы, наем жилого помещения, на представительские и непредвиденные расходы, сумма (или остаток) подле-

жит возврату в кассу организации для последующей сдачи в уполномоченный банк в течение 2 (двух) банковских дней.

В случае, если иностранная валюта была приобретена на внутреннем валютном рынке Республики Узбекистан, организация одновременно представляет уполномоченному банку заявку на продажу неиспользованных валютных средств в установленном порядке.

Ответственность за правомерность и целесообразность произведенных расходов возлагается на главу делегации и подотчетное лицо.

При наличии перерасхода у командированного лица по авансу в наличной иностранной валюте на командировочные расходы, подтвержденного документально, сумма задолженности перед командированным лицом может погашаться последнему путем выдачи соответствующей суммы в наличной иностранной валюте либо эквивалента в суммах по курсу, еженедельно объявляемому Центральным банком Республики Узбекистан на дату авансового отчета.

Сумма задолженности, подлежащая выплате командированным работникам, рассчитывается с учетом установленных Порядком норм.

Для получения со счетов организаций средств на возмещение работникам перерасхода организацией в обслуживающий банк представляются следующие документы:

- заявление на выдачу средств;
- авансовый отчет командированного лица, заверенный руководителем и главным бухгалтером организации;
- документы, подтверждающие расходы командированного лица за пределами Республики Узбекистан;
- расчет суммы, подлежащей возмещению.

При непредставлении вышеуказанных документов, а также в случае несоответствия запрашиваемой суммы фактически произведенным расходам с учетом требований настоящего Порядка выдача возмещения со счетов обслуживающим уполномоченным банком не осуществляется.

Если командировка носила производственный характер, то расходы по ней можно отнести на себестоимость продукции. Но при исчислении налога на прибыль затраты на командировку учитываются только в пределах норм, установленных законодательством. Это определено п. 14 подпунктом в) ст. 145 НК РУз.

Пример. Выдано подотчетному лицу 100 000 сум и 2 500 долл. США.

Согласно авансовому отчету работником произведены расходы:

- по проезду железнодорожным транспортом от Ферганы до Ташкента и обратно 60 000 сум;
- по пользованию постельными принадлежностями 5 000 сум;
- покупка авиабилетов от Москвы до Нью-Йорка и обратно 1500 долл.;
- расходы по найму жилого помещения за 5 дней проживания в отеле в Нью-Йорке 1200 долл. (240 долл. x 5).

- суточные расходы 480 долл.

Курс доллара составил 1400 сум за 1 доллар.

По условиям примера работнику выплачиваются суточные за один день командировки при возвращении в РУз. и пересечении границы по нормам, установленным для командировочных расходов на территории РУз., 70 000 сум.

Общая сумма расходов составит:

- в суммах – 135 000 сум (60 000 + 5 000 + 70 000);
- в долл. – 3 180 долл. (1500 + 1200 + 480).

Авансовый отчет показал перерасход в суммах в сумме 35 000 сум (135 000 — 100 000) и в иностранной валюте в сумме 680 долл. (3 180 — 2 500).

При отражении расходов по найму жилого помещения следует учитывать, что норма расходов на проживание в Нью-Йорке составляет 220 долл. в сутки вместо фактически уплаченных 240 долл. за каждые сутки. *Сумма сверхнормативных расходов по найму жилого помещения составляет 100 долл. [(240 долл. — 220 долл.) x 5], в сумовом эквиваленте — 140 000 сум (100 долл. x 1400).*

Кроме установленных компенсационных выплат работнику возмещаются и иные документально подтвержденные расходы, в том числе расходы по оформлению заграничного паспорта и других выездных документов, оплате труда переводчика, бронированию гостиничных номеров и авиабилетов, сопровождению, обеспечению транспортом в месте пребывания работника в командировке и т.д. При этом обязательным условием является наличие договора на выполнение соответствующих услуг.

Сумма расходов на проезд по территории Узбекистана включается в расходы производства в полном объеме стоимости билета.

В бухгалтерском учете расходы отражаются на дату утверждения авансового отчета работника.

Поскольку сумма расходов по найму жилого помещения на территории иностранного государства включается в расходы по производству в полном размере, на сумму сверхнормативных расходов в соответствии со пунктами 1.8 и 1.18 приложение № 1 к Положению о составе затрат РУз. осуществляется корректировка прибыли в целях налогообложения.

Командированному лицу выплачивается сумма перерасхода в суммах из кассы предприятия после утверждения авансового отчета по заграничной командировке. При наличии перерасхода по авансу в иностранной валюте на командировочные расходы сумма задолженности перед работником должна быть погашена в сумовом эквиваленте по курсу ЦБ РУз. После утверждения авансового отчета составляются следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Из кассы выдана под отчет иностранная валюта по курсу 1 400 сум за 1 долл. (2 500 x 1 400)	3 500 000	4221	5020
2	Из кассы выдан подотчет в суммах	100 000	4220	5010
3	Утверждена стоимость проезда ж/д транспортом на территории Республики Узбекистан, расходы по пользованию постельными принадлежностями, суточные за один день командировки при возвращении в РУз. и пересечении границы	135 000	2010	4220
4	Из кассы выдана сумма перерасхода в суммах	35 000	4220	5010
5	Утверждена стоимость авиабилетов в США туда –обратно, суточные расходы, расходы по найму жилого помещения по курсу 1 400 за 1 долл. (3 180 долл. x 1 400)	4 452 000		4221
	Включены нормативные утвержденные расходы, то есть стоимость авиабилетов в США туда –обратно, суточные расходы, расходы по найму жилого помещения по курсу 1 450 за 1 долл. (1 500 + 1 100 + 480 долл.= 3 080 x 1 450)	4 466 000	2010	
	Отражены сверхнормативные утвержденные расходы по найму жилого помещения по курсу 1 450 за 1 долл. (1 200- 1 100 = 100 долл. x 1 450)	145 000	9440	
	Отражена курсовая разница, возникшая при погашении суммы аванса в иностранной валюте. Курс доллара 1 450 сум. за 1 долл. (3 080+ 100) 3 180 долл. x 50)	159 000		9540
6	Выдана задолженность в иностранной валюте (3 180 – 2 500= 680). Курс долл. на дату представления авансового отчета составил 1 450 сум за 1 долл. (680 x 1 450)	986 000		5020
	Погашена задолженность в иностранной валюте 1 400 сум за 1 долл. (680 x 1 400)	952 000	4221	
	Отражена курсовая разница 986 000 – 952 000 =34 000	34 000	9620	

8.5. Учет операций на валютном счете

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают валютные счета в уполномоченных банках. Для открытия валютного счета в уполномоченном банке организация должна представить следующие документы:

- копию устава, нотариально заверенную;
- копию учредительного договора, нотариально заверенную;
- карточки с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера, нотариально заверенные;
- заявление на открытие валютного счета по установленной форме;
- копию свидетельства о регистрации;
- справку из налоговой инспекции о постановке на учет;
- протокол собрания учредителей;
- баланс организации.

Представленные банку документы проверяются по форме и содержанию на соответствие требованиям законодательства. После проверки достоверности представленных документов и ознакомления клиента с условиями оплаты услуг ему открываются два валютных счета — транзитный и текущий, — и заключается договор о валютно-расчетном обслуживании.

Уполномоченные банки, в которых открыт валютный счет предприятия, осуществляют расчетно-кассовое обслуживание клиентов в иностранной валюте, инкассацию наличной валюты, перевод валютных средств зарубежным контрагентам, кредитование в иностранной валюте и др. Расчетно-кассовое обслуживание регулируется договором, заключенным между обслуживающим банком и предприятием. Платежи за расчетно-кассовое обслуживание на основании заключенного договора на обслуживание валютного счета включаются предприятием в издержки производства и обращения согласно банковским выпискам, где отражается фактическая плата клиентов за обслуживание счета.

Обобщение информации о наличии и движении денежных средств на счетах в иностранной валюте в банках на территории Республики Узбекистан и за рубежом осуществляется на следующих счетах:

5210 "Валютные счета внутри страны";

5220 "Валютные счета за рубежом".

Поступления в иностранной валюте в пользу предприятий подлежат обязательному зачислению на счета в уполномоченных банках республики, если иное не разрешено Центральным банком Республики Узбекистан (п. 5 *«Порядок осуществления хозяйствующими субъектами обязательной продажи выручки в иностранной валюте»* Постановление КМ РУз. от 29.06.2000 г. № 245 (в настоящий Порядок внесены последние изменения в соответствии с Постановлением КМ РУз. от 12.09.2007 г. № 192).

Для этого предприятиям в уполномоченном банке открываются:

- вторичный (транзитный) депозитный счет до востребования в иностранной валюте (в последующем - транзитный валютный счет) для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте;

- депозитный счет до востребования в иностранной валюте (в последующем - валютный счет) для учета средств, остающихся в распоряжении предприятий после осуществления обязательной продажи выручки в иностранной валюте.

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежных и расчетных документов.

По дебету счетов 5210 "Валютные счета внутри страны" и 5220 "Валютные счета за рубежом" отражается поступление денежных средств на валютные счета, а по кредиту - списание денежных средств. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов, обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются в корреспонденции со счетами 4860 "Счета к получению по претензиям" или 6960 "Счета к оплате по претензиям".

Все операции по валютному счету организации регистрируются на основании копий выписок банка из транзитного и валютного счетов.

К выписке из счетов прилагаются оправдательные документы, на основании которых произведены операции по движению валютных средств.

Аналитический учет движения иностранной валюты ведется на карточках, являющихся их лицевыми счетами, журналах-ордерах № 2/1 для оборотов по кредиту и ведомостях № 2/1 — по дебету.

Корреспонденция по счетам учета денежных средств в иностранной валюте (5200)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступление валюты от реализации продукции (товаров, работ, услуг), основных средств и прочих активов	5210 5220	4010
2	Поступление арендой платы от арендатора по основным средствам, переданным в аренду	5210 5220	4810 4820
3	Валютные средства сданы из кассы на валютный счет	5210 5220	5020
4	Перечислены на валютный счет не использованные суммы чеков и аккредитивов	5210 5220	5510- 5520
5	Возвращены ранее выданные авансы	5210 5220	4310- 4330
6	Поступили суммы удовлетворенных претензий	5210 5220	4860
7	Суммы полученных авансов	5210 5220	6300 7310

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
8	Поступление сумм вкладов от учредителей, ранее подписавшихся на акции	5210 5220	4610
9	Поступление эмиссионного дохода от продажи акций по цене выше номинала	5210 5220	8410
10	Вложены средства в инвестиции	0600 5800	5210 5220
11	В кассу поступили из банка валютные средства	5020	5210 5220
12	Выкуп собственных акций за иностранную валюту	8610 8620	5210 5220
13	Погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками	6010	5210 5220
14	Суммы выданных авансов	4310- 4330	5210 5220
15	Выплата учредителям начисленных дивидендов	6610	5210 5220
16	Погашение текущей части долгосрочных кредитов и займов	6950	5210 5220

В бухгалтерском учете при отражении операций с иностранной валютой на валютном счете применяется общее правило, касающееся обязательного пересчета иностранной валюты в сум. Такой пересчет производится на дату поступления и выбытия валюты. Пересчитывается также остаток средств на валютном счете по мере изменения курса иностранных валют, котирующихся ЦБ РУз., на эти даты либо на последнее число отчетного периода (последний день котировки в данном отчетном периоде).

Организация может открыть данные субсчета либо по видам валют, используемых для расчетов (доллары США, евро и т.д.), либо для основной иностранной валюты платежа (например, доллары США). В первом случае предприятие получает в банке выписки с валютного счета по каждому виду валют, а во втором — только по основному счету. Поступающие либо производимые платежи в других валютах банк в этом случае самостоятельно конвертирует в основную валюту.

Резиденты могут иметь счета в иностранной валюте в банках за пределами Республики Узбекистан в случаях и на условиях, устанавливаемых ЦБ РУз. «Порядок выдачи разрешений на открытие счетов за границей» зарегистрирован МЮ 22.01.1999 г. № 610, утвержден ЦБ 28.03.1998 г. № 390, согласован МВЭС 06.01.1999 г. № ША-01/10-43, ГНК 12.01.1999 г. № 99-03, МФ 11.01.1999 г. № ЭГ/13-01-43 (в настоящий Порядок внесены последние изменения в соответствии с Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 29.08.2008 г. № 610-3).

Юридические лица-резиденты для получения разрешения ЦБ РУз. на открытие счетов в банках за пределами Республики Узбекистан представляют в ЦБ РУз.:

1. Ходатайства, в которых указывается:
 - а) цель открытия счетов;
 - б) виды счетов и предполагаемые операции по ним;
 - в) наименования учреждений иностранных банков, в которых предполагается открыть счета;
 - г) информация о состоянии валютных счетов в уполномоченных банках республики;
 - д) источники поступления средств на планируемые к открытию счета;
 - е) срок действия счетов.
2. Копии учредительных документов;
3. Справку уполномоченных банков о целесообразности открытия счетов за границей и согласии на их обслуживание (по операциям, связанным с Республикой Узбекистан);
4. Копию согласия Министерства внешних экономических связей, инвестиций и торговли Республики Узбекистан на создание представительств.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение на открытие счетов в иностранных банках. Разрешения выдаются на:

- ✓ проведение операций по оплате расходов представительства за рубежом;
- ✓ оплату расходов, связанных с подрядными работами и сооружением объектов за рубежом;
- ✓ осуществление за рубежом расходов, связанных с ведением хозяйственной деятельности.

Разрешение на открытие и ведение валютных счетов для оплаты расходов на содержание заграничных представительств узбекских организаций выдается территориальными учреждениями ЦБ РУз. по месту государственной регистрации юридического лица. В остальных случаях разрешения выдаются Департаментом валютного регулирования и валютного контроля ЦБ РУз.

На валютный счет за границей могут зачисляться:

- ✓ средства в иностранной валюте, переводимые с текущих валютных счетов юридических лиц-резидентов в уполномоченных банках Республики Узбекистан в пределах, установленных сметой;
- ✓ неиспользованная наличная иностранная валюта, ранее снятая со счета;
- ✓ проценты, начисляемые банком-нерезидентом на остаток средств на счете;
- ✓ средства, ранее ошибочно списанные со счета.

С валютного счета представительства за границей могут списываться:

- ✓ средства на содержание представительства (коммунальные платежи, аренда помещений, транспорт и т.д.);

✓ средства, снимаемые наличными для выплаты заработной платы, оплаты расходов, связанных с командированием сотрудников юридического лица-резидента по территории страны места нахождения представителя и за ее пределами, оплаты иных расходов, предусмотренных сметой;

✓ суммы, переводимые на текущий валютный счет юридического лица-резидента в уполномоченном банке Республики Узбекистан;

✓ средства, ранее ошибочно зачисленные на счет;

✓ банковские расходы по ведению счета.

На иные цели, кроме предусмотренных, снятие с валютных счетов за границей наличных средств не допускается.

С валютного счета за границей иностранная валюта может расходоваться только на те цели, для которых открыт валютный счет.

Юридические лица - резиденты, получившие разрешения на открытие счетов за границей, ежемесячно представляют в уполномоченные банки информацию о движении средств на этих счетах. Уполномоченные банки представляют сведения о движении средств на счетах юридических лиц-резидентов, открытых за границей, по форме и в сроки, устанавливаемые Центральным банком Республики Узбекистан. По запросу налоговых органов уполномоченные банки представляют сведения об операциях юридических лиц-резидентов, являющихся их клиентами, в случаях, касающихся вопросов налогообложения, в соответствии с законодательством.

В соответствии с Законом Республики Узбекистан "О валютном регулировании" и другими законодательными актами уполномоченные банки осуществляют контроль за проведением операций по счетам своих клиентов за границей, своевременным представлением информации о движении средств на счетах.

Указанные сведения проверяются уполномоченными банками на основании затребованных у клиентов копий выписок со счетов и других подтверждающих документов иностранных банков, обслуживающих счета юридических лиц - резидентов за границей. При этом особое внимание обращается на порядок использования и обоснованность зачисления и списания средств в иностранной валюте согласно условиям выданных разрешений, а также осуществлением обязательной продажи части выручки в иностранной валюте в соответствии с действующим законодательством. Зачисление юридическими лицами валютной выручки на счета, открытые в иностранных банках, без разрешения ЦБ РУз. квалифицируется как ее сокрытие. Сокрытие юридическими лицами выручки в иностранной валюте влечет ответственность в порядке, установленном законодательством. Центральный банк Республики Узбекистан, в случаях выявления нарушений заявителями законодательства и несвоевременного представления информации о движении средств на счетах за границей, имеет право аннулировать выданные им разрешения по согласованию с Министерством внешних экономических связей, инвестиций и торговли, Министерством финансов и Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан.

8.6. Учет продажи и покупки иностранной валюты

Продажа иностранной валюты

Продажа и покупка иностранной валюты оформляется договором купли-продажи между организацией и уполномоченным банком, который содержит цену валюты и валютную оговорку, предусматривающую изменение курса валюты и соответственно изменение суммы договора.

Обязательную продажу выручки в иностранной валюте производят все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности.

Обязательная продажа производится предприятиями из выручки в иностранной валюте от экспорта товаров и услуг.

При этом под выручкой в иностранной валюте понимаются суммы денежных средств в иностранной валюте, фактически поступивших на счета в уполномоченных банках и в кассы предприятий за экспортированные товары и услуги:

1. Для предприятий, получающих доход от посреднической деятельности, под выручкой от реализации в иностранной валюте для целей обязательной продажи понимается сумма полученных комиссионных вознаграждений (процентов) по исполненным сделкам.

2. По банкам под выручкой в иностранной валюте понимаются средства, полученные в виде комиссионного вознаграждения, процентов, начисленных по счетам уполномоченных банков в иностранных банках, а также другие доходы в иностранной валюте, полученные банками от нерезидентов (от оказания консультационных услуг, полученных штрафов, пени и т.д.).

3. По предприятиям, осуществляющим за рубежом проектно-изыскательские, строительно-монтажные, пусконаладочные и шеф-монтажные работы, а также капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию и техническое обследование построенных объектов, услуги по эксплуатации построенных объектов и подготовке кадров, понимаются суммы превышения проектной стоимости на проведение работ, услуг в иностранной валюте над валютными затратами по данным контрактам. При этом расчеты по обязательной продаже выручки в иностранной валюте осуществляются после окончания работ (этапов работ) по контрактам, подтверждаемым соответствующими актами и платежными документами.

4. Авансы, получаемые от заказчиков, и кредиты, выдаваемые банками для выполнения обязательств по контрактам в части приобретения оборудования, техники, машин, строительных материалов, горючего, запасных частей, командирования специалистов, не считаются выручкой в иностранной валюте и в подсчет базы для исчисления обязательной продажи не входят. Исчисление обязательной продажи производится по поступлению от заказчика всей суммы валютной выручки, включая сумму авансового платежа.

5. По страховщикам под выручкой в иностранной валюте понимаются средства, полученные в виде страхования платежей страхователей (перестрахователей), исчисленные после окончания срока страхования (перестрахова-

ния) за минусом выплат страхового возмещения, комиссионных и агентских выплат, а также иные поступления в иностранной валюте от других видов деятельности. В случае осуществления операций с зарубежными страховыми компаниями под выручкой в иностранной валюте понимаются средства, полученные в виде страховых платежей от страхователей, исчисленные после окончания срока страхования (перестрахования) за вычетом суммы, которая подлежит перечислению зарубежному перестраховщику; выплат страхового возмещения; комиссионных и агентских выплат.

6. Под выручкой в иностранной валюте по контрактам на переработку давальческого сырья на таможенной территории Республики Узбекистан либо под таможенным контролем понимается стоимость оказанных резидентами услуг нерезидентам по переработке сырья.

От обязательной продажи выручки в иностранной валюте освобождаются:

1) сроком на 5 лет с момента регистрации предприятия с иностранными инвестициями, специализирующиеся на производстве товаров народного потребления, у которых доля иностранного капитала в уставном фонде превышает 50 процентов. Данные предприятия считаются специализирующимися на производстве товаров народного потребления, если доля собственного производства этих товаров составляет более 60 процентов от общего объема выручки от хозяйственной деятельности;

2) средства в иностранной валюте, поступающие в виде пожертвований на благотворительные цели, гранты при условии их целевого использования, вклады в уставный капитал, а также средства, поступившие в оплату за приобретенные акции и другие ценные бумаги предприятий, проданные иностранным юридическим и физическим лицам, находящимся за границей (за исключением средств в свободно конвертируемой валюте, поступающих от иностранных инвесторов в оплату стоимости предприятий или пакетов акций, подлежащих в соответствии с постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 18 ноября 1998 года № 477 "О мерах по стимулированию привлечения иностранного капитала при приватизации государственной собственности" зачислению на специальный валютный счет Госкомимущества с последующей обязательной продажей Центральному банку в полном объеме);

3) кредиты в иностранной валюте;

4) средства в иностранной валюте, приобретенные на валютном рынке;

5) возврат авансовых платежей по неисполненным импортным контрактам;

6) валютная выручка, поступающая от экспорта товаров (работ, услуг) собственного производства микрофирмами, малыми предприятиями;

7) вносимые инвестором инвестиции в виде денежных средств в иностранной валюте при реализации государственных активов с инвестиционными обязательствами и зачисляемые на отдельный счет предприятия.

Выручка в иностранной валюте, подлежащая обязательной продаже уменьшается:

1) по предприятиям - на величину расходов по таможенным процедурам за пределами Республики Узбекистан, транспортировке, страхованию, экспедированию грузов, комиссионных вознаграждений, сумму платежей по процентам за кредиты иностранных банков и уполномоченных банков Республики Узбекистан, в том числе по процентам гарантов (кроме процентов по просроченным и отсроченным ссудам), произведенных в иностранной валюте в соответствии с контрактами;

2) по банкам:

- на суммы процентов, выплачиваемых по остаткам средств на депозитных счетах и вкладах клиентов банка в иностранной валюте;

- на суммы платежей по процентам за кредиты в иностранной валюте, полученные от иностранных банков, а также стоимость услуг иностранных банков, оплаченных в иностранной валюте;

- на часть выручки в иностранной валюте, подлежащей оплате за аренду оборудования (лизинг) за границей;

3) по предприятиям, которым в порядке исключения разрешено осуществлять закуп сырья за свободно конвертируемую валюту на территории Республики Узбекистан, объем обязательной продажи части валютной выручки уменьшается на сумму валютных затрат, использованных на закуп сырья и материалов внутри республики за иностранную валюту, необходимых для производства экспортируемой продукции.

Сумма, подлежащая обязательной продаже, определяется предприятиями с учетом требований.

Обязательная продажа децентрализованной валютной выручки производится не позднее 5 банковских дней с даты поступления выручки на транзитный валютный счет предприятия, а по централизованному экспорту - по позднее 3 банковских дней. При этом с выручки в иностранной валюте, не превышающей в эквиваленте 500 долларов США, обязательную продажу разрешается производить подекадно.

При поступлении на транзитные валютные счета предприятий предварительной оплаты (авансов) эти суммы могут зачисляться по заявкам экспортеров на валютные счета с последующим производением обязательной продажи после фактического осуществления экспорта.

Эквивалент проданной иностранной валюты в суммах зачисляется на счета предприятий не позднее одного дня с даты осуществления обязательной продажи.

Для обязательной продажи валютной выручки предприятия представляют уполномоченным банкам, в которых у них открыты валютные счета, поручения на перечисление средств в иностранной валюте.

В тех случаях, когда предприятия в установленный срок после поступления не представляют поручения на осуществление обязательной продажи, уполномоченные банки имеют право самостоятельно продавать валютные средства.

При временном отсутствии средств на валютных счетах предприятий-экспортеров уполномоченные банки могут заключать с предприятиями-экспортерами факторинговые договоры на продажу валюты в счет будущих валютных поступлений от экспорта.

Обязательной продаже уполномоченным банкам подлежит 50 процентов выручки в иностранной валюте, полученной от реализации товаров и услуг по децентрализованному экспорту.

Средства в иностранной валюте, купленные уполномоченными банками в порядке обязательной продажи предприятиями части валютной выручки, используются для совершения операций на внебиржевом валютном рынке в установленном порядке.

Вся выручка предприятий в иностранной валюте, поступающая за счет экспорта хлопка-волокна, подлежит обязательной продаже Центральному банку Республики Узбекистан. Средства, приобретенные Центральным банком в порядке обязательной продажи предприятиями выручки в иностранной валюте, зачисляются в валютные резервы ЦБ РУз., учитываются на его балансе и расходуются на мероприятия по стабилизации национальной валюты путем продажи на Узбекской республиканской валютной бирже.

Руководители предприятий несут персональную ответственность за своевременность и полноту обязательной продажи валютной выручки ЦБ РУз.

Предприятия, за исключением субъектов предпринимательства, представляют налоговым органам по месту их нахождения расчет суммы валютной выручки, подлежащей обязательной продаже Центральному банку Республики Узбекистан и уполномоченным банкам, ежемесячно до 5 числа месяца, следующего за отчетным, по форме согласно приложению 3 (на отдельных листах по каждому виду иностранной валюты, отдельно по 100 и 50-процентной обязательной продаже).

Субъекты предпринимательства, освобожденные от обязательной продажи выручки в иностранной валюте, представляют в целях учета органам государственной налоговой службы расчет суммы валютной выручки, подлежащей обязательной продаже, по установленной форме не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Уполномоченные банки осуществляют контроль за своевременным представлением предприятиями поручений на перечисление средств в иностранной валюте для обязательной продажи и два раза в месяц по состоянию на 16 и 1 числа не позднее 2 рабочих дней представляют ГНК РУз. сведения об осуществлении предприятиями обязательной продажи иностранной валюты, а Центральному банку - по формам и в сроки, устанавливаемые ЦБ РУз.

Налоговые и финансовые органы Республики Узбекистан осуществляют контроль за полнотой, правильностью и своевременностью определения предприятиями сумм в иностранной валюте, подлежащих обязательной продаже, а также внесением ими налога на доходы.

Предприятия несут ответственность за поступление в полном объеме средств за экспортированные товары, работы и услуги по истечении 60 дней,

а для компаний ГАВК "Узмарказимпэкс", ГАВК "Узпромашимпэкс", ГАВК "Марказаноатэкспорт", ГАВК "Узинтеримпэкс", ГАК "Узвнештранс", ГАК МАП "Урта Осие Транс" Республики Узбекистан, осуществляющих централизованный экспорт, по истечении 90 дней со дня фактической отгрузки товаров и реализации услуг.

Несанкционированное в установленном порядке хранение предприятиями иностранной валюты на счетах в зарубежных банках или ее переуступка является сокрытием валютной выручки.

При выявлении фактов сокрытия валютной выручки или ее переуступки налоговыми органами применяются санкции в соответствии с п. 3 ст. 135 НК РУз.

Наряду с обязательной продажей валютной выручки предприятия вправе осуществлять и свободную продажу валютных средств.

Учет продажи валютных средств ведется на счете 9220 "Выбытие прочих активов". По дебету счета 9220 "Выбытие прочих активов" отражается балансовая стоимость выбывающих валютных средств, а также понесенные в связи с этим расходы (комиссионные вознаграждения и т.п.).

В кредит счета 9220 "Выбытие прочих активов" относится выручка от реализации активов, т.е. сумма, причитающаяся предприятию за проданные валютные средства.

Дебетовое сальдо (убыток) по этому счету списывается на счет 9430 "Прочие операционные расходы", а кредитовое сальдо (прибыль) - на кредит счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов".

В учете отражаются следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Продажа иностранной валюты предприятием в сумме пересчета по курсу на день продажи	5110 5510-5530	9220
2	Расходы в связи с продажей иностранной валюты	9220	5110- 5530
3	Определение финансового результата от операций по выбытию прочих активов		
	а) прибыль б) убыток	9220 9430	9320 9220

Пример. Организация перечислила банку для продажи 7000 долл. с валютного счета. Курс доллара 20 октября составил 1 450 сум за 1 долл.

Комиссионное вознаграждение банку составило 1%, т.е. 70 долл. — 101 500 сум.

На расчетный счет организации поступила выручка от продажи валюты за вычетом комиссионного вознаграждения. Курс доллара 25 октября составил 1 480 сума. В учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислена банку для продажи 7000 долл. с валютного счета. Курс доллара 1 450 сум за 1 долл.	10 150 000	9220	5210
	Отражено комиссионное вознаграждение банку	101 500	9220	6990
2	На расчетный счет организации поступила выручка от продажи валюты за вычетом комиссионного вознаграждения 7 000 – 70 = 6930 Курс доллара 1 480 сум за 1 долл.	10 256 400	5110	9220
3	Отражена прибыль в связи с продажей иностранной валюты	4 900	9220	9320
4	Отражено комиссионное вознаграждение банку	101 500	6990	-
	Отражена курсовая разница	2 100	9620	-
	Перечислено комиссионное вознаграждение банку	103 600	-	5210

Покупка иностранной валюты

Покупка иностранной валюты через уполномоченные банки производится для ведения текущих валютных операций:

- осуществления платежей за границу с выплатой процентов за кредиты, полученные в иностранной валюте;
- переводом дивидендов от инвестиций с разрешения ЦБ РУз.

Основанием для покупки валюты является Поручение уполномоченному банку от организации, в котором поручается банку от своего имени, но за счет предприятия осуществить покупку валюты на оприходованных условиях на торгах межбанковской валютной биржи. Приобретенная валюта поступает на специальный транзитный валютный счет организации.

Поручение на приобретение иностранной валюты должно содержать:

- ✓ основание для осуществления операций;
- ✓ наименование, даты и номера документов, обосновывающих соответствие указанного в Поручении основания (паспорт импортной сделки, разрешение (лицензия) ЦБ РУз. на осуществление валютной операции, связанной с движением капитала, документ, подтверждающий регистрацию в ЦБ РУз. валютной операции, связанной с движением капитала, договор (соглашение, контракт) либо иной документ);
- ✓ распоряжение резидента о зачислении купленной иностранной валюты на его специальный транзитный счет в исполняющем банке;
- ✓ отметку исполняющего банка об обоснованности покупки иностранной валюты на валютном рынке, содержащую подпись ответственного

лица, а также печать уполномоченного банка, используемую для целей валютного контроля.

Указаниями ЦБ РУз. введены особые требования покупки иностранной валюты, предназначенной для оплаты импортных товаров.

Прежде всего, покупка валюты организацией осуществляется только на специальных торговых сессиях межбанковских валютных бирж. Порядок покупки иностранной валюты различается в зависимости оттого, ввезены импортные товары на территорию РУз. или это только предстоит сделать.

В первом случае юридическое лицо-резидент обязано одновременно с представлением в исполняющий банк Поручения на покупку представить копию грузовой таможенной декларации, подтверждающей ввоз товаров в Республику Узбекистан, заверенную нотариально либо самим юридическим лицом (Поручение на покупку валюты оформляется в порядке, предусмотренном Указаниями Банка РУз. № 383-У). Во втором случае, если валюта приобретается с целью осуществления предоплаты, юридическое лицо-резидент обязано не только перечислить уполномоченному банку, выполняющему Поручение на покупку, полностью (100%) сумму, за которую будет покупаться иностранная валюта, но и одновременно открыть в исполняющем банке депозит в размере средств, перечисленных на покупку иностранной валюты.

Суммы депозита возвращаются в соответствии с договором депозита после предоставления в исполняющий банк заверенной нотариально либо самим юридическим лицом-резидентом копии государственной таможенной декларации, подтверждающей ввоз товаров в Республику Узбекистан, а также в иных случаях, установленных ЦБ РУз., Положением ЦБ РУз.

Клиенты могут без специального разрешения ЦБ РУз. покупать в безналичном порядке за суммы через уполномоченные банки иностранную валюту для оплаты командировочных расходов.

Уполномоченный банк покупает иностранную валюту для оплаты командировочных расходов на основании Поручения клиента на покупку валюты, в котором в обязательном порядке указывается назначение платежа: «Командировочные расходы».

Купленная валюта со специального транзитного валютного счета в полном объеме зачисляется на текущий валютный счет клиента, открытый в уполномоченном банке, и может расходоваться только для оплаты командировочных расходов.

Наличная иностранная валюта, дорожные чеки, не использованные клиентом в случае несостоявшейся служебной командировки за пределы Республики Узбекистан, а также подотчетные суммы, не использованные во время служебной командировки, возвращаются командированным лицом в кассу организации и в дальнейшем подлежат сдаче в уполномоченный банк.

Купленную иностранную валюту организация-резидент не вправе держать на счете более 7 календарных дней со дня ее зачисления. По истечении этого срока иностранная валюта подлежит обратной продаже.

Пример. Организация перечислила банку для покупки иностранной валюты 10 00 000 сум. Банк купил валюту по курсу 1 долл. — 1 400 сум, что составило 800 долл. Комиссионное вознаграждение составило 1 % от приобретенной валюты, т.е. 80 долл. — 1000 сум. Курс доллара на момент зачисления валюты на валютный счет составил 1 450 сум за 1 долл.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислено банку на покупку иностранной валюты	1 120 000	5710	5110
2	Зачислена валюта на специальный транзитный валютный счет за вычетом комиссионных банку (800-80) =720 x 1450 сум	1 044 000	5220	
	(720 x 1400 сум)	1 008 000		5710
	Отражена курсовая разница (1 044 000-1 008 000)	36 000		9540
3	Отражено комиссионное вознаграждение банку (80 x 1 400)	112 000	9430	
	(80 x 1450 сум)	116 000		5710
	Отражена курсовая разница	4 000	9620	

Вопросы для самопроверки

1. Что понимается под валютными ценностями?
2. Что относится к понятию «иностранная валюта»?
3. Какие виды валюты различают по режимам применения?
4. Как закон определяет понятие «валютная операция»?
5. Какие операции относятся к валютным?
6. Перечислите виды валютных операций, связанных с движением капитала.
7. Как отражается курсовая разница в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности?
8. Что обязательно надо указывать в учетной политике предприятия, занимающегося внешнеэкономической деятельностью?
9. В каких случаях организация может снимать иностранную валюту со своих текущих счетов?
10. На какую дату в кассе производится пересчет иностранной валюты в суммы?
11. На какие цели выдается иностранная валюта из кассы?
12. Какие документы прилагаются к авансовому отчету работника, вернувшегося из командировки?

13. Каково назначение транзитного валютного счета?
14. Какие операции организация может производить с текущего валютного счета?
15. Для каких целей открывается транзитный валютный счет?
16. Какой размер валютной выручки подлежит обязательной продаже?
17. Для каких целей производится покупка иностранной валюты?
18. На основании какого документа банк осуществляет покупку иностранной валюты?

Тесты для самостоятельного контроля

- 1. Снимать с текущих счетов иностранную валюту разрешается для:*
 1. командировочных расходов;
 2. хозяйственных расходов;
 3. для текущих операций.
- 2. Неиспользованный аванс на командировочные расходы:*
 1. остается в кассе организации;
 2. сдается в банк в течение 5 дней;
 3. продается на бирже.
- 3. Валютные средства сданы из кассы на валютный счет:*
 1. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;
 2. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»;
 3. дебет сч. 5020 «Денежные средства в национальной валюте» кредит сч. 5210 «Валютный счет».
- 4. В балансе данные по валютному счету показываются:*
 1. в иностранной валюте;
 2. в валюте РУз.;
 3. в условных единицах.
- 5. При оформлении лицензии на импорт товара обязательным условием является:*
 1. заявление покупателя;
 2. наличие контракта с иностранным поставщиком;
 3. предложения поставщика.
- 6. Таможенные платежи рассчитываются и уплачиваются:*
 1. по стоимости, указанной в сопроводительных документах;
 2. по фактически полученному товару;
 3. по расчетам таможи.

7. *Оплата импортных товаров по контракту производится:*

1. со счета банка-импортера;
2. любым банком;
3. банком поставщика.

8. *К Досье «Импорт» приобщается:*

1. копия контракта и паспорт импортной сделки;
2. копия контракта;
3. паспорт импортной сделки.

9. *На каких счетах отражается поступление иностранной валюты от экспортных операций?*

1. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 4010 «Счета к получению»;
2. дебет сч. 4010 «Счета к получению» кредит сч. 5210 «Валютный счет»;
3. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 9010 «Доход от продажи готовой продукции».

10. *Как отражается обязательная продажа валютной выручки?*

1. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 5110 «Расчетный счет»;
2. дебет сч. 5110 «Расчетный счет» кредит сч. 5210 «Валютный счет»;
3. дебет сч. 5210 «Валютный счет» кредит сч. 9390 «Прочие операционные доходы».

11. *На какой счет относится курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса сума к иностранной валюте?*

1. прибыли от финансовой деятельности;
2. доходы будущих периодов;
3. прочие доходы от основной деятельности.

Правильные ответы

1-1, 2-2, 3-2, 4-2, 5-2, 6-1, 7-1, 8-1, 9-1, 10-2, 11-1.

ГЛАВА 9. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

9.1. Понятие финансовых инвестиций и их виды

К финансовым инвестициям принято относить инвестиции, осуществляемые организацией в виде государственных и муниципальных ценных бумаг, облигаций и иных ценных бумаг других организаций, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций. К ним относятся также предоставленные другим организациям займы краткосрочного и долгосрочного характера.

Порядок отнесения активов к инвестициям и их виды регулируются национальными стандартами бухгалтерского учета РУз.:

- НСБУ № 12 "Учет финансовых инвестиций", утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 25 декабря 1998 года № 65;

- НСБУ № 8 "Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества", утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 14 октября 1998 года № 50 .

А также, регулирование финансовых инвестиций осуществляется и с Законами РУз.:

- «Об инвестиционной деятельности» № 719-I от 24.12.1998 г (изм. Законом РУз. от 10.10.2006 г. № ЗРУ-59).

- «О рынке ценных бумаг» № ЗРУ-163 от 22.07.2008 г.

- «Об иностранных инвестициях» № 609-I от 30.04.1998 г (изм. Законом РУз. от 07.04.2008 г. № ЗРУ-143).

- «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» № 223-I от 26.04.1996 г. (изм. Законом РУз. от 26.09.2008 г. № ЗРУ-183).

В соответствии с п. 6 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» *финансовые инвестиции* - это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), прироста стоимости инвестированного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод.

Краткосрочные (текущие) инвестиции - это легко реализуемые инвестиции, срок обращения которых не превышает 12 месяцев.

Долгосрочные инвестиции - это все инвестиции, кроме краткосрочных (текущих).

Инвестиции в недвижимость - это инвестиции в земельные участки или строения, которые не используются в ходе производственной деятельности инвестирующего субъекта или другого субъекта, входящего в ту же группу, что и инвестирующий субъект.

В соответствии с п. 7 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» хозяйствующие субъекты, проводящие различие между оборотными средствами и долгосрочными активами в своих финансовых отчетах, должны представлять краткосрочные (текущие) финансовые инвестиции в качестве оборотных средств со сроком владения до 1 года, а долгосрочные финансовые инвестиции - в качестве долгосрочных активов со сроком владения свыше 1 года.

В соответствии с п. 14 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» доход или убыток от изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признается в том отчетном периоде, в котором он имеет место.

В соответствии с п. 15 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» долгосрочные финансовые инвестиции в качестве долгосрочных активов, учитываются в бухгалтерском балансе:

- а) по стоимости приобретения;
- б) по стоимости с учетом переоценки;
- в) по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенным по методу портфеля инвестиций.

Для переоценки долгосрочных финансовых инвестиций необходимо определить периодичность проведения переоценок, в том числе категорий долгосрочных инвестиций.

При снижении стоимости инвестиций, за исключением временного понижения балансовой стоимости, проводится снижение балансовой стоимости всех долгосрочных инвестиций. Такое снижение определяется и подготавливается по каждому отдельному финансовому вложению.

Долгосрочные инвестиции учитываются по стоимости приобретения. В случае необратимого снижения стоимости долгосрочных финансовых инвестиций балансовая стоимость этих инвестиций должна быть уменьшена по каждой инвестиции отдельно. При этом принимаются во внимание разновидности риска, доля инвестора в инвестируемом субъекте.

В соответствии с п. 20 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» хозяйствующий субъект, ведущий учет краткосрочных (текущих) инвестиций по рыночной стоимости, в учетной политике отражает снижение и увеличение балансовой стоимости инвестиций в качестве дохода или расхода.

Временное понижение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций не отражается в учете. Сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций в результате переоценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоценки. При снижении стоимости финансовых инвестиций уменьшение производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженной в собственном капитале. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дохода от переоценки, то эта разница должна признаваться в качестве расхода. Сумма дооценки инвестиций, стоимость которой была снижена, относится на увеличение собственного капитала после погашения убытка от тех же инвестиций.

Финансовые результаты от операций с инвестициями включаются (п. 26 НСБУ № 12):

1. Доход/расход по финансовым инвестициям в виде:

•Процентов, роялти, дивидендов и арендной платы по долгосрочным и текущим инвестициям;

•Доходов и убытков от продажи краткосрочных финансовых инвестиций;

•Нереализованных доходов и убытков по краткосрочным (текущим) финансовым инвестициям, учтенных по рыночной стоимости;

•Уменьшения рыночной стоимости и восстановления такого уменьшения, требуемого для представления краткосрочных финансовых инвестиций, которые оценены по меньшему из двух значений: стоимости приобретения или рыночной стоимости;

2. Уменьшение балансовой стоимости, за исключением временных снижений стоимости долгосрочных финансовых инвестиций, и возмещения таких сокращений;

3. Доход и убыток при продаже долгосрочных финансовых инвестиций.

9.2. Задачи учета финансовых инвестиций

Основными задачами бухгалтерского учета финансовых инвестиций являются:

1) формирование достоверной информации по определению первоначальной стоимости финансовых инвестиций в зависимости от условий приобретения;

2) документальное оформление финансовых инвестиций;

3) контроль и проверка определения текущей рыночной стоимости ценных бумаг;

4) контроль и проверка на обесценение финансовых вложений;

5) точное исчисление доходов и расходов по финансовым вложениям;

6) правильное и своевременное раскрытие информации о финансовых вложениях в финансовом отчете и т.п.

9.3. Бухгалтерский учет приобретения финансовых инвестиций

Обобщение информации о наличии и движении долгосрочных и краткосрочных инвестиций (вложений) в ценные бумаги других предприятий, уставные капиталы дочерних и зависимых хозяйственных обществ и других предприятий, созданных на территории страны и за рубежом, осуществляется на следующих счетах:

Счета учета долгосрочных финансовых инвестиций	Счета учета краткосрочных финансовых инвестиций
0610 "Ценные бумаги"	5810 "Ценные бумаги"
0620 "Инвестиции в дочерние хозяйственные общества"	5820 "Краткосрочные займы выданные"

Счета учета долгосрочных финансовых инвестиции	Счета учета краткосрочных финансовых инвестиций
0630 "Инвестиции в зависимые хозяйственные общества"	5890 "Прочие текущие инвестиции"
0640 "Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом"	
0690 "Прочие долгосрочные инвестиции"	

В соответствии с п. 9 НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» при приобретении финансовые инвестиции оцениваются по покупной стоимости, включающей такие затраты, как плата за услуги брокеров, плата за банковские услуги, пошлины и другие расходы.

Оценка финансовых инвестиций:

- Если инвестиция приобретается полностью или частично путем проведения эмиссии акций или других ценных бумаг, то стоимость приобретения равна текущей стоимости выпущенных ценных бумаг, а не их номинальной стоимости. Если инвестиция приобретена полностью или частично в обмен на другой актив, то стоимость ее приобретения определяется по текущей стоимости переданного актива.

- Приобретение финансовых инвестиций по стоимости, включающей долю процентов, начисленных дивидендов за период до момента приобретения, учитывается по стоимости приобретения за вычетом суммы процентов, выплаченных покупателем продавцу.

- Разница между стоимостью приобретения и стоимостью погашения инвестиций в долговые ценные бумаги (дисконт или премия при покупке) списывается инвестором в течение периода с момента приобретения до момента погашения для того, чтобы существовал постоянный доход по инвестициям.

Инвестиции, классифицированные в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в бухгалтерском балансе по:

А. Рыночной стоимости;

Б. Меньшему из двух значений: стоимости приобретения и рыночной стоимости.

Если краткосрочные финансовые инвестиции учитываются по наименьшей оценке из покупной и рыночной стоимости, балансовая стоимость может определяться либо на основе стоимости общего инвестиционного портфеля в целом, либо по категориям инвестиции, либо на основе отдельных инвестиций.

Финансовые инвестиции могут быть:

- приобретены за плату;
- приобретены за счет заемных средств;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;

- получены организацией безвозмездно;
- приобретены по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств неденежными средствами;
- внесены в счет вклада по договору простого товарищества.

Для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 0600 «Долгосрочные финансовые инвестиции» и 5800 «Краткосрочные финансовые инвестиции».

Учет приобретения финансовых инвестиций за плату

Пример. Организация в 2007 г. приобретает на бирже через брокера (посредника) акции ОАО «Газпром» на сумму 100 000 сум. Посредническое вознаграждение брокеру составляет 11 000 сум. Организация понесла затраты по перерегистрации акций в реестре акционеров в сумме 5 000 сум.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость ценных бумаг	116 000	5810	6010
2	Перечислены средства в оплату ценных бумаг и услуг посредников	116 000	6010	5110

В соответствии главы 37, ст. 209 НК РУз. операции с ценными бумагами (акциями, облигациями и другими ценными бумагами) по хранению ценных бумаг, учету прав на ценные бумаги, переводам ценных бумаг и ведению их реестров, по организации торгов с ценными бумагами, за исключением услуг по их изготовлению, а также реализация ценных бумаг, долей (паев) в уставном фонде (капитале) юридических лиц освобождаются от НДС.

Учет приобретения финансовых инвестиций за счет привлечения заемных средств

Пункт 9 НСБУ №12 определяет, как должна формироваться первоначальная оценка финансовых инвестиций, если они приобретены за счет заемных средств. Это означает, что проценты, начисленные организацией по предоставленным ей заемным средствам до момента принятия финансовых инвестиций к бухгалтерскому учету, включаются в первоначальную стоимость этих вложений.

Например, в случае использования заемных средств для предварительной оплаты финансовых инвестиций дебиторская задолженность увеличива-

ется на сумму процентов. Проценты, начисленные организацией после принятия на учет финансовых инвестиций, учитываются в составе операционных доходов и подлежат включению в финансовый результат организации.

Пример. Организация получила в марте 2007г. в банке кредит на приобретение акций другой компании в сумме 4 000 000 сум сроком на 4 месяца. Согласно договору проценты по кредиту по ставке 24% годовых ежемесячно списываются банком с расчетного счета организации. Полученные кредитные средства были перечислены предприятием брокеру. В апреле брокером был приобретен для организации пакет акций за 4 000 000 сум. Сумма вознаграждения брокера составила 100 000 сум.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получен банковский кредит	4 000 000	5110	6810
2	Приняты к учету акции по первоначальной стоимости (4 000 000 + 100 000) + (4 000 000 x 24% / 12 мес. = 80 000)	4 180 000	5810	
		4 100 000		6010
		80 000		6920
3	Перечислены средства брокеру на приобретение акций	4 100 000	6010	5110
4	Перечислены проценты	80 000	6920	5110

В дальнейшем после оприходования ценных бумаг до момента погашения кредита:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены в составе финансовых расходов начисленные проценты по договору	80 000	9610	6920
2	Оплачены проценты	80 000	6920	5110

Учет приобретения финансовых инвестиций в счет вклада в уставный капитал другой организации

Первоначальной стоимостью финансовых инвестиций, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации. Эта оценка обычно зафиксирована в учредительных документах организации.

Первоначальной стоимостью финансовых инвестиций, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Это положение соответствует п. 2 ст. 58 Гражданского кодекса РУз.

В соответствии с р. 3 ст. 33 закона от 26 апреля 1996 г. № 233-1 «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» «Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по договору между учредителями. Если номинальная стоимость приобретаемых таким способом акций и иных ценных бумаг общества составляет более двухсоткратного размера установленной законодательством минимальной заработной платы, то необходима денежная оценка независимым оценщиком имущества, вносимого в оплату акций и иных ценных бумаг общества».

Первичными документами, подтверждающими осуществление финансовых инвестиций в виде вклада в уставный капитал, являются:

- ✓ решение общего собрания и учредительный договор, в которых отражаются денежные средства и денежная оценка имущества, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал другой организации;

- ✓ платежные документы о перечислении денежных средств в счет вклада;

- ✓ акты приемки-передачи имущества и др.

Если вклад передается денежными средствами, приобретения финансовых инвестиций отражаются бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Произведена частичная или полная оплата денежными средствами взноса в уставный капитал другого юридического лица	0620-	5110
		0690	(5010)
		5890	5210)

Если вклад передается неденежными средствами, например, основным средством или нематериальным активом, то между оценочной стоимостью имущества и стоимостью, по которой это имущество было приобретено или числится у передающей стороны, может образоваться разница (т.е. будут иметь место прибыль и убыток). Эта разница в бухгалтерском учете будет отражаться в составе операционных доходов или расходов.

Пример. Организация передает в уставный капитал в качестве вклада основное средство первоначальной стоимостью 10 000 000 сум. Остаточная стоимость основного средства на момент передачи составляет 6 000 000 сум, начисленная амортизация — 4 000 000 сум. По соглашению между учредителями оценка данного средства определена в 8 000 000 сум.

В бухгалтерском учете у передающей стороны (акционера) будут сделаны следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость приобретенного основного средства	10 000 000	9210	0130
2	Списана начисленная амортизация	4 000 000	0230	9210
3	Отражена текущая стоимость выбывающего основного средства в качестве вклада в уставный капитал	8 000 000	0620-0690	9210
4	Отражена выявленная разница между оценкой вклада и остаточной стоимостью передаваемого основного средства	2 000 000	9210	9310

В случае, если согласованная стоимость передаваемого имущества меньше балансовой стоимости, то разница будет представлять собой операционный расход, отражаемый проводкой: дебет 9430 «Прочие операционные расходы» кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Пример. Организация передает в уставный капитал в качестве вклада материала приобретенной стоимостью 1 000 000 сум. По соглашению между учредителями оценка данного материала определена в 800 000 сум.

В бухгалтерском учете у передающей стороны (акционера) будут сделаны следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана приобретенная стоимость материала	1 000 000	9220	1010
2	Отражена текущая стоимость выбывающего материала в качестве вклада в уставный капитал	800 000	0620-0690	9220
3	Отражена выявленная разница между оценкой вклада и приобретенной стоимостью передаваемого материала	200 000	9430	9220

9.4. Учет приобретения ценных бумаг

К ценным бумагам относят облигации, акции, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

Облигация - эмиссионная ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотрен-

ный ею срок номинальной стоимости облигации или иного имущественного эквивалента, получение фиксированного процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

Акция - именная эмиссионная ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая право ее владельца на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Вексель – не эмиссионная ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить при наступлении предусмотренного векселем срока определенную сумму владельцу векселя.

Государственные ценные бумаги - казначейские обязательства Республики Узбекистан и облигации, выпущенные уполномоченным Кабинетом Министров Республики Узбекистан органом, а также облигации ЦБ РУз.

Корпоративные облигации - облигации, выпускаемые открытыми акционерными обществами.

Депозитный сертификат – не эмиссионная ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат, или любом филиале этого банка.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счетах 0610 «Ценные бумаги» и 5810 «Ценные бумаги».

Пример. Организация приобрела на вторичном рынке ценных бумаг купонную облигацию номинальной стоимостью 100 000 сум. На момент приобретения по облигации оставалось получить три купонные выплаты (каждая — по 20% от номинальной стоимости облигации, то есть по 20 000 сум).

Облигация была приобретена за 109 000 сум (т.е. фактическая стоимость облигации оказалась выше номинальной). В бухгалтерском учете следует произвести записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходована облигация	109 000	0610	5110
2	Разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (покупная стоимость выше номинальной)	9 000	9690	0610

При погашении облигации:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены причитающиеся от эмитента проценты (три месяца)	20 000	4830	9530
2	Поступили на счет предприятия в банках проценты	20 000	5110	4830
3	Погашение (выкуп) ценных бумаг, учитываемых как долгосрочные инвестиции	100 000	5110	0610

Пример. Организация приобрела на вторичном рынке ценных бумаг купонную облигацию номинальной стоимостью 900 000 сум. На момент приобретения по облигации оставалось получить одни купонные выплаты (30% от номинальной стоимости облигации, то есть по 270 000 сум).

Облигация была приобретена за 780 000 сум (т.е. фактическая стоимость облигации оказалась ниже номинальной). В бухгалтерском учете следует произвести записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходована облигация	900 000	0610	5110
2	Разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (номинальная стоимость выше покупной)	120 000	0610	9590

Если будут получены дивиденды, то эта операция по бухгалтерскому учету отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражены причитающиеся от эмитента дивиденды	4840	9520
2	Поступили на счет предприятия в банках дивиденды	5110	4840

Приобретения ценных бумаг в качестве их вкладов, отражаются бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость ценных бумаг, предоставленных учредителями в качестве их вкладов в уставный капитал предприятия	0610 5810	4610

Приобретения ценных бумаг по договору дарения (безвозмездно), отражаются бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены безвозмездно в качестве долгосрочных (краткосрочных) инвестиций ценные бумаги	0610 (5810)	8530

9.5. Учет предоставленных займов и доходов по ним

Займы могут выдавать юридические лица, как денежными средствами, так и имуществом.

