

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО
СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

Г.С. ДЖАМБАКИЕВА

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

*Рекомендовано Министерством
высшего и среднего специального образования
Республики Узбекистан в качестве учебника*

ТАШКЕНТ
«IQTISOD-MOLIYA»
2019

УДК:

ББК:

Под ред. д-р экон. наук, проф.

А.А. Каримова

Рецензенты:

д-р экон. наук, проф. Б. Махсудов;

канд. экон. наук, доц. И. Хусинов;

ст. преп. Д. Мухаммедова

Финансовый учет и отчетность: Учебник/ Г.С. Джамбакиева; – Т.: “Iqtisod-Moliya”, 2019. – 404 с.

Учебник составлен в соответствии с программой курса «Финансовый учет и отчетность».

Учебник состоит из 12 тем, по каждой из которых приведены контрольные вопросы для проведения семинарских занятий или повторения материала, который предоставлен в систематизированном виде.

В книге приведено большое количество схем и рисунков, которые значительно упрощают восприятие материала. При написании учебника использованы материалы информационно-правового портала NORMA.

УДК:

ББК:

ISBN 978-9943-13-7

© Г.С. Джамбакиева, 2019
© «IQTISOD-MOLIYA», 2019

ВВЕДЕНИЕ

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

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

Данный учебник призван оказать помощь учетным работникам, преподавателям и студентам экономических специальностей, всем заинтересованным в изучении бухгалтерского (финансового) учета.

Учебник составлен в соответствии с программой курса дисциплины «Финансовый учет и отчетность», утвержденной Ученым советом Ташкентского финансового института, для студентов дневной и заочной форм обучения по специальности направления бакалавриата 5230900 – «Бухгалтерский учет и аудит», и действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету.

ГЛАВА I. ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ, ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И ОБЪЕКТЫ УЧЕТА

1.1. Основные понятия и элементы бухгалтерского учета

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

Учет представляет собой вид деятельности, предметом которой является информация. Учет устанавливает наличие, измеряет и регистрирует результаты хозяйственной деятельности с количественной и качественной стороны. Цель учета – упорядочение информационных потоков для эффективного использования в управленческих решениях и сохранения информации для архива. Решение стоящих перед современным учетом задач обеспечивают три вида хозяйственного учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Каждый из них выполняет свои задачи и имеет свою сферу применения, но они взаимосвязаны и дополняют друг друга.

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

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

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



Виды хозяйственного учета

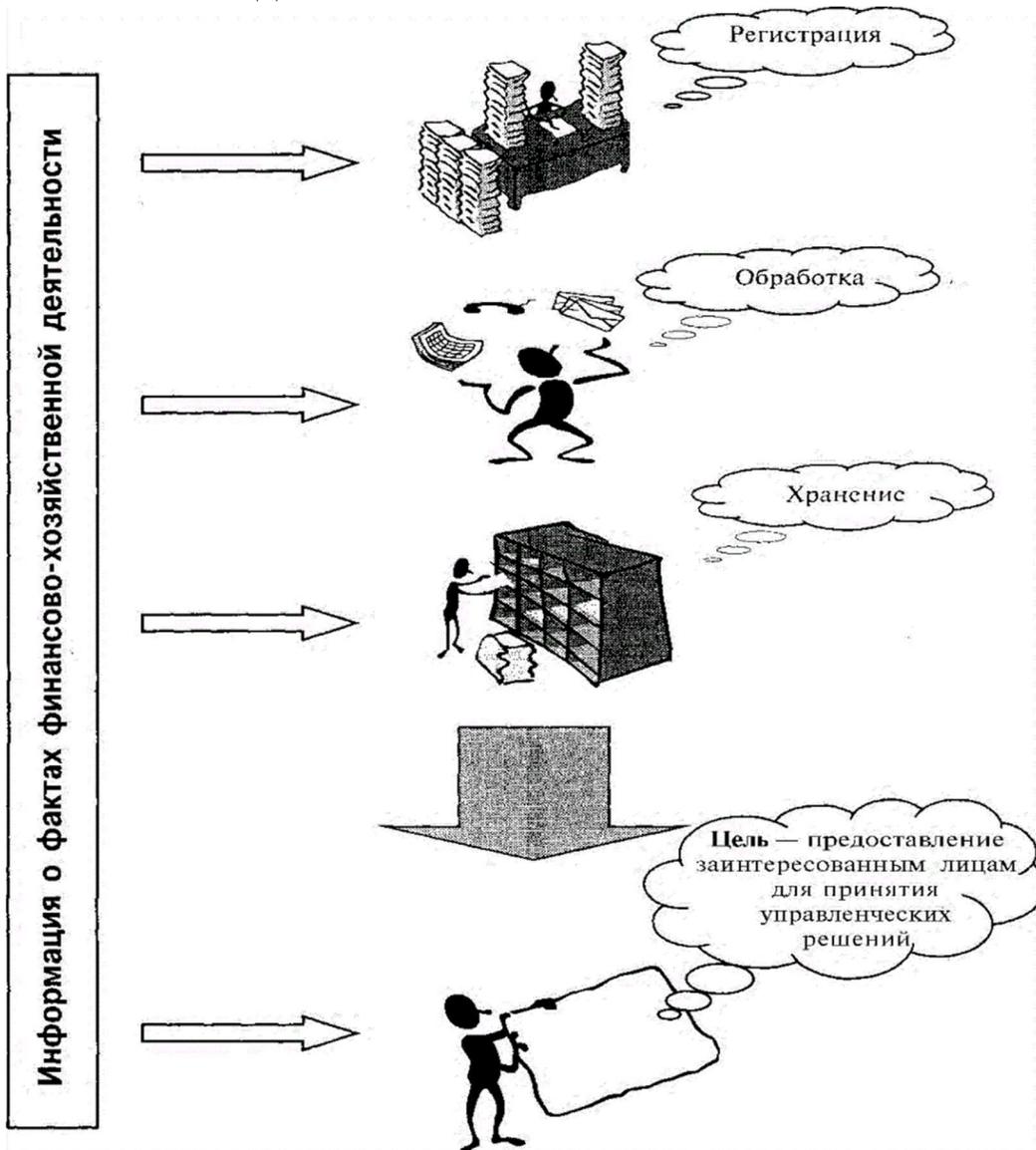
Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Он призван способствовать лучшей организации управления, планирования, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления, и носит не только ретроспективный, но и перспективный характер.