Согласно п. 1 ст. 732 Гражданского кодекса РУз. по договору займа предприятие (заимодавец) передает в собственность другого предприятия (заемщика) деньги или иное имущество определенное родовыми признаками. При этом заемщик обязуется через определенное время вернуть займодатцу взятое у него имущество. Договор займа считается заключенным только с момента передачи имущества заемщику.

НСБУ № 12 подчеркивает, что финансовые вложения, в том числе в виде предоставленных займов, должны быть рассчитаны на получение дохода.

Гражданский кодекс предусматривает, что займы могут быть бездоходными. Во-первых, стороны могут договориться, что договор будет беспроцентным. Во-вторых, договор займа, по которому заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками, предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное (ст. 734 ГК РУз.).

Размер процентов обычно определяется заранее и фиксируется в договоре займа. Если же он в договоре не установлен, то заемщик обязан платить проценты в размере ставки рефинансирования ЦБ РУз. на день уплаты долга или его соответствующей части (ст. 327 ГК РУз.).

У получающей заем стороны бухгалтерский учет займов регулируется НСБУ «Учет инвестиций» утвержденным приказом Минфина РУз. от 23.12.1998 № 65.

Учет движения предоставленных займов осуществляется с использованием бухгалтерского счета 5830 «Краткосрочные займы выданные». Для

займов, выдача которых обеспечена векселями заемщика, может быть выделен отдельный счет 4020 "Векселя полученные". На счете 4020 "Векселя полученные" учитывается дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченная полученными векселями.

При предъявлении претензии по не оплаченным векселям в срок стоимость векселя списывается с кредита счета 4020 "Векселя полученные" в дебет счета 4860 "Счета к получению по претензиям".

Предоставление займов денежными средствами отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Предоставлен заем или предоставлен заем, обеспеченный векселем	5830	5110

Рассмотрим порядок выдачи займа имуществом. Организациям часто приходится сталкиваться с проблемой пополнения оборотных средств путем временного заимствования сырья, материалов и иных материально-производственных запасов. Для этих целей одна сторона (заимодавец) может передать другой стороне (заемщику) материальные ценности в натуральном виде в рамках договора займа.

Договор займа ценностей близок к договору товарного кредита и представляет собой самостоятельную сделку заемного типа.

Существенным условием договора займа будет являться указание наименования и количества передаваемого заемщику имущества. В договоре могут согласовываться условия о его качестве, ассортименте, комплектности. Заемщик обязан вернуть в оговоренные сроки товарно-материальные ценности точно такого же рода и качества. В противном случае такие отношения могут быть квалифицированы как бартерные, то есть вытекающие из договора мены.

Пример. Организация в марте 2007 г. заключила договор займа с другой организацией сроком на 2 месяца. Заем выдан товарами, которые заемщик обязан вернуть в аналогичном ассортименте аналогичного качества. Фактическая себестоимость товаров у предприятия составляет 100 000 сум. Проценты по договору не начисляются.

В бухгалтерском учете заломовца осуществляются бухгалтерские проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Учтена стоимость товаров, выданных в займы по беспроцентному договору товарного кредита	100 000	5830	9020

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходованы товары, переданные займы по учетной цене	100 000	2910	5830

Если в договоре предусмотрено начисление процентов, то необходимо четко оговорить стоимость передаваемых займы ценностей на момент их передачи. В противном случае невозможно будет определить сумму процентов, подлежащих уплате кредитору. Начисление процентов по полученным займам организация производит в порядке, установленном договором займа.

Начисленные по договору займа проценты являются финансовыми доходами (раздел В п. 3 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов») и отражаются в соответствии с договором бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены проценты по договору займа за соответствующий период	4830	9530
2	Получен начисленный процент	5110	4830

В соответствии с. 129 НК РУз. проценты, облагаемые налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, вычитаются из совокупного дохода.

9.6. Учет вкладов в дочерние хозяйственные общества, зависимые хозяйственные общества и предприятия с иностранным капиталом

На счетах 0620 "Инвестиции в дочерние хозяйственные общества", 0630 "Инвестиции в зависимые хозяйственные общества", 0640 "Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом" учитываются наличие и движение долгосрочных инвестиций, соответственно, в дочерние и зависимые хозяйственные общества, в предприятие с иностранным капиталом.

Первоначальной стоимостью финансовых инвестиций, внесенных в счет вклада в дочерние хозяйственные общества (ст. 67 ГК РУз.), в зависимые хозяйственные общества (ст. 68 ГК РУз.), организации-товарищества признается их денежная оценка, согласованная в договоре (ст. 963 ГК РУз.).

Подтверждением получения имущественного вклада будет авизо об оприходовании имущества вкладчикам, ведущим общие дела, или накладная о передаче имущества.

Бухгалтерский учет будет аналогичным, лишь с той разницей, что вклады учитываются на счетах 0620 "Инвестиции в дочерние хозяйственные общества", 0630 "Инвестиции в зависимые хозяйственные общества", 0640 "Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом":

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражение долгосрочных инвестиций в:		
	а) дочерние хозяйственные общества	0620	9010- 9030
	б) зависимые хозяйственные общества	0630	9210- 9220
	в) предприятие с иностранным капиталом	0640	

Прибыль от совместной деятельности по договору для целей бухгалтерского учета учитывается в составе финансовых доходов бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражена прибыль к получению (распределению) в виде процента	4830	9530
2	Получение процента	5110	4830

9.7. Учет выбытия финансовых инвестиций

Выбытие ценных бумаг имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций (п. 22 НСБУ №12). Дата выбытия вложений определяется на дату, когда к новому собственнику финансовых инвестиций переходит право собственности, финансовые риски, связанные с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.).

При продаже инвестиции разница между полученной выручкой от продажи и балансовой стоимостью за вычетом расходов (плата за услуги брокера или дилера) признается в качестве дохода или расхода.

Пример. Предприятие продало долгосрочную акцию. Номинальная стоимость 600 000 сум, дилерские расходы 60 000 сум. Рыночная (продажная стоимость) 800 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Первоначальная стоимость долгосрочных ценных бумаг	600 000	9220	0610
2	Оплачено за услугу брокера	60 000	9220	5110
3	Отражена выручка от продажи	800 000	4010	9220
4	Прибыль от продажи ценных бумаг	140 000	9220	9320

Если при продаже ценных бумаг рыночная стоимость будет выше, номинальная стоимость признается в качестве расхода.

Пример. Предприятие продало краткосрочную акцию. Номинальная стоимость 2 000 000 сум, дилерские расходы 200 000 сум. Рыночная (продажная стоимость) 1 700 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Первоначальная стоимость долгосрочных ценных бумаг	2 000 000	9220	0610
2	Оплачено за услугу брокера	200 000	9220	5110
3	Отражена выручка от продажи	1 700 000	4010	9220
4	Убытки от продажи ценных бумаг	500 000	9430	9220

Если краткосрочные финансовые инвестиции учитывались в балансе по методу портфеля по меньшему из двух значений: по стоимости приобретения или рыночной стоимости, то при их реализации доход или убыток определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения.

Если инвестиция была ранее переоценена или была учтена по рыночной стоимости, а увеличение балансовой стоимости переведено на счет суммы дооценки, то хозяйствующий субъект должен утвердить учетную политику либо кредитования суммы остающейся дооценки на счет дохода, либо перевода ее на счет нераспределенной прибыли. Эта учетная политика должна применяться в соответствии с НСБУ № 3 "Отчет о финансовых результатах".

9.8. Учет изменения первоначальной стоимости финансовых инвестиций

В соответствии с п. 20 НСБУ №12 хозяйствующий субъект, ведущий учет краткосрочных (текущих) инвестиций по рыночной стоимости, в учетной политике отражает снижение и увеличение балансовой стоимости инвестиций:

- в качестве дохода или расхода.

Сумма дооценки краткосрочных (текущих) инвестиций в результате переоценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоцен-

ки. При снижении стоимости краткосрочных (текущих) инвестиций уменьшение производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженной в собственном капитале. Если сумма снижения стоимости краткосрочных (текущих) инвестиций превышает сумму дохода от переоценки, то эта разница должна признаваться в качестве расхода. Сумма дооценки инвестиций, стоимость которой была снижена, относится на увеличение собственного капитала после погашения убытка от тех же инвестиций.

В результате переоценки долгосрочных финансовых инвестиций если их балансовая стоимость увеличивается, то сумма дооценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоценки. При снижении стоимости долгосрочных финансовых инвестиций уменьшение производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженной в собственном капитале. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дохода от переоценки, то эта разница должна признаваться в качестве расхода. Сумма дооценки инвестиций, стоимость которой была снижена, относится на увеличение собственного капитала после погашения убытка от тех же инвестиций.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Увеличение резервного капитала в результате дооценки долгосрочных инвестиций	0610-0690	8510
2	Уменьшение резервного капитала в результате уценки долгосрочных инвестиций в пределах суммы увеличения стоимости от предыдущих дооценок	8510	0610-0690
3	В сумме, превышающей увеличение от предыдущих переоценок долгосрочных инвестиций	9430	0610-0690

Пример. Организация приобрела в январь месяце 2006г. на вторичном рынке ценных бумаг облигацию номинальной стоимостью 3 000 000 сум.

Облигация была приобретена за 2 500 000 сум (т.е. фактическая стоимость облигации оказалась выше номинальной). В бухгалтерском учете следует произвести записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходована облигация	3 000 000	0610	5110
2	Разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (покупная стоимость выше номинальной)	500 000	9690	0610

В январь месяце 2007 г. была переоценена облигация на 3 100 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Увеличивается резервный капитал в результате дооценки долгосрочных инвестиций (3 100 000-2 500 000)	600 000	0610	8510

В январь месяце 2008 г. в результате переоценки стоимость облигации составила 2 300 000 сум. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дохода от переоценки, то эта разница должна признаваться в качестве расхода.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Уменьшение резервного капитала в результате уценки долгосрочных инвестиций в пределах суммы увеличения стоимости от предыдущих дооценок	600 000	8510	0610
2	Сумма превышающей увеличение от предыдущих переоценок долгосрочных инвестиций (2 500 000-2 300 000)	200 000	9430	0610

9.9. Раскрытие информации в финансовой отчетности

В соответствии с п. 13 НСБУ №12 инвестиции, классифицированные в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в бухгалтерском балансе по:

- Рыночной стоимости;
- Меньшему из двух значений: стоимости приобретения и рыночной стоимости.

Если краткосрочные финансовые инвестиции учитываются по наименьшей оценке из покупной и рыночной стоимости, балансовая стоимость может определяться либо на основе стоимости общего инвестиционного портфеля в целом, либо по категориям инвестиции, либо на основе отдельных инвестиций.

Доход или убыток от изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признается в том отчетном периоде, в котором он имеет место.

В соответствии с п. 15 НСБУ №12 инвестиции, классифицированные в качестве долгосрочных активов, учитываются в бухгалтерском балансе:

- По стоимости приобретения;
- По стоимости с учетом переоценки;
- По наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенным по методу портфеля инвестиций.

Если данная информация существенна для пользователей финансовой отчетности, то в пояснительной записке должны быть раскрыты:

1. Учетная политика для:

- Определения балансовой стоимости финансовых инвестиций;
- Отражения изменений в рыночной стоимости краткосрочных (текущих) финансовых инвестиций, учтенных по рыночной стоимости;
- Отражения суммы дооценки при продаже переоцененных финансовых инвестиций.

2. Значительные суммы, включенные в доход, полученные в виде:

- Процентов, роялти, дивидендов и арендной платы по долгосрочным и краткосрочным (текущим) финансовым инвестициям;
- Доходов и убытков при продаже краткосрочных финансовых инвестиций;
- Изменений в стоимости таких финансовых инвестиций.

3. Рыночная стоимость реализуемых инвестиций, если они учтены в балансе не по рыночной стоимости.

4. Текущая стоимость финансовых инвестиций в недвижимость, если она учитывается в качестве долгосрочных инвестиций и не отражается по текущей стоимости.

5. Существенные ограничения на инвестиции или перевод дохода и выручки от реализации инвестиции.

6. Для долгосрочных инвестиций, учтенных по сумме переоценки:

- Политика определения регулярности проведения переоценки;
- Дата последней переоценки;
- Основа переоценки и факт привлечения внешнего оценщика.

7. Изменения в сумме дооценки за период и характер этих изменений.

8. Анализ инвестиционного портфеля для хозяйствующих субъектов, чья основная деятельность является инвестиционной.

Вопросы для самопроверки

1. Какие активы учитываются в составе финансовых инвестиций?
2. Перечислите виды финансовых инвестиций.
3. Что является фактическими затратами на приобретение финансовых вложений?
4. В составе каких расходов учитываются проценты, начисленные организацией после принятия на учет финансовых инвестиций?

5. От чего зависит первоначальная стоимость ценных бумаг, полученных безвозмездно?

6. Какая информация может быть признана источником информации о рыночных ценах ценных бумаг?

7. Что является причиной выбытия ценных бумаг?

8. Каков порядок определения стоимости выбывающих финансовых вложений?

9. К каким финансовым инвестициям относятся котироваемые ценные бумаги?

10. Какие условия необходимы для определения обесценивания финансовых вложений?

Тесты для самостоятельного контроля

1. *Операция по передаче другой организации денежных средств по договору займа на срок более 1 года отражается в бухгалтерском учете заемодавца записью:*

1. дебет 0690 кредит 5110;

2. дебет 0650 кредит 5110;

3. дебет 5830 кредит 5110.

2. *Приобретенные в качестве инвестиций акции, облигации и иные ценные бумаги принимаются к бухгалтерскому учету в оценке равной:*

1. рыночной стоимости ценных бумаг;

2. фактическим затратам на приобретение ценных бумаг;

3. номинальной стоимости ценных бумаг.

3. *Акции, полученные организацией по договору дарения, должны быть приняты к бухгалтерскому учету в оценке равной:*

1. их номинальной стоимости;

2. балансовой стоимости, по которой данные акции числились у передающей стороны;

3. их текущей рыночной стоимости.

4. *Приобретенные собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров, отражаются по дебету счета:*

1. 8610;

2. 5810;

3. 0610.

5. *При продаже (погашении) государственных долговых ценных бумаг счет 0610 «Ценные бумаги» корреспондирует со счетом (счетами):*

1. счетом 9210;

2. счетами учета денежных средств;

3. счетом 9220.

6. Начислены проценты за отчетный период по долгосрочным облигациям, приобретенным у компании «А»:

1. дебет 4830 кредит 9530;
2. дебет 6920 кредит 9610;
3. дебет 5110 кредит 9530.

7. Краткосрочные финансовые инвестиции (облигации), приобретенные за 900 000 сум, при номинальной стоимости 1 000 000 сум, в момент принятия их к учету оформляются проводкой:

1. дебет 5810 кредит 5110 900 000;
2. дебет 5810 кредит 9510 900 000;
3. дебет 5810 кредит 5110 1 000 000.

Правильные ответы

1-1; 2-2; 3-3; 4-1; 5-3; 6-1; 7-1.

ГЛАВА 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

10.1. Задачи учета труда и заработной платы

Основными задачами учета труда и его оплаты являются:

- точный учет личного состава работников, отработанного ими времени и объема выполняемых работ;
- правильное исчисление сумм оплаты труда и удержаний из них;
- контроль за количеством и качеством труда, использованием рабочего времени, рациональным использованием трудовых ресурсов, фондом оплаты труда;
- осуществление своевременных и правильных расчетов по оплате труда;
- получение и формирование информации по труду и его оплате для планирования и оперативного регулирования;
- своевременное составление бухгалтерской и статистической отчетности по труду и его оплате.

10.2. Виды и системы оплаты труда

Основными нормативными актами РУз. регулирующими вопросы учета труда и заработной платы являются Гражданский кодекс РУз., Трудовой кодекс РУз., Налоговый кодекс РУз., Закон РУз. «О бухгалтерском учете», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельно взятой организации осуществляется в соответствии с принятыми в ней внутренними нормативными документами — договорами о труде, которые разрабатываются администрацией организации с участием представителей трудового коллектива. Договоры о труде могут заключаться:

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

Вопросы оплаты труда в настоящее время решаются непосредственно в организации. Их регулирование, как правило, осуществляется в договоре либо ином нормативном акте. Установленные в организации тарифные ставки (оклады), формы и системы оплаты труда могут периодически пересматри-

ваться в зависимости от достигнутых производственно-хозяйственных результатов и финансового положения организации, но не могут быть ниже установленного государством минимума (ст. 155 ТК РУз.). При этом заработная плата каждого работника должна зависеть от сложности выполняемой работы, личного трудового вклада.

Заработная плата — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Заработная плата в организации делится на два вида: основную и дополнительную.

Основная заработная плата начисляется работнику за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, а также премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, оплата простоев не по вине рабочих и т.д.

Дополнительная оплата — это выплаты, предусмотренные законодательством по труду: оплата ежегодных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, выходного пособия при увольнении и т.п.

Под системой оплаты труда понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Система оплаты труда включает три взаимосвязанных и взаимозависимых элемента:

- ✓ тарифную систему;
- ✓ нормирование труда;
- ✓ формы оплаты труда.

Тарифная система

Тарифная система позволяет качественно оценить труд, нормирование — учесть количество затраченного труда, а формы оплаты труда — определить порядок расчета заработной платы, служит основой организации заработной платы рабочих и формы оплаты труда.

Тарифная система — совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий.

Тарифная система служит основой организации заработной платы рабочих и строится в зависимости от условий труда, квалификации работающих, формы оплаты труда на основании тарифных ставок, тарифных сеток, тарифно-квалификационных справочников, с помощью которых можно определить разряд работы и рабочего в соответствии с тарифной сеткой.

Тарифная ставка (оклад) — фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда (трудовых обязанностей) определенной сложности (квалификации) за единицу времени (час, день, месяц). Тарифная ставка всегда выражается в денежной форме, и ее размер возрастает по мере увеличения разряда.

Тарифные сетки служат для установления соотношения в оплате труда в зависимости от уровня квалификации. Это совокупность тарифных разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов. Тарифный коэффициент низшего разряда принимается равным единице. Тарифные коэффициенты последующих разрядов показывают, во сколько раз соответствующие тарифные ставки больше тарифной ставки первого разряда.

Размеры тарифных ставок в зависимости от разряда (сложности) выполняемой работы определяются посредством *тарифного коэффициента*. Тарифный коэффициент первого разряда равен 1,0; при этом размер тарифной ставки первого разряда не может быть ниже минимального месячного размера оплаты труда. Тарифные коэффициенты последующих разрядов показывают, во сколько раз более сложный труд оплачивается выше по сравнению с трудом работника первого разряда.

Нормирование труда

Нормирование труда это вид деятельности по управлению производством, задачей которого является установление меры затрат труда на изготовление единицы продукции или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях. Нормирование труда — одна из важнейших составных частей научной организации труда. Оно включает в себя два показателя: норму выработки и норму времени.

Норма выработки устанавливает количество натуральных единиц продукции (шт., м., т), которое должно быть изготовлено и получено в нормальных условиях работы за единицу времени.

Норма времени предусматривает время, необходимое для выполнения работы в определенных организационно-технических условиях (мин., ч.).

Практически эти нормы рассматривают различные формы одной и той же величины — нормы труда или заданной производительности. Норма выработки является величиной, обратной норме времени, применяется чаще в массовых и крупносерийных производствах, а в индивидуальных и мелкосерийных, где рабочему в течение смены приходится выполнять самые различные работы и технологические операции, нормируется время. Широко используется в промышленности и понятие нормы обслуживания, когда рабочему или бригаде нормируется количество единиц оборудования (количество квадратных метров производственных помещений, на которых установлено оборудование).

В подтверждение к сказанному может служить раскрытие понятия нормы труда в трудовом кодексе, где сказано, что *нормы труда* — нормы выработки, времени, обслуживания — устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда (ст. 115 ТК РУ.).

Формы оплаты труда

Формы, системы и размер оплаты труда работников организаций, а также другие виды их доходов устанавливаются организацией самостоятельно.

В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству Республики Узбекистан и международным договорам РУз.

В настоящее время наибольшее распространение в хозяйственной деятельности организаций различных форм собственности получили две формы оплаты труда:

повременная — оплата, исходящая из тарифной ставки (оклада) за отработанное время, но не календарное, а нормативное, которое предусматривается тарифной системой;

сдельная — оплата за каждую единицу продукции или выполненный объем работ.

Как правило, для расчета повременной часовой тарифной ставки первого разряда используется минимальный месячный размер оплаты труда (ММРОТ), устанавливаемый Правительством Республики Узбекистан, который делится на среднемесячное количество рабочих часов в году, рассчитываемое Госкомстатом Узбекистана исходя из:

- При 5-дневной (40-часовой) рабочей неделе— 160.
- При 6-дневной (40-часовой) рабочей неделе— 160.
- При 36 – часовой рабочей недели – 144.

Количество рабочих дней:

- При 5 –дневной рабочей неделе – 20.
- При 6 –дневной рабочей неделе – 24.

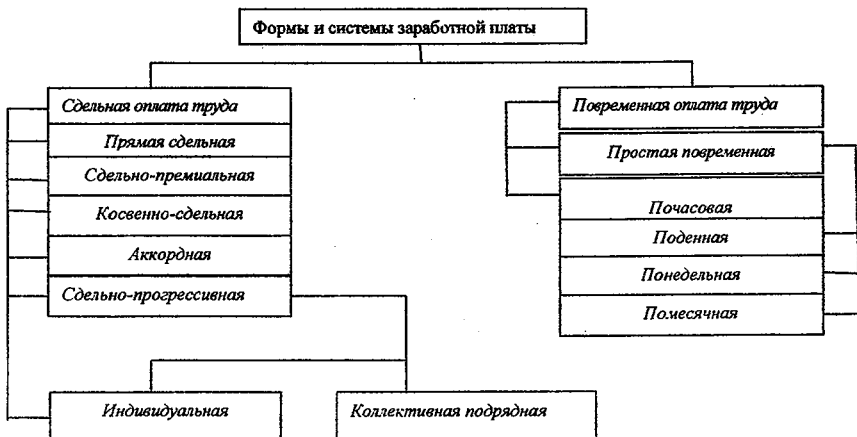
Организация может самостоятельно установить минимальную сумму оплаты для расчета тарифной ставки, зафиксировав ее в коллективном договоре (но не менее установленной Правительством РУз.).

Повременная система оплаты труда, как правило, применяется при оплате труда руководящего персонала организации, работников вспомогательных и обслуживающих производств, а так же лиц, работающих по совместительству.

И сдельную, и повременную формы оплаты труда можно представить системами.

Основными разновидностями повременной оплаты труда являются простая повременная и повременно-премиальная оплата труда.

При *простой повременной* оплате труда за основу расчета размера оплаты труда работника берется тарифная ставка или должностной оклад согласно штатному расписанию организации и количество отработанного работником времени. При этом, если в течение месяца работник отработал все рабочие дни, то размер его заработка будет соответствовать его должностному окладу, если же отработано не все рабочее время, то оплата труда будет начислена лишь за фактически отработанное время.



Пример. Начальнику отдела кадров установлен должностной оклад 350 000 сум. В январе 2007 г. он отработал 15 рабочих дней (число рабочих дней в январе — 20). Следовательно, его заработок составит 263 500 сум $(350\,000 / 20 \times 15)$.

Некоторые организации применяют *почасовую (поденную)* формы оплаты труда как разновидности повременной системы. В этом случае заработок работника определяют путем умножения часовой (дневной) ставки оплаты труда на число фактически отработанных часов (дней).

Пример. Рабочим-повременщиком в январе 2007 г. отработано 120 ч. Тарифная ставка составляет 3 000 сум. В этом случае заработок работника за месяц составит 360 000 сум $(120 \times 3\,000)$.

При *повременно-премиальной* оплате труда предусматривается начисление и выплата премии, устанавливаемой в процентах от должностного оклада (тарифной ставки) на основании разработанного в организации положения о премировании работников, коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя организации.

Пример. Начальнику отдела кадров в январе 2007 г. должна быть выплачена премия в размере 10% от должностного оклада (350 000 сум) с учётом фактически отработанного времени. Таким образом, при полностью отработанным времени его заработок за месяц составит 385 000 сум $(350\,000 + 350\,000 \times 0,1)$.

Широко распространена сдельная оплата труда, при которой оплата труда начисляется работнику по конечному результату его труда, что стимулирует работников к повышению производительности труда. Кроме того, при такой системе оплаты труда отпадает необходимость контроля за целесообразностью использования членами трудового коллектива рабочего времени, поскольку каждый работник, как и работодатель, заинтересован в производстве большего количества продукции.

В зависимости от способа расчета заработка сдельная система оплаты труда подразделяется на прямую сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенно-сдельную, аккордную.

При *прямой сдельной* форме оплаты труда вознаграждение работнику начисляется за фактически выполненную работу (изготовленную продукцию) по установленным сдельным расценкам.

Пример. Работник изготовил за месяц 350 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу продукции 1 200 сум. Размер заработка работника за месяц составит 420 000 сум ($350 \times 1\,200$).

При *сдельно-премиальной* форме оплаты труда работнику помимо заработной платы начисляются премии. Премии могут устанавливаться как в твердых суммах, так и в процентах от заработной платы по сдельным расценкам.

Пример. Токарю 3-го разряда установлена сдельная оплата труда. Сдельная расценка составляет 1 500 сумов за одно готовое изделие. Согласно Положению о премировании организации, при отсутствии брака работникам основного производства ежемесячно выплачивается премия 30 000 сум. В сентябре 2007 года токарь изготовил 220 изделий. Основная заработная плата составит: $1\,500 \times 220 = 330\,000$ сум. Общая сумма начисленной заработной платы за сентябрь 2007 года составит $330\,000 + 30\,000 = 360\,000$ сумов.

При *сдельно-прогрессивной* форме оплаты труда заработок работника за продукцию, изготовленную в пределах установленной нормы, выплачивается по установленным сдельным расценкам, а за продукцию, изготовленную сверх нормы, — по более высоким расценкам.

Пример. Работник изготовил за месяц 350 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу продукции составляет: в пределах до 250 ед. — 800 сум, в пределах от 250 ед. до 330 ед. — 1 000 сум, свыше 330 ед. — 1 200 сум. Расчет заработной платы работника за месяц производится в следующем порядке:

1) определяется размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм:

$$250 \text{ ед.} \times 800 \text{ сум} = 200\,000 \text{ сум};$$

2) определяется размер заработка за продукцию изготовленную сверх установленных норм:

$$80 \text{ ед.} \times 1\,000 \text{ сум} + 20 \text{ ед.} \times 1\,200 = 104\,000 \text{ сум};$$

3) определяется конечная сумма заработка работника за произведенную им продукцию:

$$200\,000 + 104\,000 = 304\,000 \text{ сум.}$$

Косвенно-сдельная форма оплаты труда, как правило, применяется для рабочих, выполняющих вспомогательные работы при обслуживании работников основного производства.

Пример. Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 75% заработка работников основного производства. Если заработок работников основного производства за месяц составил 250 000 сум, то работ-

нику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 187 500 сум. ($250\,000 \times 75\%$).

Аккордная форма оплаты труда предполагает, что для работника (бригады работников) размер вознаграждения устанавливается за комплекс работ, а не за конкретную производственную операцию.

Пример. Работники цеха осуществляют сборку вычислительных приборов. Расценка за один изготовленный прибор составляет 25 000 сум. В январе 2007 г. в цехе работало 4 человека. В течение месяца ими было собрано 20 приборов. Оплата труда между работниками цеха распределяется пропорционально коэффициенту трудового участия работников в производственном процессе, который составляет: Баходиров И.В. — 3,1; Султонов Ю.П. — 3,0; Халилова И.О. — 2,0; Умаралиева Д.А. — 1,9. Заработок за месяц каждого работника составит:

Баходиров И.В. — 155 000 сум ($25\,000 \times 20 \times 0,1 \times 3,1$);

Султонов Ю.П. — 150 000 сум ($25\,000 \times 20 \times 0,1 \times 3,0$);

Халилова И.О. — 100 000 сум ($25\,000 \times 20 \times 0,1 \times 2,0$);

Умаралиева Д.А. — 95 000 сум ($25\,000 \times 20 \times 0,1 \times 1,9$).

10.3. Оплата труда на комиссионной основе

В настоящее время оплата труда на комиссионной основе широко применяется в организациях, оказывающих услуги населению или осуществляющих торговые операции. Заработок работника за выполнение возложенных на него трудовых обязанностей определяется при этом в виде фиксированного (процентного) дохода от продажи продукции. Возможны два варианта продаж: продукции, произведенной самим работником, и продукции, принадлежащей организации.

Пример. Согласно заключенному трудовому договору работник промышленного предприятия получает фиксированный (10%) доход от продажи произведенной им продукции. В январе работник изготовил 150 ед. продукции, в феврале — 80 ед. В январе продано 120 ед., в феврале — 110 ед. Розничная цена единицы готовой продукции составила в январе 20 000 сум, в феврале 23 000 сум. Таким образом, месячный заработок работника составит: в январе 240 000 сум ($120 \times 20\,000 \times 0,1$); в феврале 253 000 сум ($110 \times 23\,000 \times 0,1$).

Очевидно, что при первом варианте работник не может влиять на размер своего заработка в том случае, если продукция окажется неконкурентоспособной и не найдет своего покупателя.

Пример. Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон (работника и администрации организации) в размере 7,5% от фактического объема реализованной продукции. Если в течение месяца работником реализовано продукции на сумму 900 000 сум, то размер его заработка в месяц составит 67 500 сум ($900\,000 \times 0,075$).

Второй вариант более предпочтителен, так как работник заинтересован в реализации большего объема продукции и соответственно в получении большего заработка.

10.4. Оплата труда совместителей

Работа по совместительству — выполнение работником дополнительных трудовых обязанностей в свободное от основной работы время.

При поступлении на работу по совместительству не по месту основной работы работник обязан представить справку с основного места работы (службы, учебы), паспорт и копию трудовой книжки.

На принимаемого по совместительству работника в обязательном порядке должен быть издан приказ о приеме на работу, заведена личная карточка, а бухгалтерией организации открыт лицевой счет установленной формы.

Оплата труда совместителей производится за фактически выполненную работу, предусмотренную трудовым договором.

10.5. Применение доплат в системе оплаты труда

Доплаты — это выплаты в пользу работников, носящие компенсационный характер, связанные с режимом работы и условиями труда.

Размер доплат и условия их выплаты устанавливаются внутренними нормативными документами, разрабатываемыми администрацией организации и представителями трудового коллектива, основным из которых является коллективный договор, регулирующий трудовые, социально-экономические и профессиональные отношения между работодателем и работниками. В некоторых случаях размеры доплат и условия их выплаты, например, за совмещение профессий, включаются в трудовой договор, заключаемый с конкретным работником. При этом как работодателю, так и работнику необходимо учитывать следующее:

- 1) законодатель делегирует право организациям самостоятельно устанавливать размеры доплат и условия их выплаты;
- 2) установленные размеры доплат, не могут быть ниже предусмотренных законодательством о труде Республики Узбекистан;
- 3) применяемые в организации для поощрения труда работников доплаты, не могут быть отменены в одностороннем порядке администрацией организации либо уменьшены ниже размера, предусмотренного законодательством;
- 4) доплаты устанавливаются всем без исключения работникам, занятым на соответствующих работах.

Доплата при временном переводе на другую работу

Круг обязанностей работника, принимаемого на работу, определяется трудовым договором, заключаемым между ним и администрацией организации.

На администрацию возлагается обязанность по созданию работнику условий труда, соответствующих должности, на которую он принимается. Однако в случае производственной необходимости администрация организации имеет право переводить работника на другую, не обусловленную трудовым договором работу.

Действующим трудовым законодательством к случаям производственной необходимости, в частности, относятся:

- ✓ предотвращение или ликвидация стихийного бедствия, немедленное устранение его последствий;
- ✓ производственная авария и устранение ее последствий;
- ✓ предотвращение несчастных случаев;
- ✓ гибель (порча) государственного или общественного имущества.

При урегулировании возникающих у администрации и работника вопросов, связанных с переводом на другую работу в случае производственной необходимости, необходимо учитывать следующее:

✓ администрация имеет право переводить работников на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу в той же организации либо на другом предприятии, но в той же местности, продолжительность перевода на другую работу не может превышать одного месяца в течение календарного года;

✓ перевод работника должен быть оформлен приказом (распоряжением) руководителя организации.

Оплата труда переводимого работника производится по выполненной работе, но при этом ее размер не может быть ниже среднего заработка по прежней работе.

Доплата за совмещение профессий

Нередко работник помимо своей основной работы берет на себя с согласия руководителя дополнительные обязанности по выполнению работы по другой профессии (специальности). При заключении трудового договора устанавливается размер доплаты за совмещение профессий.

Пример. На бухгалтера организации распоряжением руководителя возложены обязанности по ведению кассовых операций, так как должности кассира в штате организации нет. Должностной оклад бухгалтера — 250 000 сум. Доплата за совмещение профессий — надбавка 30% к окладу. Оплата труда за месяц составит 325 000 сум ($250\,000 + 250\,000 \text{ сум} \times 0,3$).

Доплата за замещение временно отсутствующего работника

Если работник наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, исполняет обязанности временно отсутствующего работника, например, в связи с болезнью, без освобождения от своей основной работы, то за выполнение этой работы производится доплата, размер которой устанавливается работодателем по соглашению с работником.

Пример. Работник организации в течение 4 ч. временно замещал отсутствующего работника (квалификация работ одного разряда). За выпол-

нение обязанностей временно отсутствующего работника распоряжением руководителя ему установлена надбавка в размере 45% к его заработку. Если за это время работником изготовлено 100 ед. продукции при сдельной расценке 700 сум, то размер полагающейся ему доплаты составит 31 500 сум (100 ед. x 700 сум x 0,45).

Если обязанности временно отсутствующего работника распределяются между несколькими работниками, то размер доплаты к основному заработку каждого работника рекомендуется определять в зависимости от сложности возложенной на него дополнительной работы.

Пример. В январе 2007 г. обязанности временно отсутствующего главного бухгалтера были возложены на его заместителя и бухгалтера-кассира, которым распоряжением руководителя организации были установлены доплаты в размере 15% и 10% заработка главного бухгалтера, соответственно. Заработок главного бухгалтера составляет 300 000 сум. Таким образом, за выполнение обязанностей главного бухгалтера доплата заместителя составит 45 000 сум, бухгалтера-кассира — 30 000 сум.

Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего дня. При этом следует обратить особое внимание на то, что работы признаются сверхурочными независимо от того, выполнял работник свою основную работу или же работу, которая не входит в круг его обязанностей. Привлечение к сверхурочной работе производится с соблюдением ограничений, установленных частью пятой ст. 220 и ст. 228, 245 ТК РУз. Согласно ст. 124 ТК РУз. при продолжительности рабочей смены 12 часов, а также на работах с особо тяжелыми и особо вредными условиями труда сверхурочные работы не допускаются.

Работа в сверхурочное время, в выходные и праздничные дни оплачивается не ниже, чем в двойном размере (ст. 157 ТК РУз.).

Пример. В течение месяца рабочий сверхурочно отработал 6 ч. Часовая тарифная ставка 900 сум. Доплата работнику за часы сверхурочной работы составит 9 900 сум $[2 \times (900 + 450)] + [4 \times (900 + 900)]$.

При сдельной оплате труда произведенная работником продукция должна быть оплачена исходя из сдельных расценок, увеличенных на 50% за первые два часа сверхурочных работ и на 100% за каждый последующий час работы.

Пример. В течение января 2007 г. работник-сдельщик привлекался к сверхурочным работам на 12 ч. При этом им было изготовлено 120 ед. продукции (по 10 ед. за час). Сдельная расценка за единицу продукции при обычных условиях труда составляет 800 сум. В этом случае работнику к его основному заработку должно быть доплачено 184 000 сум $[(20 \text{ ед.} \times 1 200 \text{ сум}) + (100 \text{ ед.} \times 1 600 \text{ сум})]$. Если согласно принятому в организации коллективному договору доплата за сверхурочные работы оплачивается рабочим-сдельщиком в 2,5-кратном размере от сдельной расценки за единицу произведенной продукции, то размер доплаты составит 240 000 сум (120 x 2 000). Если работник выполнял сверхурочные работы в выходные дни, то

выполненная им работа должна быть оплачена не менее, чем в двойном размере.

10.6. Оплата отпусков и выходных пособий

Порядок предоставления и оплаты отпусков регулируется гл. 8 п. 2 ТК РУз. Все работники независимо от занимаемой должности, срока трудового договора, должностного оклада имеют право на ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью не менее 15 рабочих дней. Право на отпуск имеют лица, числящиеся в штате организации, совместители, временные и сезонные работники. С учетом возраста и состояния здоровья ежегодный основной удлиненный отпуск предоставляется:

Лицам моложе 18 лет – 30 календарных дней;

Работающим инвалидам I и II группы - календарных дней.

Отпуск за второй и последующие годы работы предоставляется в любое время года в соответствии с принятым в организации графиком ухода в отпуск.

За первый год работы ежегодные оплачиваемые отпуска предоставляются работникам по истечении 6 месяцев непрерывной работы в данной организации (ст. 143 ТК РУз.). Однако действующим законодательством определены отдельные категории работников, отпуск которым может быть предоставлен по заявлению работника до истечения этого срока. В частности, к ним относятся:

- женщины перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- инвалидам I и II группы;
- работники моложе 18 лет;
- военнослужащим срочной службы, уволенным в запас и поступившим на работу;
- совместителям – одновременно с отпуском по основному месту работы с оплатой пропорционально времени работы по совместительству;
- обучающимся без отрыва от производства;
- работникам, высвобожденным в связи с изменениями в технологии, организации производства и труда, сокращением объемов работ, повлекших изменения численности (штата) работников, изменение характера работ либо в связи с ликвидацией предприятия.

Отпуск за второй и последующие годы работы предоставляется в любое время года в соответствии с принятым в организации графиком ухода в отпуск.

Согласно ст. 136 ТК РУз. наряду с ежегодными оплачиваемыми отпусками трудовым законодательством предусмотрено предоставление дополнительных отпусков работникам:

- ✓ занятым на работах с неблагоприятными условиями труда и особым характером;

✓ выполняющим работу в тяжелых и неблагоприятных природно-климатических условиях;

✓ в других случаях, предусмотренных законодательными и иными нормативными актами о труде, условиями трудового договора.

Пример. 23 января 2007 г. работнику был предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 календ. дней до 20 февраля 2007 г. В течение отпуска работник был болен 4 дня. В этом случае он выйдет из отпуска на работу 24 февраля.

В исключительных случаях, когда предоставление отпуска работнику в текущем году может негативно отразиться на нормальном ходе производственного процесса (работы), отпуск с его согласия может быть перенесен на следующий год.

Если в случае производственной необходимости работник вызван на работу до истечения срока его отпуска, он имеет право на присоединение неиспользованной части отпуска к отпуску за следующий рабочий год.

Пример. 23 января 2007 г. работнику был предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 календ. дней до 20 февраля 2007 г. 13 февраля работник был отозван на работу, что было вызвано производственной необходимостью. Поскольку отпуск работником использован не полностью (21 календ. день), то в следующем году к ежегодному оплачиваемому отпуску он должен получить дополнительно 7 календ. дней.

10.7. Исчисление среднего заработка по оплате отпуска

Для исчисления суммы, причитающейся работнику при уходе в отпуск, рассчитывается его фактический заработок за расчетный период — три календарных месяца, предшествующих месяцу отпуска, и определяется средний заработок.

Во всех случаях, не связанных с применением суммированного учета рабочего времени, для исчисления среднего заработка конкретного работника используется средний дневной заработок.

При оплате отпуска средний дневной заработок определяется путем деления суммы начисленной заработной платы в расчетном периоде (3 месяца) на среднемесячное число календ. дней - 29,6 (ст. 139 ТК РУз.).

Пример. Отпуск работнику предоставлен на 28 календ. дней. Суммы заработка работника за предшествующий период (3 месяца) составили, соответственно, 360 000 сум, 340 000 сум, 360 000 сум.

Средний дневной заработок будет равен: $(360\ 000 + 340\ 000 + 360\ 000) / (3 \times 29,6) = 11\ 937$ сум.

Сумма отпускных составит: $11\ 937 \text{ сум} \times 28 \text{ календ. дн.} = 334\ 236$ сум.

Если расчетный период отработан работником не полностью, то средний дневной заработок для исчисления отпускных определяется путем деления суммы начисленной заработной платы в расчетном периоде на количество фактических календарных дней, приходящихся на отработанное время.

Пример. Работник организации с 22 июля 2007 г. уходит в отпуск на 28 календ. дней. Оклад составляет 180 000 сум, а с 1 по 17 апреля был болен. В апреле 2007 года — 23 рабочих дня в расчете на пятидневную рабочую неделю. Заработная плата за апрель составила:

$$180\,000 \text{ сум} / 23 \text{ р.д.} \times 10 \text{ р.д.} = 78\,261 \text{ сум.}$$

Так как в расчете на отработанное время в апреле приходится 13 календ. дней (10 рабочих дней + 3 выходных), то средний заработок за период отпуска определится так:

$$(180\,000 \text{ сум} + 180\,000 \text{ сум} + 78\,261 \text{ сум}) / (29,6 \text{ к.д.} + 29,6 + 13 \text{ к.д.}) \times 28 \text{ к.д.} = 169\,963 \text{ сум.}$$

Если в расчетном периоде в целом или в отдельных месяцах расчетного периода отработано 1—5 рабочих дней при пятидневной рабочей неделе, то эти дни пересчитываются при расчете отпускных в календарные дни следующим образом:

$$1 \text{ р.д.} = 7 / 5 = 1,4 \text{ к.д.}$$

$$2 \text{ р.д.} = 7 / 5 \times 2 = 2,8 \text{ к.д.}$$

$$3 \text{ р.д.} = 7 / 5 \times 3 = 4,2 \text{ к.д.}$$

$$4 \text{ р.д.} = 7 / 5 \times 4 = 5,6 \text{ к.д.}$$

$$5 \text{ р.д.} = 7 / 5 \times 5 = 7 \text{ к.д.}$$

10.8. Учет отдельных выплат в расчете оплаты отпуска

Если в организации практикуется начисление и выплата работникам премий, вознаграждения по итогам работы за год, а также оказывается материальная помощь, то размер указанных выплат включается в расчет среднего заработка работника.

При исчислении отпускных учитываются:

- оплаты за работу в праздничные или выходные дни;
- доплаты за работу в ночное время;
- доплаты за работу при совмещении профессий или выполнении обязанностей временно отсутствующего работника;
- премии (кроме разовых премий, которые не предусмотрены системами премирования);
- другие выплаты.

Материальная помощь при исчислении средней зарплаты не учитывается ввиду того, что материальная помощь выплачивается в связи с финансовыми трудностями работника и не зависит от количества и качества труда.

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации, независимо от источников этих выплат (ст. 169 ТК РУз.).

Премии к юбилейным датам, праздникам, торжественным событиям и другие аналогичные премии, как правило, не предусматриваются системами премирования и считаются разовыми. Учитывать их при исчислении средней заработной платы оснований нет.

Если необходимо, чтобы эти премии включались в расчет, то следует предусмотреть их в системе премирования (в Положении о премировании или коллективном договоре).

Пример. Работнику организации, оклад которого — 350 000 сум. предоставляется очередной отпуск с 7 апреля 2007 г. на 28 календ. дней.

В расчетный период для оплаты отпуска включаются январь, февраль и март.

В феврале были начислены доплаты за работу в выходные дни в сумме 15 000 сум. В марте он работал в ночное время - сумма доплаты за работу в ночное время составила 8 000 сум.

Кроме того, в марте ему была начислена премия за эффективность работы в сумме 35 000 сум.

Сумма выплат за расчетный период составляет:

$350\,000 \text{ сум} \times 3 \text{ мес.} + 15\,000 \text{ сум} + 8\,000 \text{ сум} + 35\,000 \text{ сум} = 1\,108\,000 \text{ сум.}$

Средний дневной заработок будет равен:

$1\,108\,000 \text{ сум} / 3 / 25,4 = 14540,7 \text{ сум.}$

Сумма отпускных составит:

$14540,7 \times 28 \text{ к. д.} = 407139,09 \text{ сум.}$

10.9. Учет расчетов пособий по временной нетрудоспособности

Согласно статьи 169 Трудового кодекса РУз. установлен единый порядок исчисления среднего заработка для всех случаев, предусмотренных Трудовым кодексом РУз.

Расчет среднего заработка работника для выплаты пособия независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени в 12 календарных месяцах, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам. Чтобы определить размер дневного пособия, сначала необходимо рассчитать средний дневной заработок, путем деления фактически начисленной заработной платы в 12 календарных месяцах, предшествующих месяцу нетрудоспособности, на количество фактически отработанных рабочих дней в этом периоде. По такой же схеме определяется и средний часовой заработок.

Пособия исчисляются с учетом непрерывного трудового стажа и иных условий, установленных законодательными и иными нормативными правовыми актами об обязательном социальном страховании.

Размер пособия по временной нетрудоспособности определяется в зависимости от продолжительности непрерывного трудового стажа:

- до 8 лет — 60% среднего заработка;
- свыше 8 лет — 80% среднего заработка.

Размер пособия по беременности и родам и некоторым лицам имеющих льготы составляет 100% среднего заработка и не зависит от продолжительности непрерывного трудового стажа.

В среднем зароботке при исчислении пособий учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации, на которые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан начисляются налоги и (или) страховые взносы, поступающие в бюджет.

Однако при исчислении пособий по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или в связи с профессиональным заболеванием указанные выплаты, если они предусмотрены системой оплаты труда, должны быть учтены в фактическом заработке, поскольку на них начисляются страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если работник в последние 12 календарных месяцев перед наступлением нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам проработал фактически менее трех месяцев, то пособие выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, а в районах и местностях, в которых установлены коэффициенты к заработной плате — минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов. Продолжительность непрерывного трудового стажа в данном случае не учитывается. При определении трех месяцев фактической работы учитывается также период работы работника у предыдущего работодателя (работодателей) по записям в трудовой книжке или на основании копий трудовых договоров.

Начисление пособия, если расчетный период отработан полностью

Пример. Работник был нетрудоспособен с 17 по 21 января 2008 г. На этот период ему выдан листок нетрудоспособности. Непрерывный трудовой стаж работника 4 года. В последние 12 календарных месяцев перед наступлением временной нетрудоспособности (январь — декабрь 2007 г.) он проработал весь указанный период. Таким образом, работник имеет право на расчет пособия из среднего заработка.

Фактический заработок за отработанное время в расчетном периоде, принимаемый для исчисления, составил 3 240 000 сум. Средний дневной заработок:

$2\,812\,500 / 250 = 11\,200$ сум, где 250 - число рабочих дней, фактически отработанных в расчетном периоде.

Размер дневного пособия с учетом продолжительности непрерывного трудового стажа:

$$11\,200 \times 60 / 100 = 6\,720 \text{ сум.}$$

Максимальная величина дневного пособия:

$18\,700 / 15 = 1\,200$ сум, где 15 — число рабочих дней в месяце нетрудоспособности ($1\,200 \geq 6\,720$ сум). Общая сумма пособия составит: $6\,720 \times 5 = 33\,600$ сум, где 5 — число рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с нетрудоспособностью. Из этой суммы только $6\,720 \times 3 = 20\,160$ сум следует заплатить.

Пример. Работник был нетрудоспособен с 5 по 15 февраля 2007 г. Его должностной оклад 250 000 сум. Установлена надбавка за выслугу лет — 30%

должностного оклада. С 1 по 31 мая работник находился в отпуске. Установлена 5-дневная рабочая неделя. Непрерывный трудовой стаж — 5 лет 7 мес. (размер пособия — 80% среднего заработка). Размер заработной платы по месяцам представлен ниже:

Месяц расчетного периода	Количество		Размер заработной платы с учетом надбавки, сум
	рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели	фактически отработанных дней	
2007 год Февраль	19	19	280 000
Март	20	20	280 000
Апрель	22	22	280 000
Май	19	0	-
Июнь	20	20	280 000
Июль	23	23	280 000
Август	21	21	280 000
Сентябрь	22	22	280 000
Октябрь	23	23	280 000
Ноябрь	19	19	280 000
Декабрь	22	22	280 000
2008 год Январь	19	19	280 000
<i>Итого</i>	<i>249</i>	<i>230</i>	<i>3 080 000</i>

Поскольку в данной ситуации работник тоже отработал не менее трех месяцев, расчет пособия производится на основе среднего заработка. При этом время отпуска из расчетного периода исключается.

Средний дневной заработок:

$$3\,080\,000 / 230 = 13\,391 \text{ сум.}$$

Дневное пособие с учетом непрерывного трудового стажа:

$13\,391 \times 80 / 100 = 10\,712,8$ сум, что не превышает максимального размера дневного пособия.

Сумма пособия:

$(10\,712,8 + 10\,712,8 \times 0,3) \times 7 = 97\,486,48$ сум, где 7 — число рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с нетрудоспособностью.

Начисление пособия, если расчетный период составляет менее трех месяцев

Пример. Молодой специалист был принят на работу 16 декабря 2007 г. В феврале 2008 г. он заболел, и ему выдан листок нетрудоспособности за период со 2 по 16 февраля 2007 г. Фактический заработок в расчетном периоде (с 16 декабря 2007 г. по 31 января 2008 г.) составил 270 000 сум.

В последние 12 месяцев перед наступлением нетрудоспособности молодой специалист проработал менее 3 месяцев. Поэтому пособие не должно превышать минимальный размер оплаты труда за полный календарный месяц.

Первоначально производится расчет пособия исходя из фактически полученного заработка.

Средний дневной заработок:

$270\,000 / 32 = 8\,437,5$ сум, где 32 — число рабочих дней, фактически отработанных работником.

Дневное пособие с учетом продолжительности непрерывного трудового стажа:

$8\,437,5 \times 60 / 100 = 5\,062,5$ сум.

Средний дневной заработок исходя из МРОТ:

$18\,700$ сум / 19 дн. = 984 сум.

Поскольку дневное пособие при расчете пособия не должно превышать 984 сум, сумма пособия составит:

$984 \times 13 = 12\,792$ сум, где 13 — число рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с нетрудоспособностью.

Начисление пособия при выплате работнику премиальных вознаграждений

Пример. Работник был нетрудоспособен с 19 января по 20 февраля 2008 г. Его должностной оклад составляет 300 000 сум. Ежемесячная премия, выплачиваемая вместе с заработной платой данного месяца, — 20% должностного оклада.

В расчетном периоде начислены квартальные премии:

- в апреле за I квартал — 400 000 сум;
- в июле за II квартал — 400 000 сум;
- в октябре за III квартал — 400 000 сум.

Кроме того, в декабре 2007 г. выплачена премия за выполнение особо важного задания, предусмотренная положением о премировании работников организации, в размере 150 000 сум из прибыли организации.

Установлена 5-дневная рабочая неделя. Непрерывный трудовой стаж — 4 года 3 мес. (размер пособия — 60% среднего заработка). В организации со 2 по 13 июня 2007 г. был простой с оплатой в размере 2/3 должностного оклада. Размеры произведенных выплат представлены ниже.

Месяц расчетного периода (2007 год)	Количество		Размер заработной платы с учетом ежемесячной и премии, сум	Единовременные премии, сум	Квартальные премии, сум
	рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели	фактически отработанных дней			
Январь	20	20	360 000	-	-
Февраль	19	19	360 000	-	-
Март	20	20	360 000	-	-
Апрель	22	22	360 000	-	400 000
Май	19	19	360 000	-	-
Июнь	20	11	360 000	-	-

Месяц расчет- ного периода (2007 год)	Количество		Размер зара- ботной платы с учетом ежеме- сячной и пре- мии, сум	Едино- вре- менные премии, сум	Квар- тальные премии, сум
	рабочих дней по календарю 5-дневной ра- бочей недели	фактиче- ски отра- ботанных дней			
Июль	23	23	360 000	-	400 000
Август	21	21	312 500	-	-
Сентябрь	22	22	360 000	-	-
Октябрь	23	23	360 000	-	400 000
Ноябрь	19	19	360 000	-	-
Декабрь	22	22	360 000	150 000	-
<i>Итого</i>	<i>250</i>	<i>241</i>	<i>3 960 000</i>	<i>150 000</i>	<i>1 200 000</i>

Расчет пособия производится исходя из среднего заработка. Для расчета среднего дневного заработка необходимо определить учитываемый размер премиальных выплат. Так, единовременная премия из прибыли за выполнение особо важного задания, начисленная в декабре 2007 г., в расчет включена не будет, несмотря на то, что предусмотрена положением о премировании работников организации, поскольку на нее не начисляется отчисление на социальное страхование.

При расчете среднего заработка будут учтены все три квартальные премии, так как они начислены за период, не превышающий по продолжительности расчетный период. Однако, поскольку расчетный период отработан не полностью, они учитываются пропорционально отработанному времени:

$1\ 200\ 000 / 250 \times 241 = 1\ 156\ 800$ сум, где 250 - число рабочих дней по норме в расчетном периоде, 241 — число рабочих дней, фактически отработанных работником в этом периоде.

Ежемесячные премии, выплачиваемые вместе с заработной платой за данный месяц, при не полностью отработанном расчетном периоде учитываются по фактически начисленным суммам.

Средний дневной заработок:

$(3\ 960\ 000 + 1\ 156\ 800) / 241 = 21\ 231,5$ сум.

Дневное пособие с учетом продолжительности непрерывного трудового стажа:

$21\ 231,5 \times 60 / 100 = 12\ 739$ сум.

Так как дневное пособие не превышает максимальной величины дневного пособия, сумма пособия составит:

$12\ 739 \times 25 = 318\ 475$ сум, где 25 — число рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с нетрудоспособностью.

Начисление пособия по временной нетрудоспособности при изменении должностного оклада

Пример. Работница была нетрудоспособна с 10 января по 25 января 2008 г. Расчетный период для исчисления среднего заработка январь — де-

кабрь 2007 г. В январе — июне 2007 г. ее должностной оклад составлял 370 000 сум в месяц. В июле 2007 г. ей повысили должностной оклад на 15%. Работница находилась в очередном отпуске с 1 по 29 августа 2007 г. Непрерывный трудовой стаж 6 лет (размер пособия — 80% среднего заработка).

Для расчета пособия определяется фактический заработок в расчетном периоде (за 6 и 5 месяцев):

$370\,000 \times 6 = 2\,220\,000$ сум (где 6 — число месяцев, в которых работница получала должностной оклад 370 000 сум в месяц);

$370\,000 \times 1,15 \times 5 = 2\,127\,500$ сум (где 5—число месяцев, в течение которых выплачивался должностной оклад, увеличенный на коэффициент повышения). Фактический заработок — $2\,220\,000 + 2\,127\,500 = 4\,347\,500$ сум.

Средний дневной заработок:

$4\,347\,500 / 229 = 18\,985$ сум, где 229 - число рабочих дней, фактически отработанных в расчетном периоде.

Дневное пособие: $18\,985 \times 0,8 = 15\,188$ сум. Сумма пособия: $15\,188 \times 10 = 151\,880$ сум, где 10 — число рабочих дней по графику работы, пропущенных в связи с нетрудоспособностью.

10.10. Удержания из заработной платы работника

Удержания из заработной платы могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 164 ТК РУз.). К таким случаям относятся:

1) удержания, относящиеся к обязательным, с целью:

- погашения обязательств работника перед государством,
- погашения обязательств работника перед третьими лицами;

2) удержания по инициативе работодателя на основании:

- принимаемых им решений;
- исполнительных листов;

3) удержания по просьбе самого работника.

Ст. 164 ТК РУз. устанавливает ограничение размера удержаний из заработной платы.

При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 50%, заработной платы, причитающейся к выплате работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником, во всяком случае, должно быть сохранено 50% заработка.

Однако эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ и при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей.

Уплата налога на доходы с целью погашения обязательств работника перед государством относится к обязательным удержаниям из заработной платы работника.

В соответствии со ст. 173 НК РУз. вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания в соответствии со ст. 170 НК РУз. не уменьшают налогооблагаемую базу.

Налог представляет собой обязательный безвозмездный взнос денежных средств органам государства или местного самоуправления в законодательно установленных размерах и в заранее указанные сроки. Ст. 187 и 188 НК РУз. определяет порядок расчетов и уплаты налога на доходы в зависимости от видов и размеров доходов.

В соответствии со ст. 184 НК РУз. доходы физических лиц в виде оплаты труда относятся, к доходам облагаемым налогом.

Доходами в виде оплаты труда признаются все выплаты, начисляемые и выплачиваемые физическим лицам в соответствии с трудовым договором или по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг. К доходам в виде оплаты труда также относятся:

- выплаты стимулирующего характера;
- компенсационные выплаты (компенсация);
- оплата за неотработанное время.

К выплатам стимулирующего характера относятся:

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременные премии;
- выплаты стимулирующего характера, предусмотренные положением юридического лица о премировании;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество;
- ежегодные доплаты к отпуску;
- вознаграждение и выплаты за выслугу лет;
- выплата за рационализаторское предложение.

К компенсационным выплатам (компенсации), включаемым в доход в виде оплаты труда, относятся:

1) дополнительные выплаты, связанные с работой в местностях с неблагоприятными природно-климатическими условиями;

2) надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда по списку профессий и перечню работ, утверждаемому Кабинетом Министров Республики Узбекистан;

3) надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса;

4) надбавки за работу в многосменном режиме, а также за совмещение профессий, должностей и расширение зоны обслуживания;

5) надбавки к заработной плате работников, постоянная работа которых протекает в пути, имеет подвижной и (или) разъездной характер, а

также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных законодательством;

6) суммы, выплачиваемые при выполнении работ вахтовым методом в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения юридического лица (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и по вине транспортных организаций;

7) доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от ствола к месту работы и обратно;

8) полевое довольствие сверх норм, установленных законодательством;

9) суточные во время служебных командировок сверх норм, установленных законодательством;

10) выплаты за дни отдыха (отгулы), предоставляемые работникам в связи со сверх нормальной продолжительностью рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

11) выплаты за использование личного автомобиля для служебных поездок или другого имущества работника для служебных целей сверх норм, установленных законодательством;

12) суммы, полученные в возмещение вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, сверх размеров.

К оплате за неотработанное время относятся:

1) оплата в соответствии с законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованные очередные (ежегодные) и дополнительные отпуска, оплата льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинского осмотра;

2) выплаты работникам, находящимся в вынужденном отпуске с частичным сохранением основной заработной платы;

3) плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

4) оплата труда за выполнение государственных или общественных обязанностей в соответствии с ТК РУз.;

5) заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;

6) выплата разницы в окладе работникам, трудоустроенным из других юридических лиц с сохранением в течение определенного срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном замещении;

7) заработная плата по месту основной работы работникам юридических лиц во время их обучения с отрывом от работы в системе переподготовки и повышения квалификации кадров;

8) оплата простоев не по вине работника;

9) доплата работникам в случае временной утраты трудоспособности;

10) оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в соответствии с законодательством или по решению юридического лица;

11) оплата дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двенадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет, в соответствии с законодательством;

12) оплата труда квалифицированных работников юридических лиц, освобожденных и не освобожденных от основной работы и привлекаемых для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой учащихся и студентов;

13) выплаты членам органа управления юридического лица (наблюдательного совета или другого аналогичного органа), осуществляемые самим юридическим лицом;

14) выплата материальной помощи;

15) доплаты к пенсиям и пособиям, стипендии, выплачиваемые за счет средств юридического лица;

16) пособия, выплачиваемые за счет юридического лица молодым специалистам за время отпуска по окончании высшего учебного заведения;

17) поощрительная выплата работнику в связи со знаменательной датой, долголетней службой, достижениями в общественной деятельности.

Из выплачиваемых работникам доходов, организация обязана удерживать налог на доходы и перечислить сумму налога в бюджет. В данном случае организация выступает в роли налогового агента.

Уровень изъятия доходов женщин, занятых на работах с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда, не должен превышать 20 процентов. Перечень работ с особо вредными и особо тяжелыми условиями труда определяется законодательством.

10.11. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению учет расчетов с работниками организации по оплате труда осуществляется на счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда». К данному счету могут быть открыты следующие субсчета: 6711 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»; 6712 «Расчеты с совместителями»; 6713 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

А депонированные заработные суммы учитываются на счете 6720 «Депонированная заработная плата».

Счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям, работающим пенсионерам и другим выплатам).

По кредиту счета 6710 отражаются суммы оплаты труда, причитающейся работникам организации — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников.

В зависимости от источников направления средств на заработную плату счет 6710 по кредиту корреспондирует со следующими счетами бухгалтерского учета.

Операции, отражаемые по кредиту счета 6710

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислена оплата труда по персоналу, занятому в области капитальных вложений	0810-0890	6710
2	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1010-1120 2910-2990	6710
3	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ (при использовании счета 1510)	1510	6710
4	Начислены суммы оплаты труда рабочим основных, вспомогательных производств, общепроизводственных цехов, связанного с исправлением брака, обслуживающих хозяйств	2010 2310 2510 2610 2710	6710
5	Начислена оплата труда персоналу, занятому реализацией продукции, административными и прочими операциями	9410-9430	6710
6	Начислена оплата труда за работы, относимые к расходам будущих периодов (в сезонных отраслях и т.п.)	3190	6710
7	Начислена оплата труда по операциям выбытия основных средств	9210	6710
8	В кассу возвращены излишне уплаченные суммы (оплаты труда и т.п.)	5010	6710
9	Начислена оплата труда работникам, связанным с ликвидацией стихийных бедствий, пожаров	9720	6710
10	Начисленные единовременные премии персоналу	9430	6710
11	Начисленна оплата труда работникам во время трудового отпуска	8910	6710
12	Начисленна оплата труда работникам по больничным листам и нетрудоспособностью	6520	6710

По дебету счета 6710 отражаются суммы оплаты труда, премий, пособий, выплаченных из кассы либо с расчетного счета организации; суммы начис-

ленных налогов, платежей по исполнительным документам и т.д., не выплаченные в установленный срок.

Операции, отражаемые по дебету счета 6710

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Удержана стоимость продукции, работ, услуг от работников предприятия	6710	4790
2.	Выплачены из кассы суммы, начисленные работникам (оплата труда, премии и т.п.)	6710	5010
3.	Удержаны невозвращенные авансы подотчетных лиц	6710	4220-4290
4.	Погашены обязательства по подписке на акции	6710	4610
5.	Удержания с работников очередных платежей по расчетам за товары, приобретенные в кредит	6710	4710
6.	Возмещения материального ущерба из сумм оплаты труда виновных работников	6710	4730
7.	Суммы удержаний налога на доходы физических лиц из заработной платы	6710	6410

Хозяйственная операция удержания из заработной платы работника сумм материального ущерба, причиненного в результате допущенного брака, оформляется проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	В счет покрытия потерь от брака	4730	2610
2	Возмещения материального ущерба из сумм оплаты труда виновных работников	6710	4730

Хозяйственная операция удержания из заработной платы виновных работников сумм недостач ценностей сверх норм убыли, потерь от порчи, а также похищенных ценностей, оформляется проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Недостача и потери от порчи ТМЗ, основных средств и нематериальных активов и денежных средств	5910	1010-2990 5010 9210 9220

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
2	Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц	4730	5910
3	Удержания из заработной платы виновных лиц сумм в погашение недостач и порчи ценностей сверх норм убыли и потерь от порчи	6710	4730

Для организации учета заработной платы используются соответствующие учетные регистры (специально разграфленные листы бумаги, приспособленные для текущих учетных записей).

Аналитический учет оплаты труда в организации ведется по каждому работнику с использованием лицевых счетов рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-54а), табелей (Т -12, Т-13) и налоговых карточек по учету доходов и налога на доходы физических лиц, расчетно-платежных ведомостей и др.

Лицевые счета открываются на каждого работника организации в момент его принятия на работу. Кроме того, каждому работнику присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава организации. По окончании календарного года лицевой счет работника закрывается и открывается новый лицевой счет на следующий год.

Срок хранения лицевых счетов — 75 лет.

Ежемесячно бухгалтерией организации в лицевые счета работников заносятся сведения о размере начисленной оплаты труда и иных доходов работника, суммах произведенных удержаний и вычетов, а также о суммах, причитающихся к выплате.

Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) администрации о выплате премий, оказании материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и пр.

Как правило, лицевые счета ведутся только на крупных предприятиях. На основании данных лицевого счета заполняется расчетная ведомость (форма № Т-51).

На средних и малых предприятиях, где для расчетов и выдачи заработной платы всем категориям работников применяется расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49) лицевые счета могут не заполняться.

10.12. Учет социального отчисления

Сумма заработной платы облагается единым социальным налогом (отчисление на социальное страхование), взносами на обязательное пенсионное страхование и взносами на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Обобщение информации 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 "Платежи по страхованию" предназначен для обобщения информации о задолженностях по страхованию имущества и персонала предприятия.

Счет 6520 "Платежи в государственные целевые фонды" предназначен для обобщения информации о задолженности по отчислениям перед государственными целевыми фондами.

Суммы задолженности по страховым платежам и отчислениям в государственные целевые фонды отражаются по кредиту счетов учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) в корреспонденции со счетами учета затрат. Погашение задолженности по страховым платежам и отчислениям в государственные целевые фонды отражается по дебету счетов учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Суммы начисленного отчисления на социальное страхование и взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний отражаются по дебету тех же счетов, на которых отражается начисление заработной платы и других доходов работникам организации.

После начисления заработной платы сразу же отражается начисление отчисления на социальное страхование и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Суммы задолженности по страховым платежам, связанным с капитальными вложениями	0810-0890	6510
2	Начисленные платежи по страхованию, относимые на затраты	Счета учета затрат	6510
3	Произведены за счет персонала предприятия отчисления в государственные целевые фонды	6710	6520
4	Суммы отчислений в государственные целевые фонды, относимые на затраты	Счета учета затрат	6520

Перечисление суммы начисленных страховых платежей в учете отражается проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены суммы начисленных страховых платежей со счетов в банках	6510	5110-5530
2	Перечислены в государственные целевые фонды начисленные ранее суммы	6520	5110-5530

Тарифы страховых взносов на обязательное социальное страхование устанавливаются законодательством РУз. В соответствии с Указом Президента от 29 декабря 2008 года обязательное социальное страхование отчисляется от ФОТ 24 %.

В течение года организации должны ежемесячно уплачивать авансовые платежи по отчислению на социальное страхование.

Перечисление авансовых платежей в государственный бюджет и внебюджетные фонды учитываются по дебету счетов 4510 "Авансовые платежи по страхованию" и 4520 "Авансовые платежи в государственные целевые фонды". Перечисление авансовых платежей в государственный бюджет и внебюджетные фонды в учете отражается проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены авансы по платежам по страхованию и в государственные целевые фонды	4510	5110
		4520	

Окончательный расчет по платежам по страхованию и в государственные целевые фонды в учете отражается проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Окончательный расчет по платежам по страхованию и в государственные целевые фонды	6510-6520	4510-4520

Пример. Организация занимается производством. В январе 2008 г. работнику основного производства 1967 г. рождения была начислена заработная плата в сумме 180 000 сум. Организация уплачивает взнос на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по ставке 3%, а отчисление на социальное страхование — по ставке 24%.

В организации производятся следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата работнику основного производства	180 000	2010	6710
2	Начислено отчисление на социальное страхование (180 000 сум x 21%)	43 200	2010	6510
3	Начислено отчисление на социальное страхование (180 000 сум x 3%)	5 400	2010	6510

Вопросы для самопроверки

1. Какими нормативными документами регулируются вопросы по учету труда и заработной платы?
2. Назовите виды заработной платы.
3. Какие формы заработной платы Вы знаете?
4. Какой счет предусмотрен Планом счетов для учета расчетов с персоналом по оплате труда?
5. Назовите состав фонда оплаты труда.
6. Каков порядок расчета среднего заработка?
7. В чем особенность начисления пособия по временной нетрудоспособности?
8. В чем особенность расчета среднего заработка для начисления отпускных?
9. Какова база для начисления отчисления на социальное страхование?
10. Какие виды удержаний из заработной платы Вам известны?

Тесты для самостоятельного контроля

1. *Источниками средств на оплату труда работников организации являются:*
 1. фонд социального страхования и обеспечения;
 2. фонд заработной платы;
 3. пенсионный фонд.
2. *Начисление заработной платы работникам цехов основного производства отражается по дебету счетов:*
 1. 2510 «Общепроизводственные расходы»;
 2. 9420 «Административные расходы»;
 3. 2010 «Основное производство»;
 4. 9410 «Расходы на продажу».
3. *Заработная плата, начисленная административно-управленческому персоналу организации, отражается по дебету счета:*
 1. 2010 «Основное производство»;
 2. 2310 «Вспомогательное производство»;

3. 2510 «Общепроизводственные расходы»;
4. 9420 «Административные расходы».

4. Отчисления в государственные внебюджетные фонды осуществляются в процентах от:

1. суммы затрат на производство;
2. объема выручки;
3. суммы чистой прибыли;
4. суммы начисленной заработной платы.

5. К отклонениям от нормальных условий труда относятся:

1. работа в выходные дни;
2. дополнительные операции, не предусмотренные технологическим процессом;
3. оплата труда за совмещение профессий.

6. Полный брак не по вине рабочего оплачивается в размере:

1. ставки повременщика соответствующего разряда;
2. ставки сдельщика соответствующего разряда;
3. 2/3 средней заработной платы работника.

7. Начисление дивидендов работникам организации отражается в учете записью:

1. дебет сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредит сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
2. дебет сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредит сч. 6610 «Дивиденды к оплате»;
3. дебет сч. 9430 «Прочие операционные расходы» кредит сч. 6610 «Дивиденды к оплате».

8. Начисление заработной платы работникам, занятым исправлением брака продукции в цехе основного производства, отражается записью:

1. дебет сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» кредит сч. 2610 «Брак в производстве»;
2. дебет сч. 2010 «Основное производство» кредит сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
3. дебет сч. 2610 «Брак в производстве» кредит сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

9. Начисление пособия по временной нетрудоспособности отражаются в учете записью:

1. дебет сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» кредит сч. 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»;

2. дебет сч. 6520 "Платежи в государственные целевые фонды" кредит сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3. дебет сч. 2010 «Основное производство» кредит сч. 6520 "Платежи в государственные целевые фонды".

10. Депонирование сумм заработной платы отражается в учете записью:

1. дебет сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» кредит сч. 6720 "Депонированная заработная плата";

2. дебет сч. 6720 «Депонированная заработная плата» кредит сч. 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

3. дебет сч. 6720 "Депонированная заработная плата» кредит сч. 5010 «Касса».

Правильные ответы

1-2; 2-3; 3-4; 4-4; 5-1; 6-3; 7-2; 8-3; 9-3; 10-1.

ГЛАВА 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ

11.1. Учет расчетов с бюджетом

Расчеты с бюджетом — один из наиболее важных и сложных объектов бухгалтерского учета. Допущенная в расчетах ошибка влечет за собой, как правило, серьезные финансовые потери для организации. Под расчетами с бюджетом в бухгалтерском учете понимается отражение в учете возникающей в процессе хозяйственной деятельности задолженности организации по налогам и сборам, и погашение этой задолженности.

В соответствии с 3 главой, 23 статей НК РУз., действующие в РУз. налоги и сборы подразделяются на: общегосударственные и местные.

На территории Республики Узбекистан действуют налоги и другие обязательные платежи, предусмотренные НК РУз. (принят Законодательной палатой 23 ноября 2007 г., одобрен Сенатом 30 ноября 2007 г.).

К налогам относятся:

- 1) налог на прибыль юридических лиц;
- 2) налог на доходы физических лиц;
- 3) налог на добавленную стоимость;
- 4) акцизный налог;
- 5) налоги и специальные платежи для недропользователей;
- 6) налог за пользование водными ресурсами;
- 7) налог на имущество;
- 8) земельный налог;
- 9) налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры;
- 10) налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств.

К другим обязательным платежам относятся:

- 1) обязательные платежи в социальные фонды:
 - единый социальный платеж;
 - страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд;
 - обязательные отчисления во внебюджетный Пенсионный фонд;
- 2) обязательные платежи в Республиканский дорожный фонд:
 - обязательные отчисления в Республиканский дорожный фонд;
 - сборы в Республиканский дорожный фонд;
- 3) государственная пошлина;
- 4) таможенные платежи;
- 5) сбор за право розничной торговли отдельными видами товаров и оказание отдельных видов услуг.

В случаях и порядке, установленных НК РУз., могут применяться следующие налоги, уплачиваемые при упрощенном порядке налогообложения:

- единый налоговый платеж;
- единый земельный налог;
- фиксированный налог по отдельным видам предпринимательской деятельности.

Учет налога на прибыль

Плательщиками налога на прибыль являются юридические лица:

- резиденты Республики Узбекистан;
- нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение или получающие доходы, источник образования которых находится на территории Республики Узбекистан.

Не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц:

- некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога с прибыли, полученной от осуществления ими предпринимательской деятельности;
- юридические лица, для которых в соответствии с НК РУз. предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.

В соответствии с ст. 127 НК РУз. объектом обложения налогом на прибыль юридических лиц являются:

- прибыль резидентов Республики Узбекистан, а также нерезидентов РУз., осуществляющих деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение;
- доходы резидентов РУз. и нерезидентов Республики Узбекистан, облагаемые у источника выплаты без осуществления вычетов в соответствии с НК РУз.

Ставка налога на прибыль составляет 18%. Объектом налогообложения согласно ст. 247 НК РУз. являются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налогооблагаемая база определяется исходя из налогооблагаемой прибыли, исчисленной как разница между совокупным доходом и вычитаемыми расходами, предусмотренными НК РУз., с учетом уменьшения налогооблагаемой прибыли в соответствии со статьей 159 НК РУз.

Налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму:

1) взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, органы самоуправления граждан, но не более одного процента налогооблагаемой прибыли;

2) средств, направленных на строительство колледжей, академических лицеев, школ и дошкольных образовательных учреждений по решению Кабинета Министров РУз., но не более 30 процентов налогооблагаемой прибыли;

3) средств, направляемых на расширение основного производства в форме нового строительства, реконструкцию зданий и сооружений, используемых для производственных нужд, а также на погашение кредитов, полученных на эти цели, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации, но не более 30 процентов налогооблагаемой прибыли;

4) средств, направляемых на модернизацию, техническое и технологическое перевооружение производства, приобретение нового технологического оборудования, погашение кредитов, выданных на указанные цели, возмещение стоимости объекта лизинга, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации. Уменьшение налогооблагаемой базы производится в течение трех лет начиная с налогового периода, в котором осуществлены вышеназванные расходы, а по технологическому оборудованию – с момента ввода его в эксплуатацию. В случае реализации или безвозмездной передачи нового технологического оборудования в течение трех лет с момента его приобретения (импорта) действие указанной льготы аннулируется, с восстановлением обязательств по уплате налога на прибыль за весь период применения льготы;

5) средств, направляемых безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10 процентов налогооблагаемой прибыли;

6) отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов.

При наличии убытков прошлых периодов, подлежащих переносу в текущий налоговый период, налогооблагаемая база уменьшается на сумму переносимых убытков в соответствии со статьей 161 НК РУз.

Убытком признается превышение вычитаемых расходов, предусмотренных в НК РУз., над совокупным доходом.

Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытков на будущее в течение пяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Налогоплательщики налога на прибыль юридических лиц, имеющие убыток (убытки), исчисленный в соответствии с частью первой настоящей статьи, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налогооблагаемую прибыль текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы.

Совокупная сумма переносимого убытка, учитываемая в каждом последующем налоговом периоде, не может превышать 50 процентов налогооблагаемой прибыли текущего налогового периода, исчисленной в соответствии с НК РУз.

Налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена на сумму убытка, подлежащего переносу, только по итогам года.

Убытки, полученные более чем в одном календарном году, переносятся в той очередности, в которой они получены.

Убытки, полученные в налоговом периоде, в котором налогоплательщик освобожден от уплаты налога на прибыль юридических лиц, не подлежат переносу в последующие налоговые периоды.

В случае прекращения налогоплательщиком деятельности в связи с реорганизацией, налогоплательщик-правопреемник вправе уменьшать налогооблагаемую прибыль в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьей 161 НК РУз., на сумму убытков, полученных реорганизованным юридическим лицом до момента реорганизации.

В соответствии со статьей 158 НК РУз. от уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождаются юридические лица:

1) находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941–1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

2) лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;

3) учреждения по исполнению наказаний;

4) подразделения охраны при органах внутренних дел.

От уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождается прибыль юридических лиц, полученная:

1) от производства протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, а также оказания услуг инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

2) от оказания услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (кроме такси, в том числе маршрутного);

3) от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;

4) инвестиционными фондами, направляемая на покупку акций приватизированных предприятий;

5) Народным банком от использования средств на индивидуальных накопительных пенсионных счетах граждан.

Для юридических лиц, в которых занято более 3 процентов инвалидов от общей численности работающих, сумма налога на прибыль юридических лиц уменьшается из расчета один процент уменьшения суммы налога на прибыль юридических лиц на каждый процент трудоустроенных инвалидов свыше нормы, установленной настоящей частью.

Налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) без включения в нее налога на добавленную стоимость, если иное не предусмотрено статьей 204 НК РУз.

В соответствии со статьей 205 НК РУз. корректировка налогооблагаемой базы у налогоплательщика производится в случаях:

- 1) полного или частичного возврата товаров;
- 2) изменения условий сделки;
- 3) изменения цены, использования скидки покупателем;
- 4) отказа от выполненных работ, оказанных услуг.

Доходы в налоговом учете подразделяются на доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и на внереализационные доходы.

В бухгалтерском учете структура доходов несколько иная. Согласно с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» доходы подразделяются на:

1. Чистая выручка от реализации;
2. Прочие доходы от основной производственной деятельности;
3. Доходы от финансовой деятельности;
4. Чрезвычайные прибыли.

Поскольку в настоящем разделе рассматриваются, прежде всего, вопросы, связанные с расчетами организаций с бюджетом по налогу на прибыль, то и трактовка расчетов будет осуществляться, прежде всего, с точки зрения налогового кодекса.

В соответствии со статьей 129 НК РУз. в совокупный доход включаются:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг);
- прочие доходы.

В соответствии со статьей 130 НК РУз. доходом от реализации товаров (работ, услуг) является выручка от реализации товаров (работ, услуг), в том числе вспомогательными службами, за вычетом налога на добавленную стоимость и акцизного налога.

В соответствии со статьей 132 НК РУз. к прочим доходам относятся доходы от операций, не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), которые включают в себя:

- 1) доходы от выбытия основных средств и иного имущества налогоплательщика в соответствии со статьей 133 НК РУз.;
- 2) доходы от предоставления имущества в оперативную аренду в соответствии с частью первой статьи 134 НК РУз.;
- 3) доходы от сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду в соответствии с частью второй статьи 134 НК РУз.;
- 4) безвозмездно полученное имущество, имущественные права, а также работы и услуги в соответствии со статьей 135 НК РУз.;
- 5) доходы в виде стоимости излишков товарно-материальных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;
- 6) доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- 7) доходы от списания обязательств в соответствии со статьей 136 НК РУз.;

8) доходы, полученные по договору уступки требований в соответствии со статьей 137 НК РУз.;

9) доходы, полученные в виде возмещения расходов или убытков, которые ранее были вычтены из совокупного дохода в соответствии со статьей 138 НК РУз.;

10) доходы от обслуживающих хозяйств в соответствии со статьей 139 НК РУз.;

11) доходы от участия в совместной деятельности в соответствии с частью второй статьи 157 НК РУз.;

12) взысканные или признанные должником штрафы и пеня;

13) положительная курсовая разница по валютным счетам, а также доходы по операциям с иностранной валютой;

14) дивиденды и проценты;

15) роялти;

16) иные доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

К расходам, уменьшающим налоговую базу относятся экономически оправданные, документально подтвержденные затраты осуществленные для получения дохода.

С точки зрения бухгалтерского учета расходы подразделяются на:

1. Затраты включаемые в производственную себестоимость

продукции (работ, услуг).

2. Расходы периода.

3. Расходы по финансовой деятельности.

4. Чрезвычайные убытки.

В состав затрат включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) входят следующие:

- Производственные материальные затраты;

- Затраты на оплату труда производственного характера;

- Отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;

- Амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

- Прочие затраты производственного характера.

Расходы периода подразделяются на:

- Расходы по реализации;

- Административные расходы;

- Прочие операционные расходы;

- Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

С точки зрения налогообложения расходы налогоплательщика подразделяются на вычитаемые и невычитаемые (НК РУз. гл. 21, ст. 141).

Вычитаемыми расходами являются:

1) материальные расходы в соответствии со статьей 142 НК РУз.;

2) расходы на оплату труда в соответствии со статьей 143 НК РУз.;

- 3) расходы на амортизацию в соответствии со статьей 144 НК РУз.;
- 4) прочие расходы в соответствии со статьей 145 НК РУз.;
- 5) расходы отчетного периода, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли в будущем в соответствии со статьей 146 НК РУз.

Не рассматриваются в качестве расхода налогоплательщика:

1. Выплаты в виде имущества, переданного комиссионером и (или) иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, поручения или другому договору на оказание посреднических услуг, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером и (или) иным поверенным за комитента либо иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера или иного поверенного либо другого доверителя в соответствии с условиями заключенных договоров;

2. Стоимость переданных налогоплательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разница между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного фонда (уставного капитала) эмитента;

3. Стоимость имущества, имущественных прав, переданных в качестве вклада в уставный фонд (уставный капитал) других юридических лиц или простое товарищество.

В соответствии со ст. 142 НК РУз. к материальным расходам относятся:

- 1) сырье, материалы, комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- 2) материалы для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров, включая предпродажную подготовку, для других производственных и хозяйственных нужд, материалы и запасные части для ремонта оборудования и иного имущества;
- 3) инвентарь, хозяйственные принадлежности, другое имущество, не являющееся амортизируемым имуществом;
- 4) топливо, энергия всех видов, расходуемые на технологические, транспортные, другие производственные и хозяйственные нужды налогоплательщика, выработка, в том числе самим налогоплательщиком, для производственных и хозяйственных нужд всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- 5) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
- 6) плата за воду, потребляемую налогоплательщиками из водохозяйственных систем в пределах нормы, утвержденной в установленном законодательством порядке;
- 7) технологические потери при производстве и (или) транспортировке в пределах норм, утвержденных уполномоченным органом в порядке, установленном законодательством или налогоплательщиком;

8) потери и порча при хранении и транспортировке товарно-материальных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным органом в порядке, установленном законодательством или налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 143 НК РУз. к расходам на оплату труда относятся:

1. Начисленная заработная плата за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда.

2. Надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество, ученую степень, почетное звание.

3. Надбавки и доплаты, связанные с режимом работы и условиями труда.

4. Оплата за неотработанное время.

5. Выплаты стимулирующего характера.

6. Оплата труда работников, не состоящих в штате налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, если расчеты с работниками за выполненную работу производятся налогоплательщиком.

7. Доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством.

8. Стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с законодательством предметов (включая форменную одежду, специальное питание), остающихся в личном пользовании, или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам.

9. Выходное пособие и другие выплаты, производимые в соответствии с трудовым законодательством в качестве материальной поддержки при прекращении трудового договора с работником по отдельным основаниям.

В соответствии со ст. 144 НК РУз. амортизируемым имуществом признаются основные средства и нематериальные активы, учитываемые налогоплательщиком в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете. Некоторые основные средства не подлежат амортизации (см. параграф 2.5).

Амортизационные отчисления для целей налогообложения по каждой подгруппе рассчитываются путем применения нормы амортизации, но не выше предельной, установленной НК РУз. (см. параграф 2.4).

Для целей налогообложения допускается начисление амортизации по нормам ниже установленных НК РУз. и закрепленных в учетной политике налогоплательщика.

Пересчет налогооблагаемой прибыли на сумму недоначисленной амортизации против норм, предусмотренных НК РУз., в целях налогообложения не производится.

Налогоплательщик, приобретающий объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому объекту основных средств с учетом срока использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного объекта основных средств предыдущими

собственниками. Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, определяемый классификацией основных средств, в 144 статье НК РУз., налогоплательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования, но не менее трех лет, этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов. При невозможности определения срока использования основных средств, бывших в употреблении, начисление амортизации производится как на новые основные средства.

Расходы на нематериальные активы подлежат вычету из совокупного дохода в виде износа ежемесячно по нормам, рассчитанным налогоплательщиком исходя из первоначальной их стоимости и срока полезного использования, но не более срока деятельности налогоплательщика.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Республики Узбекистан или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на пять лет, но не более срока деятельности налогоплательщика.

В соответствии со ст. 145 НК РУз. к прочим расходам относятся:

1) стоимость работ и услуг, выполненных сторонними юридическими или физическими лицами для осуществления деятельности налогоплательщика, а именно:

- выполнение отдельных операций по производству (изготовлению) продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов), контроль за соблюдением установленных технологических процессов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы;

- транспортные услуги сторонних юридических и физических лиц;

- расходы на услуги по предоставлению работников (технического персонала) сторонними юридическими лицами для участия в производственном процессе либо для выполнения иных функций, связанных с деятельностью налогоплательщика.

2) расходы по поддержанию основных средств и другого имущества в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение среднего, текущего и капитального ремонта). Для обеспечения равномерного включения расходов на проведение капитального ремонта основных средств налогоплательщик вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в установленном порядке.

3) арендные платежи, а также расходы, связанные с содержанием основных средств, полученных в аренду.

4) расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме расходов, возмещаемых за счет других источников).

5) расходы на сертификацию продукции, на оплату лицензий и иных разрешительных документов, а также расходы, связанные с проведением экспертизы товаров (работ, услуг).

6) расходы по изучению рынков сбыта.

7) сумма расходов или плата за стирку, починку и дезинфекцию инвентаря, хозяйственных принадлежностей и спецодежды.

8) сумма расходов на изготовление или плата за приобретение бланков строгой отчетности, квитанций и другой документации.

9) расходы по инкассации выручки.

10) расходы на рекламу.

11) представительские расходы в пределах одного процента от объема выручки от реализации продукции (работ, услуг), включая налог на добавленную стоимость и акцизный налог. К представительским расходам относятся расходы налогоплательщика по приему и обслуживанию лиц, производимые в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания органов управления и контроля налогоплательщика. Это расходы на проведение официального приема указанных лиц, их транспортное обеспечение, буфетное (фуршетное) обслуживание во время переговоров, на организацию банкетов и досуга, оплату услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика.

12) расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы.

13) плата за услуги телекоммуникаций и почты.

14) расходы на служебные командировки.

15) компенсационные выплаты, осуществляемые по решению Кабинета Министров Республики Узбекистан.

16) расходы, связанные с приглашением на работу иногородних, иностранных специалистов, востребованных в деятельности налогоплательщика.

17) расходы по аудиторским проверкам.

18) оплата консультационных, информационных услуг, а также услуг по ведению и восстановлению бухгалтерского учета.

19) оплата услуг банка и депозитария.

20) расходы на подготовку и переподготовку кадров, востребованных в деятельности налогоплательщика.

21) налоги, другие обязательные платежи в бюджет и государственные целевые фонды, производимые в соответствии с законодательством и относимые на расходы налогоплательщика.

22) взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщика, или по решениям Правительства Республики Узбекистан.

23) расходы на охрану и обеспечение условий труда, на обеспечение техники безопасности, противопожарной и сторожевой охраны и других

специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации.

24) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для электронно-вычислительных машин и баз данных по договорам с правообладателем по лицензионным соглашениям. К указанным расходам также относятся расходы по обновлению программ для электронно-вычислительных машин и баз данных.

25) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результат интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).

26) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие).

27) материальная помощь в связи с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья работника, или со смертью члена семьи работника, либо выплачиваемая членам семьи в связи со смертью работника.

28) расходы по выплате ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им двухлетнего возраста в соответствии с законодательством.

29) выплаты работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией, сокращением численности (штатов) работников, в соответствии с законодательством.

30) расходы на содержание пункта медицинской помощи, плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников и профилактические мероприятия.

31) расходы на содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта, объектов народного образования, а также объектов жилищного фонда (включая амортизационные отчисления и расходы на проведение всех видов ремонта).

32) отчисления на добровольное страхование в пределах 2 процентов от объема выручки от реализации продукции (работ, услуг), включая налог на добавленную стоимость и акцизный налог, за исключением сумм страховых премий, предусмотренных в пункте 33 статьи 145 НК РУз.

33) суммы страховых премий по страхованию имущества и долгосрочному страхованию жизни.

34) отчисления на обязательные виды страхования.

35) компенсационные выплаты за загрязнение окружающей среды и размещение отходов в пределах норм, установленных законодательством.

36) расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки, связанные с деятельностью, кроме расходов на приобретение основных средств, их установку и других расходов капитального характера. Основанием для отнесения таких расходов на вычеты являются проектно-

сметная документация, акт выполненных работ и другие документы, подтверждающие проведение соответствующих научно-исследовательских, проектных, изыскательских и опытно-конструкторских работ.

37) расходы на изобретательство, рационализацию производственного характера, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацию выставок и смотров, конкурсов, на другие мероприятия по изобретательству и рационализаторству, на выплату авторского вознаграждения, создание новых и совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья и материалов, переснащение производства.

38) расходы, произведенные налогоплательщиком на геологические исследования и подготовительную работу по извлечению природных ресурсов, вычитаемые из совокупного дохода равномерно в течение последующих лет в размере не более 15 процентов в год.

39) затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, списываемые в производственную себестоимость равномерно в течение установленного срока их погашения или пропорционально объему и количеству добытой продукции.

40) убытки и потери:

а) по аннулированным производственным заказам;

б) по операциям с тарой;

в) убытки от списания безнадежной задолженности, за исключением списания за счет созданного резерва по сомнительным долгам;

г) расходы и убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, за исключением расходов и убытков, являющихся не вычитаемыми в соответствии со статьей 147 НК РУз.;

д) некомпенсируемые потери и убытки от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая расходы, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий;

е) убытки от безвозмездной передачи имущества по решению Президента Республики Узбекистан или Кабинета Министров Республики Узбекистан, а также убытки от безвозмездной передачи технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций и оказания услуг по их эксплуатации и обслуживанию;

ж) убытки от реализации основных средств, эксплуатировавшихся более трех лет;

з) сумма уценки, превышающая прирост от предыдущей дооценки (сумма уценки), образуемая в результате проведения ежегодной переоценки основных средств;

и) потери от брака;

к) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

л) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам (не по вине юридического лица).

41) проценты по кредитам (займам), за исключением процентов по кредитам и займам, полученным на инвестиции, которые в инвестиционный период входят в состав капитальных вложений.

42) проценты по просроченным и отсроченным кредитам (займам) в пределах ставок, предусмотренных в кредитном договоре, за исключением процентов по кредитам и займам, полученным на инвестиции, которые в инвестиционный период входят в состав капитальных вложений.

43) отрицательная курсовая разница по валютным счетам, а также операциям в иностранной валюте, вычитаемая из совокупного дохода в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете:

- при продаже иностранной валюты по цене ниже курса, установленного Центральным банком Республики Узбекистан на дату перехода права собственности на эту иностранную валюту;

- при покупке иностранной валюты по цене выше курса, установленного Центральным банком Республики Узбекистан на дату перехода права собственности на эту иностранную валюту;

- при переоценке валютных статей баланса за соответствующий отчетный период в связи с изменением курса иностранной валюты.

Для налогоплательщиков, которые устанавливают цену на товары (работы, услуги) в иностранной валюте, а взаиморасчеты осуществляют в национальной валюте, отрицательная разница, возникающая в связи с изменением курса, установленного Центральным банком Республики Узбекистан за период от даты реализации товаров (работ, услуг) до даты оплаты за эти товары (работы, услуги), вычитается из совокупного дохода на дату оплаты за товары (работы, услуги).

44) расходы, связанные с выпуском и распространением собственных ценных бумаг.

45) расходы по выплате средств, являющихся процентным доходом арендодателя (лизингодателя) по финансовой аренде, включая лизинг.

46) расходы в виде процентов по облигациям и другим долговым ценным бумагам, выпущенным налогоплательщиком.

47) чрезвычайные убытки. Чрезвычайные убытки – статья необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, которые выходят за рамки обычной деятельности налогоплательщиков и получение которых не ожидалось. Для того чтобы та или иная статья отражалась как статья чрезвычайных убытков, она должна отвечать следующим критериям:

- нехарактерна для обычной хозяйственной деятельности юридического лица;

- не должна повторяться в течение нескольких лет;

48) средства, направляемые учредителями (участниками) добровольно ликвидируемого субъекта предпринимательства на исполнение его обязательств. В случае не завершения добровольной ликвидации в установ-

ленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности указанные средства не рассматриваются в качестве вычитаемых расходов.

В соответствии со ст. 146 НК РУз. следующие расходы не вычитаются при исчислении налогооблагаемой прибыли в момент их возникновения в текущем отчетном периоде, а подлежат вычету в последующих периодах, в течение срока, установленного учетной политикой налогоплательщика, но не более десяти лет:

1) расходы на освоение новых производств, цехов, агрегатов, а также производства новых видов серийной и массовой продукции и технологических процессов;

2) комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа;

3) расходы, связанные с набором рабочей силы и подготовкой кадров для работы на вновь вводимом в действие предприятии;

4) разница между суммой амортизации основных средств и нематериальных активов, начисленной ускоренным методом, и суммой амортизации, начисленной по установленным нормам в соответствии со статьей 144 НК РУз.

Расходы на создание резерва по сомнительным долгам вычитаются при списании задолженности, признанной в соответствии НК РУз. безнадежной, в сумме, не превышающей размер безнадежной задолженности, подлежащей списанию.

В бухгалтерском учете получение организациями прибылей (убытков) находят отражение на синтетическом счете 9910 «Конечный финансовый результат». В этом случае 9910 «Конечный финансовый результат» счет корреспондирует со счетом 9010 «Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)».

На счете 0950 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам" учитывается долгосрочная часть налога, которая оплачивается в настоящем отчетном периоде согласно Приложению № 2 к Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 (СП КМ РУз. 1999 г. № 2 ст. 9). Начисление налога по расходам, относящимся к временным разницам, отражается по дебету счета 0950 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам" и кредиту счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)". В последующем, на протяжении всего полезного срока действия данных затрат или в течение 10 лет, в зависимости от того, который из этих сроков будет короче (расхождения во времени), соответствующая часть налога переносится с долгосрочной в текущую, что отражается по дебету счета 3210 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам" и кредиту счета 0950 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам". Эта сумма учитывается при исчислении налога на доходы (прибыль) к оплате соответствующего периода.

Временные разницы - это разницы между налогооблагаемым и учетным доходом за отчетный период, которые возникают из-за того, что отчетный период, в котором некоторые статьи дохода и расхода включаются в налогооблагаемый доход, не совпадают с отчетным периодом, в котором они включаются в учетный доход.

При наступлении периода времени, в течение которого происходит снижение налога на соответствующую сумму расходов, сумма налога отражается по дебету счета 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)" и кредиту счета 3210 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам". Таким образом, сальдо по дебету счета 0950 "Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам" показывает долгосрочную часть суммы налога, на которую необходимо уменьшить в будущих периодах общую сумму налога к оплате в бюджет.

Отложенный налоговый актив будет отражен проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отсроченный налог на доход (прибыль) по временной разнице	0950	6410
2	Перевод из долгосрочной части в текущую часть суммы отсроченных налогов на доход (прибыль) по временным разницам	3210	0950

Счет 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" отражает отсроченную сумму налога на доход (прибыль), возникающую с наличием временных разниц.

Расход по налогу на доходы (прибыль) рассчитывается исходя из учетного дохода, а налог на доходы (прибыль) к оплате рассчитывается исходя из налогооблагаемого дохода. Разница в подходах при определении налога на учетный доход (прибыль) и налогооблагаемый доход (прибыль) должна учитываться в финансовой отчетности. Расход по налогу на доходы (прибыль), исчисленный по учетным данным согласно учетной политике предприятия, рассматривается как понесенный предприятием в ходе получения дохода, начисляется в тот же период, в котором возникли соответствующие доходы и расходы, и отражается в Отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия. При этом разница между расходом по налогу на доходы (прибыль), рассчитанному исходя из учетного дохода, и налогом на доходы (прибыль) к оплате, рассчитанным исходя из налогооблагаемого дохода, учитывается как временная разница и отражается по кредиту счета 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам".

На счете 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" отражается отсроченная сумма налога на доходы (прибыль), возникающая с наличием временных разниц.

Соответствующая текущая часть обязательства по отсроченному налогу на доходы (прибыль) по временным разницам переносится со счета 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" на счет 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам". В последующем по мере возникновения отсроченного налога на доходы (прибыль) по временным разницам счет 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" корреспондируется со счетом 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам	9810	7250
2	Перевод текущей части долгосрочных обязательств по отсроченному налогу на доходы (прибыль) по временным разницам	7250	6250

Пример. Организация «А» реализовала в отчетном периоде продукцию на сумму 23 600 000 сум. Полная себестоимость реализованной продукции составила 12 000 000 сумов, кроме этого, в этом отчетном периоде были начислены к уплате в бюджет штрафы и пени за недоплату налогов — 1 000 000 сум. Административные расходы составили 1 800 000 сумов. Финансовый результат от указанных операций был отражен следующими бухгалтерскими проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Предъявлен счет к покупателю	23 600 000	4010	9010
2	Списывается себестоимость реализованной продукции	17 000 000	9110	2810
3	Отражен доход от реализации	23 600 000	9010	9910
4	Отражена себестоимость реализованной готовой продукции	17 000 000	9910	9110

Сопоставив сумму дебетового и кредитового оборота 9910 счета, мы можем определить финансовый результат от продажи готовой продукции, то есть 6 600 000 сум.

Что касается финансовых санкций за недоплату налогов, и административные расходы, то они в бухгалтерском учете отражаются на счете 9910 проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены штраф и пени в бюджет	1 000 000	9430	6410
2	Отражены в конечном результате прочие расходы	1 000 000	9910	9430
3	Начислены административные расходы	1 800 000	9420	6710 6520 0220 0260 и тд.
4	Отражены в конечном результате административные расходы	1 800 000	9910	9420

Таким образом, по данным бухгалтерского учета прибыль отчетного периода у организации «А» составила 3 800 000 сум (6 600 000 – 1 800 000 – 1 000 000). Однако, причитающийся к оплате в бюджет налог рассчитывается по данным налогового, а не бухгалтерского учета. И эти показатели зачастую существенно отличаются друг от друга. В нашем примере налоговая база для расчета налога составит не 3 800 000 сумов, а 4 800 000 сумов, поскольку штрафы и пени, причитающиеся к уплате в бюджет, не относятся в соответствии со ст. 146 НК к расходам, уменьшающим налоговую базу. Причитающийся к оплате в бюджет налог на прибыль будет составлять 864 000 сум (4 800 000 x 0,18). В бухгалтерском учете данная задолженность организации перед бюджетом будет отражена проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислен к уплате в бюджет налог на прибыль	864 000	9810	6410

Пример

- Организация в отчетном периоде реализовала продукцию на сумму 5 400 000 сумов.
- Согласно учетной политике амортизационные отчисления в бухгалтерском учете, осуществляемом линейным методом, составили 11 000 сум, а в налоговом учете, осуществляемом нелинейным методом, они составили 15 000 сум.
- На производство продукции было передано со склада и израсходовано материалов на сумму 900 000 сумов.
- Рабочим основного производства была начислена зарплата на сумму 1 900 000 сумов.

- Отчисление на социальное страхование — 456 000 сумов.
- Заработная плата управленческого персонала составила 800 000 сумов.
- Отчисление на социальное страхование — 192 000 сум.
- В отчетном периоде был принят авансовый отчет о командировке на сумму 100 000 сумов.

Командировочные расходы были списаны на общехозяйственные расходы.

- В отчетном периоде был получен безвозмездно станок, рыночная стоимость которого составила 1 500 000 сум. Станок был введен в эксплуатацию.
- Его амортизация составила 18 750 сум $(1\,500\,000 \times 0.15)/12$ месяц.
- Зачислена пеня и штраф 600 000 сум.

В бухгалтерском учете производство и реализация продукции были отражены следующими проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получен безвозмездно станок (негос. предп.)	1 500 000	0130	9390
2	Начислена амортизация основных средств (включая амортизацию по полученному станку) (11 000+18 750)	29 750	2010	0230
3	Переданы в производство материалы	900 000	2010	1010
4	Начислена заработная плата рабочим основного производства	1 900 000	2010	6710
5	Начислено отчисление на социальное страхование	456 000	2010	6510
6	Готовая продукция передана на склад	3 285 750	2810	2010
7	Предъявлен счет покупателю за готовую продукцию	5 400 000	4010	9010
8	Списывается себестоимость проданной продукции	3 285 750	9110	2810
9	Отражен доход, полученный от продажи	5 400 000	9010	9910
10	Отражена себестоимость реализованной готовой продукции	3 285 750	9910	9110
11	Начислена заработная плата управленческого персонала	800 000	9420	6710
12	Начислено отчисление на социальное страхование	192 000	9420	6520
13	Отражены командировочные расходы	100 000	9420	4220
14	Списываются общепроизводственные расходы (800 000 сум + 192 000 сум + 100 000 сум)	1 092 000	9910	9420

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
15	Зачислена пеня	600 000	9430	6990
16	Списываются прочие операционные расходы	600 000	9910	9430

Таким образом, *прибыль по данным бухгалтерского учета* составила в отчетном периоде:

Сумма производственных расходов составила **3 285 750** сум:

29 750 сум — амортизация (11 000 + 18 750);

900 000 сум — расход материалов;

2 356 000 сум — заработная плата с отчислением на социальное страхование рабочим основного производства (1 900 000 + 456 000).

• *Прибыль от реализации* (5 400 000 – 3 285 750) = **2 114 250** сум.

• *Доход от основной деятельности* 2 114 250 + 1 500 000 = **3 614 250** сум.

• *Условная налоговая база* 3 614 250 - 1 692 000 = **1 922 250** сум.

• *Условный расход по налогу на прибыль* — **346 005** сум (1 922 250 x 0,18).

Прибыль по данным налогового учета определяется в отчетном периоде:

Сумма производственных расходов составила **3 289 750** сум:

33 750 сум — амортизация (15 000 + 18 750);

900 000 сум — расход материалов;

2 356 000 сум — заработная плата с отчислением на социальное страхование рабочим основного производства (1 900 000 + 456 000).

• *Прибыль от реализации* 5 400 000 - 3 289 750 = **2 110 250** сум.

• *Доход от основной деятельности* 2 110 250 + 1 500 000 = **3 610 250** сум.

• *Налоговая база* 3 610 250 - 1 092 000 = **2 518 250** сум.

• *Расход по налогу на прибыль* — **453 285** сум (2 518 250 x 0,18).

Для определения «текущего налога на прибыль» необходимо рассчитать указанные выше показатели постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Для расчета постоянного налогового обязательства требуется определить величину так называемой постоянной разницы. Постоянная разница — это величина превышения расходов, учитываемых в бухгалтерском учете, над расходами по данным налогового учета. Следует, однако, иметь в виду, что под **постоянной разницей** понимают такую разницу, которая влияет на величину налога на прибыль только в текущем отчетном периоде. В нашем примере постоянной разницей является начисленная пеня на сумму 600 000. Постоянное налоговое обязательство равно величине постоянной разницы умноженной на налоговую ставку, т.е. 600 000 сум x 0,18 = 108 000 сум.

Некоторые различия в показателях налогового и бухгалтерского учета образуют так называемые временные разницы. Эти разницы образуются

под влиянием таких различий, которые оказывают влияние на налоговую базу не только в отчетном, но и в последующих периодах. Например, стоимость безвозмездно полученного оборудования полностью включается в налоговый учет в налоговую базу отчетного периода, а в бухгалтерском учете лишь на сумму начисленной амортизации. Поэтому, если в отчетном периоде полученный станок увеличил сумму налога по сравнению с данными бухгалтерского учета, то в последующих периодах в бухгалтерском учете будут осуществляться проводки, увеличивающие показатель прибыли на сумму амортизационных отчислений, в налоговом учете о безвозмездно полученном станке можно будет уже забыть. В нашем примере налог на прибыль по полученному станку будет полностью уплачен по итогам отчетного периода, но в бухгалтерском учете в последующих периодах мы будем его начислять. Отсюда следует, что сумма налога по бухгалтерскому учету должна корректироваться в последующих отчетных периодах в сторону уменьшения. В нашем примере разница амортизационного отчисления между бухгалтерским и налоговым учетом на сумму 4 000 (15 000 - 11 000).

Для начисления расхода налог на прибыль должны на условную налоговую базу (1 922 250) сложить начисленную сумму пеня, так как эта сумма постоянной разницы (600 000).

То есть $1\ 922\ 250 + 600\ 000 = 2\ 522\ 250 \times 0,18 = 454\ 005$.

Для определения изменения на прибыль в связи с временной разницей:

$2\ 522\ 250 - 4\ 000 = 2\ 518\ 250 \times 0,18 = 453\ 285$.

Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам $454\ 005 - 453\ 285 = 720$.

Расход налога на прибыль, задолженность по платежам в бюджет, и обязательства по отсроченному налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Расходы по налогу на прибыль	454 005	9810	-
	- задолженность по платежам в бюджет	453 285	-	6410
	- обязательства по отсроченному налогу на прибыль	720	-	7240

Налоговым периодом, согласно гл. 28, ст. 162 НК РУз., признается календарный год. А отчетным периодом квартал. Исчисление налога на прибыль юридических лиц производится исходя из налогооблагаемой базы, исчисленной в соответствии со статьей 128 НК, и установленной ставки.

Расчет налога на прибыль юридических лиц представляется в органы государственной налоговой службы нарастающим итогом ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности.

В течение отчетного периода налогоплательщики, уплачивают налог на прибыль юридических лиц путем внесения текущих платежей.

Для определения суммы текущих платежей по налогу на прибыль юридических лиц налогоплательщики до 10 числа первого месяца текущего отчетного периода представляют в орган государственной налоговой службы справку о сумме налога на прибыль юридических лиц за текущий отчетный период, рассчитанной исходя из предполагаемой налогооблагаемой прибыли и установленной ставки налога на прибыль юридических лиц.

Текущие платежи по налогу на прибыль юридических лиц уплачиваются до 15 числа каждого месяца в размере одной третьей квартальной суммы налога на прибыль юридических лиц, исчисленной в соответствии с 164 статьи НК.

Налогоплательщики, у которых предполагаемая налогооблагаемая прибыль за отчетный период составляет менее двухсоткратного размера минимальной заработной платы, текущие платежи не уплачивают.

В случае занижения суммы налога на прибыль юридических лиц, исчисленной исходя из предполагаемой налогооблагаемой прибыли, по сравнению с суммой налога на прибыль юридических лиц, подлежащей уплате в бюджет за отчетный период, более чем на 10 процентов, орган государственной налоговой службы вправе пересчитать текущие платежи исходя из фактической суммы налога на прибыль юридических лиц с начислением пени.

Уплата налога на прибыль юридических лиц производится не позднее сроков сдачи расчетов.

По итогам каждого отчетного периода организации рассчитывают и перечисляют в бюджет сумму авансового платежа. Сумму авансового платежа рассчитывают по итогам каждого отчетного (налогового) периода исходя из прибыли полученной нарастающим итогом с начала налогового периода и до окончания отчетного (налогового) периода.

Пример. Организация уплачивает ежемесячные авансовые платежи. На основании справки о сумме налога на прибыль предприятию за текущий отчетный период, рассчитанной исходя из предполагаемой налогооблагаемой прибыли за первые три месяца предлагает получить прибыль равную 20 000 000 сумов, в т.ч. в январе — 8 000 000 сумов, в феврале — 5 000 000, а в марте — 7 000 000 сум, то по итогам января, в бюджет должно быть уплачено 1 440 000 сумов ($8\,000\,000 \times 0,18$), за февраль 900 000 сум ($13\,000\,000 \times 0,18 - 1\,440\,000$), а по итогам трех месяцев в март месяце - 1 260 000 ($20\,000\,000 \times 0,18 - 1\,440\,000 - 900\,000$).

Этот расчет с бюджетом будет отражен в бухгалтерском учете проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	До 15 февраля уплачена налоговая сумма за январь месяц	1 440 000	4410	5110
2	До 15 марта уплачен налог на прибыль за февраль месяц	900 000	4410	5110

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Отражен в апреле месяце налог на прибыль за отчетный период	3 600 000	9810	6410
4	Засчитывается уплаченный авансовый платеж (1440 000+ 900 000)	2 340 000	6410	4410
5	Оплачивается до 25 апреля налоговая сумма за отчетный период	1 260 000	6410	5110

Учет налога на добавленную стоимость (НДС)

С 1 января 2009 г. в соответствии с Постановлением Президента РУз. от 29.12.2008 г. № ПП-1024 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2009 год» Ставка НДС сохраняется в размере 20%.

В разделе VII, главе 35 НК РУз. предусмотрено плательщики, расчет, зачет, уплата НДС.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

1) юридические лица, имеющие облагаемые налогом обороты, если иное не предусмотрено ст. 197 НК РУз.;

2) юридические лица, на которых в соответствии с НК возлагается обязанность по уплате налога на добавленную стоимость за облагаемые обороты, осуществляемые нерезидентами Республики Узбекистан;

3) юридические и физические лица, импортирующие товары на территорию Республики Узбекистан, за исключением физических лиц, завозящих товары для собственных нужд в пределах норм беспошлинного ввоза;

4) товарищ (участник) договора простого товарищества, на которого возложено ведение дел простого товарищества (доверенное лицо) при осуществлении им облагаемых оборотов.

Не являются плательщиками налога на добавленную стоимость:

1) некоммерческие организации, за исключением оборотов по реализации товаров (работ, услуг) в рамках предпринимательской деятельности;

2) юридические лица, для которых в соответствии с НК РУз. предусмотрен упрощенный порядок налогообложения, если иное не предусмотрено разделом XX НК РУз.

Юридические лица, являющиеся плательщиками единого налогового платежа, могут уплачивать налог на добавленную стоимость на добровольной основе на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета не позднее одного месяца до начала очередного квартала, а вновь создаваемые – до начала осуществления деятельности.

В соответствии со ст. 223 налоговым периодом для НДС является календарный год.

Отчетным периодом является:

- 1) для микрофирм и малых предприятий, уплачивающих налог на добавленную стоимость, – квартал;
- 2) для налогоплательщиков, не относящихся к микрофирмам и малым предприятиям, – месяц.

В соответствии со ст. 225 расчет налога на добавленную стоимость представляется нарастающим итогом в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета:

1) микрофирмами и малыми предприятиями, являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, – ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности;

2) налогоплательщиками, не относящимися к микрофирмам и малым предприятиям, – ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности.

Одновременно с расчетом налога на добавленную стоимость представляется реестр счетов-фактур по товарам (работам, услугам), приобретенным в течение налогового периода. Форма реестра счетов-фактур устанавливается ГНК РУз.

В соответствии со статьей 226 НК РУз. уплата налога на добавленную стоимость в бюджет производится не позднее дня, установленного для сдачи расчета налога на добавленную стоимость.

Уплата налога на добавленную стоимость по импортируемым товарам в бюджет производится до или во время таможенного оформления.

В соответствии со ст. 198 объектом налогообложения является:

- 1) облагаемый оборот;
- 2) облагаемый импорт.

Оборотом по реализации товаров (работ, услуг) признается:

1) передача прав собственности на имущество, выполнение работ, оказание услуг, в том числе:

- отгрузка (продажа) товара и иного имущества;
- вклад в уставный фонд (уставный капитал);
- безвозмездная передача имущества (выполнение работ, оказание услуг), в том числе работникам юридического лица для их личных нужд, не связанных с деятельностью на данном юридическом лице;

• передача имущества (выполнение работ, оказание услуг) в обмен на другие товары (работы, услуги) в случаях, предусмотренных законодательством;

• передача имущества (выполнение работ, оказание услуг) работнику в счет заработной платы либо учредителю (участнику) в счет уплаты дивидендов в случаях, предусмотренных законодательством;

• передача предмета залога залогодателем при неисполнении обеспеченного залогом обязательства;

- передача товарно-материальных запасов по договорам займа;
- 2) передача имущества, выполнение работ, оказание услуг одним структурным подразделением другому структурному подразделению одного юридического лица, в случае, если структурные подразделения являются в соответствии с НК РУз. самостоятельными налогоплательщиками;
- 3) передача имущества в финансовую аренду (включая лизинг);
- 4) отгрузка товара на условиях рассрочки платежа;
- 5) предоставление имущества в оперативную аренду;
- 6) передача права на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права их использования.

Не является оборотом по реализации товаров (работ, услуг):

1) передача товара, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд налогоплательщика, которые рассматриваются как его расходы, за исключением расходов, являющихся невычитаемыми при исчислении налога на прибыль юридических лиц в соответствии со статьей 147 НК РУз.;

2) передача имущества, выполнение работ, оказание услуг одним структурным подразделением другому структурному подразделению одного юридического лица для производственных нужд (внутризаводской оборот), в случае, если структурные подразделения не являются в соответствии с НК РУз. самостоятельными налогоплательщиками;

3) выполнение строительных, монтажных, строительно-монтажных работ собственными силами для собственных нужд налогоплательщика;

4) отгрузка возвратной тары, в том числе стеклопосуды, имеющей залоговую стоимость. Возвратной тарой является тара, стоимость которой не включается в стоимость отгруженной в ней продукции и которая подлежит возврату поставщику на условиях и в сроки, установленные договором (контрактом) на поставку этой продукции. Если тара не возвращается в установленный срок, передача такой тары включается в облагаемый оборот;

5) передача имущества в пределах первоначального вклада участнику (учредителю) юридического лица при его выходе (выбытии) из состава учредителей (участников), в том числе в связи с ликвидацией (банкротством) или реорганизацией, а также передача имущества товарищу (участнику) договора простого товарищества при возврате его доли, находящейся в общей собственности товарищей (участников) данного договора, или разделе такого имущества;

6) передача на безвозмездной основе основных средств, нематериальных активов и объектов незавершенного строительства;

7) передача имущества банками своим филиалам;

8) передача товаров (работ, услуг), иного имущества и имущественных прав в качестве вклада товарища (участника) по договору простого товарищества;

9) передача товаров и иного имущества на давальческой основе;

10) передача имущества от собственника доверительному управляющему на основании договора доверительного управления;

11) передача имущества собственнику при прекращении договора доверительного управления;

12) возмещение стоимости объекта в виде части арендного (лизингового) платежа, получаемого арендодателем (лизингодателем).

Облагаемым импортом являются товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Узбекистан, за исключением товаров, освобожденных от налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 211 НК РУз.

В соответствии со ст. 202 НК РУз. обложению налогом на добавленную стоимость подлежат обороты по реализации товаров (работ, услуг), если местом их реализации является территория Республики Узбекистан.

Территория Республики Узбекистан признается местом реализации товаров при наличии следующих условий либо одного из них:

- товар находится на территории Республики Узбекистан и в результате сделки не покидает территорию Республики Узбекистан (не отгружается и не транспортируется);

- товар в момент начала отгрузки или транспортировки находился на территории Республики Узбекистан.

В соответствии со ст. 203 НК датой совершения оборота по реализации товаров является день отгрузки (передачи) товаров.

Если отгрузка товаров не осуществляется, датой совершения оборота по реализации является день передачи права собственности на товар получателю.

При передаче заложенного имущества (товара) залогодателем датой совершения оборота по реализации для залогодателя является дата перехода права собственности на предмет залога.

При передаче товара, выполнении работы, оказании услуги работникам юридического лица в счет заработной платы, в том числе безвозмездно для их личных нужд, не связанных с деятельностью в данном юридическом лице, датой совершения оборота является день передачи товара, выполнения работы, оказания услуги и оформления счета-фактуры и (или) других документов, подтверждающих факт выполнения работы, оказания услуги.

В случае не возврата тары в срок, предусмотренным договором, датой совершения оборота по реализации возвратной тары является дата, установленная для возврата этой тары.

Дата совершения оборота по реализации работ, услуг наступает в случае, когда выполняется одно из следующих условий:

- выписан счет-фактура;

- оформлены документы, подтверждающие факт выполнения работы, оказания услуги. Это применяется также к работам, услугам, начало которых приходится на один отчетный период, а окончание – на другой отчетный период.

При реализации работ, услуг на постоянной (непрерывной) основе датой совершения оборота по реализации работ, услуг является дата выписки счета-фактуры.

Реализация на постоянной (непрерывной) основе означает выполнение работ, оказание услуг в случае, если получатель работ, услуг может использовать их результаты в своей производственной деятельности на постоянной основе в период действия договора (контракта).

В соответствии со ст. 204 НК налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) без включения в нее налога на добавленную стоимость, если иное не предусмотрено.

При реализации товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости или цены приобретения товаров (с учетом затрат, связанных с приобретением товара), а также при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) для целей налогообложения налогооблагаемая база определяется исходя из себестоимости товаров (работ, услуг) или цены приобретения товаров (с учетом затрат, связанных с приобретением товара).

При изготовлении товара из давальческого сырья и материалов налогооблагаемая база определяется на основе стоимости услуг по их переработке без включения в нее налога на добавленную стоимость, а по подакцизным товарам – стоимости услуг по их переработке с учетом акцизного налога, исчисленного в соответствии со статьей 224 НК РУз.

При реализации основных средств и нематериальных активов налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При передаче имущества в финансовую аренду, включая лизинг, налогооблагаемая база определяется как положительная разница между стоимостью выбывающего актива и его балансовой (остаточной) стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При реализации объекта незавершенного строительства налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и балансовой стоимостью объекта незавершенного строительства, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При включении возвратной тары в облагаемый оборот, в случае когда тара не возвращается в установленный срок, налогооблагаемая база определяется на основе залоговой стоимости данной тары, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

В соответствии со ст. 205 НК РУз. *корректировка налогооблагаемой базы* у налогоплательщика производится в случаях:

- 1) полного или частичного возврата товаров;
- 2) изменения условий сделки;
- 3) изменения цены, использования скидки покупателем;
- 4) отказа от выполненных работ, оказанных услуг.

Корректировка налогооблагаемой базы, в случаи полного или частично возврата товаров, производится в пределах годового срока, а по товарам (работам, услугам), на которые установлен гарантийный срок, – в пределах гарантийного срока.

В соответствии со ст. 208 НК РУз. освобождается от налога на добавленную стоимость оборот по реализации:

1) услуг (действий), оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и иными уполномоченными организациями, за которые взимаются государственная пошлина и сборы;

2) услуг по содержанию детей в дошкольных образовательных учреждениях;

3) услуг по уходу за больными и престарелыми;

4) ритуальных услуг похоронных бюро и кладбищ, реализация предметов религиозной принадлежности, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями и объединениями;

5) протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, в том числе реализуемых производителями этих изделий и инвентаря, а также услуг, оказываемых инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

6) продукции лечебно-производственных мастерских при лечебных учреждениях, реализуемой данными учреждениями;

7) почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов;

8) услуг организаций связи по выплате пенсий и пособий;

9) научно-исследовательских и инновационных работ, выполняемых за счет средств бюджета. Основанием для получения данной льготы является заключение соответствующего финансового органа о выделении средств из бюджета;

10) услуг городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуг по перевозке пассажиров в пригородном сообщении железнодорожным транспортом и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного). К услугам городского пассажирского транспорта относятся услуги по перевозке пассажиров, оказываемые автомобильным и электрическим транспортом в пределах города по определенным маршрутам согласно расписанию движения. Положения настоящего пункта также применяются к услугам по перевозке работников с работы и (или) на работу, к услугам по перевозке для проведения мероприятий, оказываемым городским пассажирским транспортом или железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования в пригородном сообщении по заявкам юридических и физических лиц;

11) услуг по обучению, в части платы за обучение в высших, средних, средних специальных, профессиональных учебных заведениях, а также в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров;

12) драгоценных металлов уполномоченному государственному органу по хранению;

13) медицинских (ветеринарных) услуг, за исключением косметологических, а также лекарственных средств и изделий медицинского (ветеринарно-

го) назначения, в том числе реализуемых производителями этих средств и изделий;

14) услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Республики Узбекистан и в воздушном пространстве Республики Узбекистан по обслуживанию иностранных воздушных судов, включая аэронавигационное;

15) санаторно-курортных, оздоровительных, туристско-экскурсионных услуг и услуг детских лагерей отдыха, а также услуг учреждений физической культуры и спорта, оформленных соответствующими документами;

16) имущества, реализуемого в порядке приватизации государственной собственности;

17) гидрометеорологических и аэрологических работ;

18) геологических и топографических работ;

19) печатной продукции, а также редакционных, полиграфических и издательских работ (услуг), связанных с производством и реализацией печатной продукции;

20) продукции и услуг по основной деятельности Национальной телерадиокомпания Узбекистана, предприятий и организаций, входящих в ее состав, и Национального информационного агентства Узбекистана;

21) услуг, работ по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке, экспедированию экспортируемых товаров с территории Республики Узбекистан;

22) товаров (работ, услуг), за исключением оборотов по реализации от осуществления посреднической, торговой, заготовительной, снабженческо-сбытовой деятельности юридическими лицами, находящимися в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов;

23) товаров (работ и услуг), приобретаемых юридическими лицами за счет займов (кредитов), предоставленных международными и зарубежными правительственными финансовыми организациями по международным договорам с Республикой Узбекистан, а также полученных за счет грантов;

24) услуг по содержанию и ремонту жилищного фонда, оказываемых населению. К услугам по содержанию и ремонту жилищного фонда относятся услуги санитарной очистки, лифтовых хозяйств, хозяйств по установке и эксплуатации антенн общего пользования, управлений и отделов по земельным ресурсам и государственному кадастру, по эксплуатации, содержанию и ремонту жилищного фонда, оплачиваемые непосредственно населением, включая оплату этих услуг через товарищества частных собственников жилья;

25) электрической энергии населению;

26) услуг по экологической экспертизе, проводимой специализированными экспертными подразделениями уполномоченного государственного органа;

27) услуг по обучению государственному языку и делопроизводству на государственном языке;

- 28) сельскохозяйственной продукции собственного производства;
- 29) услуг подразделений охраны при органах внутренних дел;
- 30) основных средств, нематериальных активов и объектов незавершенно-го строительства, передаваемых в качестве вклада или паевого взноса в уставный фонд (уставный капитал);
- 31) земельно-кадастровых, землеустроительных, почвенных и геоботанических работ, выполняемых за счет средств бюджета;
- 32) товарно-материальных запасов государственного резерва при их обновлении;
- 33) технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также услуг по их эксплуатации и обслуживанию;
- 34) имущества, передаваемого в качестве инвестиционных обязательств согласно договору, заключенному между инвестором и уполномоченным государственным органом по управлению государственным имуществом;
- 35) оптовая реализация книжной продукции, школьных учебных принадлежностей и наглядных пособий, лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

В соответствии со ст. 218 НК РУз. при определении суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, получатель товаров (работ, услуг) имеет право на зачет суммы налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате (уплаченного) по фактически полученным товарам (работам, услугам), если они будут использоваться в целях облагаемого оборота, включая оборот по нулевой ставке, а также для собственных нужд налогоплательщика.

В соответствии со ст. 219 НК РУз. не подлежит зачету сумма налога на добавленную стоимость:

- 1) по приобретаемым основным средствам, нематериальным активам и объектам незавершенного строительства;
- 2) по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым юридическими лицами, не являющимися плательщиками налога на добавленную стоимость, а также юридическими лицами, производящими товары (работы, услуги), освобожденные от налога на добавленную стоимость в соответствии с НК РУз.;
- 3) по возвратной таре, в том числе стеклопосуде, имеющей залоговую стоимость, которая не включается в облагаемый оборот при отгрузке товара в этой таре;
- 4) по товарам (работам, услугам), местом реализации которых не признается территория Республики Узбекистан;
- 5) по безвозмездно полученным товарам (работам, услугам), за исключением случаев, когда получатель уплатил по ним налог на добавленную стоимость, подлежащий зачету в соответствии с порядком;
- 6) по материальным ресурсам, приобретенным с целью организации досуга, развлечений, за исключением материальных ресурсов, приобретенных налогоплательщиком для осуществления предпринимательской деятельности в сфере досуга и развлечений.

Синтетический учет расчетов с бюджетом по НДС осуществляется на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

По кредиту 6410 счета отражается возникающая в процессе реализации задолженность перед бюджетом в корреспонденции с дебетом сч. 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам, товарам, работам и услугам	4410	6010 6120 6990
2	Принимается к зачету НДС, относящийся к материальным ресурсам, товарам, работам и услугам	6410	4410
3	Перечислены авансы по налогам и сборам в бюджет	4410	5110
4	Суммы НДС, принятые к зачету при приобретении товарно-материальных запасов от поставщиков	4410	6010
5	Начислены суммы НДС и акцизов при реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также при реализации и выбытии основных средств и прочих активов	4010	6410
6	Принимаются к зачету суммы НДС по приобретенным товарно-материальным запасам	4410	7010
7	Сумма, на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (за минусом НДС, акцизов)	4010 4020	9010 9020 9030

НДС является косвенным налогом, т.е. налогом, увеличивающим цену продукции, работ и услуг.

Организации, реализующие продукцию, работы и услуги включают в их цену НДС, который затем перечисляют в бюджет. Таким образом, фактически налоговое бремя ложится на плечи покупателей.

Производители, в свою очередь, приобретая сырье, материалы, комплектующие и т.п., выступают в роли покупателей и оплачивают НДС. Но данный налог должен быть рассчитан по отношению к добавленной стоимости, т.е. к вновь созданной в процессе производства стоимости, которая включает в себя заработную плату с отчислениями (отчисление на социальное страхование) и прибыль. Поэтому, оплачиваемый при приобретении товарно-материальных ценностей НДС не включается в себестоимость создаваемой продукции, работ и услуг, а учитывается отдельно на счет 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)» и этот уплаченный НДС засчитывается производителю в его расчетах с бюджетом (т.е. уменьшает его задолженность).

Пример. Организация «А» для производства продукции приобрела материалов на сумму 18 240 000 сум, НДС в стоимости материалов составлял 4 040 000 сум. В учете это отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена оприходованная стоимость материалов	18 240 000	1010	
2	Отражена задолженность перед поставщиками	14 200 000		6010
3	Зачтен НДС, уплаченный при приобретении материалов	4 040 000	4410	

Организация «А» отгрузила покупателю «Б» продукцию на сумму 23 600 000 сум, НДС 4 720 000. Отсюда фактическая задолженность данной организации перед бюджетом должна составить не 4 720 000 сум, а 680 000 (4 720 000 - 4 040 000). Эта операция отражается в учете следующими проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отгружена продукция покупателю «Б»	23 600 000	4010	
	Отражен доход от реализации готовой продукции	18 880 000		9010
	Начислен НДС	4 720 000		6410
2	Принимается к зачету НДС, относящийся к материалам	4 040 000	6410	4410
3	Оплачена задолженность бюджету	680 000	6410	5110

Следует, однако, иметь в виду, что засчитать в расчетах с бюджетом уплаченный за приобретенные активы НДС (так называемый «входной» НДС) можно лишь в том случае, если эти активы оприходованы покупателем, оплачены и на них у покупателя имеется такой документ, как счет-фактура.

В соответствии со ст. 222 НК РУз. счет-фактура является документом строгой отчетности, в нем содержатся следующие сведения:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) номер и дата товарно-отгрузочных документов или договора, к которым прилагается счет-фактура;
- 3) наименование, местонахождение (почтовый адрес) и идентификационный номер налогоплательщика и покупателя товаров (работ, услуг);

4) наименование реализуемых товаров, выполненных работ, оказанных услуг и единицы измерения (при возможности их указания);

5) количество (объем) реализуемых товаров, выполненных работ, оказанных услуг по счету-фактуре исходя из единиц измерения (при возможности их указания);

6) цена (тариф) на единицу измерения по договору (контракту) без учета налога на добавленную стоимость, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя налог на добавленную стоимость, – с учетом суммы налога на добавленную стоимость;

7) стоимость всего количества (объема) реализуемых товаров, выполненных работ, оказанных услуг без налога на добавленную стоимость;

8) ставка и сумма акцизного налога по подакцизным товарам;

9) ставка и сумма налога на добавленную стоимость, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг);

10) стоимость всего количества (объема) реализуемых товаров, выполненных работ, оказанных услуг с учетом акцизного налога по подакцизным товарам и налога на добавленную стоимость.

Юридические лица, осуществляющие оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость, и оборот, освобожденный от данного налога, а также юридические лица, не являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, обязаны выставить лицу, получающему товары (работы, услуги), счет-фактуру, за исключением случаев:

1) оформления перевозки пассажиров проездными билетами;

2) предоставления покупателю чека контрольно-кассовой машины с фискальной памятью, чека терминала, квитанции в случаях реализации товаров (работ, услуг) населению за наличный расчет;

3) оформления экспортно-импортных поставок товаров;

4) передачи имущества по договору финансовой аренды (включая лизинг), по которому оформляется акт приема-передачи, кроме случаев возникновения обязательств по уплате налога на добавленную стоимость в соответствии статьи 204 НК. При этом на каждый арендный (лизинговый) платеж, оформленный соответствующими документами (график арендных (лизинговых) платежей, являющийся составной частью договора финансовой аренды; счет; письменное уведомление, направленное арендатору (лизингополучателю) на уплату арендных (лизинговых) платежей и т.п.), счет-фактура также не выписывается;

5) оформления банковских операций выпиской из лицевого счета клиента;

6) оформления услуг по страхованию договором поручения и (или) страховым полисом;

7) оформления работ (услуг) документами, подтверждающими фактическое выполнение работ (оказание услуг), при наличии сведений, указанных в части первой настоящей статьи.

Вышеуказанные документы, являются документами, заменяющими счет-фактуру.

Счет на предварительную оплату (аванс) на предстоящую поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг не является счетом-фактурой.

Юридические лица, не являющиеся плательщиками налога на добавленную стоимость, а также осуществляющие оборот, освобожденный от налога на добавленную стоимость, сумму налога на добавленную стоимость в счете-фактуре не указывают и ставят штамп (делают надпись) «без налога на добавленную стоимость».

Счет-фактура для плательщика налога на добавленную стоимость является основанием для отнесения налога на добавленную стоимость в зачет в соответствии со статьей 218 НК.

Если иное не предусмотрено, счет-фактура выписывается на дату совершения оборота по реализации товаров (работ, услуг).

Стоимость товаров (работ, услуг) и сумма налога на добавленную стоимость в счете-фактуре указываются в национальной валюте.

Юридические лица, у которых согласно условиям заключенных договоров цены (тарифы) на товары, работы, услуги устанавливаются в иностранной валюте, счет-фактуру выписывают в иностранной валюте с одновременным отражением в национальной валюте, пересчитанной по курсу, установленному ЦБ РУз, на дату выписки счета-фактуры.

При корректировке налогооблагаемой базы поставщиком товаров (работ, услуг) в сторону увеличения (уменьшения) составляется новый счет-фактура, который подтверждается получателем указанных товаров (работ, услуг). Новый счет-фактура выписывается с отметкой «взамен ранее выписанного счета-фактуры».

Налогоплательщики обязаны вести реестр поступивших и выставленных счетов-фактур.

Форма счета-фактуры и порядок его заполнения утверждаются ГНК РУз и МФ РУз.

Учет акцизного налога

В разделе VIII НК РУз. предусмотрены плательщики, объект обложения, вычет и другие вопросы акцизного налога.

В соответствии со ст. 229 НК плательщиками акцизного налога являются юридические и физические лица:

- производящие товары, облагаемые акцизным налогом (подакцизные товары) на территории РУз.;
- импортирующие подакцизные товары на таможенную территорию РУз.;
- товарищ (участник) договора простого товарищества, на которого возложено ведение дел простого товарищества, при производстве простым товариществом подакцизного товара.

По отдельным видам подакцизных товаров по решению КМ РУз. плательщиком акцизного налога может быть определено лицо, не являющееся производителем подакцизных товаров.

В соответствии со ст. 230 НК объектом обложения акцизным налогом являются следующие операции:

1) реализация подакцизных товаров, в том числе:

- продажа (отгрузка) товара;
- передача заложенных подакцизных товаров залогодателем при неисполнении обеспеченного залогом обязательства;
- передача подакцизных товаров безвозмездно;
- передача подакцизных товаров работодателем наемному работнику в счет заработной платы в случаях, предусмотренных законодательством, либо учредителю (участнику) юридического лица в счет начисленных дивидендов;
- передача подакцизных товаров в обмен на другие товары (работы, услуги) в случаях, предусмотренных законодательством;

2) передача подакцизных товаров в качестве вклада или паевого взноса в уставный фонд (уставный капитал) юридического лица либо вклада товарища (участника) по договору простого товарищества;

3) передача подакцизных товаров участнику (учредителю) при его выходе (выбытии) из юридического лица или в связи с реорганизацией, ликвидацией (банкротством), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества, товарищу (участнику) данного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей (участников) договора, или разделе такого имущества;

4) передача подакцизных товаров на переработку на давальческой основе, а также передача производителем подакцизных товаров, являющихся продуктом переработки давальческого сырья и материалов, в том числе подакцизных, собственнику давальческого сырья и материалов;

5) передача произведенных и (или) добытых подакцизных товаров для собственных нужд;

6) импорт подакцизных товаров на таможенную территорию РУз.

Не подлежит обложению акцизным налогом:

1) реализация подакцизных товаров на экспорт их производителями, за исключением отдельных видов подакцизных товаров, определяемых КМ РУз.;

2) передача подакцизных товаров – продуктов переработки, произведенных из товаров, помещенных под таможенный режим «переработка на таможенной территории», при условии их последующего вывоза с таможенной территории РУз.;

3) импорт на таможенную территорию РУз. подакцизных товаров для оказания помощи в результате стихийных бедствий, вооруженных конфликтов, несчастных случаев или аварий, в качестве гуманитарной помощи и безвозмездного технического содействия, а также на благотворительные цели по линии государств, правительств, международных организаций;

4) импорт подакцизных товаров на таможенную территорию РУз. физическими лицами в пределах норм ввоза товаров, не подлежащих обложению акцизным налогом. Предельные нормы ввоза физическими лицами на терри-

торию РУз. товаров, не подлежащих обложению акцизным налогом, устанавливаются КМ РУз.;

5) импорт технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий, приобретаемых операторами телекоммуникаций и специальным органом по сертификации технических средств систем оперативно-розыскных мероприятий, при наличии письменного подтверждения уполномоченного государственного органа.

В соответствии со ст. 231 НК датой совершения налогооблагаемых операций с подакцизными товарами, является день отгрузки (передачи) подакцизных товаров получателю.

При передаче заложенных подакцизных товаров залогодателем датой совершения оборота по реализации для залогодателя является дата перехода права собственности на предмет залога.

В соответствии со ст. 232 НК по подакцизным товарам, в отношении которых установлены ставки акцизного налога в абсолютной сумме (фиксированные), налогооблагаемая база определяется исходя из объема подакцизных товаров в натуральном выражении.

• По производимым подакцизным товарам, в отношении которых установлены ставки акцизного налога в процентах (адвалорные), налогооблагаемой базой является стоимость реализованных подакцизных товаров, не включающая акцизный налог и налог на добавленную стоимость.

• По подакцизным товарам, передаваемым в счет заработной платы, начисленных дивидендов, безвозмездно либо в обмен на другие товары (работы, услуги), а также при реализации товаров по ценам ниже себестоимости, налогооблагаемой базой является стоимость, рассчитанная исходя из цены, устанавливаемой налогоплательщиком на момент передачи товаров, но не ниже фактической себестоимости.

• По подакцизным товарам, произведенным из давальческого сырья и материалов, налогооблагаемая база включает стоимость работ по производству подакцизных товаров и стоимость давальческого сырья и материалов.

В соответствии со ст. 233 НК корректировка налогооблагаемой базы у налогоплательщика производится в случаях:

- полного или частичного возврата товаров;
- изменения условий сделки;
- изменения цены, использования скидки покупателем.

Перечень подакцизных товаров утверждается решением Президента РУз.

Ставки акцизного налога устанавливаются в процентах к стоимости товара (адвалорные) и (или) в абсолютной сумме на единицу измерения в натуральном выражении (фиксированные).

В соответствии со ст. 236 НК исчисление акцизного налога производится исходя из налогооблагаемой базы, и установленных ставок акцизного налога.

В соответствии со ст. 237 НК РУз. сумма акцизного налога, уменьшается на сумму вычета, в установленном порядке.

Вычету подлежит сумма акцизного налога, уплаченного на территории РУз. при приобретении или при импорте подакцизных товаров на таможенную территорию РУз., если указанные товары в дальнейшем использованы в качестве сырья для производства подакцизных товаров.

Поставщики подакцизного товара (сырья) должны выделять в счете-фактуре сумму акцизного налога по данному товару (сырью). В случае если сумма акцизного налога по приобретаемому подакцизному товару (сырью) в счете-фактуре не выделена, данная сумма акцизного налога не подлежит вычету.

Вычет производится на указанную в счете-фактуре или грузовой таможенной декларации сумму акцизного налога, определенного исходя из объема подакцизного товара (сырья), приходящегося на объем реализованных подакцизных товаров в налоговом периоде.

Эти Положения применяются и при передаче подакцизных товаров, изготовленных из давальческого подакцизного сырья и материалов, при условии подтверждения уплаты акцизного налога собственником давальческого подакцизного сырья и материалов.

В соответствии со ст. 238 НК налоговым периодом акцизного налога является:

- для микрофирм и малых предприятий – квартал;
- для налогоплательщиков, не относящихся к микрофирмам и малым предприятиям, – месяц.

В соответствии со ст. 239 НК расчет акцизного налога представляется в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета:

- микрофирмами и малыми предприятиями, являющимися плательщиками акцизного налога, – ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом;
- налогоплательщиками, не относящимися к микрофирмам и малым предприятиям, – ежемесячно не позднее 25 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

В соответствии со ст. 240 НК сумма акцизного налога, уплачивается в бюджет в следующие сроки:

- не позднее 13 числа текущего месяца – за первую декаду текущего месяца;
- не позднее 23 числа текущего месяца – за вторую декаду текущего месяца;
- не позднее 3 числа следующего месяца – за остальные дни отчетного месяца.

Акцизный налог по импортируемым подакцизным товарам уплачивается импортером до или во время их таможенного оформления.

По импортируемым подакцизным товарам, подлежащим маркировке акцизными марками, акцизный налог уплачивается до приобретения акцизных марок.

Бухгалтерский учет акцизного налога отражается проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены суммы акцизов при реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также при реализации и выбытии основных средств и прочих активов	4010	6410
2	Сумма, на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (за минусом акцизов)	4010 4020	9010 9020 9030
3	При возврате проданной готовой продукции на сумму акцизного налога	6410	4010

Пример. Предприятие продало на сумму 10 000 000 сумов готовую продукцию, в том числе акцизный налог 158 000 сумов.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Сумма на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженную продукцию	9 842 000	4010	9010
2	Начислены суммы акцизов реализованной готовой продукции	158 000	4010	6410

Учет налога на имущество

С 1 января 2009 г. в соответствии с Постановлением Президента РУз. от 29.12.2008 г. № ПП-1024 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2009 год» ставка налога на имущество сохраняется в размере 3%.

В соответствии с гл. 47 ст. 265 НК РУз. плательщиками налога на имущество юридических лиц являются:

- юридические лица – резиденты Республики Узбекистан, имеющие налогооблагаемое имущество на территории Республики Узбекистан;

- юридические лица – нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Республики Узбекистан, если иное не предусмотрено международными договорами Республики Узбекистан.

Не являются плательщиками налога на имущество юридических лиц:

•некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество юридических лиц в порядке, предусмотренном XI разделом НК РУз.;

•юридические лица, для которых в соответствии с НК РУз. предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.

В соответствии со ст. 270 НК РУз. налоговым периодом является календарный год. Отчетным периодом является квартал.

В соответствии со ст. 266 НК РУз. объектом налогообложения является следующее имущество:

1) основные средства, включая полученные по договору финансовой аренды (лизинга);

2) нематериальные активы;

3) объекты незавершенного строительства. К объектам незавершенного строительства относятся объекты, строительство которых не завершено в нормативный срок, установленный проектно-сметной документацией на строительство этого объекта;

4) оборудование, не введенное в действие в установленный срок. К оборудованию, не введенному в действие в установленный срок, относится оборудование, требующее монтажа и вводимое в действие на реконструируемых и (или) модернизируемых объектах за счет капитальных вложений, в соответствии со сроками, установленными проектно-сметной документацией. При отсутствии в проектно-сметной документации сроков ввода в действие оборудования для определения объекта налогообложения принимаются сроки, утвержденные руководителем юридического лица, выступающим заказчиком, но не более одного года с момента передачи оборудования в монтаж.

Не рассматриваются в качестве *объекта налогообложения* земельные участки, приобретенные в собственность в соответствии с законодательством, и (или) право пользования ими, учитываемое в составе нематериальных активов.

В соответствии со ст 267 НК РУз. налогооблагаемой базой является:

• по основным средствам и нематериальным активам – среднегодовая остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов. Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью этого имущества и величиной амортизации, рассчитанной с использованием методов, установленных учетной политикой налогоплательщика;

• по объектам незавершенного строительства и оборудованию, не введенному в действие в нормативный (установленный) срок, – среднегодовая стоимость незавершенного строительства и неустановленного оборудования.

В соответствии со ст. 268 НК РУз. при исчислении налога на имущество юридических лиц налогооблагаемая база уменьшается на стоимость:

1) объектов жилищно-коммунального хозяйства. К объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся: жилищный фонд, водопроводные

(с водозаборными сооружениями), канализационные (с очистными сооружениями), газовые и тепловые распределительные сети (с сооружениями на них), котельные (включая оборудование) для коммунально-бытовых нужд;

2) объектов социально-культурной сферы, относящихся к сфере культуры и искусства, народного образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, социального обеспечения;

3) имущества юридических лиц, используемого для нужд учреждений культуры, дошкольных и общеобразовательных учебных заведений;

4) имущества, находящегося на балансе сельскохозяйственных предприятий, используемого для производства и хранения сельскохозяйственной продукции (растениеводства, животноводства, рыбоводства);

5) объектов оросительной и коллекторно-дренажной сети;

6) спутников связи;

7) оборудования, приобретенного за счет кредита, на пять лет с момента ввода его в эксплуатацию, но не более срока, установленного для погашения кредита;

8) объектов, используемых для природоохранных и санитарно-очистных целей, пожарной безопасности. Отнесение объектов к используемым для природоохранных и санитарно-очистных целей производится на основании справки органа охраны природы;

9) железнодорожных путей и автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий связи и энергопередач, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов;

10) производственных основных фондов, по которым принято решение Кабинета Министров Республики Узбекистан об их консервации;

11) имущества, полученного в лизинг, на срок действия договора лизинга;

12) объектов гражданской защиты и мобилизационного назначения, находящихся на балансе налогоплательщика и не используемых в предпринимательской деятельности;

13) транспортных средств организаций городского пассажирского транспорта, осуществляющих перевозку пассажиров в городском и пригородном сообщении (автобусов, трамваев, троллейбусов, поездов метрополитена);

14) оборудования, переданного в безвозмездное пользование надомникам для выполнения работ по заказу юридического лица в соответствии с заключенными договорами (на период пользования);

15) технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций;

16) вновь введенного в эксплуатацию нового технологического оборудования – сроком на пять лет. В случае реализации или безвозмездной передачи нового технологического оборудования в течение трех лет с момента его приобретения (импорта) действие указанной льготы аннулируется с восстановлением обязательств по уплате налога на имущество за весь период применения льготы.

От налога на имущество юридических лиц освобождаются:

1) организации здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения, народного образования, культуры и искусства;

2) предприятия жилищно-коммунального хозяйства и другого городского хозяйства общегражданского назначения. К жилищно-коммунальным и другим городским хозяйствам общегражданского назначения относятся организации, непосредственно осуществляющие управление, содержание и эксплуатацию жилищного фонда, организации санитарной очистки и уборки, по благоустройству и озеленению, наружному освещению городов и поселков, по эксплуатации водопроводных водозаборов, распределительных сетей (с очистными сооружениями) и распределению воды, эксплуатации канализационных сетей (с очистными сооружениями), эксплуатации газовых распределительных сетей и распределению газа, эксплуатации котельных, тепловых распределительных сетей и для распределения тепла на коммунально-бытовые нужды и населению, хозяйственные управления служебными зданиями, пожарные команды, хозяйственные управления жилищно-коммунальным хозяйством, другие предприятия жилищно-коммунального и другого городского хозяйства общегражданского назначения;

3) юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941–1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

4) вновь созданные предприятия – в течение двух лет с момента государственной регистрации. Указанная льгота не распространяется на предприятия, созданные на базе производственных мощностей и основных фондов ликвидированных (реорганизованных) предприятий, их обособленных и структурных подразделений, а также на юридические лица, созданные при предприятиях, при условии, если они работают на оборудовании, арендованном у этих предприятий;

5) добровольно ликвидируемые субъекты предпринимательства – со дня уведомления о принятом решении о добровольной ликвидации органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. В случае не завершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы.

В течение *налогового периода* налогоплательщики ежемесячно уплачивают текущие платежи, за исключением микрофирм и малых предприятий. Сумма текущих платежей определяется в размере одной двенадцатой части годовой суммы налога на имущество юридических лиц, исчисленной исходя

из среднегодовой остаточной стоимости (среднегодовой стоимости) имущества на соответствующий год и установленной ставки. Для исчисления размера текущих платежей налогоплательщик представляет до 20 января текущего года справку по установленной форме в орган государственной налоговой службы по месту налогового учета.

Уплата текущих платежей в бюджет производится не позднее 25 числа каждого месяца.

Расчет налога на имущество юридических лиц представляется в орган государственной налоговой службы по месту налогового учета нарастающим итогом ежеквартально не позднее 25 числа месяца, следующего за отчетным периодом, а по итогам года – в срок представления годовой финансовой отчетности.

Сумма налога на имущество юридических лиц, подлежащая уплате, вносится в бюджет не позднее дня, установленного для сдачи расчетов.

В соответствии со ст. 268 НК РФ. определения налогооблагаемой базы осуществляется следующим порядком:

- среднегодовая остаточная стоимость (среднегодовая стоимость) объектов налогообложения определяется нарастающим итогом как одна двенадцатая от суммы, полученной при сложении остаточных стоимостей (среднегодовых стоимостей) объектов налогообложения на последнее число каждого месяца отчетного периода.

Юридические лица, являющиеся плательщиками единого налогового платежа по имуществу, сданному в аренду на срок менее одного месяца, налогооблагаемую базу определяют как частное от деления остаточной стоимости этого имущества, рассчитанной на последний день данного месяца, на двенадцать и на количество календарных дней в этом месяце, умноженное на количество дней, в течение которых данное имущество находилось в аренде. В случае сдачи в аренду части здания налогооблагаемая база определяется путем умножения остаточной стоимости одного квадратного метра общей площади на размер площади, сданной в аренду.

При осуществлении плательщиком налога на имущество юридических лиц видов деятельности, по которым не предусмотрена уплата налога на имущество юридических лиц, налогооблагаемая база определяется на основе ведения раздельного учета облагаемого и необлагаемого имущества. При невозможности ведения раздельного учета налогооблагаемая база определяется исходя из удельного веса чистой выручки от деятельности, по которой предусмотрена уплата налога на имущество юридических лиц, в общем объеме чистой выручки.

Учет налога на имущество отражается бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены авансы по налогам имущества	4410	5110

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
2	Начислен налог на имущество	9430	6410
3	Окончательный расчет по налогам имущества	6410	4410
4	Перечислен налог на имущество в бюджет	6410	5110

Пример. Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов на 2008 г. составила:

Месяц	Остаточная стоимость
Январь	89 000 000
Февраль	85 000 000
Март	81 000 000
Апрель	145 000 000
Май	138 888 000
Июнь	132 880 000
Июль	101 700 000
Август	157 600 000
Сентябрь	150 000 000
Октябрь	146 000 000
Ноябрь	141 000 000
Декабрь	135 000 000

$89\,000\,000 + 85\,000\,000 + 81\,000\,000 + 145\,000\,000 + 138\,888\,000 + 132\,880\,000 + 101\,700\,000 + 157\,600\,000 + 150\,000\,000 + 146\,000\,000 + 141\,000\,000 + 135\,000\,000 = 1\,503\,068\,000$.

$1\,503\,068\,000 / 12 = 125\,255\,667$ - среднегодовая стоимость имущества за год.

$125\,255\,667 \times 3\% = 3\,757\,670$ - годовая сумма налога на имущество.

$3\,757\,670 \times 12 = 313\,139,2$ - ежемесячная сумма налога на имущество.

В нашем примере, сумма налога, которую необходимо заплатить организации за январь составляет 313 139,2 сумов. В бухгалтерском учете должна быть сделана следующая запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислены авансы по налогам имущества	300 000	4410	5110
2	Начислен налог на имущество	313 139,2	9430	6410
3	Окончательный расчет по налогам имущества	300 000	6410	4410

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
4	Перечислен налог на имущество в бюджет	13 139,2	6410	5110

11.2. Бухгалтерский учет налоговых льгот

Налоговые и таможенные льготы хозяйствующим субъектам регулируются Положением «О порядке оформления и отражения в бухгалтерском учете льгот, предоставленных юридическим лицам по налогам, таможенным и обязательным платежам в бюджет» утвержденным Постановлением от 24.02.2005 г. МФ № 29, ГНК № 2005-25 и ГТК № 01-02/8-3, зарегистрированным МЮ 02.04.2005 г. № 1463.

Налоговые и таможенные льготы хозяйствующим субъектам предоставляются:

- а) с условием направления высвобождаемых средств на выполнение целевых задач;
- б) без предоставления целевого использования высвобождаемых средств.

При предоставлении налоговых и таможенных льгот, не предусматривающих целевого использования высвобождаемых средств, налоги, таможенные и обязательные платежи в бюджет не начисляются и не включаются в продажную (покупную) стоимость продукции (товаров, работ, услуг) и иного имущества.

При предоставлении налоговых и таможенных льгот, с условием направления высвобождаемых средств на выполнение целевых задач, производится начисление налогов, таможенных и обязательных платежей в бюджет в общеустановленном порядке в соответствии с законодательством.

При этом:

а) суммы таможенных платежей, начисленных по видам: таможенная пошлина, акцизный налог, НДС и т.д., указываются грузовой таможенной декларацией с соответствующей отметкой о том, что они не подлежат уплате в бюджет в связи с предоставлением льгот;

б) по начисленным налогам и обязательным платежам в бюджет, по которым предоставляются налоговые льготы, расчеты представляются в налоговые органы по месту регистрации плательщика в соответствии с установленными формами и сроками. При реализации продукции (товара, работ, услуг) и прочих активов выписываются счета-фактуры, в которых выделяется сумма НДС (для плательщиков НДС) и акцизного налога (в случаях реализации подакцизных товаров (продукции)), начисленная на облагаемый оборот.

При предоставлении налоговых и таможенных льгот, с условием направления высвобождаемых средств на выполнение целевых задач, начис-

ленные таможенные платежи, налоги (за исключением НДС для плательщиков данного налога, а также акцизного налога, который принимается к зачету в соответствии с законодательством) и обязательные платежи в бюджет включаются в продажную (покупную) стоимость продукции (товаров, работ, услуг) и иных имуществ в общеустановленном порядке в соответствии с законодательством.

Предприятия, являющиеся плательщиками НДС и имеющие льготу по НДС, сумму НДС на приобретаемые (в т.ч. импортируемые) товарно-материальные запасы (товары) не включают в покупную стоимость, а относят в зачет при определении НДС, подлежащего уплате в бюджет, в общеустановленном порядке.

Основные средства и нематериальные активы, используемые для собственных нужд, отражаются в учете по стоимости приобретения, включая сумму НДС и акцизного налога.

При предоставлении льготы по акцизному налогу предприятия, являющиеся плательщиками акцизного налога, принимаемого к зачету в соответствии с законодательством, сумму акцизного налога по приобретенным (в т.ч. импортируемым) товарно-материальным запасам (товарам) не включают в их покупную стоимость, а относят в зачет при определении акцизного налога, подлежащего уплате в бюджет, в общеустановленном порядке.

Размер налоговых и таможенных льгот определяется исходя из начисленных налогов, таможенных и обязательных платежей в бюджет в установленном порядке.

Бухгалтерский учет налоговых и таможенных льгот с условием направления высвобождаемых средств на выполнение целевых задач ведется на счете 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием" по видам предоставленных налоговых и таможенных льгот.

В целях детального учета при начислении налоговых и таможенных льгот в рабочем плане счетов хозяйствующих субъектов открываются:

- в группе счетов учета авансовых платежей в бюджет (4400) счет "Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет - налоговые и таможенные льготы (по видам)";

- в группе счетов учета задолженности по платежам в бюджет (6400) счет "Задолженность по платежам в бюджет - налоговые и таможенные льготы (по видам)";

- в группе счетов учета задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) счет "Платежи в государственные целевые фонды - налоговые льготы (по видам)";

- в группе счетов учета задолженности разным кредиторам (6900) счет "Начисленные налоговые льготы по НДС и акцизам при импорте (по видам)".

Налоговые и таможенные льготы в бухгалтерском учете отражаются в следующем порядке:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На сумму начисленных в общеустановленном порядке налогов и таможенных платежей (за исключением НДС для плательщиков данного налога, а также акцизного налога, принимаемого к зачету в соответствии с законодательством), которые в соответствии с законодательством включаются в покупную стоимость при приобретении товарно-материальных запасов, основных средств, нематериальных активов и оборудования к установке, включая импортируемые	0800 0700 1000 – 2900	6410
2	На сумму НДС для плательщиков данного налога, а также акцизного налога, которая принимается к зачету в соответствии с законодательством при приобретении товарно-материальных запасов на территории Республики Узбекистан	4410	6010 6120 6900
3	На сумму начисленного НДС для плательщиков данного налога, а также акцизного налога, которая принимается к зачету в соответствии с законодательством при импорте товарно-материальных запасов	4410	6990
4	На сумму высвободившихся средств в результате освобождения от уплаты НДС и акцизного налога при импорте товарно-материальных запасов	6990	8840
5	На сумму НДС, акцизного налога, начисленных при реализации продукции (работ, услуг)	4010 4120	6410
6	При зачете ранее начисленных сумм НДС и акцизного налога, которые принимаются к зачету в соответствии с законодательством	6410	4410
7	На сумму высвободившихся средств в результате освобождения от уплаты НДС и акцизного налога при реализации продукции (работ, услуг)	6410	8840
8	На сумму НДС при выбытии основных средств и других активов	9200	6410
9	На сумму начисленных в общеустановленном порядке налогов и обязательных платежей в бюджет, относимых в соответствии с законодательством к расходам периода	9430	6410 6520
10	На сумму начисленных в общеустановленном порядке налогов и обязательных платежей в бюджет, относимых за счет прибыли хозяйствующих субъектов	9800	6410

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
11	На сумму высвободившихся в результате освобождения от уплаты налогов и обязательных платежей в бюджет средств	6410 6520	8840

Суммы средств, высвободившиеся в результате предоставления налоговых и таможенных льгот, учитываемые на счете 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием", списываются в следующем порядке:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	При направлении на приобретение основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, погашение кредитов и займов, реконструкцию и модернизацию основных средств, в случае указания льготного периода - по наименьшему из сроков: истечения льготного периода или фактического использования, а в случаях, когда льготный период не указан - ежегодно	8840	8530
2	При направлении на покрытие текущих расходов, приводящих к образованию текущих обязательств (например, начисление заработной платы, аренды, отчислений в государственные целевые фонды и т. п.)	8840	6010 6120 6710 6900 и т.д.

Суммы средств, высвобождаемых при предоставлении налоговых и таможенных льгот, если не предусмотрено их целевое использование, не отражаются на балансовых счетах бухгалтерского учета и в связи с этим не подлежат отражению в Отчете о финансовых результатах (форма № 2) и, соответственно, не влияют на формирование финансовых результатов.

В целях обеспечения надлежащего бухгалтерского учета средств, высвобождаемых при временных налоговых и таможенных льготах, если не предусмотрено их целевое использование, открываются отдельные забалансовые счета "Временные налоговые и таможенные льготы" по каждому виду налога, таможенного и обязательного платежа в бюджет.

Сумма высвободившихся средств, исчисленная по каждому виду налога, таможенного и обязательного платежа в бюджет, отражается в общеустановленном порядке по дебету данных счетов.

По истечении льготного периода сумма высвободившихся средств, учитываемая по дебету забалансовых счетов "Временные налоговые и таможенные льготы", списывается в кредит этих счетов.

Средства, высвобождаемые при постоянных налоговых и таможенных льготах, если не предусмотрено их целевое использование, раскрываются в пояснительной записке к финансовой отчетности по каждому виду налога, таможенного и обязательного платежа в бюджет.

Хозяйствующие субъекты для подтверждения целевого использования средств, высвободившихся в результате предоставления налоговых и таможенных льгот, ежегодно вместе с годовой финансовой отчетностью представляют в органы государственной налоговой службы расчет об их использовании.

При установлении фактов нецелевого использования средств и отчуждении (реализации) активов, до истечения льготного периода приобретенных за счет средств, высвобожденных в результате налоговых и таможенных льгот, эти средства взыскиваются в бюджет с применением штрафных санкций, с учетом пени, в соответствии с законодательством.

Хозяйствующие субъекты несут ответственность за правильность и своевременность представления расчетов.

В случае непредставления расчетов либо их несвоевременного представления к хозяйствующим субъектам применяются финансовые санкции в соответствии с законодательством.

11.3. Учет расчетов с подотчетными лицами

Практически каждая организация сталкивается с необходимостью выдавать наличные деньги на приобретение тех или иных материальных ценностей (т.е. на хозяйственные нужды) и на командировочные расходы. В организации в этой связи должен быть издан приказ руководителя, в котором бы утверждался список лиц, имеющих право получить наличные деньги под отчет, и указан был максимальный срок, на который эти деньги могли быть выданы.

Выдача наличных денег на хозяйственные нужды — распространенное явление, поскольку позволяет организациям значительно экономить время по сравнению с безналичными расчетами. Для получения денег работник пишет заявление с просьбой выдать ему необходимую сумму с указанием конкретной цели, на которую эта сумма должна быть выдана. Руководитель организации (или структурного подразделения) на этом заявлении должен поставить визу или издать отдельный приказ, который будет являться основанием для бухгалтерии выдать данному работнику необходимую сумму на определенный срок. Кассир выписывает расходный ордер на имя работника и выдает требуемую сумму, делается также соответствующая запись в кассовой книге, и в журнале регистрации хозяйственных операций записывается проводка на выданную сумму:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Выдана из кассы сумма под отчет	4220 4230	5010

Следует, однако, помнить, что согласно п. 9 «Правила ведения кассовых операций юридическими лицами», утвержденным Постановлением правления ЦБ, зарегистрированным МЮ 05.03.2004 г. № 565-5, запрещено выдавать деньги под отчет, если работник не отчитался полностью по предыдущему авансу.

По истечении, отведенного работнику срока он в течение 3 рабочих дней должен отчитаться за полученные деньги. Работник заполняет бланк авансового отчета, в котором он в хронологическом порядке перечисляет произведенные затраты и прилагает оправдательные документы (проездные билеты, товарные и кассовые чеки и т.д.). Авансовый отчет должен быть подписан помимо подотчетного лица, главным бухгалтером и утвержден руководителем организации. Приобретенные товарно-материальные ценности по фактической себестоимости их приобретения приходяются на складе, а на бланке авансового отчета и в журнале регистрации хозяйственных операций делается запись проводки (например, если куплены материалы):

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	На стоимость материалов	1000	4230

Счет 4200 — активный, он может иметь дебетовое сальдо. Если работник полностью не отчитался за полученную сумму, сальдо будет дебетовым. Работник должен будет возратить неизрасходованный остаток в кассу. При возврате денег в кассу кассир выписывает приходный ордер, выдает работнику квитанцию от приходного ордера, делает соответствующую запись в кассовой книге и эту операцию отражает бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получены в кассу суммы, неизрасходованные подотчетным лицом	5010	4220 4230

Если же работник, сдавая авансовый отчет, не возвращает остаток в кассу, то эта задолженность может быть погашена из заработной платы работника, что будет отражено проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Из заработной платы удержаны суммы, неизрасходованные подотчетным лицом	6710	4220

Нередко, наоборот, работник расходует большую сумму, чем ему было выдано под отчет. В этом случае после принятия авансового отчета на счете 4200 остается кредитовое сальдо, т.е. отражается задолженность организации работнику. При ее погашении кассир выписывает расходный ордер, делает соответствующую запись в кассовой книге, и эта операция в учете отражается проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Выдана из кассы сумма перерасхода по авансовому отчету	4220 4230	5010

Если работник направляется в командировку, то руководителем организации должен быть издан приказ о направлении данного работника в командировку. В приказе должны быть указаны цель командировки, место назначения и срок командировки. Работнику выписывается командировочное удостоверение. На командировочном удостоверении при прибытии в пункт назначения и выбытии ставятся печати тех организаций, куда был направлен работник, что является наряду с проездными билетами фактом, подтверждающим пребывание работника в месте назначения, и служит основанием для расчета суточных. По возвращении из командировки, работник в течение 3 рабочих дней должен представить в бухгалтерию авансовый отчет. Бухгалтерия относит расходы по командировке на счета производственных расходов (например, в дебет сч. 2010) или, если это было связано с приобретением материалов, в дебет сч. 1010 в корреспонденции со сч. 4200.

Корреспонденция счетов по расчетам с подотчетными лицами

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Выдано под отчет из кассы	4200	5010
2	Отнесение расходов подотчетных лиц на расходы по приобретению основных средств и нематериальных активов	0820 0830	4200
3	Отнесение расходов подотчетных лиц на расходы по приобретению материалов	1000	4200
4	Отнесение расходов подотчетных лиц на счета расходов производства	2010 2310 2510	4200
5	Отнесение расходов подотчетных лиц на расходы на продажу	9410	4200

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
6	Возврат подотчетными лицами остатка неиспользованного аванса	5010	4220 4230
7	Удержана задолженность работника по подотчетным суммам	6710	4200
8	Отражена положительная курсовая разница по авансовому отчету	4200	9540
9	Отражена отрицательная курсовая разница по авансовому отчету	9610	4200

Вопросы для самопроверки

1. Какие налоги и другие обязательные платежи действуют на территории Республики Узбекистан?
2. Какие юридические лица являются плательщиками налога на прибыль?
3. Кто не является плательщиком налога на прибыль юридических лиц?
4. Что является объектом обложения налогом на прибыль юридических лиц?
5. На какую сумму уменьшается налогооблагаемая прибыль юридических лиц?
6. Какие юридические лица освобождаются от уплаты налога на прибыль юридических лиц?
7. Какие доходы включаются в совокупный доход?
8. Какие доходы относятся к прочим доходам, не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг)?
9. С точки зрения бухгалтерского учета расходы как подразделяются?
10. Какие расходы относятся в состав затрат включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг)?
11. Какие расходы относятся к прочим расходам?
12. Какую разницу понимают под постоянной разницей?
13. Какую разницу понимают под временной разницей?
14. Кто является плательщиком налога на добавленную стоимость?
15. Какие юридические и физические лица являются плательщиками акцизного налога?
16. Кто является плательщиком налога на имущество юридических лиц?
17. Всем ли работникам организации могут быть выданы деньги под отчет?
18. Есть ли ограничения по расчетам наличными между юридическими лицами?
19. Может ли работник, не отчитавшись по предыдущему авансу, снова получить деньги под отчет?

20. В какой срок должен отчитаться работник по полученному под отчет авансу?

21. Может ли организация увеличить размер суточных для своих работников сверх установленного норматива, и как это отразится на налогообложении?

22. Какой порядок получения валюты для зарубежной командировки?

23. Какие расходы компенсируются работнику по заграничным командировкам?

24. По какому курсу пересчитываются расходы в валюте в авансовом отчете?

25. В какой срок должен быть представлен авансовый отчет по заграничной командировке?

Тесты для самостоятельного контроля

1. *С точки зрения налогообложения расходы налогоплательщика подразделяются:*

1. на вычитаемые и не вычитаемые;
2. не подразделяются;
3. на 6 видов.

2. *Начисление долгосрочных обязательств по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам:*

1. дебет 9810 кредит 7250;
2. дебет 9810 кредит 6410;
3. дебет 6410 кредит 5110.

3. *Перевод текущей части долгосрочных обязательств по отсроченному налогу на доходы (прибыль) по временным разницам:*

1. дебет 9810 кредит 6250;
2. дебет 7250 кредит 6250;
3. дебет 6250 кредит 7250.

4. *Начислен к уплате в бюджет налог на прибыль:*

1. дебет 9810 кредит 7250;
2. дебет 7250 кредит 6250;
3. дебет 9810 кредит 6410.

5. *Суммы НДС по приобретенным материальным ресурсам:*

1. дебет 4410 кредит 6010;
2. дебет 7250 кредит 6250;
3. дебет 1010 кредит 6010.

6. *Принимается к зачету НДС, относящийся к материальным ресурсам:*

1. дебет 4410 кредит 6010;
2. дебет 6410 кредит 4410;
3. дебет 6410 кредит 5110.

7. *Перечислены авансы по налогам и сборам в бюджет:*

1. дебет 4410 кредит 5110;
2. дебет 6410 кредит 4410;
3. дебет 9810 кредит 6410.

8. *Начислены суммы НДС и акцизов при реализации готовой продукции:*

1. дебет 4410 кредит 6410;
2. дебет 4010 кредит 6410;
3. дебет 9010 кредит 6410.

9. *Начислен налог на имущество:*

1. дебет 4010 кредит 6410;
2. дебет 6410 кредит 4410;
3. дебет 9430 кредит 6410.

10. *Деньги под отчет могут быть выданы:*

1. любому сотруднику организации;
2. административно-управленческому персоналу;
3. сотрудникам по списку, утвержденному руководителем организации.

11. *Выдачу денег под отчет в бухгалтерском учете отражают проводкой:*

1. дебет 4200 кредит 5010;
2. дебет 4730 кредит 5010;
3. дебет 9430 кредит 5010.

12. *Для работника, направленного в зарубежную командировку, валюта приобретается:*

1. в обменном пункте;
2. за рубежом в обмен на суммы;
3. снимается с валютного счета или покупается в обменном пункте.

13. *Авансовый отчет по командировке должен быть сдан в бухгалтерию в течение:*

1. недели;
2. 3 календарных дней;
3. 3 рабочих дней.

14. *В авансовом отчете по зарубежной командировке расходы должны быть отражены:*

1. в валюте;
2. в сумах, по курсу ЦБ на дату расходов;
3. в сумах, по курсу ЦБ на дату утверждения авансового отчета.

Правильные ответы

1-1; 2-1; 3-2; 4-3; 5-1; 6-2; 7-1; 8-2; 9-3; 10-3; 11-1; 12-3; 13-3; 14-3.

ГЛАВА 12. УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

12.1. Сущность и понятие капитала

По существу, капитал, являясь экономическим ресурсом, представляет собой совокупность привлеченного и собственного капитала, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации.

Привлеченный капитал — это кредиты, займы и кредиторская задолженность, т.е. обязательства перед физическими и юридическими лицами.

Собственный капитал — это капитал за вычетом привлеченного капитала (обязательства), который состоит из совокупности уставного, добавочно-го и резервного капитала, нераспределенной прибыли и прочих резервов (целевые фонды и резервы).

Кроме того, капитал организаций подразделяется на активный и пассивный.

Активный капитал — это стоимость всего имущества по составу и размещению, т.е. все то, чем владеет организация как юридически самостоятельное лицо.

Пассивный капитал — это источники имущества (активного капитала) организации. Он состоит из собственного и привлеченного капитала.

Все представленные понятия можно выразить следующим уравнением:

Активы = Собственный капитал + Финансовые обязательства.

Иногда собственный капитал выступает как остаточный, поскольку он отражает совокупность средств, которые остаются в распоряжении организации после выплаты финансовых обязательств. В этом случае уравнение выглядит так:

Собственный капитал = Активы - Финансовые обязательства.

12.2. Учет уставного капитала

Уставный капитал — это стартовый капитал, необходимый организации для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Уставный капитал учрежденного акционерного общества представляет собой сумму номинальной стоимости акций этого общества, распределенных между акционерами.

Общество вправе размещать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций. В соответствии со ст. 19 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 20% от уставного капитала общества.

При учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей.

Уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении организацией и гарантирует интересы его кредиторов. У коммерческих организаций с любым организационно-правовым статусом учет уставного капитала в форме вкладов (паев) и акций по их первоначальной стоимости, определенной в учредительных документах на дату регистрации организации, ведется на счете 8300 «Уставный капитал». кредитовый остаток этого счета должен соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по кредиту счета 8300 «Счета учета уставного капитала» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения или уменьшения капитала только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

В соответствии со ст. 20 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» минимальный размер уставного фонда акционерного общества должен составлять не менее суммы, эквивалентной пятидесяти тысячам долларов США по курсу ЦБ РУз. на дату государственной регистрации общества.

Предельный срок формирования уставного капитала общества в размере, предусмотренном учредительными документами, не должен превышать одного года с момента государственной регистрации общества, если иное не предусмотрено законодательством.

В случае изменения суммы минимальной заработной платы в установленном законодательством порядке уставный фонд акционерного общества должен быть приведен в течение одного года в соответствие с установленным размером.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Уставный капитал, сложившийся как акционерный, т.е. путем выпуска и продажи акций, имеет наиболее сложную структуру, порядок формирования и изменения.

В настоящее время законодательством Республики Узбекистан предусматривается создание акционерных обществ (предприятий) открытого и закрытого типа. Уставный капитал акционерного общества открытого типа разделяется на определенное число акций, имеющих номинальную (нарицательную) стоимость. Любой инвестор может приобрести эти акции по открытой подписке либо через посреднические организации.

В закрытом акционерном обществе акции распространяются между заранее определенными участниками либо они вообще могут не выпускаться.

При этом взнос каждого акционера в уставный капитал общества определяется учредительным договором или протоколом, который подписывают все участники.

Все акции, выпускаемые как открытым, так и закрытым акционерными обществами, являются именованными и при их учреждении должны быть размещены среди учредителей. Акционерное общество вправе эмитировать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой.

В акционерных обществах (АО) бухгалтерский учет уставного капитала и расчетов с учредителями осуществляется в соответствии с нормативными документами, регламентирующими этот процесс.

В соответствии со ст. 30 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» уставный капитал акционерного общества оценивается по номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами. Акции, размещаемые при учреждении общества, должны быть оплачены учредителями в срок не позднее одного года с даты государственной регистрации общества. По истечении указанного срока акции, не оплаченные учредителями, подлежат аннулированию.

Дополнительные акции общества должны быть оплачены в течение срока размещения, указанного в решении о выпуске данных акций.

Синтетический и аналитический учет уставного капитала ведется в соответствующих регистрах бухгалтерского учета на основании прошедших государственную регистрацию учредительных документов предприятия, договоров купли-продажи акций в акционерных обществах и другой первичной документации.

Аналитический учет уставного капитала открытого акционерного общества организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование детализированной информации о типах акций, их видах, стадиях накопления капитала, акционерах.

Организация аналитического учета уставного капитала должна решать две основные задачи:

- учет и точное подтверждение прав собственников (в том числе при их смене) на ценные бумаги;
- получение информации о лицах, которые вправе требовать от акционерного общества исполнения обязательств по выпущенным ценным бумагам.

Обе задачи могут решаться через учет акций, проданных акционерам, путем ведения реестра акционеров непосредственно акционерным обществом или с помощью привлеченной для этого специализированной профессиональной организации. При этом организация, ведущая реестр акционеров (акционерное общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг), является держателем реестра акционеров.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей, предусмотренных учредительными доку-

ментами, отражается по дебету 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» и кредиту 8300 «Счета учета уставного капитала». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» в корреспонденции со счетами по учету имущества, денежных средств.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Утвержден уставный капитал (после регистрации предприятия) в сумме, предусмотренной учредительными документами	4610	8300
2	Отражается фактическое поступление вкладов учредителей в уставный капитал организации на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин, оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам	0100 0700	4610
3	Отражается фактическое поступление вкладов учредителей в уставный капитал организации на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов	0400	4610
4	Отражается фактическое поступление вкладов учредителей в уставный капитал организации на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и др. материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам	1000 2800 2900	4610
5	Отражается фактическое поступление вкладов учредителей в уставный капитал организации на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками (учредителями)	5010 5110 5210 5510	4610
6	Отражается фактическое поступление вкладов учредителей в уставный капитал организации на стоимость долговых ценных бумаг, внесенных в счет уставного капитала	0600 5810	4610

Материальные ценности и нематериальные активы, внесенные в счет вклада в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Изменение размера уставного капитала организации всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

Решение об увеличении уставного фонда общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или наблюдательным советом, если в соответствии с уставом общества или решением общего собрания акционеров наблюдательному совету общества принадлежит право принятия такого решения. Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

Решением об увеличении уставного фонда общества путем размещения дополнительных акций должны быть определены количество размещаемых дополнительных простых (обыкновенных) акций и каждого типа привилегированных акций в пределах количества (доли) объявленных акций, сроки и условия их размещения, в том числе цена размещения дополнительных акций общества для акционеров, имеющих в соответствии с настоящим Законом преимущественное право приобретения размещаемых акций.

Увеличение уставного фонда общества путем размещения дополнительных акций регистрируется в размере номинальной стоимости размещенных дополнительных акций. При этом количество объявленных акций определенных категорий и типов должно быть уменьшено на число размещенных дополнительных акций этих категорий и типов (ст. 21 Закон РУз. «Об акционерных обществах и защите прав акционеров»).

Увеличение уставного капитала организации может осуществляться в случаях:

- увеличения номинальной стоимости акций;
- размещения дополнительных акций (вкладов).

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отражается зарегистрированный уставный капитал предприятия	4610	8300
2	Привлечение дополнительных средств участников (учредителей)	4610	8300
3	Часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала:		
	- в размере начисленных дивидендов	8710	6610
	- в размере прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала	6610	8310-8330

Уставный фонд общества может быть уменьшен путем:

- уменьшения номинальной стоимости акций;
- сокращения их общего количества;
- путем приобретения части акций обществом с последующим их погашением.

При уменьшении уставного фонда необходимо соблюдать предусмотренные в случае ликвидации общества условия защиты интересов акционеров. Уменьшение уставного фонда общества путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена в уставе общества.

Общество не вправе уменьшать уставный фонд, если в результате этого его размер станет меньше установленного законодательством минимального размера уставного фонда общества, определяемого на дату регистрации соответствующих изменений в уставе общества.

Решение об уменьшении уставного фонда и о внесении соответствующих изменений в устав общества принимается общим собранием акционеров.

Принимая решение об уменьшении уставного фонда, общее собрание акционеров указывает причины уменьшения фонда и устанавливает порядок его уменьшения.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Уменьшен уставный капитал до величины оплаченного капитала	8310-8330	4610
2	Возврат вкладов учредителям предприятия	8330	6620
3	Выкупленные и аннулированные акции списаны на уменьшение уставного капитала:		
	а) выкуплены свыше стоимости номинала		
	• на номинальную стоимость	8310 8320	8610 8620
	• на сумму, превышающую номинальную стоимость	8410 9690	8610 8620
	б) выкуплены ниже стоимости номинала		
• на покупную стоимость	8310 8320	8610 8620	
• на сумму ниже номинала	8310 8320	9590	

Реестр акционеров общества представляет собой сформированный на определенную дату список зарегистрированных владельцев акций с указанием наименования, количества, номинальной стоимости и типа принадлежащих им акций, а также сведений, позволяющих направлять информацию зарегистрированным в реестре лицам.

Центральный депозитарий ценных бумаг, выполняющий функции центрального регистратора, обязан обеспечить формирование реестров акционеров обществ и хранить сформированные реестры.

Общество обязано не позднее одного месяца с даты его государственной регистрации заключить договор с Центральным депозитарием ценных бумаг, выполняющим функции центрального регистратора.

При этом общество не освобождается от ответственности за ведение и хранение реестра акционеров.

Акционерное общество, трансфергент, Центральный депозитарий ценных бумаг, выполняющий функции центрального регистратора, и номинальные держатели ценных бумаг несут солидарную ответственность за полноту и достоверность сведений в реестре акционеров общества и обязаны возместить причиненный акционеру их действиями или бездействием ущерб.

Учет расчетов общества с акционерами по принадлежащим им акциям целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров о стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендах являются основанием для отражения данных о стоимости уставного капитала и расчетов с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

12.3. Учет формирования добавочного капитала

Обобщение информации о наличии и движении добавленного капитала, превышающего номинальную стоимость сумм, полученных за простые и привилегированные акции, то есть эмиссионного дохода, получаемого при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость, а также сумм курсовых разниц, возникающих при формировании уставного капитала, осуществляется на счетах:

8410 "Эмиссионный доход";

8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала".

Счет 8410 "Эмиссионный доход" предназначен для обобщения информации о средствах, полученных сверх номинальной стоимости акций при первичной продаже.

Поступление сумм учитывается по кредиту счета 8410 "Эмиссионный доход".

Аналитический учет по счету 8410 "Эмиссионный доход" ведется по полученным доходам по простым и привилегированным акциям.

Эмиссионный доход создается в акционерных обществах открытого типа и представляет собой сумму превышения продажной цены акций над номинальной в ходе проведения открытой подписки. При получении такого дохода в бухгалтерском учете производится запись по кредиту счета 8410 «Эмиссионный доход» в корреспонденции со счетом 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Пример. ОАО осуществило дополнительный выпуск акций на общую сумму 1 000 000 сум. Выпуск состоит из 100 акций с номиналом 10 000 сум. Все акции были размещены среди учредителей по цене 13 500 сум.

Таким образом, в оплату уставного капитала поступило 1 350 000 сум (13 500 x 1000). Необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Учтена задолженность учредителей по оплате акций	1 000 000	4610	8310
2	Оплачены акции учредителям по цене выше номинала	1 350 000	5110	
		1 000 000		4610
	Отражен эмиссионный доход (1 350 000 – 1 000 000)	350 000		8410

Использование средств на покрытие разницы между номинальной и покупной стоимостью при аннулировании выкупленных собственных акций - по дебету этого счета 8410 "Эмиссионный доход".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Использованы средства добавленного капитала на покрытие разницы между номинальной и покупной стоимостью выкупленных собственных акций при их аннулировании	8410	8610 8620

Счет 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала" предназначен для учета курсовых разниц, возникающих в процессе формирования уставного капитала. При формировании уставного капитала валюту и валютные ценности оценивают по курсу ЦБ РУз. на момент внесения вклада в уставный капитал. Оценка валюты и валютных ценностей и другого имущества может отличаться от оценки их в учредительных документах на момент регистрации. Возникающую при этом курсовую разницу учитывают на счете 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала". Положительную курсовую разницу в оценках отражают по кредиту счета 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала", а отрицательную курсовую разницу - по дебету счета 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала". Данный порядок списания курсовой разницы позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренные в учредительных документах.

Аналитический учет по счету 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала" ведется по каждому учредителю.

Согласно с п. 25 НСБУ №22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» курсовая разница при формировании уставного капитала хозяйствующего субъекта, возникающая между курсами Центрального банка на дату регистрации учредительных документов и дату фактиче-

ского взноса средств в уставный капитал, отражается в бухгалтерском учете как добавленный капитал.

В современных условиях она бывает, как правило, положительной и поэтому рассматривается в качестве инфляционного источника, учитываемого в составе добавочного капитала.

В бухгалтерском учете положительная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал организации, отражается записью по кредиту счета 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала" в корреспонденции со счетом 4610 "Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал".

Пример. Одним из учредителей ООО является иностранное лицо. В качестве взноса в уставный капитал ООО вносится сырье стоимостью 10 000 у.е. На момент регистрации уставного капитала курс ЦБ составлял 1 330 сум за 1 у.е. На момент фактического внесения сырья учредителем в уставный капитал ООО курс ЦБ составлял 1 370 сум за 1 у.е.

Порядок отражения хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражен уставный капитал в сумме вкладов иностранного учредителя, предусмотренной учредительными документами (10 000 x 1 330)	13 300 000	4610	8330
2	Отражается погашение задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал путем передачи сырья (10 000 x 1 370)	13 700 000	1010	
		13 300 000		4610
	Отражена положительная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса сума по отношению к иностранной валюте в части задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал ООО	400 000		8420

В бухгалтерском учете отрицательная курсовая разница, возникшая при внесении иностранной валюты в уставный капитал организации, отражается записью по дебиту счета 8420 "Курсовая разница при формировании уставного капитала".

Пример. Одним из учредителей ООО является иностранное лицо. В качестве взноса в уставный капитал ООО вносится сырье стоимостью 5 000 у.е. На момент регистрации уставного капитала курс ЦБ составлял 1 330 сум за

1 у.е. На момент фактического внесения сырья учредителем в уставный капитал ООО курс ЦБ составлял 1 300 сум за 1 у.е.

Порядок отражения хозяйственной ситуации на счетах бухгалтерского учета

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражен уставный капитал в сумме вкладов иностранного учредителя, предусмотренной учредительными документами (5 000 x 1 330)	6 650 000	4610	8330
2	Отражается погашение задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал путем передачи сырья (5 000 x 1 300)	500 000	1010	
	(5 000 x 1 330)	6 650 000		4610
	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса сума по отношению к иностранной валюте в части задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал ООО (5 000 x 30)	150 000	8420	

12.4. Формирование и учет резервного капитала

Организации должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. По своему усмотрению его могут создавать и предприятия других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

В акционерном обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее пятнадцати процентов от его уставного фонда (ст. 34 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров»). Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее пяти процентов от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, погашения облигаций общества, выплаты дивидендов по привилегированным

акциям и выкупа акций по требованию акционеров, имеющих на это право в соответствии с настоящим законом.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Бухгалтерский учет формирования резервного капитала должен обеспечивать получение информации, необходимой для контроля за соблюдением его верхней и нижней границы. Во всех случаях предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками предприятия и зафиксирована в учредительных документах. При этом для акционерных обществ и совместных предприятий законодательно установлен еще его минимальный размер.

Источником формирования резервного капитала для предприятий всех организационно-правовых форм выступает только нераспределенная чистая прибыль.

Обобщение информации о резервном капитале, создающемся за счет прибыли согласно учредительным документам предприятия, инфляционных резервах, образующихся при переоценке имущества, безвозмездно полученном имуществе, кроме денежных средств, осуществляется на счетах:

8510 "Корректировки по переоценке имущества";

8520 "Резервный капитал";

8530 "Безвозмездно полученное имущество".

На счете 8510 "Корректировки по переоценке имущества" учитываются изменения стоимости имущества в результате его переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества" в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определены прирост стоимости в результате переоценки.

Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, оно отражается по дебету счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества". Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу, признается как расход и отражается на счете 9430 "Прочие операционные расходы".

В результате переоценки объектов основных средств величина резервного капитала может изменяться в сторону не только увеличения, но и уменьшения.

В бухгалтерском учете изменения (увеличение) первоначальной стоимости основных средств, оборудования к установке отражается записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Увеличение резервного капитала в результате дооценки имущества: а) основных средств	0110-0199	8510

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
	б) основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды в) оборудование, к установке г) незавершенного строительства д) долгосрочных инвестиций	0310 0710-0720 0810 0610-0690	
2	Уменьшение резервного капитала в результате уценки активов в пределах суммы увеличения стоимости от предыдущих дооценок: а) основных средств б) основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды в) оборудование, к установке г) незавершенного строительства д) долгосрочных инвестиций - в сумме, превышающей увеличение от предыдущих переоценок: а) основных средств б) основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды в) оборудование, к установке г) незавершенного строительства д) долгосрочных инвестиций	8510 9430	0110-0199 0310 0710-0720 0810 0610-0690 0110-0199 0310 0710-0720 0810 0610-0690
3	Переоценка износа основных средств: а) дооценки б) уценки	8510 0211-0290	0211-0299 8510

Пример. ЗАО имеет на балансе токарный станок. Первоначальная стоимость станка — 1 000 000 сум, сумма начисленной амортизации 30 000 сум. По состоянию на 1 января 2008 года станок был переоценен с коэффициентом 1,5 (в соответствии с рыночными ценами).

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета переоценки объекта основных средств должен выглядеть следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Увеличение стоимости станка в результате переоценки (1 000 000 x 1,5 – 1 000 000)	500 000	0130	8510
2	Доначислена сумма амортизации станка в результате переоценки (30 000 x 1,5 – 30 000)	15 000	8510	0230

Таким образом, в результате переоценки резервный капитал будет увеличен на 485 000 сум (500 000 – 15 000).

Распределения накопленной суммы по переоценке имущества между учредителями при ликвидации предприятия отражается по дебету счета 8510 "Корректировки по переоценке имущества" в корреспонденции со счетом 6620 "Задолженность выбывающим учредителям по их доле".

Счет 8520 "Резервный капитал" предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством Республики Узбекистан и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 "Резервный капитал" в корреспонденции со счетом 8710 "Нераспределенная прибыль отчетного периода".

Аналитический учет по счетам учета резервного капитала ведется по видам и источникам формирования резервного капитала.

Образование резервного капитала за счет средств нераспределенной чистой прибыли отражается записью по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 8520 «Резервный капитал».

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование резервного капитала на погашение облигаций и выкуп акций общества, если иных средств для этого недостаточно, а также на покрытие убытков от хозяйственной деятельности за отчетный год. При формировании резервного капитала за счет чистой прибыли делается запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Суммы нераспределенной прибыли текущего года, направляемые в резервный капитал в соответствии с учредительными документами и в установленном законодательством порядке	8710	8520

Использование резервного капитала отражается записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены доходы (дивиденды) участникам за счет резервного капитала при ликвидации предприятия	8520	6610 6620

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
2	Суммы резервного капитала, направляемые на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года	8520	6610

Пример. Устав организации предусматривает создание резервного капитала в размере 2 500 000 сумов. Согласно уставу в резервный капитал ежегодно отчисляются 5% чистой прибыли общества, пока он не достигнет 2 500 000 сумов.

По итогам первого года работы чистая прибыль составила 40 000 000 сумов. Согласно уставу в резервный капитал должно быть зачислено 2 000 000 сумов (40 000 000 x 5%).

В учете необходимо сделать следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала	2 000 000	8710	8520

По итогам второго года работы организация получила убыток 6 000 000 сум. Чтобы его полностью погасить, нераспределенной прибыли прошлых лет не хватило. Поэтому собственники организации решили направить на выплату дивидендов по привилегированным акциям. В бухгалтерском учете следует произвести следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Суммы резервного капитала, направляемые на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии прибыли отчетного года	2 000 000	8520	6610

По итогам третьего года работы чистая прибыль организации составила 50 000 000 сумов 5% от этой суммы составляют 2 500 000 сумов. Этих средств достаточно, чтобы полностью сформировать резервный капитал организации, как это предусмотрено уставом (в размере 2 500 000 сумов). В бухгалтерском учете следует сделать следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Чистая прибыль направлена на формирование резервного капитала	2 500 000	8710	8520

Счет 8530 "Безвозмездно полученное имущество" предназначен для учета безвозмездно полученного имущества.

Безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 8530 "Безвозмездно полученное имущество" в корреспонденции со счетами учета имущества. Стоимость безвозмездно полученного имущества облагается налогом и в целях налогообложения включается в совокупный доход. Порядок налогообложения безвозмездно полученного имущества регулируется налоговым законодательством Республики Узбекистан.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Безвозмездно полученные ценные бумаги	0610	8530
		5810	
2	Безвозмездно полученные основные средства	0110 - 0190	8530
3	Безвозмездно полученное оборудование к установке	0710 - 0720	8530

12.5. Учет использования чистой прибыли на выплату дивидендов

В следующем за отчетным году на основании решения общего собрания акционеров (участников) производится распределение чистой прибыли. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов акционерам и учредителям, на возмещение убытков предыдущих отчетных периодов, на отчисление средств в резервный капитал организации и на другие цели.

В акционерных и хозяйственных обществах доход с собственности выплачивают акционерам, учредителям в виде дивидендов, которые являются частью чистой прибыли, распределяемой между собственниками по каждой акции или пропорционально доле учредителя в уставном капитале хозяйственного общества. Дивиденды выплачиваются ежеквартально, раз в полгода или раз в год по результатам года.

Для учета расчетов по дивидендам используется пассивный счет 6610 "Дивиденды к оплате". Начисленные суммы дивидендов отражаются бухгалтерской записью:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены дивиденды по доходам за период	8710	6610

Дивиденды, начисляемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты, а начисляемые физическим лицам — по ставкам налога на доходы физических лиц.

На суммы налога, удержанные по дивидендам, делается проводка:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Удержан налог на доход с суммы дивидендов	6610	6410

Порядок выплаты дивидендов по акциям объявляется при их выпуске и может быть изменен только общим собранием акционеров. Решение (объявление) о выплате ежеквартальных, полугодовых дивидендов может быть принято в течение двух месяцев после окончания соответствующего периода (ст. 55 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров»).

Выплата дивидендов отражается следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Произведена выплата дивидендов	6610	5010 5110 5210

В случае невыплаты эмитентом по его вине дивидендов в установленные общим собранием акционеров сроки, по невыплаченным и недополученным дивидендам начисляются пени, исходя из ставок рефинансирования, установленных Центральным банком.

Общество не вправе принимать решения о выплате (объявлении) дивидендов по акциям:

- до полной оплаты всего уставного фонда 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.

12.6. Учет целевого финансирования

Целевое финансирование представляет собой средства, предназначенные на финансирование тех или иных мероприятий целевого назначения, а именно: содержание детских и культурно-просветительных учреждений, подготовку кадров, научно-исследовательские работы, капитальные вложения, строительство жилых домов, покрытие убытков и др.

Источниками формирования целевых фондов выступают бюджетные ассигнования и внебюджетные фонды, взносы родителей, плата за обучение и др.

Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами. Использование этих средств не по назначению запрещено.

Обобщение информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату, осуществляется на следующих счетах:

8810 "Гранты";

8820 "Субсидии";

8830 "Членские взносы";

8840 "Налоговые льготы с целевым использованием";

8890 "Прочие целевые поступления".

Условиями для отражения вышеуказанных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- а) использование по целевому назначению;
- б) отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- в) безвозвратность при выполнении определенных условий.

Под грантом понимают безвозмездную, гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается, соответственно, по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 "Задолженность прочих дебиторов".

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу ЦБ РУз. на день совершения хозяйственной операции.

Счет 8820 "Субсидии" предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий, т.е. денежной или натуральной помощи, оказываемой государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики. Государственная (правительственная) помощь может быть предоставлена в разных формах (дотации и т.д.) и на различных условиях.

Учет государственных субсидий осуществляется в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ № 10) "Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи", утвержденным Министерством финансов Республики Узбекистан 19 октября 1998 года № 52 (рег. № 562 от 03.12.1998 г., "Бюллетень нормативных актов министерств, государственных комитетов и ведомств Республики Узбекистан" 1999 г. № 6).

На счете 8830 "Членские взносы" отражаются суммы членских взносов членов общества, определенных учредительными документами.

Поступление членских взносов отражается по кредиту счета 8830 "Членские взносы" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На счете 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием" отражаются суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств на выполнение целевых задач.

На сумму высвободившихся средств дебетуются счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам), кредитуются счет 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием".

Суммы высвобожденных в результате освобождения от налогообложения средств, в случае указания льготного периода - по истечении льготного периода, а в остальных случаях ежегодно, списываются с дебета счета 8840 "Налоговые льготы с целевым использованием" в кредит счета 8530 "Безвозмездно полученное имущество".

Прочие целевые поступления отражаются на счете 8890 "Прочие целевые поступления" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счетам учета целевых поступлений (8800) ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

Сальдо по кредиту этих счетов показывает остаток неизрасходованных средств на начало и конец отчетного периода.

Аналитический учет по счетам 8810-8890 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Поступления средств целевого назначения отражаются записями:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Получено извещение о выделенном гранте и субсидии	4890	8810 8820
2	Полученные средства гранта и субсидии	5110- 5530	4890

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3	Отнесена сумма выданных грантов и субсидий на увеличение уставного капитала предприятий в соответствии с решением соответствующих структур	8810	8310
		8820	8320
			8330
			8420
4	Отнесена сумма выданных грантов и субсидий на увеличение резервного капитала предприятий в соответствии с решением соответствующих структур	8810	8530
		8820	
5	Поступления членских взносов	5010-5530	8830
6	Суммы высвобожденных средств в результате освобождения от налогообложения	6410	8840
7	Списание суммы высвобожденных средств в результате освобождения от налогообложения по истечении льготного периода	8840	8530
8	Прочие целевые поступления	5010-5530	8890

Использование средств целевого назначения отражаются записями:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отнесена сумма выданных грантов и субсидий на увеличение уставного капитала предприятий в соответствии с решением соответствующих структур	8810	8310
		8820	8320
			8330
			8420
2	Отнесена сумма выданных грантов и субсидий на увеличение резервного капитала предприятий в соответствии с решением соответствующих структур	8810	8530
		8820	

Пример. ООО на основании договора получило от ЗАО целевые средства для финансирования ремонта помещения в сумме 12 000 000 сумов и строительные материалы для этого ремонта на сумму 6 000 000 сумов.

Необходимо произвести следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены средства целевого финансирования (12 000 000 + 6 000 000)	18 000 000	4890	8890

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Средства целевого финансирования поступили на расчетный счет	12 000 000	5110	4890
3	Оприходованы строительные материалы, полученные по договору целевого финансирования	6 000 000	1060	4890

Пример. ООО на основании договора получило от ЗАО средства в размере 15 000 000 сум для приобретения технологической линии. Стоимость линии также составляет 15 000 000 сум. На линию ежемесячно начисляется амортизация в сумме 178 500 сум.

Хозяйственную ситуацию необходимо отразить следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены средства целевого финансирования	15 000 000	4890	8890
2	Поступили средства финансирования на расчетный счет ООО	15 000 000	5110	4890
3	Оприходована технологическая линия	15 000 000	0820	6010
4	Технологическая линия принята к бухгалтерскому учету ООО	15 000 000	0130	0820

Ежемесячно по мере начисления амортизации делаются записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация технологической линии	178 500	2010	0230

12.7. Учет резервов предстоящих расходов и платежей

При учете резервов предстоящих расходов в повседневной деятельности организаций может возникать необходимость создания резерва для покрытия предстоящих расходов и платежей. Он создается за счет внутренних ресурсов путем включения в затраты производства или в расходы на продажу в отчетном году.

Обобщение информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и

платежей в затраты, осуществляется на счете 8910 "Резервы предстоящих расходов и платежей".

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, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54.

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 8910 "Резервы предстоящих расходов и платежей" и дебету счетов учета затрат. При этом делаются записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Производится создание резервов предстоящих расходов	0810 2010 2510 9410 9420 и др.	8910

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 "Резервы предстоящих расходов и платежей" в корреспонденции со счетами учета затрат. При этом делаются проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Стоимость ремонта основных средств и других работ, услуг, произведенных цехами предприятия и обслуживающими хозяйствами за счет ранее образованных резервов	8910	2010 2310 2510 2710

Сальдо 8910 счета показывает начисленный резерв в предыдущих периодах, который будет расходоваться в будущих отчетных периодах. Как правило, большинство резервов не имеют сальдо на конец года.

Остатки неиспользованных резервов, переходящие на следующий год, должны подвергаться обязательной инвентаризации и корректировке. Поэтому в конце года проверяется правильность использования этих резервов и при необходимости корректируется.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Суммы начисленных резервов предстоящих затрат, оставшиеся неиспользованными, отнесены в доход предприятия	8910	9390

Аналитический учет по счету 8910 ведется по отдельным резервам.

12.8. Бухгалтерский учет резервов по сомнительным долгам

4910 «Резервы по сомнительным долгам» — в плане счетов выступает в роли регулирующий контрактивный счет и к собственному капиталу организации имеют только косвенное отношение.

Резерв по сомнительным долгам создается за счет доходов организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации и граждан, которая не погашена в сроки, установленными договорами, не обеспеченная соответствующими гарантиями (поручительствами).

Резервы по сомнительным долгам рекомендуется создавать в течение года после проведения инвентаризации и письменного обоснования дебиторской задолженности организации. Таким обоснованием могут быть материалы переписки с должниками.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если до конца года, следующего за годом создания резерва сомнительного долга, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к доходам соответствующего года. В активе бухгалтерского баланса дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, показывается в нетто-оценке, т.е. за вычетом резерва, а в пассиве баланса сумма этого резерва не отражается.

Списание с баланса долгов, ранее признанных предприятием сомнительными, отражается по дебету счета 4910 "Резерв по сомнительным долгам" в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами (счета к получению). Присоединение неизрасходованных сумм резерва по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания, отражается по дебету счета 4910 "Резервы по сомнительным долгам" и кредиту счета 9390 "Прочие операционные доходы".

Списанная сумма дебиторской задолженности (должников) учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника (дебитора).

На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции со счетом 9390 "Прочие операционные доходы". Одновременно на указанные суммы кредитуется забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Создание резерва по сомнительным долгам отражается, бухгалтерской проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Создан резерв по сомнительным долгам	9430	4910

При списании невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, делается следующая запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Списаны долги покупателей и заказчиков за счет резервов сомнительных долгов	4910	4010 4020

Если не израсходованы суммы резервов сомнительных долгов, созданных в предыдущем году, то они присоединяются к доходам отчетного года, и делается запись:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Присоединены неизрасходованные суммы резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания	4910	9390

Аналитический учет резервов по сомнительным долгам ведется по каждой задолженности, по которой создан резерв.

12.9. Бухгалтерский учет доходов будущих периодов

Для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам, обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам, действующим Планом счетов предназначен счет 6200 «Счета учета отсроченных обязательств».

Обобщение информации о текущих отсроченных обязательствах, возникших вследствие временных разниц, осуществляется на следующих счетах:

Текущие	Долгосрочные
6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)"	7210 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)»
6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)"	7220 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)»

Текущие	Долгосрочные
6230 "Прочие отсроченные доходы"	7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»
6240 "Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам"	7240 «Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам»
6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам"	7250 «Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам»
6290 "Прочие отсроченные обязательства"	7290 «Прочие долгосрочные отсроченные обязательства»

Счет 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" отражает текущую часть долгосрочных отсроченных доходов предприятия по дисконтам (скидкам) облигаций, которые распределяются на доходы в течение срока погашения. А счет 7210 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" отражает долгосрочные отсроченные доходы предприятия по скидкам и надбавкам по облигациям, которые распределяются на доходы в течение срока погашения. Эти счета используются только покупателем облигаций. Покупка облигаций со скидкой отражается по кредиту счетов 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" и 7210 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" на сумму дисконта и счета учета денежных средств на уплаченную сумму и дебету счета учета краткосрочных инвестиций или счета учета долгосрочных инвестиций.

При отнесении текущей части дисконтов (скидок) облигаций на доходы кредитруется счет 9530 "Доходы в виде процентов" и дебетуется счет 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)".

При списании текущей части дисконта (скидки) по облигациям дебетуется счет 7210 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" и кредитруется счет 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)".

Аналитический учет по счетам 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" и 7210 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" ведется по каждому виду облигаций и срокам взыскания.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма дисконта при покупке облигаций с дисконтом	0600	6210
		5800	5110-5530
2	Списание текущего облигационного дисконта	6210	9530
3	Сумма дисконта при продаже облигаций с дисконтом	5110-	7210
		5530	
4	Списание части долгосрочного отсроченного дисконта в текущую часть	7210	6210

Счет 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" отражает текущие отсроченные доходы предприятия по премиям (надбавкам) облигаций, которые распределяются на доходы в течение срока погашения. Этот счет используется только продавцом облигаций. Продажа облигаций с премией отражается по кредиту счета 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" на сумму премии (надбавки) и счета 6830 "Облигации к оплате" или 7830 "Облигации к оплате" на номинальную стоимость облигаций в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При отнесении текущей части премии (надбавки) облигаций на доходы кредитуются счет 9530 "Доходы в виде процентов" и дебетуется счет 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)".

Счет 7220 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" отражает долгосрочные отсроченные доходы предприятия по премиям (надбавкам) по облигациям, которые распределяются на доходы в течение срока погашения. Этот счет используется только продавцом облигаций. Продажа облигаций с премией отражается по кредиту счета 7220 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" и счета 7830 "Облигации к оплате" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При списании текущей части премии по облигациям дебетуется счет 7220 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" и кредитуются счет 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)".

Аналитический учет по счетам 6220 "Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" и 7220 "Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)" ведется по каждому виду облигаций и срокам погашения.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма премии при продаже облигаций с премией	5110- 5530	6220
2	Списание текущей облигационной премии	6220	9530
3	Сумма премии при продаже облигаций с премией	5110- 5530	7220
4	Списание части долгосрочной отсроченной облигационной премии в текущую часть	7220	6220

На счетах 6230 "Прочие отсроченные доходы" и 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы" отражаются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Они предназначены для отражения информации об обязательствах предприятия, возникающих в связи с временным разрывом между получением денежных средств за товары, работы и услуги и фактической передачей товаров, выполнением работ и оказанием услуг. Отсроченными доходами могут быть: арендная плата, продажа билетов, оплата за подписку на журналы и др.

При поступлении денежных средств за еще не доставленные готовую продукцию, товары, не выполненные работы и не оказанные услуги счет 6230 "Прочие отсроченные доходы" кредитруется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Доходы, относящиеся к будущим отчетным периодам, признаются доходом по мере реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и списываются с дебета счета 6230 "Прочие отсроченные доходы" в кредит счета 9010 "Доход от реализации готовой продукции", 9020 "Доход от реализации товаров" и 9030 "Доход от выполнения работ и оказания услуг".

По кредиту счета 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы" отражаются суммы дохода, относящиеся к будущим периодам, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, а по дебету - текущая часть суммы доходов, перечисленных на счета 6210 "Прочие отсроченные доходы" при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по счетам 6230 "Прочие отсроченные доходы" 7230 "Прочие долгосрочные отсроченные доходы" ведется по каждому виду доходов.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступление денежных средств за поставляемые ТМЗ, оказываемые услуги, выполняемые работы в будущем	5110- 5530	6230
2	Отсроченный доход включен в доходы по мере реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг	6230	9010 9020 9030
3	Отсроченный доход по аренде включен в доходы при наступлении соответствующего периода	6230	9350 9550
4	Поступление денежных средств за поставляемые ТМЗ, оказываемые услуги, выполняемые работы в будущем	5110- 5530	7230
5	Списана текущая часть долгосрочных отсроченных доходов	7230	6230

На счет 6240 "Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" Счет 7240 "Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" отражаются текущая и долгосрочная задолженность перед бюджетом по налогам и обязательным платежам, выплату которых разрешается отсрочить по решению уполномоченных правительственных органов в соответствии с законодательством.

По кредиту счета 6240 "Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" учитывается сумма текущих отсроченных платежей в

корреспонденции со счетами учета задолженностей по платежам в бюджет (6400), по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500).

По кредиту счета 7240 "Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" учитывается сумма долгосрочных отсроченных платежей в корреспонденции со счетами учета задолженностей по платежам в бюджет (6400), по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500).

Аналитический учет по счетам 6240 "Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" 7240 "Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам" ведется по каждому виду отсроченных налогов и платежей.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Предоставлена долгосрочная отсрочка по налогам и обязательным платежам	6410 6510- 6530	7240
2	Списана текущая часть долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам в отчетный период для выплаты в бюджет	7240	6240

На счетах 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" и 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" отражаются отсроченные суммы налога на доход (прибыль), возникающую с наличием временных разниц.

Расход по налогу на доходы (прибыль) рассчитывается исходя из учетного дохода, а налог на доходы (прибыль) к оплате рассчитывается исходя из налогооблагаемого дохода. Разница в подходах при определении налога на учетный доход (прибыль) и налогооблагаемый доход (прибыль) должна учитываться в финансовой отчетности. Расход по налогу на доходы (прибыль), исчисленный по учетным данным согласно учетной политике предприятия, рассматривается как понесенный предприятием в ходе получения дохода, начисляется в тот же период, в котором возникли соответствующие доходы и расходы, и отражается в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия. При этом разница между расходом по налогу на доходы (прибыль), рассчитанному исходя из учетного дохода, и налогом на доходы (прибыль) к оплате, рассчитанным исходя из налогооблагаемого дохода, учитывается как временная разница и отражается по кредиту счета 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам".

Соответствующая текущая часть обязательства по отсроченному налогу на доходы (прибыль) по временным разницам переносится со счета 7250 "Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" на счет 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам". В последующем по мере возникновения отсроченного налога на доходы (прибыль) по временным разницам счет 6250 "Обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам" корреспондируется со счетом 6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на доход (прибыль) по временным разницам	9810	7250
2	Перевод текущей части долгосрочных обязательств по отсроченному налогу на доходы (прибыль) по временным разницам	7250	6250

На счетах 6290 "Прочие отсроченные обязательства" и 7290 "Прочие долгосрочные отсроченные обязательства" отражаются прочие отсроченные обязательства предприятия, не указанных в счетах 6210-6250 и 7210-7250.

Пример. Организация заключила договор на предоставление помещения в аренду другой организации. Договором предусмотрена оплата за квартал вперед 300 000 сумов. Суммы предоплаты отражаются как доходы будущих периодов следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Сумма поступившей арендной платы, относящаяся к последующим отчетным периодам, отражена как доходы будущих периодов	300 000	4820	6230
2	Поступила оплата по договору аренды за квартал	300 000	5110	4820
3	Признан финансовый результат на сумму квартальной арендной платы за один месяц	100 000	6230	9350

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение понятию «собственный капитал».
2. Что представляет собой уставный капитал учрежденного акционерного общества?

3. По какой стоимости оценивается уставный капитал акционерного общества?
4. В каких случаях уставный капитал организации может уменьшаться?
5. В каких случаях уставный капитал организации может увеличиваться?
6. Какие задачи решает аналитический учет уставного капитала?
7. Для каких целей в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала?
8. Что является источником формирования добавочного капитала?
9. Что представляет собой целевое финансирование?
10. Что в бухгалтерском учете обеспечивается формированием резервного капитала?
11. Каков должен быть размер резервного капитала?
12. За счет чего создается резерв предстоящих расходов?
13. За счет чего создается резерв предстоящих расходов по сомнительным долгам?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Операции по формированию уставного капитала отражаются на счете:

1. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;
2. 8300 «Уставный капитал»;
3. 8500 «Резервный капитал»;
4. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

2. При создании полного товарищества сумма складочного капитала в размере, зафиксированном в учредительных документах, отражается записью:

1. дебет сч. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» кредит сч. 8330 «Паи и вклады»;
2. дебет сч. 8330 «Паи и вклады» кредит сч. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;
3. дебет сч. 0100 «Основные средства», 5010 «Касса», 5110 «Расчетный счет» кредит сч. 8300 «Уставный капитал», дебет сч. 8300 «Уставный капитал» кредит сч. 0100 «Основные средства», 5010 «Касса», 5110 «Расчетные счета».

3. Формирование резервного капитала осуществляется за счет:

1. валовой прибыли;
2. добавочного капитала;
3. нераспределенной прибыли;
4. целевого финансирования.

4. В акционерном обществе эмиссионный доход отражается на счете:

1. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

2. 8400 «Добавочный капитал»;
3. 8500 «Резервный капитал»;
4. 8300 «Уставный капитал»;

5. Увеличение резервного капитала в результате дооценки основных средств отражается записью:

- | | |
|--------------------|-------------------|
| 1. дебет 8510 | кредит 0110-0199; |
| 2. дебет 0110-0199 | кредит 8510 ; |
| 3. дебет 8530 | кредит 0110-0199; |
| 4. дебет 0130 | кредит 8510. |

6. Организационные расходы, связанные с образованием юридического лица, признаваемые вкладом участников (учредителей) в уставный капитал организации, относятся на счет:

1. 9430 «Прочие операционные расходы»;
2. 0450 «Организационные расходы»;
3. 8330 «Паи и вклады»;
4. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

7. Использование средств резервного капитала, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год, отражается записью:

1. дебет сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредит сч. 8520 «Резервный капитал»;
2. дебет сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредит сч. 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;
3. дебет сч. 8500 «Добавочный капитал» кредит сч. 8300 «Уставный капитал»;
4. дебет сч. 8520 «Резервный капитал» кредит сч. 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

8. Уменьшение уставного капитала товарищества при выбытии одного из его членов отражается записью:

1. дебет сч. 8330 «Паи и вклады» кредит сч. 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»;
2. дебет сч. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» кредит сч. 5110 «Расчетный счет»;
3. дебет сч. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» кредит сч. 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

9. Поступили денежные средства от дополнительно оплаченного капитала при первичной эмиссии на разницу между номинальной и эмиссионной стоимостью акций отражается записью:

1. дебет 8410 кредит 5010;

- 2. дебет 5110 кредит 8410;
- 3. дебет 5110 кредит 8420;
- 4. дебет 5110 кредит 8400.

10. Сумма выкупаемых собственных акций акционерного общества отражается записью:

- 1. дебет сч. 8310 «Простые акции» кредит сч. 8620 «Выкупленные собственные акции - привилегированные»;
- 2. дебет сч. 8610 «Выкупленные собственные акции - простые» кредит сч. 5110 «Расчетный счет»;
- 3. дебет сч. 5110 «Расчетный счет» кредит сч. 8620 «Выкупленные собственные акции - привилегированные»;
- 4. дебет сч. 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» кредит сч. 8610 «Выкупленные собственные акции - простые».

11. Резервный капитал акционерного общества может быть использован на:

- 1. покрытие убытков;
- 2. расширение производства;
- 3. финансирование капитальных вложений.

Правильные ответы

1-1; 2-1; 3-3; 4-2; 5-2;6-2; 7-4; 8-1; 9-2; 10-2; 11-1.

ГЛАВА 13. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1 Состав финансовых результатов и порядок их формирования

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период. Финансовый результат складывается из доходов и расходов организации по всем видам деятельности за отчетный период.

Основными нормативными документами, регулирующими порядок формирования и финансовых результатов являются:

- Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов»;
- НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»;
- НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах».

Финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

- валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$ПВ=ЧВР-СР,$$

где ПВ - валовая прибыль;

ЧВР - чистая выручка от реализации;

СР - производственная себестоимость реализованной продукции;

- прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$ПОД=ПВ-РП+ПД-ПУ,$$

где ПОД - прибыль от основной деятельности;

РП - расходы периода;

ПД - прочие доходы от основной деятельности;

ПУ - прочие убытки от основной деятельности;

- прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$ПО=ПОД+ДФ-РФ,$$

где ПО - прибыль от общехозяйственной деятельности;

ДФ - доходы от финансовой деятельности;

РФ - расходы по финансовой деятельности;

- прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от об-

шехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН} = \text{ПО} + \text{ПЧ} - \text{УЧ},$$

где ПДН - прибыль до уплаты налога;

ПЧ - чрезвычайная прибыль;

УЧ - чрезвычайные убытки;

- чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на доходы (прибыль) и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

$$\text{ЧП} = \text{ПДН} - \text{ННД} - \text{НД},$$

где ЧП - чистая прибыль;

ННД - налог на доходы (прибыль);

НД - другие налоги и платежи.

Для формирования финансовых результатов действующим Планом счетов предусмотрены следующие счета:

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

• 9100 «Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;

• 9200 «Счета учета выбытия основных средств и других активов»;

• 9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности»;

• 9400 «Счета учета расходов периода»;

• 9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»;

• 9600 «Счета учета расходов по финансовой деятельности»;

• 9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»;

• 9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов»;

• 9900 «Счета учета конечного финансового результата».

Пример. Организация в 2008 году получила следующие доходы, прибыли и расходы, убытки:

9010 "Счета учета реализации готовой продукции" - 80 000 000 сум.

Доход от продажи – 80 000 000 сум.

9100 "Счета учета себестоимости реализованной продукции" - 68 000 000 сум.

Себестоимость реализованной продукции – 68 000 000 сум.

9310 "Прибыль от выбытия основных средств" - 400 000 сум.

9320 "Прибыль от выбытия прочих активов" – 250 000 сум.

9330 "Взысканные штрафы, пени и неустойки" – 180 000 сум.

9340 "Прибыли прошлых лет" – 0 сум.

9350 "Доходы от краткосрочной аренды" – 780 000 сум.

9360 "Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности" – 0 сум.

9370 "Доходы обслуживающих хозяйств" – 0 сум.

9380 "Безвозмездная финансовая помощь" – 0 сум.

9390 "Прочие операционные доходы" – 300 000 сум.

Доходы от прочих доходов от основной деятельности – 1 810 000 сум.

9410 "Расходы по реализации" – 0 сум.

9420 "Административные расходы" – 1 000 000 сум.

9430 "Прочие операционные расходы" – 3 400 000 сум.

Расходы периода – 4 400 000 сум.

9510 "Доходы в виде роялти" – 0 сум.

9520 "Доходы в виде дивидендов" – 3 500 000 сум.

9530 "Доходы в виде процентов" – 700 000 сум.

9540 "Доходы от валютных курсовых разниц" – 700 000 сум.

9550 "Доходы от долгосрочной аренды" – 1 000 000 сум.

9560 "Доходы от переоценки ценных бумаг" – 650 000 сум.

9590 "Прочие доходы от финансовой деятельности" – 400 000 сум.

Доходы от финансовой деятельности – 6 950 000 сум.

9610 "Расходы в виде процентов" – 870 000 сум.

9620 "Убытки от валютных курсовых разниц" – 960 000 сум.

9630 "Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг" – 0 сум.

9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности" – 1 280 000 сум.

Расходы от финансовой деятельности – 3 110 000 сум.

9710 "Чрезвычайные прибыли" – 0 сум.

9720 "Чрезвычайные убытки" – 0 сум.

Чрезвычайные прибыли и убытки – 0 сум.

9810 "Расходы по налогу на доходы (прибыль)" – 2 385 000 сум.

9820 "Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли" – 900 000 сум.

Налоги и сборы – 3 285 000 сум.

ПВ=ЧВР-СР,

12 000 000 = 80 000 000 - 68 000 000.

ПВ - валовая прибыль - 12 000 000 сум;

ЧВР - чистая выручка от реализации - 80 000 000 сум;

СР - производственная себестоимость реализованной продукции - 68 000 000 сум;

ПОД=ПВ-РП+ПД-ПУ,

9 410 000 = 12 000 000 - 1 000 000 + 1 810 000 - 3 400 000.

ПОД - прибыль от основной деятельности - 9 410 000 сум;

РП - расходы периода - 1 000 000 сум;

ПД - прочие доходы от основной деятельности - 1 810 000 сум;

ПУ - прочие убытки от основной деятельности - 3 400 000 сум;

ПО=ПОД+ДФ-РФ,

13 250 000 = 9 410 000 + 6 950 000 - 3 110 000.

ПО - прибыль от общехозяйственной деятельности - 13 250 000 сум;

ДФ - доходы от финансовой деятельности - 6 950 000 сум;

РФ - расходы по финансовой деятельности - 3 110 000 сум;

ПДН=ПО+ПЧ-УЧ,

13 250 000 = 13 250 000 +0 – 0.

ПДН - прибыль до уплаты налога сум;

ПЧ - чрезвычайная прибыль сум;

УЧ - чрезвычайные убытки сум;

ЧП=ПДН-ННД-НД,

9 965 000 = 13 250 000 - 2 385 000 - 900 000.

ЧП - чистая прибыль - 9 965 000 сум;

ННД - налог на доходы (прибыль) - 2 385 000 сум;

НД - другие налоги и платежи - 900 000 сум.

13.2. Учет доходов от основной хозяйственной деятельности

В соответствии с п. 6.1. НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» доход от основной хозяйственной деятельности - поступления в течение периода, возникающие в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал.

В соответствии со ст. 130 НК РУз. доходом от реализации товаров (работ, услуг) является выручка от реализации товаров (работ, услуг), в том числе вспомогательными службами, за вычетом налога на добавленную стоимость и акцизного налога.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) на основании документов, подтверждающих факт отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг.

Согласно Приказу Минфина РУз. от 09.09.2002 г. № 103 НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» обобщение информации о доходах, полученных от реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также о возврате проданных товаров, скидок с продаж и цены, осуществляется на следующих счетах:

9010 "Доходы от реализации готовой продукции";

9020 " Доходы от реализации товаров";

9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг";

9040 "Возврат проданных товаров";

9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам".

По кредиту счетов 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств, а суммы доходов, полученных в про-

шлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду, отражаются в корреспонденции со счетом 6230 "Прочие отсроченные доходы".

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах 9010 "Доходы от реализации готовой продукции", 9020 "Доходы от реализации товаров", 9030 "Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг" отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010 "Доход от реализации готовой продукции", 9020 "Доход от реализации товаров", 9030 "Доход от реализации выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма, на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (за минусом НДС, акцизов)	4010 4020	9010 9020 9030
2	Реализация продукции, товаров, работ и услуг за наличные	5010 5020	9010 9020 9030
3	Реализована продукция, товары, работы и услуги персоналу предприятия (в т.ч. спецодежда)	4790	9010 9020 9030
4	Выплата дивидендов готовой продукцией, товарами, работами, услугами	6610	9010 9020 9030
5	Сумма комиссионных вознаграждений по посредническим операциям	4010	9010
6	Реализована продукция, товары, работы и услуги дочерним и зависимым хозяйственным обществам	4120	9010 9020 9030
7	Суммы отсроченных доходов включены в объем реализации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся	6230	9010 9020 9030
8	Закрывание счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности	9010 9020 9030	9910

Пример. Организация выставила счет на продажу готовой продукции на сумму 10 800 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность покупателей за проданную продукцию	10 800 000	4010	9010
2	Получена выручка от покупателей	10 800 000	5110	4010

Счет 9040 "Возврат проданных товаров" предназначен для учета возврата реализованной продукции и товаров. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000), и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции и товаров. По дебету счета 9040 "Возврат проданных товаров" отражается стоимость возвращенных продукции и товаров в корреспонденции с соответствующими счетами учета:

- денежных средств - при возврате стоимости данных товаров покупателям и заказчикам;
- счетов к получению - на сумму аннулирования дебиторской задолженности по возвращенным товарам;
- счетов к оплате - на сумму возникшей задолженности по полученной от покупателей и заказчиков оплате и авансов по данным товарам.

При этом по ранее начисленному налогу на добавленную стоимость, акцизному налогу производится запись по дебету соответствующих счетов учета задолженности по платежам в бюджет и кредиту соответствующих счетов учета денежных средств, счетов к получению. Себестоимость возвращенной продукции и товаров отражается по дебету соответствующих счетов учета ТМЗ и кредиту соответствующих счетов учета себестоимости реализованной продукции и товаров.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Возврат проданных товаров	9040	4010
2	Закрытие в конце отчетного периода счета 9040 "Возврат проданных товаров"	9010	9040
		9020	

Счет 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" предназначен для учета скидок с продаж, предоставленных в соответствии с условиями договора, а также скидок с цены, предоставленных в связи с выявлением брака реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и т.п. Этот счет является контрпассивным счетом к группе счетов доходов от основной (операционной) деятельности (9000, и его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. По дебету счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам" отражаются суммы предоставленных скидок с продаж и цены в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

Аналитический учет по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) ведется по каждому виду реализуемой продукции (товаров), выполняемых работ и оказываемых услуг. Кроме того, аналитический учет можно вести по географическим сегментам (регионам) реализации и другим сегментам, необходимым для управления предприятием.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Предоставление скидок с продаж и с цены	9050	4010
2	Закрытие в конце отчетного периода счета 9050 "Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам"	9010 9020 9030	9050

Обобщение информации о себестоимости реализованных готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг осуществляется на следующих счетах:

- 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".

При реализации продукции, товаров, работ, услуг себестоимость реализованной готовой продукции, товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции", 9120 "Себестоимость реализованных товаров", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг" в корреспонденции со счетами учета затрат, готовой продукции (2800), товаров (2900).

В конце отчетного периода счета 9110 "Себестоимость реализованной готовой продукции", 9120 "Себестоимость реализованных товаров", 9130 "Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг" закрываются со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Практическое использование счетов учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (9100) зависит от применяемого предприятием метода учета товарно-материальных запасов: непрерывный или периодический учет товарно-материальных запасов.

При применении метода непрерывного учета товарно-материальных запасов себестоимость каждого продукта или товара накапливается на счетах учета затрат по мере продвижения его в процессе производства.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Себестоимость реализованной готовой продукции	9110	2810- 2830
2	Себестоимость выбывающих животных	9110	1110 1120
3	Себестоимость реализованных полуфабрикатов собственного производства	9110	2110

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
4	Себестоимость реализованных товаров	9120	2910-2990
5	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг цехов основного, вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств	9130	2010 2310 2710
6	Закрытие счетов учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ и услуг)	9910	9110 9120 9130

При использовании метода периодического учета товарно-материальных запасов себестоимость каждого продукта (товара) собирается в течение всего отчетного периода на временном счете 9140 "Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете", однако фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров может быть определена только после проведения инвентаризации ТМЗ. Счет 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" - временный счет, используемый в конце отчетного периода для отражения результатов инвентаризации находящихся в наличии ТМЗ. По дебету указанного счета отражается уменьшение, а по кредиту - прирост ТМЗ в корреспонденции со счетами учета ТМЗ (1000 - 2900).

Закрывается счет 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" переносом сальдо на счет 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Приобретение товарно-материальных запасов (при методе периодического учета ТМЗ)	9140	6010
2	Произведена корректировка остатков по счетам ТМЗ по итогам инвентаризации в конце отчетного периода: а) основные материальные запасы: - прирост запасов - уменьшение запасов б) незавершенное производство: - прирост - уменьшение в) готовая продукция: - прирост запасов - уменьшение запасов г) товары: - прирост запасов	1010-1090 9150 2010 9150 2810 9150 2910-2990	9150 1010-1090 9150 2010 9150 2810 9150

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
	- уменьшение запасов	9150	2910-2990
3	Закрытие счета 9140 "Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете" в конце отчетного периода	9910	9140
4	Закрытие счета 9150 "Корректировки по ТМЗ при периодическом учете" в конце отчетного периода	9910 (9150)	9150 (9910)

13.3. Бухгалтерский учет прочих доходов от основной деятельности

В соответствии с разделам В и п.2 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54 к прочим доходам от основной производственной деятельности относятся:

- Взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков.

- Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

- Другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), как рентный доход, поступления от столовых при хозяйствующих субъектах, доходы от вспомогательных служб.

- Доходы от реализации основных фондов и иного имущества хозяйствующего субъекта.

- Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности.

- Дооценка товарно-материальных ценностей. Сумма дооценки товарно-материальных ценностей включается в налогооблагаемый доход по мере реализации продукции (работ, услуг) (пункт в редакции Постановления КМ РУз. от 15.10.2003 г. № 444).

- Доходы от государственных субсидий (не включаются в совокупный доход при налогообложении).

- Безвозмездная финансовая помощь.

- Прочие операционные доходы.

Обобщение информации о прочих доходах от основной деятельности осуществляется на следующих счетах:

9310 "Прибыль от выбытия основных средств";

9320 "Прибыль от выбытия прочих активов";
 9330 "Взысканные штрафы, пени и неустойки";
 9340 "Прибыли прошлых лет";
 9350 "Доходы от краткосрочной аренды";
 9360 "Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности";
 9370 "Доходы обслуживающих хозяйств";
 9380 "Безвозмездная финансовая помощь";
 9390 "Прочие операционные доходы".

В конце отчетного периода сумма прибыли от выбытия основных средств отражается по кредиту счета 9310 "Прибыль от выбытия основных средств" в корреспонденции со счетом 9210 "Выбытие основных средств".

Пример. Первоначальная стоимость оборудования — 1 500 000 сум. В результате ликвидации оприходованы запасные части рыночной стоимостью 140 000 сум и металлолом на сумму 200 000 сум. В учете следует произвести следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	9 200 000	9210	0130
2	Списывается сумма начисленной амортизации	400 000	0230	9210
3	Отражается задолженность покупателя	11 800 000	4010	9210
4	Начислен НДС (11 800 000-(9 200 000-400 000)х 20%	600 000	9210	6410
5	Отражается прибыль от продажи основных средств	2 400 000	9210	9310
6	Отражается получение денежных средств по продаже станка	11 800 000	5110	4010
7	Отражается результат от продажи	2 400 000	9310	9910

В конце отчетного периода сумма прибыли от выбытия других активов отражается по кредиту счета 9320 "Прибыль от выбытия прочих активов" в корреспонденции со счетом 9220 "Выбытие прочих активов".

Пример. У организации числится на балансе объект нематериальных активов, первоначальная стоимость которого 500 000 сум. Организация передает данный объект нематериальных активов по договору дарения некоммерческой организации. На момент заключения договора рыночная стоимость передаваемого нематериального актива составила 590 000 сум. Амортизация составила 200 000 сум.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана амортизация, начисленная по передаваемому нематериальному активу	400 000	0540	9220
2	Отражена первоначальная стоимость переданных нематериальных активов	500 000	9220	0440
3	Начислен НДС на рыночную стоимость передаваемого объекта (590 000x20%)	118 000	9220	6410
4	Отражен убыток от передачи материальных активов (500 000+118 000-400 000)	18 000	9430	9220

Взысканные от должников штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков отражаются по кредиту счета 9330 "Взысканные штрафы, пени и неустойки" в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетами к получению.

Пример. Предприятие предъявило другому предприятию штраф в сумме 500 000 сум за несоблюдение договорных обязательств.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Сумма штрафа, предъявленная другому предприятию за несоблюдение договорных обязательств	500 000	4860	9330
2	Получена сумма штрафа	500 000	5110	4860

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, отражается по кредиту счета 9340 "Прибыли прошлых лет" в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или соответствующих счетов к получению.

Пример. В отчетном году выявлена прибыль прошлых лет на сумму 280 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Сумма штрафа, предъявленная другому предприятию за несоблюдение договорных обязательств	280 000	4010	9340
2	Получена сумма штрафа	280 000	5110	4010

Доходы от сдачи имущества по краткосрочной аренде отражаются по кредиту счета 9350 "Доходы от краткосрочной аренды" в корреспонденции со счетом 4820 "Платежи к получению по краткосрочной аренде".

Пример. Начислена и получена арендная плата по краткосрочной аренде 400 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена арендная плата, относящихся к отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных платежей или договору краткосрочной аренды), в предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в краткосрочную аренду	400 000	4820	9350
2	Поступила арендная плата в предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в краткосрочную аренду	400 000	5110	4820

Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются по кредиту счета 9360 "Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности" в корреспонденции со счетами учета кредиторской и депонентской задолженности.

Пример. Списана кредиторская задолженность (так как рекламное агентство закрылось), по которым истек срок исковой давности 700 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана кредиторская задолженность, по которым истек срок исковой давности в доход	700 000	6990	9360

На счете 9370 "Доходы от обслуживающих хозяйств" учитываются доходы, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг по основной деятельности данного предприятия. К ним относятся доходы от объектов здравоохранения, детских садов, объектов жилищно-коммунального хозяйства, культуры и спорта, находящихся на балансе предприятия.

На предприятии выявлена недостача материалов. Покупная цена 500 000 сум, рыночная сумма 650 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Выявленная недостача по материалам	500 000	-	1010
2	Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц за недостачу материалов	650 000	4730	-
3	Разницы в ценах по недостачам отнесены за счет материально ответственного лица	150 000	-	9370

Безвозмездно полученные доходы в виде денежных средств и денежных эквивалентов отражаются по кредиту счета 9380 "Безвозмездная финансовая помощь" в корреспонденции со счетами учета денежных средств и денежных эквивалентов.

Пример. Предприятие безвозмездно получило денежные средства 900 000 сум.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Безвозмездно получены денежные средства	900 000	5110	9380

Доходы, полученные от прочей операционной деятельности, отражаются по кредиту счета 9390 "Прочие операционные доходы" в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетами к получению.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы излишки незавершенного производства в основных, вспомогательных производствах, обслуживающих хозяйствах, материалов на общепроизводственных складах	2010 2310 2510 2710	9390
2	Доходы, полученные от ранее списанных дебиторских долгов	4000-4800	9390
3	Страховые платежи, поступившие от страховых органов по имущественному страхованию	4510	9390
4	Присоединение неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания	4910	9390

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
5	Оприходованы излишки продукции, товаров	2810-2890 2910-2990	9390
6	Излишки в незавершенном строительстве	0810-0890	9390
7	Списаны не востребоваанные авансы, полученные от покупателей и заказчиков	6310-6390	9390

В конце отчетного периода счета учета прочих доходов от основной деятельности закрываются с корреспонденцией счета 9910 «Конечный финансовый результат».

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Закрытие счета учета прочих доходов от основной деятельности в конце отчетного периода	9310-9390	9910

13.4 Бухгалтерский учет расходов периода

Состав расходов периода регулируется Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденным постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года № 54.

Под расходами периода понимаются затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, то есть затраты по управлению хозяйствующим субъектом, расходы по реализации продукции и прочие расходы общехозяйственного назначения.

К "расходам периода" относятся следующие:

1. Расходы по реализации;
2. Административные расходы;
3. Прочие операционные расходы.

Обобщение информации о расходах по реализации, административных расходах, прочих операционных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом, а также о расходах отчетного периода, исключаемых из налогооблагаемой базы в будущем, осуществляется на следующих счетах:

9410 "Расходы по реализации";

9420 "Административные расходы";

9430 "Прочие операционные расходы";

9440 "Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем".

Расходы по реализации

К расходам по реализации относятся:

1. Расходы на железнодорожные, воздушные, автомобильные, морские, речные и гужевые перевозки товаров. В эту статью включаются затраты на перевозку, а также штрафы, уплаченные за простой транспортных средств.

2. Расходы по реализации предприятиями торговли и общественного питания.

3. Затраты по изучению рынков сбыта (затраты на маркетинг, рекламу).

4. Другие расходы по реализации, не перечисленные выше.

На счете 9410 "Расходы по реализации" отражаются расходы по сбыту продукции, т.е. расходы, связанные с доставкой продукции до потребителя, погрузкой в транспортные средства, затраты отделов и работников, занятых маркетингом и др. В конце отчетного периода счет 9410 "Расходы по реализации" закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Транспортные расходы по отгрузке продукции	9410	6990
2	Рекламные и маркетинговые услуги со стороны	9410	6010
3	Износ основных средств, используемых в торговом процессе	9410	0210-0299
4	Амортизация нематериальных активов, используемых в торговом процессе	9410	0510-0590
5	Закрытие счета учета расходов реализации в конце отчетного периода	9910	9410

Административные расходы

К административным расходам относятся:

1. Расходы на оплату труда работникам управленческого персонала.

2. Отчисления на социальное страхование, перечисленные в п.1.3, относящиеся к работникам управленческого персонала.

3. Затраты на содержание, найм и аренду служебного легкового автотранспорта и служебного микроавтобуса.

4. Затраты по организации и управлению хозяйствующим субъектом и его структурными подразделениями.

5. Затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, вычислительных центров и других технических средств управления, не относящихся к производству.

6. Плата за услуги телекоммуникаций, в том числе местных сетей; предоставленные в аренду каналы; мобильной, спутниковой и пейджинговой связи; использование радиочастотного спектра; сетей передачи данных, включая Интернет.

7. Оплата междугородных и международных телефонных переговоров.
8. Плата за аренду зданий и помещений для административно-управленческих нужд.
9. Затраты на содержание и ремонт, а также износ (амортизация) основных средств административного назначения.
10. Отчисления на содержание вышестоящих организаций и объединений юридических лиц: министерств, ведомств, ассоциаций, концернов и т.п.
11. Затраты по обязательному и добровольному страхованию работников и имущества, не связанных с производственным процессом.
12. Затраты на командировки управленческого персонала.
13. Представительские расходы.
14. Расходы по бесплатному предоставлению помещений, оплата стоимости коммунальных услуг предприятиям общественного питания и т.д.
15. Текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, не относящиеся непосредственно к производственному процессу, компенсационные выплаты за загрязнение окружающей природной среды и размещение отходов.
16. Расходы по оплате стоимости услуг и премиальных профессиональных управляющих компаний, государственных поверенных и доверительных управляющих.

Расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых для административных целей, и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению. На счете 9420 "Административные расходы" учитываются расходы по управлению предприятием, расходы на оплату труда управленческого персонала, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения и другие расходы. В конце отчетного периода счет 9420 "Административные расходы" закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Расходы по оплате труда управленческого персонала	9420	6710
2	Износ основных средств административного назначения	9420	0210-0299
3	Арендная плата административного помещения	9420	6910
4	Израсходованы материалы на административные нужды	9420	1010-1090
5	Услуги транспортных предприятий	9420	6010
6	Командировочные и представительские расходы	9420	4220 4230

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
7	Отчисления на содержание вышестоящих предприятий и объединений юридических лиц	9420	6120
8	Закрывие счета учета расходов по администрации в конце отчетного периода	9910	9420

Прочие операционные расходы

Прочие операционные расходы включают в себя:

1. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, за исключением кадров для работы на вновь вводимом хозяйствующем субъекте.

2. Погашение затрат по устранению недоделок в проектах и строительномонтажных работах, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до приобъектного склада, затраты по ревизии (разборке оборудования), вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные затраты производятся за счет юридических лиц, нарушивших условия поставок и выполнения работ, в той мере, в какой данные затраты не могут быть возмещены за счет поставщика или других хозяйствующих субъектов, ответственных за недоделки, повреждения или убытки.

3. Оплата консультационных и информационных услуг.

4. Оплата аудиторских услуг.

5. Убытки от содержания собственных обслуживающих производств и хозяйств.

6. Мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе.

7. Затраты на выполнение хозяйствующими субъектами работ (услуг), не связанных с производством продукции (работ по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ).

8. Выплаты компенсирующего и стимулирующего характера:

- Компенсационные выплаты по решениям правительства Республики Узбекистан.

- Единовременные премии, вознаграждения по итогам работы за год, вознаграждения и выплаты за выслугу лет, включая натуральные выплаты по решению самого хозяйствующего субъекта, а также суммы единого социального платежа, начисление по ним.

- Оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в соответствии с законодательством или по решению самого хозяйствующего субъекта.

- Доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленные законодательством.

- Заработная плата рабочим по основному месту работы, рабочим и специалистам хозяйствующего субъекта во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров.

- Оплата дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двенадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет, в соответствии с законодательством.

- Выдача бесплатно работникам товаров, продукции и иных ценностей или выполнение для работников работ, услуг.

- Возмещение расходов работников (питание, проезд, путевки на лечение и отдых, экскурсии и путешествия, занятия в спортивных секциях, кружках, клубах, посещения культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки и товары для личного потребления работников и других аналогичных выплат).

9. Выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы:

- Расходы по выплате ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им двухлетнего возраста в соответствии с законодательством.

- Надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда.

- Выплаты работникам, высвобождаемым с хозяйствующих субъектов в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов в соответствии с законодательством.

- Материальная помощь, выплачиваемая работникам.

10. Затраты на содержание объектов здравоохранения, домов престарелых и инвалидов, детских дошкольных учреждений, оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта, учреждений народного образования, а также объектов жилищного фонда (включая амортизационные отчисления и затраты на проведение всех видов ремонта) (пункт в редакции Постановления КМ РУз. от 15.10.2003 г. № 444).

11. Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников).

12. Оплата услуг банка и депозитария.

13. Взносы в экологические, оздоровительные и иные благотворительные фонды предприятиям, учреждениям и организациям культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физкультуры и спорта.

14. Обязательные платежи в бюджет, налоги, сборы, отчисления в государственные целевые фонды, производимые в соответствии с действующим законодательством и относимые к расходам хозяйствующего субъекта, а также уплата членских взносов в международные организации по решениям Правительства.

15. Убытки, штрафы, пени.

16. Ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам или выпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания хозяйствующего субъекта.

17. Затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цены фирмы), в части имущества, не связанного с производственным процессом, в установленном порядке.

18. Затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанные с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства.

19. Затраты на изобретательство, рационализацию производственного характера, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацию выставок и смотров, конкурсов, на сертификацию и другие мероприятия по изобретательству и рационализаторству, на выплату авторских вознаграждений и другие затраты.

20. Затраты на содержание основных средств, переданных в аренду.

21. Расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности работников управленческого персонала, а также других работников, не участвующих в производственном процессе, в соответствии с порядком, установленным законодательством.

22. Прочие расходы.

На счете 9430 "Прочие операционные расходы" отражаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг, выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, оплата услуг банка и депозитария, убытки, штрафы, пени и другие расходы, возникающие в процессе операционной деятельности, не связанной с производственным процессом, финансовой деятельностью и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов. В конце отчетного периода счет 9430 "Прочие операционные расходы" закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Плата за банковские и аудиторские услуги	9430	6990
2	Убыток от выбытия основных средств и прочих активов	9430	9210 9220
3	Потери и недостачи при невозможности установления виновных лиц	9430	5910
4	Начислен резерв по сомнительным долгам	9430	4910
5	Начислен штраф по решению налоговых органов	9430	6410
6	Отчисления на содержание высших учебных заведений, находящихся на балансе предприятия	9430	6110

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
7	Оплачены путевки в дома отдыха и санатории для персонала предприятия	9430	5110-5530
8	Списаны расходы на аннулированные заказы	9430	2010
9	Убытки по операциям прошлых лет	9430	4000-4800
10	Штрафы за нарушение хозяйственных договоров	9430	6960
11	Оплачены проездные документы для пользования местным транспортом	9430	5110-5530
12	Результаты оценки списаны на расходы по мере реализации ТМЗ	9430	3190
13	Закрытие счета учета прочих расходов в конце отчетного периода	9910	9430

Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем

В данном разделе перечислены расходы, которые не связаны с капитализацией и не включаются в стоимость капитализируемых основных средств.

1. Расходы на освоение новых хозяйствующих субъектов, производств, цехов, агрегатов:

- Индивидуальное апробирование отдельных видов машин и механизмов и комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа.

- Шефмонтаж, осуществляемый заводами-поставщиками оборудования или по их поручению специализированными предприятиями.

- Содержание дирекции строящегося предприятия (административные затраты), а при отсутствии дирекции - группы технического надзора, а также затраты, связанные с приемкой новых хозяйствующих субъектов и объектов в эксплуатацию.

- Затраты на подготовку кадров для работы на вновь вводимых в действие хозяйствующих субъектах.

2. Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления.

3. Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов.

4. Затраты, связанные с набором рабочей силы в соответствии с законодательством.

5. Затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, если они не относятся к капитальным затратам (то есть не капитализируются в качестве основных средств).

6. Расходы на развитие (совершенствование) хозяйствующих субъектов, производственных линий.

На счете 9440 "Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем" отражаются расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем. В конце отчетного периода счет 9440 "Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем" закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат". Информация о накопленных на этом счете в течение отчетного периода расходах записывается в дебет забалансового счета 012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Износ по основным средствам и амортизация по нематериальным активам, используемым на: а) пусковых работах, предназначенных для производства новых видов изделий б) обслуживании освоения новых технологических процессов, не предназначенных для серийных или массового производств в) подготовительных работах в добывающих отраслях	9440	0210- 0299 0510- 0590
2	Закрытие счета учета расходов отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	9910	9440

13.5 Бухгалтерский учет доходов и расходов по финансовой деятельности

В состав доходов от финансовой деятельности включаются:

- Полученные роялти и трансферт капитала.
 - Доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других хозяйствующих субъектов, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим хозяйствующему субъекту.
 - Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду (лизинг).
 - Положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах.
 - Доходы от проведения переоценок средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.
 - Прочие доходы от финансовой деятельности.
- Обобщение информации о доходах от финансовой деятельности осуществляется на счетах:

- 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".

Полученные доходы в виде роялти отражаются по кредиту счета 9510 "Доходы в виде роялти" в корреспонденции со счетом 4850 "Роялти к получению" или счетами учета денежных средств.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма к получению по роялти	4810	9510
2	Получена сумма по роялти	5110	4810
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов по роялти	9510	9910

Доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию, отражаются по кредиту счета 9520 "Доходы в виде дивидендов" в корреспонденции со счетом 4840 "Дивиденды к получению".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Сумма к получению по дивидендам	4840	9520
2	Получены дивиденды	5110	4840
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов в виде дивидендов	9520	9910

Доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям отражаются по кредиту счета 9530 "Доходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 4830 "Проценты к получению" или счетами учета денежных средств.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начисление проценты к получению	4830	9530
2	Получены проценты	5110	4830
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов в виде процента	9530	9910

На счете 9540 "Доходы от валютных курсовых разниц" отражаются доходы по положительным курсовым разницам по валютным статьям баланса. Положительная курсовая разница по операциям с иностранными валютами, в том числе разница от переоценки задолженности на дату составления бухгалтерского баланса, отражается по кредиту счета 9540 "Доходы от валютных курсовых разниц" в корреспонденции со счетами учета денежных средств, счетами к получению и счетами учета обязательств и др.

Пример. Предприятие продало на экспорт готовую продукцию.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Предъявлен счет зарубежному покупателю 5000 дол. США, курс 1300 сум за дол.	6 500 000	4010	9010
2	Получена выручка от покупателей 5000 дол. США, курс 1350 сум за дол.:			
	• Валюта по курсу	6 750 000	5210	
	• Уменьшаются счета к получению	6 500 000		4010
	• Положительная курсовая разница	250 000		9540
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов от курсовых разниц		9540	9910

Доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду отражаются по кредиту счета 9550 "Доходы от долгосрочной аренды" в корреспонденции со счетами 4830 "Проценты к получению", 6230 "Прочие отсроченные доходы", счетами учета денежных средств и другими соответствующими счетами.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Отсроченный доход по аренде включен в доходы при наступлении соответствующего периода	6230	9550
2	Суммы начисленных процентов по договору долгосрочной аренды	4830	9550
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов по долгосрочной аренде	9550	9910

Доходы от проведения переоценок ценных бумаг отражаются по кредиту счета 9560 "Доходы от переоценки ценных бумаг" в корреспонденции со счетами учета долгосрочных инвестиций и счетами учета краткосрочных инвестиций.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Переоценка (дооценка) ценных бумаг	0610, 5810	9560
2	В конце отчетного периода закрытие счета учета доходов от переоценки ценных бумаг	9560	9910

На счете 9590 "Прочие доходы от финансовой деятельности" отражаются прочие доходы от финансовой деятельности.

К расходам от финансовой деятельности относятся:

- Проценты по кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций (за исключением процентов по кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций, полученных на инвестиции, которые в инвестиционный период входят в состав капитальных вложений), включая проценты по просроченным и отсроченным ссудам.

- Расходы по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества.

- Отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям с иностранной валютой.

- Убытки от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.).

- Расходы, связанные с выпуском и распространением собственных ценных бумаг.

- Прочие расходы по финансовой деятельности, в том числе отрицательный дисконт по ценным бумагам.

Обобщение информации о расходах по финансовой деятельности осуществляется на следующих счетах:

9610 "Расходы в виде процентов";

9620 "Убытки от валютных курсовых разниц";

9630 "Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг";

9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности".

Расходы на оплату процентов по кредитам банков, поставщиков и займам, долгосрочной аренде и другие проценты отражаются по дебету счета 9610 "Расходы в виде процентов" в корреспонденции со счетом 6920 "Начисленные проценты" или счетами учета денежных средств.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начислены проценты по кредитам и займам	9610	6920
2	Оплачены проценты	6920	5110
3	Закрытие счета учета расходов по процентам	9910	9610

На счете 9620 "Убытки от валютных курсовых разниц" отражаются отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям валютных статей баланса. Отрицательная курсовая разница по операциям с иностранными валютами, в том числе разница от переоценки задолженности на дату составления бухгалтерского баланса, отражается по дебету счета 9620 "Убытки от валютных курсовых разниц" в корреспонденции со счетами учета денежных средств, счетами к получению и счетами учета обязательств и др.

Пример. Предприятие продало на экспорт готовую продукцию.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Предъявлен счет зарубежному покупателю 5000 дол. США, курс 1380 сум за дол.	6 900 000	4010	9010
2	Получена выручка от покупателей 5000 дол. США, курс 1330 сум за дол.:			
	•Валюта по курсу	6 650 000	5210	
	•Уменьшается счета к получению	6 900 000		4010
	•Отрицательная курсовая разница	250 000	9620	
3	В конце отчетного периода закрытие счета учета расходов от курсовых разниц		9910	9620

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, отражаются по дебету счета 9630 "Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг" в корреспонденции со счетами учета обязательства и денежных средств.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Убытки от проведения переоценок (уценки) вложенных средств в ценные бумаги и т.п.	9690	0610-0690 5810-5890
2	Закрытие счета учета расходов по выпуску и распространению ценных бумаг	9910	9610

На счете 9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности" отражаются прочие расходы по финансовой деятельности.

13.6. Бухгалтерский учет чрезвычайных прибылей и убытков

Учет прибылей и убытков, возникающих в результате чрезвычайных событий (случайных, неожиданных и нетипичных потерь и убытков), которые явно отличаются от обычной хозяйственной деятельности предприятия, ведется на следующих счетах:

9710 "Чрезвычайные прибыли";

9720 "Чрезвычайные убытки".

Чрезвычайные прибыли

Статьи чрезвычайных прибылей - это прибыли, имеющие характер непредполагаемых, экстраординарных, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующего субъекта и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи доходов или прибыли предыдущих периодов, которые подлежат отражению в разделе прочих доходов от основной деятельности.

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Прибыль от чрезвычайных событий отражается по кредиту счета 9710 "Чрезвычайные прибыли" в корреспонденции со счетами учета ТМЗ, счетами к получению или счетами учета денежных средств.

В конце отчетного периода счет 9710 "Чрезвычайные прибыли", закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы оборудование, материалы, товары в результате чрезвычайных ситуаций (стихийных бедствий)	0710-0720 1010-1090 2910-2990	9710
2	Закрытие счета "Чрезвычайные прибыли"	9710	9910

Аналитический учет по счету 9710 "Чрезвычайные прибыли" ведется по наименованиям чрезвычайных прибылей.

Чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли или убытка до уплаты налога на доходы (прибыль).

Чрезвычайные убытки - это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующих субъектов и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи и статьи предыдущих периодов, которые подлежат отражению в составе затрат периода.

Для того чтобы та или иная статья отражалась как статья чрезвычайных убытков, она должна отвечать следующим критериям:

- не характерна для обычной хозяйственной деятельности предприятия;
- не должна повториться в течение нескольких лет;
- не зависит от решений, принимаемых управленческим персоналом.

При принятии решений о том, следует ли относить соответствующие статьи к разряду чрезвычайных или нет, следует учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если хозяйствующий субъект расположен в зоне особых климатических условий, то простои по причине климатических условий не могут классифицироваться как чрезвычайные, так как эта статья не отвечает критерию "не должна повториться в течение нескольких лет".

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Убытки от чрезвычайных событий отражаются по дебету счета 9720 "Чрезвычайные убытки" в корреспонденции со счетами учета долгосрочных и текущих активов.

В конце отчетного периода счет 9720 "Чрезвычайные убытки" закрывается в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

Аналитический учет по счету 9720 "Чрезвычайные убытки" ведется по наименованиям чрезвычайных убытков.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Недостачи оборудования, выявленные при инвентаризации после стихийных бедствий	9720	0710-0720
2	Списаны различные материальные ценности, потерянные при стихийных бедствиях	9720	1010-1090 1110-1120
3	Потери незавершенного производства из-за стихийных бедствий	9720	2010 2110 2310
4	Списаны убытки обслуживающих хозяйств от стихийных бедствий	9720	2710
5	Потери готовой продукции, товаров в результате стихийных бедствий	9720	2810-2890 2910-2990
6	Закрытие счета "Чрезвычайные убытки"	9910	9720

Согласно законодательству чрезвычайные расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Пример. В результате пожара, произошедшего в производственном цехе, пришли в негодность объекты основных средств. Ремонт решили провести своими силами. На ремонт оборудования были использованы материалы общей стоимостью 825 000 сум. Организация отразила ремонт следующей проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Использованы материалы на ремонт основных средств, пришедших в негодность в результате чрезвычайных обстоятельств	825 000	9720	1010

13.7. Бухгалтерский учет использования прибыли для уплаты налогов и сборов

Для учета начисленных в течение года авансовых платежей по установленным законодательством налогам из дохода (прибыли) и платежей по перерасчетам из фактической прибыли предназначены следующие счета:

9810 "Расходы по налогу на доходы (прибыль)";

9820 "Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли".

Начисленные платежи по налогам, сборам и прочим отчислениям в бюджет в течение года отражаются по дебету счетов 9810 "Расходы по налогу на доходы (прибыль)", 9820 "Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли" в корреспонденции со счетами учета задолженности по платежам в бюджет (по видам).

По окончании отчетного периода при составлении годового финансового отчета счета 9810 "Расходы по налогу на доходы (прибыль)", 9820 "Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли" закрываются в корреспонденции со счетом 9910 "Конечный финансовый результат".

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Начисленны суммы в течение года по платежам из прибыли в бюджет	9810 9820	6410
2	Закрытие счетов учета использования прибыли для оплаты налогов и сборов в конце отчетного года	9910	9810 9820

Аналитический учет по счетам учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов ведется по видам налогов, сборов, отчислений, платежей от прибыли.

Пример. На предприятии за отчетный период начислен налог на прибыль и оплачен.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислены суммы по платежам из прибыли в бюджет	750 000	9810	6410

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Начислен сбор за временный ввоз на территорию Республики Узбекистан автотранспортных средств	230 000	9820	6410
3	Оплачена задолженность в бюджет по налогам	750 000	6410	5110
4	Закрытие счетов учета использования прибыли для оплаты налогов и сборов в конце отчетного года	980 000	9910	9810 9820

13.8. Бухгалтерский учет конечного финансового результата

Счет 9910 "Конечный финансовый результат" предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 "Конечный финансовый результат" отражаются расходы (убытки), а по кредиту - доходы (прибыли) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

В конце каждого отчетного периода обороты по дебету и кредиту счета 9910 "Конечный финансовый результат" суммируются и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее конечный финансовый результат отчетного периода.

Эта итоговая операция отчетного года называется реформацией бухгалтерского баланса. Проведение реформации баланса связано с тем, что с начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года нарастающим итогом, поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года.

Перед реформацией баланса необходимо закрыть следующие счета:

1. 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности»;
2. 9100 «Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;
3. 9200 «Счета учета выбытия основных средств и других активов»;
4. 9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности»;
5. 9400 «Счета учета расходов периода»;
6. 9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»;

7. 9600 «Счета учета расходов по финансовой деятельности»;
8. 9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»;
9. 9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов»;
10. «9900 «Счета учета конечного финансового результата».

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет 9910 "Конечный финансовый результат" закрывается в корреспонденции со счетом 8710 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года".

Корреспонденция по счету учета конечного финансового результата:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Закрытие счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности	9010 9020 9030	9910
2	Закрытие счетов учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)	9910	9110- 9150
3	Закрытие счетов учета прочих доходов от основной деятельности	9310-9390	9910
4	Закрытие счетов учета расходов периода	9910	9410- 9440
5	Закрытие счетов учета доходов от финансовой деятельности	9510-9590	9910
6	Закрытие счетов учета расходов по финансовой деятельности	9910	9610- 9690
7	Закрытие счета 9710 "Чрезвычайные прибыли"	9710	9910
8	Закрытие счета 9720 "Чрезвычайные убытки"	9910	9720
9	Закрытие счетов учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов	9910	9810 9820
10	Чистая прибыль отчетного года	9910	8710
11	Чистый убыток отчетного года	8710	9910

Вопросы для самопроверки

1. Из чего складывается финансовый результат организации?
2. Какие нормативные документы определяют финансовый результат организации?
3. Что признается доходами организации?
4. На каких синтетических счетах формируется финансовый результат организации?
5. Выручка по каким объектам относится к обычным видам деятельности?

6. Какие счета открываются к счету 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности»?
7. В каком случае признается выручка в бухгалтерском учете?
8. Какие финансовые результаты относятся к прочим доходам?
9. Что относится к прочим операционным расходам?
10. Что является финансовыми доходами организации?
11. На каком синтетическом счете учитываются финансовые расходы?
12. Какие доходы и расходы относятся к чрезвычайным?
13. На каком счете учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Прибыли и убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются на счете:

- 1.6230, 7230;
- 2.9010, 9390;
- 3.9340.

2. Сумма задолженности организации по уплате штрафных санкций в бюджет отражается в учете по дебету счета:

- 1.9430;
- 2.9690;
- 3.9820.

3. Организацией признан штраф за нарушение условий договора купли-продажи. Данный факт хозяйственной деятельности отражается в бухгалтерском учете записью:

1. дебет 6960 кредит 9430;
2. дебет 9430 кредит 6960;
3. дебет 2010 кредит 6960.

4. Сумма дивидендов, начисленных акционерным обществом к уплате за отчетный год в бухгалтерском учете относится на:

- 1.себестоимость продукции (работ, услуг);
- 2.прибыль, остающуюся в распоряжении организации;
- 3.финансовый результат организации.

5. Выручка проданной готовой продукции отражается на кредите счета:

- 1.4010;
- 2.9010;
- 3.5110.

6. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году относится к:

1. финансовым результатам;

2. чрезвычайным доходам;
3. прочим доходам от основной деятельности.

7. Проценты, полученные (уплаченные) за предоставление в пользование денежных средств являются:

1. операционными доходами (расходами);
2. чрезвычайными доходами (расходами);
3. финансовыми доходами (расходами).

8. Прибыль, полученная в результате продажи основных средств является:

1. финансовыми доходами;
2. чрезвычайными доходами;
3. операционными доходами.

9. Поступления в возмещение причиненных убытков организации являются:

1. операционными доходами;
2. финансовыми результатами;
3. чрезвычайными доходами.

10. Суммы начисленных процентов по договору долгосрочной аренды отражается в бухгалтерском учете записью:

1. дебет 4830 кредит 9550;
2. дебет 4830 кредит 9350;
3. дебет 5110 кредит 4830.

Правильные ответы

1-3; 2-1; 3-2; 4-2; 5-2; 6-2; 7-3; 8-3; 9-1; 10-1.

ГЛАВА 14. УЧЕТ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Многие организации часто пользуются имуществом, которое не принадлежит им на правах собственности: полученным в аренду, принятым на ответственное хранение и т.п. Кроме того, организации могут и сдавать основные средства в аренду или получать гарантии от банка. Именно эти операции отражаются на забалансовых счетах бухгалтерского учета. Забалансовые счета следующие:

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

Эти счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении (краткосрочно арендованные основные средства, материальные ценности на ответственном хранении, в переработке и т.п.), условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Бухгалтерский учет указанных ценностей ведется по простой системе.

Многие предприятия, не имея для своей деятельности необходимых основных средств, берут их в аренду. Но можно эти основные средства получить и по договору безвозмездного пользования. Такие договоры можно заключать как с юридическими, так и с физическими лицами.

Но во всех этих случаях полученные основные средства (по их договорной стоимости) учитываются за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

Пример. В феврале 2007 года организация получила в аренду оборудование. Это оборудование она использует в своих производственных целях: для упаковки готовой продукции.

Срок аренды — один год. При этом размер ежемесячной арендной платы составляет 150 000 сум.

По соглашению сторон стоимость оборудования в договоре установлена в размере 7 000 000 сум.

Таким образом, получив оборудование в аренду, организация должна отразить его за балансом проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражено по договорной стоимости оборудование, полученное в аренду	7 000 000	001	

В течение же года ежемесячно в бухгалтерском учете данной организации будут делаться следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Начислена арендная плата за производственное оборудование	150 000	2010	6910
2	Перечислена арендная плата за производственное оборудование	150 000	6910	5110

В марте 2008 года (после возврата оборудования арендодателю) будет сделана проводка:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана договорная стоимость оборудования, возвращенного арендодателю по истечении срока действия договора	7 000 000		001

Аналитический учет по счету 001 "Основные средства, полученные по краткосрочной аренде" ведется по арендодателям и по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Товарно-материальные ценности, поступившие в организацию, не всегда являются ее собственностью. Например, покупатель может отказаться от акцепта счетов за оплату материалов, потому что они не соответствуют характеристикам, указанным в договоре. Или же в договоре указано, что покупатель имеет право использовать полученные материалы только после их полной оплаты поставщику.

В любом случае поступившие в организацию товарно-материальные ценности отражаются на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Здесь они числятся до тех пор, пока право собственности на поступившие ценности не перейдет к покупателю или пока они не будут возвращены поставщику.

А поставщики отражают на этом счете стоимость товарно-материальных ценностей, которые оплачены покупателем, но еще не вывезены со склада — то есть находятся на ответственном хранении.

Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах-фактурах.

Пример. Торговая организация заключила с другой организацией договор поставки комплектующих материалов на общую сумму 5 900 000 сум.

Согласно условиям договора, материалы отгружаются покупателю после того, как он перечислит за них аванс в размере 50%, т.е. 2 950 000 сум. Однако при этом право собственности на отгруженные материалы переходит к покупателю лишь после полной их оплаты. Все эти операции производятся в 2008 году.

В бухгалтерском учете покупателя делаются следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Перечислена предоплата за материалы (50%)	2 950 000	4310	5110
2	Отражена за балансом стоимость полученных материалов	5 900 000	002	
3	Оприходованы полученные материалы на балансе организации	5 900 000	1010	6010
4	Отражен зачет уплаченного аванса	2 950 000	6010	4310
5	Произведена окончательная оплата за материалы	2 950 000	6010	5110
6	Списана стоимость материалов после их полной оплаты поставщику	5 900 000		002

Аналитический учет по счету 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение" ведется по предприятиям, видам, сортам и местам хранения.

Некоторые организации получают от заказчика для дальнейшей переработки сырье или материалы на давальческой основе. Полученное сырье отражается на счете 003 «Материалы, принятые в переработку». При этом сырье и материалы заказчика учитываются на данном счете по ценам, предусмотренным в договорах.

Учет затрат (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика) по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат.

Пример. В марте 2008 года производственная организация заключила договор, по которому она должна осуществить производство продукции из давальческого сырья. Заказчик отгрузил организации 100 тонн сырья, стоимость 1 тонны которого составляет 20 000 сум.

Стоимость же переработки этого сырья установлена в размере 900 000 сум. Причем переработка оплачивается только после получения заказчиком готовой продукции. Расходы на переработку (зарплата рабочих с учетом социального отчисления, амортизация основных средств и т.п.) составили 400 000 сум.

Фактически для производства продукции организация израсходовала только 90 тонн сырья. Остальные же 10 тонн были возвращены заказчику.

В бухгалтерском учете данной организации эта операция отражается следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость давальческого сырья, полученного от заказчика (200 000 сум x 100 т)	20 000 000	003	
2	Отражены затраты по производству продукции из давальческого сырья	400 000	2010	6770 (6510 0230)
3	Отражена выручка за выполнение работ по производству продукции из давальческого сырья	900 000	4010	9030
4	Списаны на продажу затраты по производству продукции из давальческого сырья	400 000	9130	2010
5	Получена оплата от заказчика за работы по производству продукции	900 000	5110	4010
6	Отражена на финансовом результате выручка за выполнение работ	900 000	9030	9910
7	Отражены на финансовом результате затраты по производству продукции из давальческого сырья	400 000	9910	9130
8	Списано сырье, использованное для производства продукции (на дату передачи переработанного сырья заказчику) (200 000 сум x 90 т)	18 000 000		003
9	Списано сырье, не израсходованное в производстве и возвращенное заказчику (2 000 000 сум x 10 т)	2 000 000		003

Аналитический учет по счету 003 "Материалы, принятые в переработку" ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

Согласно ст. 838 Гражданского кодекса РУз. товары, принятые на комиссию, а также приобретенные для комитента, являются его собственностью. Поэтому комиссионер отражает их за балансом — на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». И отражает он их по ценам, установленным в приемо-сдаточных документах.

Счет 004 "Товары, принятые на комиссию" предназначен для обобщения информации о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется предприятиями - комиссионерами.

Товары, принятые на комиссию, учитываются на счете 004 "Товары принятые, на комиссию" в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах.

Если комиссионер заключил договоры субкомиссии, то и в этом случае товары, поступившие от субкомиссионеров, отражаются на счете 004. Ведь право собственности на них остается за комитентом, а не за комиссионером.

Пример. Организация-комитент заключила договор комиссии с комиссионером. Согласно этому договору, организация-комиссионер, должна реализовать партию товара на сумму 11 800 000 сум. За это ему выплачивается вознаграждение в размере 10% от стоимости реализованного товара.

Выручка за реализованный товар поступает непосредственно на счет комитента. А уже затем комиссионеру перечисляется причитающееся ему вознаграждение.

В марте 2008 года комиссионер полностью реализовал полученный на комиссию товар. Затраты, связанные с этим (заработная плата персонала с учетом социального отчисления, амортизация основных средств и т.п.), составили 300 000 сум.

В бухгалтерском учете комиссионера данная операция отражается следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Оприходован товар, полученный по договору комиссии	11 800 000	004	
2	Отгружен товар покупателю	11 800 000		004
3	Отражена сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося комиссионеру (11 800 000 сум x 10%)	1 180 000	4890	9020
4	Отражены затраты, связанные с реализацией товара, принятого на комиссию	300 000	9410	6710 (6510 02 ...)

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
5	Списаны на продажу затраты, связанные с реализацией товара, принятого на комиссию	300 000	9910	9410
6	Отражена на финансовом результате сумма комиссионного вознаграждения	1 180 000	9020	9910
7	Поступила от комитента сумма комиссионного вознаграждения	1 180 000	5110	4890

Аналитический учет по счету 004 "Товары, принятые на комиссию" ведется по видам товаров и предприятиям - комитентам.

Счет 005 "Оборудование, принятое для монтажа" предназначен для обобщения информации о наличии и движении всех видов оборудования, полученного подрядным предприятием от заказчика для монтажа. Этот счет используется предприятиями - подрядчиками.

Оборудование учитывается на счете 005 "Оборудование, принятое для монтажа" в ценах, указанных заказчиком в сопроводительных документах, а списывается оборудование с этого счета только тогда, когда его смонтируют и подпишут с заказчиком акт сдачи-приемки.

Пример. Организация заключила договор со специализированной строительной организацией на установку 5 кондиционеров. Согласно договору стоимость работ по установке — 300 000 сум. Стоимость одного кондиционера — 500 000 сум. Расходы на заработную плату рабочих (включая сумму начисленного социального отчисления и взносов на социальное страхование), устанавливавших кондиционеры, составили 180 000 сум. В специализированной строительной организации будут сделаны следующие бухгалтерские записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Получено оборудование для установки	2 500 000	005	
2	Отражены расходы по установке	180 000	2010	6710 6510
3	Отражена выручка, причитающаяся к получению согласно договору	300 000	4010	9030
4	Списана себестоимость выполненных работ	180 000	9130	2010
5	Отражена выручка на финансовом результате	300 000	9030	9910
6	Отражена себестоимость выполненных работ на финансовом результате	180 000	9910	9130

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
7	Оборудование списано с забалансового учета (на основании акта приемки-передачи)	2 500 000		005

Аналитический учет по счету 005 "Оборудование, принятое для монтажа" ведется по отдельным объектам или агрегатам.

Счет 006 "Бланки строгой отчетности" предназначен для обобщения информации о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционных книжек, бланков удостоверений, дипломов, различных абонементов, талонов, билетов, бланков товарно-сопроводительных документов и т.п.

Перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливаются предприятием.

Бланки строгой отчетности учитываются на счете 006 "Бланки строгой отчетности" в условной оценке.

К бланкам строгой отчетности не относятся почтовые марки, авиабилеты, различные талоны, путевки и т.п. Такие документы отражаются на счете 5610 «Денежные документы».

Если бланки строгой отчетности приобретаются организацией у сторонних организаций (например, организация заказала типографии напечатать для нее бланки приходных и расходных кассовых ордеров), то затраты на них отражаются на счете 1010 «Материалы». А выдавая эти бланки материально-ответственным лицам под отчет, организация списывает их со счета 1010 «Материалы» на соответствующие счета по учету затрат. И одновременно они отражаются на счете 006. И только получив от материально-ответственных лиц отчет об использовании бланков, организация списывает их с забалансового учета.

Пример. Организация бытового обслуживания приобрела в типографии 2000 квитанций для оформления заказов от населения на обслуживание. За работу типографии было перечислено по безналичному расчету 2 000 000. При этом 500 квитанций организация выдала под отчет материально-ответственному лицу для пользования нужд предприятия.

В бухгалтерском учете будут произведены следующие записи:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражены расходы на приобретение квитанций	2 000 000	1010	6010
2	Оплачен счет типографии за изготовление квитанций	2 600 000	6010	5110

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
3	Списана на затраты стоимость квитанций, выданных под отчет для пользования нужд предприятия (2 000 000 сум / 2000 шт. х 500 шт.)	500 000	9430	1010
4	Отражена стоимость квитанций, выданных под отчет	500 000	006	
5	Списаны с забалансового учета использованные квитанции после получения отчета материально-ответственного лица	500 000		006

Аналитический учет по счету 006 "Бланки строгой отчетности" ведется по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" предназначен для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников.

В соответствии с Указом Президента РУз. от 12.05.1995 г. № УП-1154 «О мерах по повышению ответственности руководителей предприятий и организаций за своевременность проведения расчетов в народном хозяйстве» (изм. от 04.07.2003 г. N УП-3274) считается просроченной дебиторской задолженностью непоступление средств за поставленные товары, оказанные услуги и выполненные работы по истечении девяноста дней со дня фактической отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, за исключением случаев, установленных законодательством.

На суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток задолженности, дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции со счетом 9390 "Прочие операционные доходы". Одновременно на указанные суммы кредитуются забалансовый счет 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Пример. В январе 2004 года организация поставила партию собственной продукции другой организации. Стоимость этой продукции, согласно договору, составляет 8 500 000 сум. Срок оплаты продукции — март 2004 года.

Однако к марту за продукцию не было оплачено из-за неплатежеспособности покупателя, хотя организация-поставщик и обращалась с иском в суд.

В июле 2004 года, то есть по истечении срока исковой давности, в бухгалтерском учете организации-поставщика делаются следующие проводки:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана в убыток истребованная дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности	8 500 000	9430	4010
2	Отражена за балансом сумма списанной истребованной дебиторской задолженности	8 500 000	007	

В июле 2009 года (если задолженность так и не будет погашена ранее этого срока) организации нужно будет списать суммы непогашенной дебиторской задолженности с забалансового учета, сделав проводку:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Списана с забалансового учета сумма непогашенной дебиторской задолженности	8 500 000		007

Аналитический учет по счету 007 "Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов" ведется по каждому должнику.

На счетах 008 «Обеспечения обязательств и платежей - полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей - выданные» отражаются, соответственно, полученные или выданные гарантии в счет обеспечения выполнения обязательств и платежей по договорам. Если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора.

Пример. Организация решила приобрести оборудование, стоимость которого составляет 11 800 000 сум. Однако в тот момент у нее не было необходимой суммы. Поэтому она решила взять заем у своего партнера. Партнер предоставил заем (причем беспроцентный), но под гарантию банка. За выдачу гарантии организация уплатила банку вознаграждение в размере 800 000 сум.

Гарантия банка заключается в следующем: если организация вовремя не погасит заем, он будет погашен банком, а сумма погашения уже будет считаться кредитом, который банк предоставил организации.

Оборудование было приобретено в феврале 2007 года и в том же месяце введено в эксплуатацию. Данная операция отражена в бухгалтерском учете предприятия таким образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражена сумма вознаграждения банку за предоставление гарантии	800 000	0820	6990

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
2	Списана со счета организации сумма вознаграждения банку за предоставление гарантии	800 000	6990	5110
3	Получена гарантия от банка	11 800 000	008	
4	Отражена сумма гарантии, выданная заимодавцу	11 800 000	009	
5	Получен заем от партнера на приобретение основных средств	11 800 000	5110	6820
6	Оприходовано приобретенное оборудование	11 800 000	0820	6010
7	Оплачено приобретенное оборудование продавцу за счет заемных средств	11 800 000	6010	5110
8	Введено в эксплуатацию приобретенное оборудование (11 800 000 + 800 000)	12 600 000	0110	0820
9	Возвращена партнеру сумма займа	11 800 000	6820	5110
10	Списана сумма гарантии, выданная заимодавцу	11 800 000		009
11	Списана сумма гарантии, предоставленной банком	11 800 000		008

Аналитический учет по счетам 008 «Обеспечения обязательств и платежей - полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей - ~~выданные~~» ведётся по каждому выданному обеспечению.

Счет 010 "Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды" предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, сданных по договору долгосрочной аренды.

Со счета 010 "Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды" списываются основные средства, сданные в аренду по договору долгосрочной аренды при возврате собственнику по истечении срока аренды или по другим условиям договора, а также с момента выкупа арендатором по истечении срока договора.

Обычно этими счетами пользуются лизинговые компании. При этом основные средства, сданные в аренду, учитываются в оценке, указанной в договоре.

Пример. Организация — специализированная лизинговая компания. Заключив договор с поставщиком, эта компания приобрела в собственность производственное оборудование, а затем передало его по договору лизинга для использования в производственных целях.

Покупная стоимость оборудования составила 26 550 000 сум. По этой же цене оно и передается в лизинг.

Общая сумма лизинговых платежей составляет 35 400 000 сум. Для упрощения примера получение лизинговых платежей не рассматривается.

В соответствии с договором лизинга оборудование учитывается на балансе лизингополучателя. Но в течение всего срока действия договора его собственником является организация-лизингодатель, а затем (после уплаты всей суммы лизинговых платежей) это оборудование переходит в собственность лизингополучателя.

В бухгалтерском учете лизингодателя приобретение оборудования и передача его в лизинг лизингополучателю отражаются следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	Отражаются затраты по приобретению оборудования	26 550 000	0820	6010
2	Оплачено приобретенное оборудование поставщику	26 550 000	6010	5110
3	Оприходовано оборудование, предназначенное для передачи по договору лизинга	26 550 000	0130	0820
4	Отражена задолженность лизингополучателя за пользование оборудованием по договору	35 400 000	0920	9210
5	Списана стоимость оборудования, переданного по договору лизинга	26 550 000	9210	0130
6	Отражено превышение суммы начисленных лизинговых платежей за оборудование над его балансовой стоимостью	8 850 000	9210	7230
7	Отражена стоимость оборудования, переданного по договору лизинга	26 550 000	010	
8	Списана стоимость оборудования, переданного по договору лизинга, по истечении срока действия договора и перехода права собственности на оборудование к лизингополучателю	26 550 000		010

Аналитический учет по счету 010 "Основные средства, сданные по договору долгосрочной аренды" ведется по каждому основному средству, сданному в аренду по договору долгосрочной аренды, раздельно в инвентарной карточке по учету основных средств.

Счет 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущества, полученного по договору ссуды.

Со счета 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" списывается имущество, полученное по договору ссуды, при возврате собственнику по истечении срока договора.

Аналитический учет по счету 011 "Имущество, полученное по договору ссуды" ведется по каждому объекту имущества, полученному по договору ссуды.

На счете 012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов" отражаются расходы, включаемые в налогооблагаемую базу данного отчетного периода, но исключаемые из налогооблагаемой прибыли (дохода) следующих отчетных периодов.

В соответствии с приложением N 2 к "Положению о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов", утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 года N 54 к расходам, не исключаемым из налогооблагаемой базы данного периода, но исключаемым из налогооблагаемой базы следующих периодов, относятся:

1. Отчисления в резерв по сомнительным долгам.
 2. Индивидуальное апробирование отдельных видов машин и механизмов и на комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа.
 3. Шефмонтаж, осуществляемый заводами-поставщиками оборудования или по их поручению специализированными хозяйствующими субъектами.
 4. Содержание дирекции строящегося хозяйствующего субъекта (административные затраты), а при отсутствии дирекции - группы технического надзора, а также затраты, связанные с приемкой новых хозяйствующих субъектов и объектов в эксплуатацию.
 5. Затраты на подготовку кадров для работы на вновь вводимом в действие хозяйствующем субъекте.
 6. Затраты по созданию и совершенствованию систем и средств управления.
 7. Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов.
 8. Затраты, связанные с набором рабочей силы в соответствии с законодательством.
 9. Расходы на развитие (совершенствование) хозяйствующих субъектов, производственных линий.
 10. Разница между суммой амортизации, начисленной ускоренным методом, и суммой амортизации, начисленной по установленным нормам:
 - а) по основным средствам - в соответствии с налоговым законодательством;
 - б) по нематериальным активам - в соответствии с нормами, рассчитанными хозяйствующим субъектом исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования.
- Аналитический учет на забалансовом счете 012 "Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов" должен обеспечить информацию о расходах, исключаемых из налогооблагаемой базы, в разрезе статей.

Счет 013 "Временные налоговые льготы (по видам)" предназначен для обобщения информации о высвобождающихся средствах при временном освобождении от налогообложения, не предусматривающего целевого использования высвобождаемых средств.

Сумма высвободившихся средств, исчисленная по каждому виду платежа в бюджет, отражается по дебету счета 013 "Временные налоговые льготы (по видам)".

Суммы начисленных обязательных платежей в бюджет и налогов, учитываемых на счете 013 "Временные налоговые льготы (по видам)", не отражаются в "Отчете о финансовых результатах" (форма N 2) и соответственно не влияют на формирование финансовых результатов.

Со счета 013 "Временные налоговые льготы (по видам)" списывается сумма высвобожденных средств в результате освобождения от налогообложения по истечении льготного периода.

При этом, после списания информация о высвободившихся средствах должна храниться на предприятии в течение 5 лет по истечении льготного периода.

Счет 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатации.

В момент передачи инвентаря и хозяйственных принадлежностей в эксплуатацию их стоимость полностью включается на затраты производства или расходы периода и одновременно отражается на счете 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации".

В случае непригодности инвентаря и хозяйственных принадлежностей для дальнейшей эксплуатации (использования) их списание со счета 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" производится на основании оформленного в установленном порядке акта на списание.

В целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей аналитический учет по счету 014 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации" ведется в разрезе цеховых кладовых и индивидуальных пользователей.

Вопросы для самопроверки

1. В каких случаях предусмотрено использование в системе бухгалтерского учета забалансовых счетов?
2. В чем особенность организации учета на забалансовых счетах?
3. Как учитываются хозяйственные операции по арендованным основным средствам?
4. Как учитываются товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение?
5. Как учитываются материалы, принятые в переработку?
6. Как организован учет товаров, принятых на комиссию?

7. Как учитываются бланки строгой отчетности?
8. В чем особенность учета списанной в убыток задолженности не платежеспособных дебиторов?
9. Как организован учет гарантий в счет обеспечения выполнения обязательств и платежей по договорам?
10. Как отражается в учете восстановление стоимости основных средств объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства?
11. Как учитываются основные средства, сданные в аренду?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Арендованные основные средства, находящиеся за пределами РУз., отражаются в учете:

1. на счете 01 обособленно;
2. на счете 001 обособленно;
3. в учете не отражаются.

2. Принятые к учету материалы, не предусмотренные к расходу по условиям договора с поставщиком до момента их оплаты, отражаются на счете:

1. 1010;
2. 004 «Товары, принятые на комиссию»;
3. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

3. Получено сырье от заказчика по договору на производство продукции из давальческого сырья. Поступление сырья производится бухгалтерской записью:

1. дебет 1010 кредит 6010;
2. дебет 2010 кредит 1010;
3. дебет 003.

4. Оприходование товара, полученного по договору комиссии, отражается бухгалтерской записью:

1. дебет 004;
2. дебет 002;
3. дебет 1010 кредит 6010.

5. Списание оборудования, принятого для монтажа специализированной строительной организацией, отражается бухгалтерской записью:

1. дебет 005;
2. дебет 002;
3. дебет 1010 кредит 6010.

6. *Получение и хранение бланков удостоверений, в бухгалтерском учете отражаются записью:*

1. дебет 002;
2. дебет 006;
3. дебет 5610.

7. *Списана задолженность неплатежеспособного должника в связи с поступлением денежных средств от должника, которое отражается бухгалтерской записью:*

1. дебет 5110 кредит 4010;
2. дебет 5110 кредит 9340;
3. кредит 007.

8. *Предоставление гарантии об оплате сторонней организацией товара следует обратить бухгалтерской записью:*

1. дебет 009;
2. дебет 008;
3. дебет 001.

9. *Списывается имущество, полученное по договору ссуды:*

1. дебет 9220 кредит 0310;
2. дебет 011;
3. кредит 011.

10. *Передача основных средств в пользование другой организации, по условиям договора учитывающихся на балансе их получателя, отражаются записью:*

1. дебет 010;
2. дебет 0310 кредит 7910;
3. кредит 010.

Правильные ответы

1-2, 2-3, 3-3, 4-1, 5-1, 6-2, 7-3, 8-2, 9-3, 10-1.

ГЛАВА 15. УПРОЩЕННЫЙ ПОРЯДОК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Упрощенный порядок налогообложения – особый порядок налогообложения, устанавливаемый для отдельных категорий налогоплательщиков и предусматривающий применение специальных правил исчисления и уплаты отдельных видов налогов, а также представления налоговой отчетности по ним.

В соответствии с главой 3, ст. 23 НК РУз. могут применяться следующие налоги, уплачиваемые при упрощенном порядке налогообложения:

- единый налоговый платеж;
- единый земельный налог;
- фиксированный налог по отдельным видам предпринимательской деятельности.

<i>Единый налог</i>	<i>Земельный налог</i>	<i>Фиксированный налог</i>
Налогоплательщики		
<p>1. Микро фирмы и малые предприятия, за исключением указанных в части второй настоящей статьи</p> <p>2. Независимо от численности работников:</p> <ul style="list-style-type: none"> - предприятия торговли и общественного питания - нотариусы, занимающиеся частной практикой - юридические лица, в рамках осуществления деятельности по организации лотерей 	<p>Сельскохозяйственные товаропроизводители;</p> <p>опытно-экспериментальные хозяйства научно-исследовательских организаций сельскохозяйственного профиля и учебно-опытные хозяйства образовательных учреждений</p>	<p>Юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие отдельные виды деятельности, налогообложение которых осуществляется исходя из физических показателей, характеризующих данные виды деятельности; другие индивидуальные предприниматели</p>
Не являются налогоплательщиками		
<p><i>Единый налоговый платеж не распространяется на микроформы и малые предприятия:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • осуществляющие производство подакцизной 	<p><i>Не рассматриваются в качестве плательщиков единого земельного налога:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • юридического лица, лесные и охотничьи хозяйства • дехканские хозяйства, 	

<i>Единый налог</i>	<i>Земельный налог</i>	<i>Фиксированный налог</i>
<p>продукции и добычу полезных ископаемых, обрабатываемых налогом за пользование недрами</p> <ul style="list-style-type: none"> • в рамках деятельности, по которой предусматривается уплата единого земельного налога в соответствии с гл. 57 НК РУз. и фиксированного налога в соответствии с гл. 58 НК РУз. • участников соглашений о разделе продукции 	<p>созданные с образованием и без образования юридического лица</p>	
Объект налогообложения		
<p>Валовая выручка</p>	<p>Земельный участок, предоставленный во владение, пользование или аренду для ведения сельского хозяйства в соответствии с законодательством</p>	
Налогооблагаемая база		
<p>Валовая выручка</p>	<p>Нормативная стоимость земельных участков, подлежащих налогообложению, определенная в соответствии с законодательством</p>	
Корректировка валовой выручки		
<ol style="list-style-type: none"> 1. Полного или частично возврата товаров 2. Изменения условий сделки 3. Изменения цены, использования скидки покупателем 4. Отказа от выполненных работ, оказанных услуг 		
Льготы		
<p>Юридические лица, находящиеся в собственно-</p>	<p>Вновь созданные сельскохозяйственные товаропроизво-</p>	

<i>Единый налог</i>	<i>Земельный налог</i>	<i>Фиксированный налог</i>
<p>сти общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941–1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью и деятельностью по организации лотерей. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате</p>	<p>дители сроком на два года с начала месяца, в котором произведена государственная регистрация, при соответствии условиям, предусмотренным в части второй статьи 362 НК РУз. Данная льгота не распространяется на фермерские хозяйства, созданные на базе ликвидированных фермерских хозяйств</p> <p>Добровольно ликвидируемые субъекты предпринимательства – со дня уведомления о принятом решении о добровольной ликвидации органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы</p> <p>На сельскохозяйственных товаропроизводителей – плательщиков единого земельного налога также распространяются льготы по земельному налогу, предусмотренные в ст. 282 НК РУз.</p>	

Вопросы для самопроверки

1. От уплаты каких налогов освобождаются организации перешедшие на УПН?
2. Какие условия перехода организаций на УПН?
3. Когда действующие организации могут перейти на УПН?
4. Какие ставки налога установлены для организаций, перешедших на УПН?
5. Что включается в доходы организации, образующих налогооблагаемую базу?
6. Какие расходы уменьшают налогооблагаемую базу?
7. В каких случаях уплачивается минимальный налог?
8. Как выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности у организаций перешедших на УПН?
9. Какие организации не могут перейти на УПН?
10. В каких случаях организации обязаны перейти на обычный режим налогообложения?

Тесты для самостоятельного контроля

1. Упрощенный порядок налогообложения (УПН) — это система, по которой организации и индивидуальные предприниматели:
 1. освобождаются от уплаты всех налогов;
 2. от уплаты НДС и налога на прибыль;
 3. уплачивают один налог вместо налога на прибыль, НДС, налога на имущество и частично от отчисления на социальное страхование.
2. Объектом налогообложения единого налогового платежа является:
 1. валовая выручка;
 2. прибыль;
 3. чистая прибыль.
3. Уплачиваемые при упрощенном порядке налогообложения:
 1. единый налоговый платеж, единый земельный налог, фиксированный налог по отдельным видам предпринимательской деятельности;
 2. налог на добавленную стоимость, акцизный налог;
 3. единый налоговый платеж, единый земельный налог, фиксированный налог по отдельным видам предпринимательской деятельности, налог на добавленную стоимость, акцизный налог.
4. Налогоплательщики обязаны по итогам налогового и отчетных периодов представлять в налоговые органы:
 1. баланс;
 2. книгу учета доходов и расходов;
 3. декларацию.

5. Бухгалтерский учет в организациях, перешедших на УПН:

1. ведется в общеустановленном для всех организаций порядке;
2. вообще не ведется;
3. ведется только по основным средствам и нематериальным активам.

6. Перешедшие на УПН уплачивают налог:

1. ежеквартально;
2. раз в год по итогам налогового периода;
3. 2 раза в год — по итогам 1 и 2 полугодия.

7. пособия по временной нетрудоспособности оплачиваются:

1. ФСС;
2. работодателем;
3. из ФСС сумма не превышающая 1 МРОТ в месяц, остальное—работодатель.

Правильные ответы

1-3; 2-1; 3-1; 4-2; 5-3; 6-2; 7-3.

ГЛАВА 16. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

16.1. Понятие отчетности и ее виды

Отчетность — это «способ представления финансовой информации, характеризующей деятельность хозяйствующего субъекта за определенный период, независимо от того, является ли он отдельным самостоятельным хозяйствующим субъектом или входит в консолидированную группу хозяйствующих субъектов». Отчетность, формируемая в рамках организации, раскрывает различные стороны ее функционирования и основывается на взаимосвязанных и взаимодействующих видах хозяйственного учета. Отчетность подразделяется на оперативную, статистическую, налоговую и бухгалтерскую.

Оперативная отчетность характеризует отдельные фрагменты деятельности организации и используется для нужд текущего управления и контроля (например, отчет кассира о движении наличных денег в кассе, отчет о выполнении плана отгрузки и продажи продукции).

Для отражения информации применяются различные измерители: натуральные, трудовые и стоимостные. По периодичности она подразделяется на внутрисменную, суточную, недельную, декадную, месячную.

Статистическая отчетность предназначена для обобщения и анализа данных в рамках отдельных сегментов (отраслей, регионов) или экономики в целом (сведения о численности, заработной плате и движении работников, производительности труда, качестве продукции и др.). По периодичности выделяют недельную, декадную, месячную, квартальную, полугодовую, годовую, выборочную отчетность.

Налоговая отчетность представляется в органы налоговой службы и характеризует состояние обязательств предприятия, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей. По периодичности различают квартальную, полугодовую, девятимесечную и годовую налоговую отчетность.

Финансовая отчетность строится на основе данных оперативного, финансового, управленческого учета и рассматривает финансово-хозяйственную деятельность организации в целом.

Финансовая отчетность — важнейшая часть информационной системы, формируемой в рамках организации. Общие принципы оформления финансовой отчетности определены международным стандартом бухгалтерского учета № 1 «Представление финансовой отчетности».

Финансовая отчетность — это система показателей, отражающих положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Используя сформированную в рамках бухгалтерского учета и представленную в финансовой отчетности информацию, предприятия и организации вырабатывают тактику и стратегию финансового развития:

- оценивают возможные риски предпринимательства;
- ищут рычаги для повышения эффективности производственных и финансовых инвестиций;
- выбирают наиболее привлекательные сферы для инвестиций, устойчивых в финансовом отношении партнеров.

Финансовая отчетность составляется за отчетный период. Каждому показателю итоговой отчетности соответствует оправдательный (первичный) документ, и все данные текущего учета находят отражение в итоговых показателях отчетности. Это вытекает из сплошного и непрерывного документирования всех хозяйственных операций на предприятии. Отчетность составляется на государственном языке, в валюте РУз. — в сумах. Руководитель и главный бухгалтер несут ответственность за составление отчетности.

Бухгалтерскую отчетность можно классифицировать по различным признакам: по периодичности, по охвату, по назначению.

Классификация финансовой отчетности

А. По периодичности бухгалтерскую отчетность подразделяют на годовую (составляется за финансовый год) и промежуточную (нарастающим итогом за квартал, полугодие, девять месяцев).

Б. По охвату отчетность делят на индивидуальную, сводную и консолидированную. Индивидуальная отчетность характеризует положение и результаты деятельности отдельного хозяйствующего субъекта — юридического лица. Сводная — составляется министерствами и ведомствами для статистического обобщения показателей или внутри юридического лица на основании данных по его подразделениям и филиалам, не являющихся самостоятельными юридическими лицами. Консолидированная отчетность составляется финансовой группой (материнская компания и ее дочерние предприятия), рассматриваемой в качестве единой хозяйствующей организации.

В. По назначению отчетность делят на внутреннюю и внешнюю. Внешняя (финансовая) отчетность служит источником информации для внешних пользователей о финансовой устойчивости, результатах финансовой и хозяйственной деятельности, платежеспособности экономического субъекта.

Внешняя отчетность отдельных предприятий (акционерных обществ, банков, бирж и др.) подлежит опубликованию в средствах массовой информации. Перед опубликованием отчетность подвергается аудиторской проверке, цель которой состоит в подтверждении достоверности отчетных данных.

Внутренняя (управленческая) отчетность удовлетворяет информационные потребности субъекта в процессе принятия им управленческих решений и строится на данных управленческого учета.

16.2. Пользователи финансовой отчетности

Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, деятельности, изменениях в финансовом положении хозяйствующего субъекта. Однако финансовая отчетность не включает всю информацию, которая необходима пользователям для принятия экономических решений, так как отчет, в основном, отражает результаты прошлых событий.

Финансовая отчетность также содержит информацию для:

- принятия инвестиционных решений и решений по предоставлению кредитов;
- оценки будущих денежных потоков хозяйствующего субъекта;
- оценки ресурсов, обязательств хозяйствующего субъекта в связи с вверенными ему ресурсами;
- оценки работы руководящих органов.

Финансовая отчетность служит для оценки и анализа динамики ресурсов хозяйствующих субъектов, для прогнозирования доходов, расходов и рисков, связанных с этими показателями, для определения инвестиционной привлекательности предприятия и др. На основе информации, представленной в отчетности, пользователи — юридические и физические лица — принимают решения, заключают сделки с партнерами, оценивают платежеспособность и финансовую состоятельность клиентов и возможные риски предпринимательства. Финансовая отчетность позволяет принимать управленческие решения на макро- и микроуровнях.

Финансовая отчетность организаций представляет интерес для широкого круга пользователей. Пользователей финансовой информации можно подразделить на две основные группы: внутренние и внешние.

Такие внутренние пользователи, как администрация, персонал, служащие, имеют свободный доступ ко всей необходимой и полезной для управления информации (данные управленческого и финансового учета) и несут ответственность за принимаемые управленческие решения. К внутренним пользователям финансовой отчетности также относятся владельцы организаций (полные товарищи, коммандитисты, акционеры, пайщики и т.п.). Собственникам учетная информация необходима для оценки финансовых перспектив организации в будущем и возможности получения доходов в виде дивидендов.

Внешние пользователи функционируют вне предприятий, их следует разбить на следующие подгруппы: пользователи с прямым финансовым интересом, с косвенным финансовым интересом, без финансового интереса.

Пользователи с прямым финансовым интересом — настоящие и потенциальные инвесторы, и кредиторы, а также кредитующие банки, которые на основе отчетной информации разрабатывают варианты представления займов, определяют вероятность и сроки их возврата. Предмет анализа этой группы — финансовое положение предприятий, финансовые результаты ее работы, ликвидность баланса.

Пользователи с косвенным интересом представлены налоговыми и финансовыми органами, обслуживающими банками, правительственными учреждениями, страховыми компаниями, профсоюзами и т.д. Финансовым органам и правительственным учреждениям учетная информация необходима для того, чтобы контролировать поступление средств в государственные и местные бюджеты, корректировать финансовую политику через систему налогообложения. Налоговые службы на основании отчетной информации следят за правильностью поступления налогов. Банковские учреждения и страховые компании на основе финансовой информации оценивают возможность заключения договоров с организациями по расчетным операциям и страхованию. Профсоюзы заинтересованы в получении информации об экономической жизнеспособности организации в плане занятости и оплаты труда. К этой группе можно отнести также заказчиков, которые имеют интерес к информации о перспективах функционирования предприятия.

Третья группа пользователей (*без финансового интереса*) включает органы статистики, арбитраж, аудиторские фирмы. Пользователей этой группы отчетная информация интересует с целью проверки правомерности и законности совершаемых операций (арбитраж, аудиторские фирмы) или с целью получения статистической информации (органы госстатистики) для проведения экономического анализа на макроуровне.

16.3. Нормативное регулирование финансовой отчетности

Систему нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют законодательные, нормативные правовые акты и иные документы. Данная система состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями субъектами управления.

Первый уровень системы составляют законодательные акты, которые принимаются Олий Мажлисом, указы Президента Республики Узбекистан и Постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

Главным актом первого уровня системы является Закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 № 129, устанавливающий единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.

К данному уровню системы относится и Гражданский кодекс Республики Узбекистан, в части первой которого законодательно закреплены важнейшие нормы ведения учета в организациях, в том числе: наличие самостоятельного баланса у каждого юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; обязательные случаи составления аудиторского заключения; порядок регистрации, реорганизации и ликвидации юридического лица; раскрываются понятия чистых активов дочерних и зависимых обществ.

К первому уровню системы можно отнести также, Закон «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» № 223-1 от 26.04.1996 г. (изм. Законом РУз. от 26.09.2008 г. № ЗРУ-183) и другие законы.

Особое место в системе принадлежит Постановлению Президента РУз. от 15.06.2005 г. № пп-100 «О совершенствовании системы отчетности, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование».

Второй уровень системы составляют национальные стандарты бухгалтерскому учету (НСБУ), устанавливающие принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов и возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности, порядок составления и представления финансовой отчетности. На этом уровне регулирующим органом выступает только Министерство финансов Республики Узбекистан, и никакой другой орган из числа участвующих в разработке стандартов не может осуществлять регулирование с точки зрения конечного результата.

При разработке НСБУ министерство ориентируется на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Третий уровень системы составляют методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета, в том числе инструкции, указания и т.п. Разрабатывать их могут все, кто заинтересован в интерпретации и детализации положений нормативных правовых актов первого и второго уровней (Министерство финансов, некоторые другие министерства и ведомства, объединения организаций, крупные компании). Примеры таких документов: методические указания по учету основных средств; указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества; указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением доверительного управления имуществом; методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию; методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в строительстве, сельском хозяйстве, науке и проектно-исследовательских организациях, других отраслях.

Четвертый уровень системы составляют так называемые рабочие документы организаций, в которых на основе общеустановленных правил и принципов они формируют свою учетную политику, свои подходы к раскрытию бухгалтерской информации в отчетах, представляемых заинтересованным пользователям.

Регулирующими основами отчетности хозяйствующих субъектов в РУз. являются следующие нормативные документы:

- Закон «О бухгалтерском учете» 30.08.1996 г. № 279-1;
- Постановление Президента РУз. № пп-100 «О совершенствовании системы отчетности, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование» от 15.06.2005 г.;

- Постановление КМ РУз. N 65 «О мерах по сокращению и упорядочению отчетности для предприятий малого бизнеса» от 23.02.2000 г. (изм. в соответствии с Постановлением КМ РУз. от 17.01.2004 г. N 28);

- Постановление КМ РУз. N227 «О мерах по дальнейшему совершенствованию статистической и финансовой отчетности» от 25.06.2002 г. (изм. в соответствии с Постановлением КМ РУз. от 17.01.2004 г. N 28);

- «Положение о сроках представления квартальной и годовой финансовой отчетности» утвержденный МФ РУз. от 15.06.2000 г. №47 (изм. С Приказом МФ, зарегистрированным МЮ 22.07.2002 г. N 942-1);

- Приказ МФ РУз. от 27.12.2002 г. № 140 «Об утверждении форм финансовой отчетности и Правил по их заполнению» (изм. Приказом МФ, зарегистрированным МЮ 19.05.2005 г. N 1209-3);

- Приложение N 7 к Приказу МФ от 27.12.2002 г. N 140 «Правила по заполнению форм финансовой отчетности» (изм. Приказом МФ, зарегистрированным МЮ 19.05.2005 г. N 1209-3);

- НСБУ №0 «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности» утвержденным МФ РУз. N 17-07/86 от 26.07.1998 г.;

- НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» утвержденным МФ РУз. N 17-17/86 от 26.07.1998 г.;

- НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» утвержденным МФ РУз. N 50 от 14.10.1998 г.;

- НСБУ №9 «Отчет о денежных потоках» утвержденным МФ РУз. N 51 от 16.10.1998 г.;

- НСБУ №14 «Отчет о собственном капитале» утвержденным МФ РУз. N 36 от 01.03.2004 г.;

- НСБУ №15 «Бухгалтерский баланс» утвержденным МФ РУз. N 45 от 12.03.2003 г.;

- НСБУ №20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» утвержденным МФ РУз. N 87 от 23.11.1999 г. (изм. Приказом министра финансов, зарегистрированным МЮ 11.07.2006 г. N 879-2);

- НСБУ №23 «Формирование финансовой отчетности при осуществлении реорганизации» утвержденным МФ РУз. N 37 от 12.04.2004 г.

16.4. Состав финансовой отчетности и общие требования к ней

Финансовая отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Финансовые отчеты отражают финансовые результаты и других хозяйственных операций, группируя их в отдельные статьи в соответствии с их

экономическими характеристиками, которые называются элементами финансовых отчетов. Активы, собственный капитал и обязательства являются элементами, непосредственно связанными с определением финансового результата хозяйствующего субъекта в бухгалтерском балансе. Доходы и расходы являются элементами, непосредственно связанными с измерением показателей хозяйствующего субъекта в отчете о результатах деятельности. Отчет о движении денежных средств отражает элементы отчета о результатах деятельности и изменения в элементах бухгалтерского баланса.

Элементами, непосредственно связанными с определением финансового состояния, являются: активы, обязательства, собственный капитал, резервы, доходы и расходы. Они определяются следующим образом:

Активы - это экономические ресурсы, контролируемые субъектом, полученные в результате предшествующей деятельности, с тем чтобы в будущем получить от них доход;

Обязательства - это обязанность лица (должника) совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, например, передать имущество, выполнить работу, выплатить деньги и др., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности;

Собственный капитал - это активы субъекта после вычета его обязательств;

Резервы - это часть собственного капитала, которая может быть направлена в будущем на определенные расходы;

Доходы - это увеличение активов либо уменьшение обязательств в отчетном периоде;

Расходы - это уменьшение активов либо увеличение обязательств в отчетном периоде;

Финансовые результаты - это конечный экономический итог деятельности хозяйствующего субъекта, выраженный в форме прибыли или убытка.

В соответствии с Приказом МФ РУз. «Об утверждении форм финансовой отчетности и Правил по их заполнению» от 27.12.2002 г. № 140 (изм. Приказом МФ, зарегистрированным МЮ 19.05.2005 г. N 1209-3) годовая финансовая отчетность представляется в следующем объеме форм:

- а) бухгалтерский баланс - форма N 1;
- б) отчет о финансовых результатах - форма N 2;
- в) отчет о движении основных средств - форма N 3;
- г) отчет о денежных потоках - форма N 4;
- д) отчет о собственном капитале - форма N 5;
- е) справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма N 2а.

А также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность финансовой отчетности организации, если она в соответствии с государственными законами подлежит обязательному аудиту.

Полугодовая и квартальная финансовая отчетность представляется в следующем объеме форм:

- а) бухгалтерский баланс - форма N 1;
- б) отчет о финансовых результатах - форма N 2;
- в) справка о дебиторской и кредиторской задолженностях - форма N 2 а.

Малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса - формы N 1, отчета о финансовых результатах - формы N 2 и Справки о дебиторской и кредиторской задолженностях - формы N 2а.

В соответствии с НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность» утвержденным МФ РУз. N 17-17/86 от 26.07.1998 г. основополагающими принципами финансовой отчетности являются:

1. Принцип начисления.
2. Ведение учета методом двойной записи.
3. Непрерывность.
4. Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов.
5. Достоверность.
6. Предусмотрительность (осторожность).
7. Преобладание содержания над формой.
8. Сопоставимость показателей.
9. Нейтральность финансовой отчетности.
10. Фактическая оценка активов и обязательств.
11. Соответствие доходов и расходов отчетного периода.
12. Понятность.
13. Значимость.
14. Существенность.
15. Правдивое и беспристрастное представление.
16. Завершенность.
17. Последовательность.
18. Своевременность.
19. Оффсеттинг (взаимозачеты статей).
20. Объективность.
21. Учетная политика.

Принцип начисления

Финансовые отчеты, за исключением отчета о денежных потоках, составляются по принципу начисления.

Согласно принципу начисления активы, пассивы, собственный капитал, доходы, расходы, хозяйственные операции и события отражаются в бухгалтерском учете в момент их совершения (или фактического получения), а не в момент, когда по ним получают или выплачивают денежные средства и их эквиваленты.

Финансовые отчеты, подготовленные на основе принципа начисления, информируют пользователей не только об операциях в прошлом с оплатой или получением денежных средств, а также об обязательствах по выпла-

те денежных средств в будущем, что является необходимым при принятии соответствующих экономических решений.

Ведение учета методом двойной записи

Принцип ведения учета методом двойной записи означает, что хозяйствующий субъект должен вести регистрацию бухгалтерских операций на основе системы двойной записи. Система двойной записи заключается в том, что одна и та же сумма по одной и той же операции отражается на двух счетах бухгалтерского учета - в дебете одного и кредите другого.

Непрерывность

Подготовка финансовой отчетности по принципу непрерывности означает, что хозяйствующий субъект является постоянно действующим и будет продолжать свою деятельность в течение неопределенно долгого периода времени, то есть считается, что хозяйствующий субъект не имеет намерения, надобности ликвидировать или существенно сокращать сферу своей деятельности.

Если руководитель полагает, что необходимо ликвидировать хозяйствующий субъект или сократить масштабы его деятельности, или возможны условия и ситуации, располагающие к этому, то в пояснениях к финансовым отчетам необходимо раскрыть содержание такого факта и основу, по которым составлены финансовые отчеты и причину отхода от принципа непрерывности.

Принцип непрерывности означает также, что срок ведения бухгалтерского учета должен соответствовать сроку существования хозяйствующего субъекта, то есть бухгалтерский учет у хозяйствующего субъекта должен вестись до момента ликвидации или объявления его банкротом. Со дня прекращения своего существования хозяйствующий субъект прекращает ведение бухгалтерского учета.

Денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов

Все хозяйственные операции, события, активы и пассивы должны быть измерены в едином, однородном выражении - денежной оценке.

В Республике Узбекистан денежным измерителем является сум и его доли - тийин.

Достоверность

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

Достоверность операций или событий обычно должна быть подтверждена первичными учетными документами.

Предусмотрительность (осторожность)

Принцип предусмотрительности (осторожности) предполагает, что в финансовой отчетности не должна допускаться завышенная оценка активов и доходов и заниженная оценка обязательств или расходов.

Применение этого принципа не дает права создавать скрытые резервы или завышенное обеспечение, преднамеренное уменьшение и завышение активов или прибыли, обязательств и расходов.

Преобладание содержания над формой

Содержание данного принципа означает, что если информация в учетных документах и финансовой отчетности достоверно отражает содержание операций и событий, эта информация должна быть учтена и представлена в финансовой отчетности.

Сопоставимость показателей

Для того чтобы финансовая информация была полезной и содержательной, она должна быть сопоставимой за разные отчетные периоды. Пользователи должны быть информированы об учетной политике, используемой хозяйствующим субъектом при подготовке финансовой отчетности, всех изменениях в этой политике и результатах таких изменений.

В финансовой отчетности необходимо раскрывать всю сравнительную информацию в отношении предыдущего периода. Обзорная и описательная информация финансовых отчетов предыдущего периода должна быть представлена за текущий отчетный период и обновлена, когда это необходимо, для объективного представления финансовых отчетов текущего отчетного периода.

При корректировке показателей или классификации статей финансового отчета для обеспечения сопоставимости с текущим сопоставимые суммы должны быть переклассифицированы, и одновременно характер, сумма, причина такой переклассификации должны быть раскрыты. Если это невозможно, хозяйствующий субъект должен раскрыть причину переклассификации и характер изменений, которые были внесены, в случае, если бы суммы были переклассифицированы.

Если информация служит лишь для представления, например, выверки сальдо на начало и конец периода по нематериальным и материальным активам, в таких случаях не требуется сопоставимая информация.

Существуют обстоятельства, при которых оказывается невозможной переклассификация сопоставимой информации в целях сопоставимости с текущим периодом. *Например*, информация в предыдущем периоде могла быть собрана таким образом, что переклассификация оказывается невозможной, что практически делает невозможным преобразование информации. При таких обстоятельствах должен быть раскрыт характер поправок к сопоставимым суммам, которые были бы внесены.

Для соблюдения принципа сопоставимости необходимо выполнять следующие условия:

- требование в отношении всей количественной информации;
- при изменении подходов представления отчетности в отчетном году информация за предшествующий период должна быть переклассифицирована для целей сопоставимости;
- если по практическим соображениям переклассификация не может быть сделана, должны быть раскрыты причины и характер изменений, которые имели бы место в случае осуществления переклассификации.

Нейтральность финансовой отчетности

При формировании финансовой отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено предпочтительное удовлетворение интересов одних групп пользователей финансовой отчетности перед другими. Информация, представляемая в финансовой отчетности, для обеспечения ее надежности должна быть свободной от предвзятости.

Фактическая оценка активов и обязательств

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

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

Соответствие доходов и расходов отчетного периода

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

Понятность

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

Значимость

Значимость финансовой информации заключается в том, что эта информация должна удовлетворять потребности пользователей в процессе принятия ими решений и помогать им в оценке событий операционной, финансовой и хозяйственной деятельности.

Сущность и ценность (существенность) информации могут оказывать влияние на ее значимость.

Существенность

Информация является существенной, если ее пропуск или неправильное представление могут повлиять на экономические решения пользователей информации, принятых на основе финансовой отчетности.

В финансовых отчетах в одной статье отражаются суммы, которые должны быть обобщены со сходными по характеру или функциям и которые не должны представляться отдельно.

Однако информация, которая является существенной как индивидуально, так и в совокупности, не должна полностью обобщаться с прочей информацией. В этой связи информация является существенной, если ее нераскрытие могло бы повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовых отчетов.

Существенность зависит от размера статьи, рассматриваемой при особых конкретных обстоятельствах его пропуска.

Финансовая отчетность является результатом обработки хозяйственных операций, которые структурно объединены в группы по их характеру и функциям. Заключительной стадией данного процесса является представление классифицированной информации в сжатом виде, которая будет отражена в финансовых отчетах или в пояснениях в виде статей.

Существенным является также выделение в финансовом отчете отдельных показателей или их объединение в одну в статью с другими показателями. Поэтому, если некоторые статьи активов или пассивов, доходов или расходов являются несущественными, то одновременно оцениваются характер и размер статьи или совокупности статей. В зависимости от обстоятельств определяющим фактором может служить либо характер, либо размер статьи.

Если исходная информация не является существенной, то нет необходимости выполнять требования раскрытия, представленные в НСБУ. Однако, если существенная информация была объединена в финансовых отчетах общего пользования в одну статью с другой существенной информацией, то в пояснениях к финансовой отчетности необходимо раскрыть эту информацию.

В соответствии с п. 38 НСБУ №1 существенность связана с понятностью и степенью точности, с которой представлены финансовые отчеты. Использование степени точности при округлении информации до тысяч или миллионов допускается до тех пор, пока не нарушается принцип существенности.

Правдивое и беспристрастное представление

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

Завершенность

В целях обеспечения достоверности информация в финансовых отчетах должна быть полной.

Последовательность

Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовые отчеты хозяйствующего субъекта за разные отчетные периоды для определения тенденции изменений в его финансовом положении.

Представление и классификация статей финансовой отчетности должны сохраняться за отчетные периоды, если только существенные изменения в характере операций хозяйствующего субъекта или анализ форм представления отчетности не свидетельствуют о том, что является целесообразным изменить форму представления отчетности.

Время от времени значительное приобретение или выбытие, или некоторые другие важные изменения в характере операционной деятельности субъекта, или обзор финансового отчета приведет к целесообразности иного представления финансовых отчетов. В этих случаях согласно с п. 43

НСБУ №1 хозяйствующий субъект должен обеспечить соответствие между соблюдением принципов существенности и сопоставимости. Хозяйствующий субъект может изменить представление финансовой отчетности только в том случае, если пересмотренная структура сохранится в течение довольно длительного периода или если преимущество альтернативного представления очевидно. Предполагается, что учетная политика последовательно проводится из одного периода в другой.

Своевременность

Информация является полезной, если она представляется своевременно. Финансовые отчеты теряют свою полезность, если они не представляются в распоряжение пользователей в течение разумного времени после даты составления. При необоснованной задержке отчетной информации она может потерять свою значимость. Хозяйствующий субъект должен быть способен составить финансовый отчет в течение указанного срока. Никакие факторы, даже сложность операций хозяйствующего субъекта, не должны быть использованы в качестве причины неспособности представить отчеты своевременно.

Если составление и представление отчета задерживаются до тех пор, пока все аспекты будут известны, даже очень надежная информация может принести мало пользы, поскольку пользователи были вынуждены принимать решения ранее. В целях достижения баланса между значимостью и надежностью надо решить, как лучше всего удовлетворить потребности пользователей при принятии экономических решений.

Оффсеттинг (взаимозачеты статей)

В соответствии с п. 46 НСБУ №1 между активами и пассивами не должно быть взаимозачетов, за исключением случаев, когда это предусмотрено другими НСБУ.

Статьи доходов и расходов не могут взаимозасчитываться, за исключением случаев, когда:

- НСБУ требует или разрешает это;

- прибыль, убытки, а также расходы, связанные с подобными операциями и событиями являются несущественными ни индивидуально, ни в совокупности. Такие суммы должны быть обобщены и представлены на нетто-основе или когда их представление наилучшим образом отражает сущность операции или группы однородных сделок.

В соответствии с п. 48 НСБУ №1 в случае, если доходы и расходы взаимозачтены, тем не менее хозяйствующий субъект должен, основываясь на принципе существенности, рассмотреть потребность в раскрытии этих сумм в примечаниях к финансовым отчетам. *Например*, если в бухгалтерском балансе предусмотрено отражение дебиторской задолженности по статье "Расчеты с покупателями и заказчиками" за вычетом созданных резервов по сомнительным долгам. Но в пояснительной записке отражается отдельно как сумма дебиторской задолженности, так и сумма созданных резервов по сомнительным долгам.

Объективность

Финансовая отчетность должна объективно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств субъекта.

Для достижения принципа объективности каждый хозяйствующий субъект при ведении бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности обязан применять НСБУ и основные принципы бухгалтерского учета (пункты 19- 36 НСБУ №0).

Скорость нововведений по различным видам деятельности может привести к операциям и ситуациям, по которым еще не разработаны НСБУ. В этих случаях объективность финансовой отчетности лучше всего достигается путем выбора и применения учетной политики, разработка которой должна производиться хозяйствующим субъектом самостоятельно в соответствии с НСБУ №1.

Учетная политика

Учетная политика субъекта должна быть определена на основе принципов, сформулированных в пунктах 16-50 НСБУ №1.

Учетная политика выражает специфические принципы, конвенции, правила и практические подходы, используемые хозяйствующим субъектом для подготовки и составления финансовой отчетности.

Финансовая отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

При составлении бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним организация должна придерживаться принятых ею содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому.

По каждому числовому показателю финансовой отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года — отчетный и предшествующий отчетному.

Если данные за период, предшествующий отчетному, непоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Статьи бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других отдельных форм финансовой отчетности, которые в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету подлежат раскрытию и по которым отсутствуют числовые значения активов, обязательств, доходов, расходов и иных показателей, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке).

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в финансовой отчетности обособленно в случае их существенности, если без знания о них заинтересо-

ванными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Для составления финансовой отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

При составлении финансовой отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября — по 31 декабря следующего года.

Финансовая отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Сроки представления квартальной и годовой финансовой отчетности

Для министерств, ведомств, ассоциаций, корпораций, концернов и других органов управления государственным имуществом устанавливаются следующие сроки представления сводной квартальной и годовой отчетности:

- для квартальной отчетности в течение 40 (сорока) дней после завершения отчетного квартала;
- для годовой отчетности не позднее 15 марта года, следующего за отчетным.

Для предприятий с иностранными инвестициями и представительств иностранных фирм срок представления годовой финансовой отчетности устанавливается не позднее 25 марта года, следующего за отчетным.

Остальные хозяйствующие субъекты, представляют квартальные и годовые финансовые отчеты в следующие сроки: - для квартальной финансовой отчетности до 25 числа следующего месяца после истечения отчетного периода;

- для годовой финансовой отчетности не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным;
- малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения)

на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Бухгалтерский баланс должен содержать следующие числовые показатели.

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Актив			
I. Долгосрочные активы			
Основные средства:			
Первоначальная (восстановительная) стоимость (0100, 0300)	010		
Сумма износа (0200)	011		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 010-011)			
Нематериальные активы:			
Первоначальная стоимость (0400)	020		
Сумма амортизации (0500)	021		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 020-021)			
Долгосрочные инвестиции, всего (стр.040+050+060+070+080), в том числе:	030		
Ценные бумаги (0610)	040		
Инвестиции в дочерние хозяйственные общества (0620)	050		
Инвестиции в зависимые хозяйственные общества (0630)	060		
Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом (0640)	070		
Прочие долгосрочные инвестиции (0690)	080		
Оборудование к установке (0700)	090		
Капитальные вложения (0800)	100		
Долгосрочная дебиторская задолженность (0910, 0920, 0930, 0940)	110		
Долгосрочные отсроченные расходы (0950, 0960, 0990)	120		
Итого по разделу I (стр. 012+022+030+090+100+110+ +120)	130		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
II. Текущие активы			
Товарно-материальные запасы, всего (стр. 150+160+ 170+180), в том числе:	140		
Производственные запасы (1000, 1100, 1500, 1600)	150		
Незавершенное производство (2000, 2100, 2300, 2700)	160		
Готовая продукция (2800)	170		
Товары (2900 за минусом 2980)	180		
Расходы будущих периодов (3100)	190		
Отсроченные расходы (3200)	200		
Дебиторы, всего (стр.220+240+250+260+270+280+290+300+310)	210		
Из неё: просроченная	211		
Задолженность покупателей и заказчиков (4000 за минусом 4900)	220		
Задолженность обособленных подразделений (4110)	230		
Задолженность дочерних и зависимых хозяйственных обществ (4120)	240		
Авансы, выданные персоналу (4200)	250		
Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам (4300)	260		
Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (4400)	270		
Авансовые платежи в государственные целевые фонды и по страхованию (4500)	280		
Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (4600)	290		
Задолженность персонала по прочим операциям (4700)	300		
Прочие дебиторские задолженности (4800)	310		
Денежные средства, всего (стр.330+340+350+360), в том числе:	320		
Денежные средства в кассе (5000)	330		
Денежные средства на расчетном счете (5100)	340		
Денежные средства в иностранной валюте (5200)	350		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Прочие денежные средства и эквиваленты (5500, 5600, 5700)	360		
Краткосрочные инвестиции (5800)	370		
Прочие текущие активы (5900)	380		
Итого по разделу II (стр. 140+190+200+210+230+320+370+380)	390		
Всего по активу баланса (стр.130+стр.390)	400		
Пассив			
I. Источники собственных средств			
Уставный капитал (8300)	410		
Добавленный капитал (8400)	420		
Резервный капитал (8500)	430		
Выкупленные собственные акции (8600)	440		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (8700)	450		
Целевые поступления (8800)	460		
Резервы предстоящих расходов и платежей (8900)	470		
Итого по разделу I (стр.410+420+430-440+450+460+470)	480		
II. Обязательства			
Долгосрочные обязательства, всего (стр.500+510+520+530+540+550+560+570+580+590)	490		
В том числе: долгосрочная кредиторская задолженность (стр.500+520+540+560+590)	491		
Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам (7000)	500		
Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям (7110)	510		
Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (7120)	520		
Долгосрочные отсроченные доходы (7210, 7220, 7230)	530		
Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам (7240)	540		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Прочие долгосрочные отсроченные обязательства (7250, 7290)	550		
Авансы, полученные от покупателей и заказчиков (7300)	560		
Долгосрочные банковские кредиты (7810)	570		
Долгосрочные займы (7820, 7830, 7840)	580		
Прочие долгосрочные кредиторские задолженности (7900)	590		
Текущие обязательства, всего (стр.610+620+630+640+650+660+670+680+690+700+710+720+730+740+750+760)	600		
В том числе: текущая кредиторская задолженность (стр.610+630+650+670+680+690+700+710+720+760)	601		
Из неё: просроченная текущая кредиторская задолженность	602		
Задолженность поставщикам и подрядчикам (6000)	610		
Задолженность обособленным подразделениям (6110)	620		
Задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (6120)	630		
Отсроченные доходы (6210, 6220, 6230)	640		
Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам (6240)	650		
Прочие отсроченные обязательства (6250, 6290)	660		
Полученные авансы (6300)	670		
Задолженность по платежам в бюджет (6400)	680		
Задолженность по страхованию (6510)	690		
Задолженность по платежам в государственные целевые фонды (6520)	700		
Задолженность учредителям (6600)	710		
Задолженность по оплате труда (6700)	720		
Краткосрочные банковские кредиты (6810)	730		
Краткосрочные займы (6820, 6830, 6840)	740		
Текущая часть долгосрочных обязательств (6950)	750		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
Прочие кредиторские задолженности (6900 кроме 6950)	760		
Итого по разделу II (стр.490+600)	770		
Всего по пассиву баланса (стр.480+770)	780		

Пояснения к бухгалтерскому балансу должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- а) ограничения в правах собственности на активы;
- б) выданные гарантии по обязательствам;
- в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;
- г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Отчет о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и чрезвычайные.

Отчет о финансовых результатах должен содержать следующие числовые показатели:

- Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг);
- Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг);
- Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг);
- Расходы периода;
- Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем;
- Прочие доходы от основной деятельности;
- Прибыль (убыток) от основной деятельности;
- Доходы от финансовой деятельности;
- Расходы по финансовой деятельности;
- Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности;
- Чрезвычайные прибыли и убытки;
- Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль);
- Налог на доходы (прибыль);
- Прочие налоги и сборы от прибыли;
- Чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Отчет о финансовых результатах выглядит таким образом:

Наименование показателя	Код строки	За соответствующий период прошлого года		За отчетный период	
		доходы (прибыль)	расходы (убытки)	доходы (прибыль)	расходы (убытки)
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	010				
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)	020				
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр.010-020)	030				
Расходы периода, всего (стр.050+060+070+080), в том числе:	040				
Расходы по реализации	050				
Административные расходы	060				
Прочие операционные расходы	070				
Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	080				
Прочие доходы от основной деятельности	090				
Прибыль (убыток) от основной деятельности (стр.030-040+090)	100				
Доходы от финансовой деятельности, всего (стр.120+130+140+150+160), в том числе:	110		x		x
Доходы в виде дивидендов	120		x		x
Доходы в виде процентов	130		x		x
Доходы от долгосрочной аренды (лизинг)	140		x		x
Доходы от валютных курсовых разниц	150		x		x
Прочие доходы от финансовой деятельности	160		x		x
Расходы по финансовой деятельности (стр.180+190+200+210), в том числе:	170	x		x	
Расходы в виде процентов	180	x		x	
Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (лизингу)	190	x		x	

Наименование показателя	Код строки	За соответствующий период прошлого года		За отчетный период	
		доходы (прибыль)	расходы (убытки)	доходы (прибыль)	расходы (убытки)
Убытки от валютных курсовых разниц	200	х		х	
Прочие расходы по финансовой деятельности	210	х		х	
Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности (стр.100+110-170)	220				
Чрезвычайные прибыли и убытки					
Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль) (стр.220+/-230)	240				
Налог на доходы (прибыль)	250	х		х	
Прочие налоги и сборы от прибыли	260	х		х	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр.240-250-260)	270				

Пояснения к отчету о финансовых результатах должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям финансовой отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

В пояснениях к отчету о финансовых результатах должно быть указано, что финансовая отчетность сформирована организацией исходя из действующих в Республике Узбекистан правил бухгалтерского учета и отчетности.

Существенные отступления должны быть раскрыты в финансовой отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления внесли в состояние финансового положения организации. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в Республике Узбекистан правил бухгалтерского учета и отчетности.

Порядок раскрытия учетной политики организации установлен национальным стандартом по бухгалтерскому учету «Учетная политика и финансовая отчетность» (НСБУ №1) (приказ Минфина РУз. от 26 июня декабря 1998 г № 17-17/86, зарегистрировано в Минюсте РУз. 14 августа 1998 г., регистрационный номер 474).

Пояснения к отчету о финансовых результатах должны раскрывать следующие дополнительные данные:

а) отражение фундаментальных ошибок в сальдо нераспределенной прибыли на начало года в балансе хозяйствующего субъекта должно раскрывать следующую информацию:

- сущность фундаментальных ошибок;
- сумма поправок за текущий период и за каждый представленный период;
- сумма поправок, относящихся к первоначальным периодам, включенным в данные за предыдущие годы;
- пересчитанные сравнительные данные или причины невозможности пересчета.

б) проводя изменения, хозяйствующий субъект должен параллельно раскрывать следующую информацию:

- сущность фундаментальной (существенной) ошибки;
- сумму изменений, признанных как доход или убыток за текущий период;
- сумму изменений за каждый период, в котором представлены дополнительные данные, и сумму изменений, относящихся к периодам, предшествующим данному периоду, включенным в дополнительные сведения. Если на практике не применяется представление дополнительных данных, то тогда должны быть раскрыты причины.

в) в тех случаях, когда изменения в учетной политике оказывают существенное влияние на отчетный период в сравнении с предыдущим периодом представления финансовой отчетности, или могут оказать влияние на будущие отчетные периоды, хозяйствующий субъект должен раскрыть следующую информацию в пояснениях:

- причины изменений;
- сумму поправок за отчетный и каждый представленный предыдущий период;
- сумму поправок, учтенных в чистый доход или убыток за текущий период;
- сумму поправок за периоды, предшествующие отчетным периодам, включенным в сравнительные данные;
- сумму поправок, включенных в каждый отчетный период, за который представлены дополнительные данные, и сумму поправок, связанных с периодами, предшествующими тем, которые включены в финансовые отчеты. Если сравнительная информация включена или невозможно представить дополнительные данные, то этот факт следует раскрыть;
- пересчитанные сравнительные данные или причины нецелесообразности их пересчета.

Отчет о движении основных средств

В отчете о движении основных средств показывается наличие и движение основных средств предприятия:

- первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств предприятия по состоянию, соответственно, на начало и конец года, числящихся у него на балансе, включая и отдельные виды основных средств, сданных в текущую аренду, находящихся на консервации и т. п.

- стоимость поступивших основных средств в течение отчетного года по всем источникам, включая: ранее неучтенные, переход из оборотных средств в основные, а также введенные в действие в отчетном году новые основные средства по всем источникам финансирования;

- первоначальная стоимость выбывших основных средств в отчетном году в результате: ликвидации, реализации, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передачи по договору долгосрочной аренды (лизинга), выявления недостатков или потерь и по другим причинам;

- сумма накопленного износа основных средств, соответственно, по состоянию на начало и конец года;

- отражаются увеличения в сумме начисленного износа по основным средствам за отчетный год по всем источникам, включая сумму ранее недоначисленного износа и т.д.;

- накопленный износ по выбывшим в процессе ликвидации, реализации, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передачи по договору долгосрочной аренды (лизинга), выявления недостатка или потери и прочего выбытия основных средств. остаточная стоимость основных средств на начало года;

- остаточная стоимость основных средств на конец года;

- первоначальная (восстановительная) стоимость, поступление, выбытие, износ и остаточная стоимость основных средств в соответствии с данными счета учета основных средств (0100), счета 0310 "Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды" и счета учета износа основных средств (0200);

- состояние и движение всех основных средств, в том числе: производственных и непроизводственных основных средств;

- наличие и движение незавершенного строительства, выполняемого как подрядным, так и хозяйственным способом.

К производственным основным средствам относятся средства, которые связаны с производством промышленной продукции, строительством, сельским хозяйством, торговлей и общественным питанием, заготовкой сельскохозяйственной продукции и другими видами деятельности, относящимися к сфере материального производства.

К основным средствам непроизводственного назначения относятся средства жилищного и коммунального хозяйства, здравоохранения, физической культуры, социального обеспечения, народного образования, культуры и т. п.

Пояснения к отчету о движении основных средств должны раскрывать следующие дополнительные данные:

а) первоначальная (восстановительная) стоимость на начало и конец отчетного периода по каждому виду основных средств с учетом их движения: ввода, выбытия, изменения первоначальной стоимости, причины изменений;

б) при начислении амортизации по каждому виду основных средств: используемый метод амортизации на начало и конец отчетного периода;

в) при проведении переоценки: текущая стоимость каждого вида основных средств на начало и конец отчетного периода, основание и периодичность проведения переоценки, дата проведения переоценки, метод проведения переоценки.

Кроме того, для пользователей финансовой отчетности также необходимо раскрывать информацию на конец отчетного периода:

а) о первоначальной (восстановительной) или текущей стоимости временно не используемых основных средств;

б) о первоначальной (восстановительной) или текущей стоимости основных средств, находящихся в эксплуатации, по которым полностью начислена амортизация;

в) о наличии и ограничении права собственности на основные средства, отданные в залог в качестве гарантии по обязательствам;

г) о непогашенных обязательствах по приобретению основных средств;

д) о стоимости незавершенного строительства на конец отчетного периода;

е) об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации;

ж) о первоначальной стоимости, остаточной стоимости и методе оценки основных средств, полученных за счет целевого финансирования;

з) о стоимости отдельных видов основных средств на конец отчетного периода, выбывших из эксплуатации, но числящихся в составе основных средств с целью дальнейшей их реализации;

и) об учетной политике, связанной с затратами на восстановление основных средств.

Отчет о денежных потоках

Отчет о денежных потоках должен представлять сведения о денежных потоках в течение отчетного периода, полученных от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности хозяйствующего субъекта.

Отчет о денежных потоках - это совокупность показателей, развернуто характеризующая поток денежных средств за отчетный период.

Денежные потоки - это притоки (поступления) и оттоки (расходование, выбытие) денежных средств и их эквивалентов.

Операционная деятельность - это основная деятельность хозяйствующего субъекта, приносящая доход, а также иная хозяйственная деятельность субъекта, не относящаяся к инвестиционной и финансовой деятельности.

Инвестиционная деятельность - это приобретение и продажа долгосрочных активов и других объектов инвестиций, не включенных в денежные эквиваленты.

Финансовая деятельность - это деятельность хозяйствующего субъекта, результатом которой является изменение в размере и составе собственного капитала и заемных средств.

Эквиваленты денежных средств используются в основном для выплат по краткосрочным обязательствам, а не для инвестиций или других целей. Для того чтобы считать инвестиции денежным эквивалентом, они должны быть свободно обращаемыми в наличные и иметь незначительный риск изменения в стоимости. Поэтому инвестиции считаются денежным эквивалентом, если они имеют короткий срок погашения, примерно 3 месяца от даты приобретения.

В соответствии с п. 7 НСБУ №9 «Отчет о денежных потоках» банковские займы относятся к финансовой деятельности, но банковские овердрафты, которые погашаются по требованию, представляют собой неотъемлемую часть управления денежными средствами предприятий. В связи с этим банковские овердрафты являют компонент денежных средств или их эквивалент.

Денежные потоки не включают в себя движение между статьями денежных средств и денежных эквивалентов, так как они относятся к управлению денежными средствами хозяйствующего субъекта, а не к его операционной, финансовой или инвестиционной деятельности. Управление денежными средствами включает в себя вложение избытка денежных средств в денежные эквиваленты.

Объем денежных потоков, возникающих в результате операционной деятельности хозяйствующего субъекта, является ключевым показателем, отражающим, насколько достаточно движение денежных потоков, производимое хозяйствующим субъектом в результате операционной деятельности для выплаты ссуд, поддержания производственных мощностей хозяйствующим субъектам, выплаты дивидендов и новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования. Информация об отдельных компонентах предыдущего денежного потока от операционной деятельности может использоваться в сочетании с другого рода информацией для прогнозирования будущих денежных потоков от операционной деятельности.

Денежные потоки от операционной деятельности исходят из основной деятельности хозяйствующего субъекта. Как правило, основная деятельность хозяйствующего субъекта направлена на продажу продукции, выполнение работ или оказание услуг. К основным денежным потокам от операционной деятельности относятся:

- денежные поступления от продажи товаров и оказания услуг;
- поступление денежных средств по роялти, взносам, комиссионным и прочие;
- выплаты денежных средств поставщикам за товары и услуги;
- выплаты сотрудникам и от лица сотрудников;
- денежные поступления и платежи страховой компании по премиям, требованиям, годовым и прочим выплатам по страховым полисам;
- денежные платежи или возмещения по налогам, если они не относятся к инвестиционной и финансовой деятельности;

- денежные поступления и платежи по контрактам, которые заключены с торговыми или дилерскими целями;

- и другие.

По некоторым операциям, таким, как реализация единиц основных средств, может возникнуть прибыль или убыток, которые включаются в определение чистой прибыли или убытка. Однако денежные потоки по таким сделкам относятся к денежным потокам от инвестиционной деятельности.

В соответствии с п.13 НСБУ №9 предприятия раскрывают отдельно информацию о денежных потоках от инвестиционной деятельности. Информация о денежных потоках от инвестиционной деятельности представляет уровень понесенных расходов по ресурсам, от которых будут генерировать в будущем доход и денежные потоки. К основным денежным потокам, полученным от инвестиционной деятельности, относятся:

- денежные выплаты на приобретение основных средств, нематериальных и прочих долгосрочных активов. Эти выплаты включают в себя платежи, связанные с капитализированными затратами на опытно-конструкторские работы, а также с ведением строительства хозяйственным способом;

- денежные поступления от продаж основных средств, нематериальных и прочих долгосрочных активов;

- денежные платежи по приобретению акций или долговых обязательств других субъектов и прав участия в совместных предприятиях, кроме выплат по платежным документам (таким, как векселя), считающимся денежными эквивалентами или хранящимися для дилерских или торговых целей;

- денежные поступления от продаж акций и долговых обязательств других субъектов и прав участия в совместных предприятиях, кроме поступлений по платежным документам (таким, как векселя), считающимся денежными эквивалентами или хранящимися для дилерских или торговых целей;

- авансы и кредиты, выданные другим сторонам (кроме авансов и кредитов, выданных финансовыми учреждениями);

- денежные поступления от возврата авансов и ссуд, выданных другим сторонам (кроме авансов и кредитов, выданных финансовыми учреждениями);

- платежи по фьючерсным и форвардным контрактам, опционным контрактам и своп-контрактам, за исключением случаев, когда они предназначаются для дилерских или торговых целей, или выплаты классифицируются как финансовая деятельность;

- денежные поступления по фьючерсным и форвардным контрактам, опционным контрактам и своп-контрактам, за исключением случаев, когда они предназначаются для дилерских или торговых целей, или выплаты классифицируются как финансовая деятельность;

- и другие.

В соответствии с п. 14 НСБУ №9 предприятия раскрывают отдельно информацию о денежных потоках от финансовой деятельности. Эта информация необходима для прогнозирования будущих денежных потоков от финан-

совой деятельности. К основным денежным потокам от финансовой деятельности относятся:

- денежные поступления от выпуска акций или других инструментов, связанных с собственным капиталом;
- платежи владельцам для приобретения или погашения акций субъектов;
- денежные поступления от эмиссии необеспеченных облигаций, ссуд, выданные финансовыми предприятиями, долговых обязательств, залладных и прочих кратко- и долгосрочных займов;
- погашения займов;
- платежи арендаторов для сокращения обязательств по финансовому лизингу;
- и другие.

В соответствии с НСБУ №9 движение денежных средств от операционной деятельности хозяйствующий субъект раскрывает, используя:

- прямой метод, по которому раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат;
- косвенный метод, по которому чистый доход или убыток корректируется на изменения текущих активов и обязательств, неденежных операций, а также на доходы и убытки, являющиеся результатом операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

В соответствии с п. 16. НСБУ №9 хозяйствующие субъекты должны отражать в отчетах отдельно валовые денежные поступления и валовые денежные платежи от инвестиционной и финансовой деятельности, кроме денежных потоков, описанных в следующих двух случаях, учитываемых на нетто-основе (*нетто-основа - это чистый приток или уменьшение денежных средств за отчетный период*):

1. Денежные потоки от имени клиентов раскрываются на нетто-основе, когда движение денежных потоков отражает скорее деятельность клиентов, чем деятельность самого юридического лица, например:

- фонды, которые инвестиционные организации держат по поручению своих клиентов;
- арендные платежи, взимаемые от имени владельцев собственности и передаваемые им.

2. На нетто-основе могут быть раскрыты также денежные потоки по статьям, которые быстро оборачиваются, включают крупные суммы и имеют короткие сроки погашения, например:

- денежные поступления и платежи по получению и погашению депозитов с фиксированной датой погашения;
- размещение депозитов и их изъятие из других финансовых учреждений;
- денежные авансы и кредиты, выданные клиентам, и погашение этих авансов и кредитов.

В соответствии с п. 19 НСБУ №9 денежные потоки от операций в иностранной валюте отражаются в валюте Республики Узбекистан с применени-

ем обменного курса, устанавливаемого Центральным банком Республики Узбекистан на дату совершения операции.

Денежные потоки иностранного дочернего общества должны быть пересчитаны по обменному курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату происхождения денежного потока.

Нереализованный доход и убыток, вытекающие из изменений в курсовой ставке иностранной валюты, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений в ставке курсового обмена на денежные средства и их эквиваленты, которые хранятся или должны быть выплачены в иностранной валюте, отражаются в отчете о денежных потоках, чтобы привести в соответствие движение денежных средств и их эквивалентов на начало и конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от денежных потоков, возникающих в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, и включает разницу, если таковые имеются, при условии, что это движение денежных средств отражается по обменному курсу, существовавшему в конце отчетного периода.

Отчет о денежных потоках

Наименование показателей	Код стр.	Приход	Расход
Операционная деятельность			
Денежные поступления от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	010		
Денежные выплаты поставщикам за материалы, товары, работы и услуги	020		
Денежные платежи персоналу и от их имени	030		
Другие денежные поступления и выплаты от операционной деятельности	040		
Итого: чистый денежный приток/отток от операционной деятельности (стр. 010-020-030+/-040)	050		
Инвестиционная деятельность			
Приобретение и продажа основных средств	060		
Приобретение и продажа нематериальных активов	070		
Приобретение и продажа долгосрочных и краткосрочных инвестиций	080		
Другие денежные поступления и выплаты от инвестиционной деятельности	090		
Итого: чистый денежный приток/отток от инвестиционной деятельности (стр. 060+/-070+/-080+/-090)	100		
Финансовая деятельность			
Полученные и выплаченные проценты	110		

Полученные и выплаченные дивиденды	120		
Денежные поступления от выпуска акций или других инструментов, связанных с собственным капиталом	130		
Денежные выплаты при выкупе собственных акций	140		
Денежные поступления и выплаты по долгосрочным и краткосрочным кредитам и займам	150		
Денежные поступления и платежи по долгосрочной аренде (лизингу)	160		
Другие денежные поступления и выплаты от финансовой деятельности	170		
Итого: чистый денежный приток/отток от финансовой деятельности (стр.110+/-120+130-140+/-150+/-160+/-170)	180		
Налогообложение			
Уплаченный налог на доход (прибыль)	190		
Уплаченные прочие налоги	200		
Итого: уплаченные налоги (стр. 190+200)	210		
Итого: чистый денежный приток/отток от финансово-хозяйственной деятельности (стр. 050+/-100+/-180-210)	220		

Пояснения к отчету о денежных потоках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- сумму остатков существенных денежных средств и денежных эквивалентов, имеющих у предприятия, но не доступных для использования группой с пояснением со стороны руководства;
- денежные потоки должны быть раскрыты по сегментам для понимания связи между денежными потоками всего хозяйствующего субъекта и его сегментов;
- для установления связи между движениями денежных потоков в данном виде хозяйственной деятельности в целом и в ее отдельных компонентах необходимо раскрытие сегментарных движений денежных потоков.

Отчет о собственном капитале

В соответствии со ст. 14 Закона о бухгалтерском учете собственный капитал состоит из уставного, добавленного, резервного капитала и нераспределенной прибыли.

Уставный капитал отражает совокупность вкладов (в денежном выражении), определенных учредительными документами. Материальные и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оцениваются и учитываются по соглашению учредителей или решению исполнительного органа юридического лица.

Добавленный капитал отражает эмиссионный доход, получаемый при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость.

Резервный капитал отражает инфляционные резервы, образующиеся при переоценке имущества, а также стоимость безвозмездно полученного имущества.

Нераспределенная прибыль отражает накопление прибыли и может быть зачислена в уставный капитал по решению собственников.

В отчете о собственном капитале должна быть раскрыта информация об изменениях собственного капитала в отчетном периоде. Для этого необходимо раскрыть информацию:

- эмиссии ценных бумаг;
- переоценка долгосрочных активов;
- валютные курсовые разницы при формировании уставного капитала;
- отчисления в резервный капитал, нераспределенной прибыли (убытке) текущего года;
- безвозмездно получение имущества;
- денежные дивиденды и дивиденды, выплачиваемые в виде акций;
- прочие источники формирования собственного капитала.

В этой форме отчета должна быть раскрыта также информация: о количестве выпущенных акций, номинальной стоимости акций, количестве акций в обращении.

В соответствии с п. 12 НСБУ №14 акционерные общества приводят в пояснении к отчету о собственном капитале информацию об:

- а) общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые предусматривается осуществить подписку;
- б) общем количестве и номинальной стоимости акций, на которые осуществлена подписка, по сравнению с предусмотренными величинами;
- в) общей сумме средств, полученных в ходе подписки на акции;
- г) акциях в составе уставного капитала по отдельным типам и категориям;
- д) накопленной сумме дивидендов, не уплаченных по привилегированным акциям;
- е) дивидендах, выплачиваемых в виде акций, в частности, о количестве и стоимости выплачиваемых акций, а также их типах или категориях;
- ж) дроблении или слиянии, произошедших за отчетный период, и о номинальной стоимости акций до и после дробления или слияния акций.

В отчете о собственном капитале в соответствии с п. 13 НСБУ №14 общая сумма средств, полученных в ходе подписки на акции, в пояснении приводится в разрезе:

- а) все денежные средства, внесенные как плата за акции, с указанием количества акций;
- б) стоимостная оценка имущества, внесенного как плата за акции, с указанием количества акций;
- в) общая сумма иностранной валюты, внесенной как плата за акции, с указанием количества акций и курса, по которому валюта зачислена в учете.

А информация об акциях в составе уставного капитала в пояснении приводится по отдельным типам и категориям:

а) количество выпущенных акций с указанием неоплаченной части уставного капитала;

б) номинальная стоимость акции;

в) изменения в течение отчетного периода в количестве акций, находящихся в обращении;

г) права, привилегии и ограничения, связанные с акциями, в том числе ограничения по распределению дивидендов и возврату капитала;

д) акции, принадлежащие самому обществу, его дочерним и ассоциированным предприятиям;

е) перечень учредителей и количество акций, которыми они владеют;

ж) количество акций, которые находятся в собственности членов исполнительного органа;

з) акции, зарезервированные для выпуска согласно опционам и другим контрактам, с указанием их сроков и сумм;

и) количество и номинальная стоимость конвертируемых (в акции или в облигации) акций и возможные обязательства в случае конвертации этих акций в долговые ценные бумаги.

Пояснения к отчету о собственном капитале должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- распределении долей уставного капитала между владельцами;
- правах, привилегиях или ограничениях относительно этих долей;
- изменениях в составе долей владельцев в уставном капитале.

16.5. Порядок составления консолидированной (сводной) финансовой отчетности

Консолидация — это объединение некоторых элементов по определенным признакам. Консолидированная, т.е. объединенная (сводная) отчетность появляется тогда, когда в реальной экономической жизни возникают объединения организаций — прежде всего объединения акционерных и иных хозяйственных обществ.

Консолидированные финансовые отчеты - это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы хозяйствующих обществ.

Дочернее хозяйственное общество (в дальнейшем "дочернее общество") - это хозяйствующий субъект, который контролируется головным обществом.

Головное общество - это хозяйствующий субъект, имеющий одно или несколько дочерних обществ.

Группа - это головное общество и все его дочерние общества.

Отдельные финансовые отчеты - это отчетность каждого члена группы, которая подлежит консолидации.

Доля меньшинства - это часть чистых доходов (убытков) хозяйственной деятельности и чистых активов дочернего общества, приходящаяся на долю участия, которая не принадлежит головному обществу напрямую или косвенно в дочерних обществах.

Консолидированная финансовая отчетность составляется в объеме и порядке, в соответствии с НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» утвержденным приказом Минфина РУз. от 14 октября 1998 г. № 50, зарегистрированным в Минюсте РУз. 28 декабря 1998 г., № 580.

Достоверность составления и соблюдение порядка представления сводной финансовой отчетности обеспечивает руководитель головной организации.

Объем и порядок, включая сроки, представления финансовой отчетности дочерних и зависимых обществ головной организации, устанавливает головная организация.

До составления сводной финансовой отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Головное общество должно представлять консолидированную финансовую отчетность, кроме головных обществ, являющееся в свою очередь чьим-либо дочерним и находящееся во владении другого общества, может не представлять консолидированную отчетность при условии, если ее не требует его головное общество и имеется согласие на это владельцев доли меньшинства.

Такое головное общество в своих отдельных финансовых отчетах должно раскрывать:

а) причину, по которой не была представлена консолидированная финансовая отчетность;

б) используемый метод в бухгалтерском учете инвестиций в дочернее общество;

в) название и зарегистрированный офис его головного общества, представляющего консолидированную финансовую отчетность.

Головное общество также не составляет консолидированную отчетность в случае наличия у нее только независимых обществ.

Каждый такой случай подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах головного общества.

А причины, по которым возникают объекты для консолидированной отчетности, самые разные. Акционерные общества и товарищества приобретают другие общества и товарищества с целью расширения сферы своей деятельности или получения доходов от инвестиций, устранения конкурентов и т.д. Акционерное общество приобретает крупный пакет акций другого акционерного общества с целью установления контроля над ним или отчисления на социальное страхование официальных отношений в условиях взаимного сотрудничества.

Объединение хозяйственных обществ происходит в двух основных формах:

а) создание юридического лица на основе объединения двух или нескольких обществ;

б) без образования юридического лица, объединением группы двух и более хозяйственных обществ на основе экономико-правовой зависимости одних от других.

В первом случае консолидация отчетности осуществляется в момент объединения и затем составляется как сводная финансовая отчетность одного юридического лица. Во втором случае консолидированная отчетность группы объединенных юридических лиц воспроизводится вновь и вновь, составляется за каждый отчетный период.

Консолидированная (сводная) финансовая отчетность предназначена для представления информации, характеризующей группу хозяйственных обществ, действующую как единый экономический объект. Она необходима всем имеющим интересы или предполагающим их иметь в данной группе организациям: инвесторам, кредиторам, поставщикам, заказчикам, персоналу и профсоюзам, банкам, иным финансовым инвесторам, правительственным органам и местным властям.

Консолидированная (сводная) финансовая отчетность позволяет рассматривать групповой доход от объединения хозяйственных обществ в качестве базы для расчета дивидендов по акциям организаций, входящих в объединение. В консолидированной отчетности отражаются интересы меньшинства инвесторов, т.е. тех владельцев акций, которые имеют менее половины голосов на собраниях акционеров.

Консолидированная (сводная) финансовая отчетность дает возможность рассмотрения совокупного группового дохода и прибыли группы в качестве базы для исчисления налогообложения в тех странах, в которых это предусмотрено налоговым законодательством. Консолидированная отчетность содержит проверенные данные для контроля и управления как со стороны руководства организаций, так и со стороны всех заинтересованных лиц.

Сводная финансовая отчетность (СБО) — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций (далее — группа).

Сводная финансовая отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность дочерних обществ и включает данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству места их государственной регистрации.

При подготовке консолидированных финансовых отчетов финансовые отчеты головного общества и всех его дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования одинаковых статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

Для того чтобы консолидированные финансовые отчеты представляли финансовую информацию о группе как о едином обществе, необходимо:

1. Исключить:

• балансовую стоимость инвестиций головного общества в каждое дочернее и долю головного общества в собственном капитале каждого дочернего общества;

• сальдо по счетам взаимных расчетов между головным и дочерним обществом;

• внутригрупповые операции по доходам, расходам, дивидендам, а также возникающие в результате этих операций нереализованные прибыли и убытки, за исключением убытков, которые невозместимы.

2. Определить долю участия меньшинства в чистом доходе дочернего общества, которая уменьшает доход группы при определении суммы чистого дохода, причитающейся головному обществу.

3. Определить долю меньшинства в чистых активах дочернего общества и представить в консолидированном бухгалтерском балансе за отчетный период отдельно от обязательств и собственного капитала головного общества:

• суммы, рассчитанной на дату первоначального приобретения;

• удельного веса доли меньшинства в движении собственного капитала с даты приобретения.

В соответствии с п. 10 НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» консолидированные финансовые отчеты должны быть подготовлены на основе использования единой учетной политики для аналогичных операций и других событий финансово-хозяйственной деятельности.

В случае, если один из участников группы использует учетную политику, отличную от той, которая принята при составлении консолидированной финансовой отчетности по аналогичным операциям, то в эти финансовые отчеты вносятся соответствующие корректировки при консолидации. А если использование единой учетной политики при подготовке консолидированных финансовых отчетов невозможно, то этот факт должен быть раскрыт наряду с той частью статей в консолидированных финансовых отчетах, к которым применялась различная учетная политика.

Пояснения к консолидированной (сводной) финансовой отчетности должны раскрывать следующие дополнительные данные:

• перечень крупных дочерних обществ с указанием названия страны регистрации или местонахождения, доли собственности и количество голосующих акций, если они не совпадают с долей собственности;

• причины, по которым отчет дочернего общества не был включен в консолидированную отчетность;

• характер взаимоотношений между головным и дочерним обществом, позволяющим головному обществу осуществлять контроль над дочерним в случаях, когда головное общество прямо или косвенно через дочерние общества не владеет более чем половиной количества голосов;

- наименование обществ, в которых прямо или косвенно через дочерние общества более половины голосов находятся во владении, но из-за отсутствия контроля не являются дочерними обществами;

- эффект приобретения (создания) и реализации (ликвидации) обществ на финансовое состояние в отчетном году, результаты в течение отчетного периода и на соответствующие суммы предыдущего периода;

- метод, используемый для учета инвестиций дочернему обществу в отдельной финансовой отчетности головного общества.

В соответствии с п. 14 НСБУ № 8 в отдельных (самостоятельных) финансовых отчетах головного общества инвестиции в дочерние общества, которые учтены при составлении консолидированных финансовых отчетов, отражаются с использованием:

1. Метода учета по собственному капиталу (метод долевого участия);

2. Метода учетной политики головного общества, используемого по учету долгосрочных инвестиций (НСБУ № 12 "Учет финансовых инвестиций").

16.6. Международные стандарты финансовой отчетности

В соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, США, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании и Ирландии 29 июня 1973 года был создан комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Цель Комитета состоит в достижении унификации принципов бухгалтерского учета, используемых компаниями и другими организациями для финансовой отчетности во всем мире.

С 1983 года членами КМСФО стали все профессиональные бухгалтерские организации — члены Международной федерации бухгалтеров (МФБ). В настоящее время в работу КМСФО вовлечены многие другие организации и во многих странах, не являющихся членами КМСФО, применяющие Международные стандарты финансовой отчетности. Целями КМСФО, как они определены в его Уставе, являются:

- ✓ разработка и публикация, исходя из общественных интересов, международных стандартов финансовой отчетности, которые должны соблюдаться при представлении финансовых отчетов, и продвижение их повсеместного принятия и соблюдения;

- ✓ работа по совершенствованию и гармонизации правил, стандартов учета и процедур, связанных с представлением финансового отчета.

В настоящее время действует 39 Международных стандартов по учету и аудиту, в том числе:

- МСФО 1 Предоставление финансовой отчетности;

- МСФО 14 Сегментная отчетность;

- МСФО 27 Сводная финансовая отчетность и отдельная финансовая отчетность компании;

- МСФО 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции;

- МСФО 31 Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности;

- МСФО 34 Промежуточная финансовая отчетность.

Пользователи предъявляют к финансовой отчетности определенные требования, поскольку на решения, принимаемые на основе отчетных данных, оказывает непосредственное влияние качество отчетной информации. Такие требования называются *качественными характеристиками* отчетной информации. Международные стандарты финансовой отчетности относят к таким характеристикам: уместность, понятность, надежность, сопоставимость.

Уместность информации определяется ее возможностью оказывать влияние на экономические решения. Уместность рассматривается с точки зрения содержания информации, и ее существенности. Согласно российским и международным стандартам информация признается существенной, если ее пропуск может повлиять на мнение пользователей.

Понятность информации означает ее доступность для понимания пользователями при условии, что последние обладают определенным уровнем знаний.

Надежной считается такая информация, в которой нет существенных ошибок. Надежность информации обеспечивает:

- ее правдивое представление (информация должна соответствовать действительному положению дел);

- нейтральность (на формирование отчетности не должны оказывать влияние субъективные мнения ее составителей);

- осмотрительность (выражается в консерватизме оценки фактов хозяйственной жизни предприятия);

- полноту отражения данных в отчетности;

- преобладание содержания над формой (события в отчетности должны отражаться, исходя из их экономического содержания, а не только их юридической формы).

Сопоставимость информации означает сравнимость данных, отражаемых в отчетности, с соответствующими данными прошедших периодов или данными других компаний. Сравнимость обеспечивается через постоянство методов ведения учета, кроме того, большинство форм отчетности содержит данные за предыдущий период по аналогичным показателям.

16.7. Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса

В соответствии с НСБУ № 16 «Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса», утвержденное приказом Минфина № 57 от 30 октября 1998 г. *непредвиденным обстоятельством* признается ситуация, ко-

нечный результат которой (прибыль или убыток) будет подтвержден только по факту совершения одного или более неопределенных событий в будущем. То есть это обстоятельство, при котором в результате происхождения неопределенных событий после составления бухгалтерского баланса хозяйствующий субъект получает прибыль или убыток.

События хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса, - это такие события как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят на промежуток между датой составления бухгалтерского баланса и датой утверждения финансового отчета к публикации.

Различаются два вида таких событий:

- события, происходящие в будущем, которые существуют на дату составления бухгалтерского баланса;
- события, происходящие в будущем, которые не существуют на дату (последующую за датой) составления бухгалтерского баланса.

Датой подписания финансовой отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством Республики Узбекистан, финансовой отчетности при подписании ее в установленном порядке.

Непредвиденные обстоятельства, относящиеся к будущим событиям, могут быть выражены:

- в количестве;
- посредством общего описания.

Оценка последствий и финансового влияния непредвиденных обстоятельств определяется руководством хозяйствующего субъекта.

В соответствии с п. 9 НСБУ №16 учет непредвиденных убытков ведется по результатам непредвиденного обстоятельства. Если существует вероятность того, что непредвиденное обстоятельство приведет хозяйствующий субъект к убыткам, целесообразно отразить эти убытки в финансовых отчетах.

Сумма непредвиденного убытка должна рассматриваться как обязательство в финансовой отчетности, если:

- к дате составления бухгалтерского баланса существует вероятность того, что в результате будущих событий принятия в расчет любого возможного возмещения уменьшает стоимость активов, эти возмещения считаются обязательством;
- существует возможность определения стоимости (оценки) предстоящих убытков.

В соответствии с п. 13 НСБУ №16 непредвиденная прибыль не должна показываться в финансовых отчетах в качестве дохода, так как это может привести к признанию дохода, который, возможно, никогда не будет получен. Однако в случаях, когда имеется большая степень вероятности в получении прибыли, такая прибыль не является непредвиденной, и ее следует показать в финансовой отчетности.

Суммы непредвиденных обстоятельств, указываемые в финансовых отчетах, в соответствии с п. 14 НСБУ №16 оцениваются на дату утверждения

финансовых отчетов для публикации. События, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса и уменьшающие стоимости активов (также образующие обязательства), должны учитываться в финансовых отчетах по непредвиденным обстоятельствам.

Если ситуация, создавшая возможность образования непредвиденных обстоятельств, аналогична для большего количества подобных ситуаций, то сумма, отражающая значение отдельных непредвиденных обстоятельств, показывается по группам аналогичных ситуаций. *Например*, гарантии по проданным товарам, сомнительная дебиторская задолженность.

Если непредвиденный убыток не показывается в финансовых отчетах, то суть и оценка его финансового влияния раскрываются в пояснительной записке к финансовой отчетности, за исключением тех случаев, когда потери маловероятны.

При необходимости раскрытия непредвиденных обстоятельств должна быть раскрыта следующая информация:

- сущность непредвиденных обстоятельств;
- неопределенные события, которые могут повлиять на будущие результаты;
- оценка финансового влияния или доказательства невозможности проведения такой оценки.

События хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса

События, происходящие между датой составления бухгалтерского баланса и датой утверждения финансовых отчетов для публикации, могут указывать на необходимость внесения корректировок в активы и обязательства либо на необходимость их раскрытия.

Активы и пассивы должны быть скорректированы на события хозяйственной деятельности, произошедшие после даты составления баланса, указывающие на то, что принцип непрерывности не оправдан по отношению ко всему субъекту или его части, то есть субъект обанкротился.

В соответствии с п. 20 НСБУ №16 корректировки по активам и обязательствам необходимы по событиям, происходящим после даты составления баланса, обеспечивающим дополнительную информацию для определения сумм на дату составления баланса. *Например*, могут быть проведены корректировки на убытки по задолженности, которые подтверждены банкротством клиента, произошедшим после даты составления баланса; корректировки балансовой стоимости основных средств из-за разрушения основного производственного здания в результате пожара после даты составления бухгалтерского баланса или приобретение другого крупного предприятия.

События хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса, могут указывать на то, что весь субъект или его часть перестает соответствовать принципу непрерывности производ-

ства. Баланс хозяйствующего субъекта в результате диагностики финансового состояния показывает ухудшение финансового состояния, то есть его несостоятельность, тогда при утверждении финансовой отчетности для публикации рассматривается вопрос использования принципа непрерывности.

В случае, если события, произошедшие после даты составления баланса, не влияли на состояние активов и пассивов на дату составления финансовой отчетности, однако они являются настолько важными, нераскрытие подобной информации отразилось бы на анализе и принятии решений пользователей финансовых отчетов, тогда раскрывается суть этих событий в пояснительной записке к финансовой отчетности.

В случае влияния непредвиденных обстоятельств на финансовое состояние налогообложения и дивиденды, относящиеся к периоду, отражаемому в финансовой отчетности и предложенные или объявленные после даты составления баланса, до утверждения финансовых отчетов должны быть либо скорректированы, либо раскрыты.

Если раскрытие событий хозяйственной деятельности, произошедших после даты составления бухгалтерского баланса, требуется, то должна предоставляться следующая информация:

- суть операции;
- оценка финансового влияния или информация о невозможности такой оценки.

16.8. Ответственность за организацию бухгалтерского учета

Закон о бухгалтерском учете РУз. устанавливает, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Закон определил две области ответственности руководителя:

- организацию бухгалтерского учета;
- соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.

Из задач бухгалтерского учета вытекает, что организация бухгалтерского учета неотделима от соблюдения законодательства при осуществлении организацией своей деятельности. Причем под законодательством в данном случае подразумеваются законодательные и другие акты в области гражданского, трудового, финансового, налогового и иного права не только Республики Узбекистан, но и других стран (как дальнего, так и ближнего зарубежья), в которых осуществляется или с которыми связана деятельность организации. Подтвержденная законодательно, данная норма имеет последствия при наложении санкций контрольными органами в случаях выявления в организации нарушений тех или иных законодательных норм. Ответственность за ее исполнение несет единолично руководитель, в дальнейшем он в соответствии с трудовым законодательством может наложить наказание на конкретное виновное должностное лицо или служащего.

Руководитель организации может в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Если бухгалтерский учет ведется в организации на договорных началах централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, в договоре должна предусматриваться ответственность.

Работа бухгалтера в условиях постоянно меняющегося российского финансового и налогового законодательства связана с повышенным риском. Работая с финансовыми документами, бухгалтер может оказаться в ситуации, когда к нему будут применены меры юридической ответственности.

Виды юридической ответственности

Конкретные нормы, устанавливающие юридическую ответственность бухгалтера, содержатся в различных отраслях законодательства, в частности, в уголовном, административном, налоговом, таможенном, трудовом и гражданском законодательстве. При этом выделяют следующие виды юридической ответственности, которая может быть в тех или иных ситуациях применена к бухгалтерам в связи с их профессиональной деятельностью:

✓ *административная ответственность* устанавливается различными актами налогового, финансового и административного законодательства. Правила ее применения содержатся в Кодексе РУз. об административных правонарушениях. Нарушения, за которые применяется этот вид ответственности, затрагивают интересы государства, и поэтому ответственность за них применяется государственными органами, в том числе судом;

✓ *уголовная ответственность* устанавливается Уголовным кодексом РУз. Нормы, устанавливающие порядок применения этого вида ответственности, содержатся также в Уголовно-процессуальном кодексе РУз. Меры ответственности за преступления применяются исключительно судом;

✓ *гражданско-правовая ответственность* устанавливается гражданским законодательством в случаях, когда бухгалтер работает на предприятии по договору гражданско-правового характера. Правонарушения, совершенные бухгалтером, здесь направлены против интересов владельцев предприятия. Меры ответственности применяются судом по инициативе предприятия;

✓ *материальная ответственность* устанавливается в основном Трудовым кодексом РУз. за ущерб, причиненный предприятию бухгалтером, работающем по договору найма (трудовому договору). Правонаруше-

ния здесь направлены против интересов работодателей, поэтому меры ответственности за их совершение применяются в первую очередь администрацией предприятия. Даже в том случае, когда к ответственности привлекает суд, инициатором применения мер ответственности выступает само предприятие;

✓ *дисциплинарная ответственность* также устанавливается ТК РУз. за нарушение работником трудовой дисциплины, а также ненадлежащее исполнение им своих обязанностей по трудовому договору.

Вопросы для самопроверки

1. Какие виды отчетности Вы знаете?
2. Дайте характеристику управленческой и финансовой отчетности.
3. Какая информация интересует различных пользователей?
4. Какие нормы законодательства, регулируют формирование бухгалтерской информации?
5. Перечислите формы финансовой отчетности.
6. Дайте понятие консолидированной отчетности.
7. Определите значение международных стандартов бухгалтерской отчетности.
8. Кого считают аффилированным лицом?
9. Охарактеризуйте информацию по сегментам.
10. Какие факты хозяйственной деятельности считаются условными?
11. Какие события после составления отчета должны быть отражены в финансовой отчетности?
12. Какие виды ответственности несут руководящие лица?
13. Что такое бухгалтерский баланс и какова его сущность?
14. Раскройте строение бухгалтерского баланса.
15. Какие показатели можно исчислить по данным бухгалтерского баланса?
16. Как проявляется зависимость содержания баланса от отраслевой принадлежности собственника?
17. Назовите типы изменений в балансе под влиянием хозяйственных операций.
18. Дайте определение финансовой отчетности.
19. В чем сущность и значение финансовой отчетности?
20. Назовите состав годовой финансовой отчетности.
21. Каковы принципы формирования оценки отдельных статей бухгалтерского баланса?
22. Какие требования предъявляются к финансовой отчетности?
23. Что означает сводная (консолидированная) отчетность?
24. Каковы критерии публикации финансовой отчетности?
25. Раскройте содержание пояснительной записки.

Тесты для самостоятельного контроля

1. *Какие бухгалтерские принципы заложены в методике построения баланса?*

1. принцип денежного выражения;
2. принцип увязки доходов и расходов;
3. принцип двойственности;
4. принцип доброкачественности информации;
5. принцип учета по себестоимости;
6. принцип реализации;
7. принцип обособленного предприятия;
8. принцип действующего предприятия;
9. сочетание ответов, данных в 1, 3, 5, 7, 8.

2. *На основе, каких показателей формируются статические балансы?*

1. моментальных;
2. моментальных и интервальных;
3. интервальных.

3. *На основе каких показателей формируются динамические балансы?*

1. моментальных;
2. моментальных и интервальных;
3. интервальных.

4. *Какие виды балансов относятся к статическим в зависимости от времени составления?*

1. вступительные;
2. генеральные;
3. разделительные;
4. сводные;
5. консолидированные;
6. saniруемые;
7. текущие;
8. ликвидационные;
9. сочетание предыдущих вариантов.

5. *Чем отличаются вступительные балансы от входящих?*

1. количеством включаемых субъектов;
2. качеством их составления;
3. моментом, на который они составляются.

6. В каких случаях составляются санируемые балансы?
1. при прекращении деловой активности предприятия;
 2. при несостоятельности выплачивать долги;
 3. при изменении деятельности предприятия.
7. Какой вид стоимости используется при отражении объектов бухгалтерского наблюдения в ликвидационных балансах?
1. первоначальная;
 2. восстановительная;
 3. возможная цена продажи;
 4. эксплуатационная.
8. Какие используются балансы в современной практике в зависимости от способа очистки?
1. баланс-брутто;
 2. баланс-нетто.
9. Какой элемент бухгалтерского баланса считается основным?
1. счет;
 2. статья;
 3. строка.
10. По какой стоимости оценивается амортизируемое имущество в текущих балансах?
1. по балансовой;
 2. по восстановительной;
 3. по остаточной;
 4. по ликвидационной.
11. Чем отличаются горизонтальные балансы от вертикальных?
1. расположением статей актива и пассива;
 2. количеством статей;
 3. количеством разделов.
12. Как расположены активные статьи баланса в учете?
1. по возрастанию ликвидности;
 2. по убыванию ликвидности.
13. Какие разделы содержит активная часть баланса?
1. дебиторская задолженность;
 2. внеоборотные активы;
 3. оборотные активы;
 4. денежные средства;
 5. производственные запасы;

6. убытки;
7. сочетание ответов, данных в 2, 3.

14. Какие разделы содержит пассивная часть баланса?

1. кредиторская задолженность;
2. краткосрочные пассивы;
3. уставный капитал;
4. собственный капитал и задолженность;
5. долгосрочные пассивы;
6. сочетание ответов, данных в 2, 4 и 5.

15. Какие коэффициенты иллюстрируют финансовое положение экономического субъекта?

1. коэффициент моментальной ликвидности;
2. коэффициент абсолютной ликвидности;
3. коэффициент покрытия;
4. общий коэффициент покрытия;
5. сочетание ответов, данных в 1,4.

Правильные ответы

1-9, 2-1, 3-2, 4-9, 5-3, 6-2, 7-3, 8-2, 9-2, 10-3, 11-1, 12-1, 13-7, 14-4, 15-5.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон Республики Узбекистан "О бухгалтерском учете". 279-I 1996. 30 августа.
2. Закон Республики Узбекистан "Об аудиторской деятельности". №78 - 11 2000. 26 мая.
3. Каримов И.А. Узбекистан - собственная модель перехода на рыночные отношения. Т.: Узбекистан, 1993. 113 с.
4. Каримов И.А. Узбекистан: национальная независимость, экономика, политика, идеология. Т.1. Т.: Узбекистан, 1996. 349 с.
5. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях *Узбекистана*. Т., 2009. 56 с.
6. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан. № 1-23.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (утверждено Постановлением КМ РУз. №54 от 05.02.99 г.) (с последующими изменениями и дополнениями).
8. Абдугафаров А. Зокирова М. Миллий ҳисоблар тизими. Ўқув кўлланма. Т.: Молия, 2002.
9. Абдуллаев А., Қаюмов И. Бухгалтерия ҳисоби. 2 қисм. Янги ҳисоблар режаси асосида тузилди. Т.: Минхож, 2002.
10. Астахов В.П. Теория бух.учёта. М.: ИКЦ МарТ Ростов н/Д, 2004.
11. Астахов В.П. Финансовый учет. Тесты. М.: ИД. ФБК-ПРЕСС, 2004.
12. Бабаева З.Д., Терехова В.А., Шеина Т.Н. Бухгалтерский учёт. М.: Финансы и статистика, 2003.
13. Бабажанов А., Джуманиязов К. Финансовый учет. Т.: Фан, 2000.
14. Байда Т.П. Теория бухгалтерского учёта задачи и ситуации. М.: Финансы и статистика, 2004.
15. Беликова Т.Н. Бизнес-курс для руководителя и главного бухгалтера малого предприятия.
16. Учеб. пос. СПб.: Питер, 2005.
17. Бухгалтерский учёт товарных операций: задачи и тесты / Под ред. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика, 2003.
18. Верещагин С.А., Сазонтов С.Б. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учёт с учётом изменений, вступающий в силу с 01.01.2005. М.: Информцентр, 2005.
19. Воронина Л.И. Учёт нематериальных активов М.: Финансовая академия при Правительстве, 2004.
20. Ганиев К.Г. Бух.учёт внешнеэкономической деятельности. М.: Бух.учёт, 2003.
21. Гусева Г.Н., Шеина Г.Н. Основы бух. учёта: теория, практика, тесты. М.: Финансы и статистика, 2004.

22. Гусева Т.М.,Шейна Г.Н Бух. учёт : 2000 тестов и ответов. М.: ТК Велби, Проспект, 2004.
23. Дьячков А.И., Алферова В.А. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений. М. : Спартак, 2000.
24. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 634 с.
25. Друри К. Управленческий и производственный учёт. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
26. Жуманиёзов К., Максудов Б. Бошқарув ҳисоби асослари. Т.: Фан, 2000.
27. Захарьин В.Р. Учет кассовых операций. М.: Налоговый вестник, 2000.
28. Захарин В.Р. 2200 бухгалтерских проводок по новому плану счетов. М.: Дело и сервис, 2001.
29. Захарин В.Р Комментарий к новому плану счетов. М.: Дело и сервис, 2001.
30. Завалишина И. Н. Бухучет по новому. Т.: Мир экономики и права, 2003.
31. Захарьина А.В. Договор финансовой аренды. Учёт,налоги. Арбитраж. М.: ЗАО ИКЦ «ДИС», 2004.
32. Иткин Ю.М., Сотиволдиев А.С. Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана. В 2-х томах. Т.: Издательский центр Ассоц. Бухгал.и аудиторов Узбекистана, 2000.
33. Каморджанова Н.Д.,Карташова И.В. Бухгалтерский учёт: тесты и задачи. СПб.: Питер, 2003.
34. Климова М.А. Бухгалтерский учёт. М.: РИОР, 2004.
35. Ковалев В.В Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004.
36. Ковалов В.В Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2005.
37. Кондраков Н.Г. Бухгалтерский учёт. М.: ИНФРА, 2004.
38. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учёта. М.: Финансы и статистика, 2004.
39. Кирьянова З. В. Теория бухгалтерского учёта. 2 е изд. М.: Финансы и статистика, 2000.
40. Козлова Е.П., Бабченко Т. А. Бухгалтерский учет в организациях. М.: Финансы и статистика, 2000.
41. Камаржанова А., Карташова и др. Бухгалтерский учет. Тесты задачи и ситуации криптограммы. СПб.: Питербург, 2000.
42. Каримов А. ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисоби. Т.: Шарқ, 2004.
43. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. М.: Дело, 2000.
44. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1999.

45. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. 3-е изд. допол. и перераб. М.: ИНФРА-М, 2000.
46. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учёту: учебный модуль / Под ред. О.А. Мороновой. М.: Финансы и статистика, 2004. Ч.2
47. Леонтьева Ж.Г., Кузнецова А.В. Учёт внешнеэкономической деятельности и валютных операций. Спб.: Юридический центр, 2004.
48. Маляврина Л.И. Практикум по бух. отчётности. М.: Вершина.
49. Медведев М.Ю. Учётная политика: бухгалтерская и налоговая. М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2004.
50. Мезенцева Т. М. Международные стандарты финансовой отчетности: тесты с ответами. М.: Экзамен, 2004.
51. Мезенцева Т.М., Мезенцева Г.Н., Горобец В.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности, тесты с ответами. 2004.
52. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Тесты по бухгалтерскому учёту: теория бух. учёта, бухгалтерская и финансовая отчётность. М.: Финансы и статистика, 2004.
53. Неселовская Т.М., Шеина Т.Н., Брусенцова В.И. Теория бухгалтерского учёта: задачи, ситуации, тесты. М.: Финансы и статистика, 2004.
54. Никитина В.М., Никитина Д.А. Теория бухгалтерского учёта. М.: Дело и сервис, 2002.
55. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. Практическое пособие по организации и ведению. М.: СПб., 2003.
56. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. М.: Аналитика – Пресс, 2000.
57. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: Инфра М, 2004.
58. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учёт. М.: Бухгалтерский учёт, 2003.
59. Полякова С.И., Соловьёва О.В., Старовойтова Е.В. Бухгалтерский учёт. Практическое пособие для самообслуживания. М.: ТЕИС, 1998.
60. Папковская П.Я. Курс теории бухгалтерского учета. Мн.: ООО “Информпресс”, 2000.
61. Патров В.В. Пятков М.Л. Бухгалтерский учет валютных операций. Алматы, 2000.
62. Пиримбаев Ж. Управление и управленческий учет. Бишкек, 1999.
63. Пардаев А.Х. Бошқарув хисоби. Т.: Академия, 2002.
64. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000.
65. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА –М, 2001.
66. Самоукин В.Н. Гибкое развитие предприятия: анализ и планирование. М.: Дело, 2000.

67. Сборник задач по бухгалтерскому учёту с решениями / Под ред. А.Д. Арионова. 3-е изд. М.: ТК Велби, Проспект, 2004.

68. Симонова М.Д. Международные стандарты национального счетоводства. М.: МГИМО, 2002.

69. Сотиволдиев А.С. Замоновый бухгалтерия хисоби. Т.: Миллий Ассоц, 2002. 1-2 том.

70. Сотиволдиев А.С. Замоновый бухгалтерия хисоби. Т.: Миллий Ассоц, 2004. 1-2-3 том.

71. Смирнов В.В. Управленческий учет на совместных предприятиях // Бухгалтерский учет. 1999. № 6. 254 с.

72. Тайгашинова К. Т. Сквозная задача по курсу «Финансовый учет» и «Управленческо- производственный учет». Алматы: LEM, 2000.

73. Тулаходжаева М. М., Сотиволдиев А. С. Бухгалтерский учет в Узбекистане: современный аспект. Т.: Информ. Центр Нац. Ассоц. Аудиторов Узбекистана, 2004.

74. Хашимов Б.А. Теория бухгалтерского учета. Т., 2004.

75. Ульянов Н.В. Экспортно- импортные операции; учет и налогообложение. М. : Главбух, 2000.

76. Шалашова Н.Т. Учет валютных операций. М.: ЗАО Бизнес школа, 2000.

77. Шарифходжаев М., Абдуллаев Е. Миллий счетлар ва иктисодий баланслар. Т.: КТ-ИИЧМ, 2003.

78. Шаулов Д.И., Канн У.Т. Бухгалтерский учет на предприятиях на основе измененного плана счетов вводимого с 2004 года // Мир экономики и права. 2003.

79. Хабарова Л.П. Учетная политика 2000.М.: ЗАО Бухгалтерский бюллетень, 2000.

80. Чая В., Чая Г. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: ГУП ИПК «Ульяновский», 2002.

81. Эргашева Ш.Т., Лукашевич П.Л. Бухгалтерский учёт. М.: Прогресс, 2008.

ИНТЕРНЕТ САЙТЫ

1. www.frei.org - Financial Executives Institute (FEI)
2. www.mythbreakers.com - Institute of Management Accountants (IMA)
3. www.sma-canada.org - Society of Management Accountants (SMA)
4. www.cima.org.uk - The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)
5. www.rutgers.edu - American Accounting Association Management Accounting Section (MAS)
6. www.abp.ord.uk (Auditing Practices Board)
7. www.nao.gov.uk (UK National Audit Office)

8. www.aicpa.org (American Institute of Certified Public Accountants)
9. www.iaa.org.uk (The Institute of Internal Auditors-United Kingdom)
10. www.audit.ru (Аудит)
11. www.consult.ru (Бухгалтерские консультации)
12. www.buhgaltinfo.ru (Информации в сфере бухгалтерского учета)
13. www.buhgalt.ru (Российский журнал «Бухгалтерский учет»)
14. www.gaap.ru (Международные стандарты)
15. www.kontrol.ru (Информация по контролингу)
16. www.dis.ru (Издательство «Дело и Сервис»)

ЭРГАШЕВА ШАХЛО ТУРГУНОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
УЧЁТ**

Учебное пособие

*Редактор Э.Хуснутдинова
Компьютерная верстка А.Рузиев*

Подписано в печать 01.06.2010. Формат 60x84¹/₁₆.
Усл.печ.л. 32,0. Уч.-изд.л. 32,5. Тираж 250 экз. Заказ № 22.

Издательство «IQTISOD-MOLIYA».
100084, Ташкент, ул. Кичик халка йули, 7.
Счет-договор №14-2010.

Отпечатано в типографии
«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO'JIZASI».
Ташкент, ул. Кари-Ниязи, 39.