Бухгалтерский учет – одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет* занимает особое место в системе хозяйственного учета и в отличие от других видов учета:

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

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

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. В бухгалтерском учете обеспечиваются регистрация, обработка и хранение информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности:



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

Потребность вести учет возникла на ранних этапах развития человеческого общества. Именно хозяйственные потребности человека способствовали развитию учета. Объектами учета сначала были несложные операции, связанные с земледелием, скотоводством и т.п. Становление учета в хозяйстве способствовало развитию письменности и математики, так как нельзя вести хозяйство без измерения, взвешивания и счета. С развитием общества развивался и хозяйственный учет. Из учета отдельного хозяйства он превратился в сложную систему, которая пронизывает всю экономику страны. Его роль возрастает по мере усложнения хозяйственной деятельности и увеличения масштабов производства.

Объект приложения бухгалтерского учета – организация.

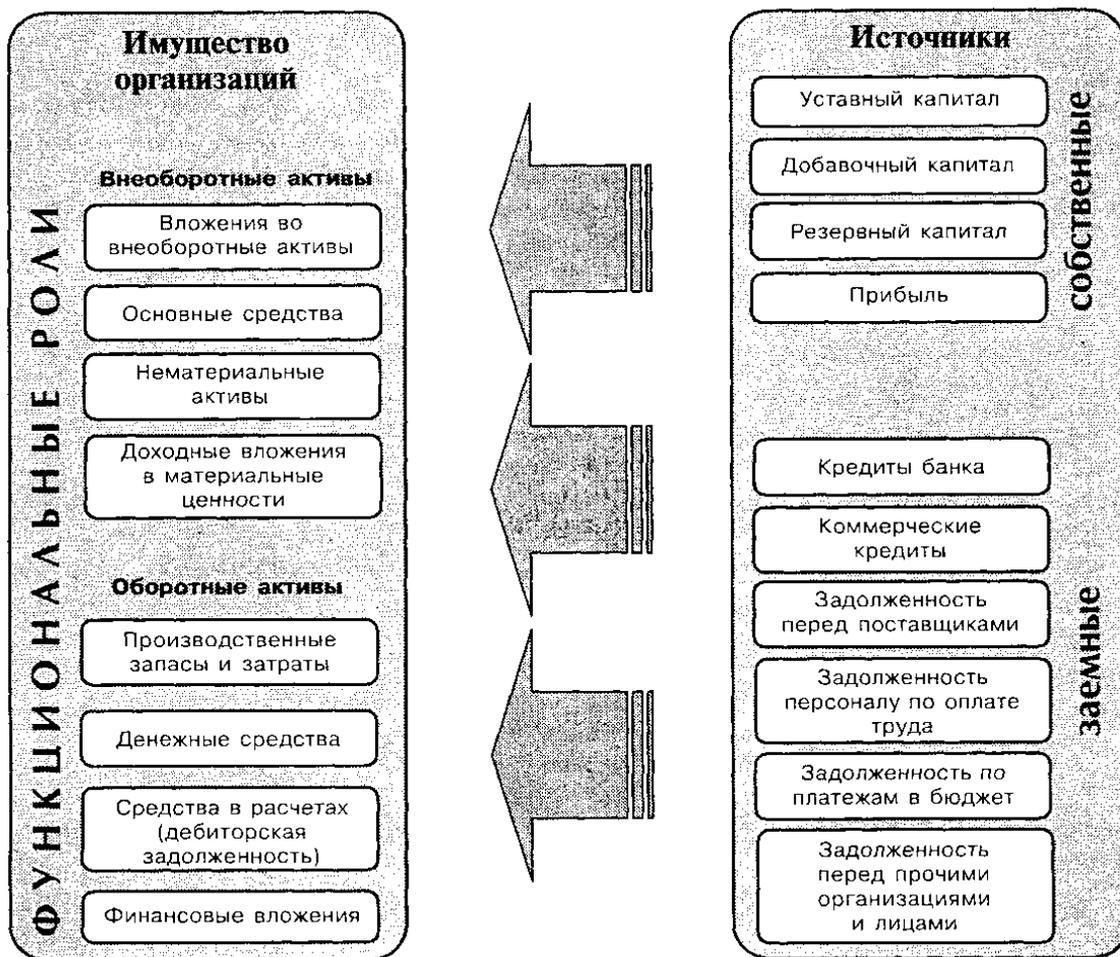


Бухгалтерскому учету отводится основная роль в системе управления предприятием. Рыночные отношения ставят предприятия перед необходимостью обоснования каждого своего шага. Для этого руководство предприятия должно располагать объективной и полной информацией о фактических затратах, себестоимости выпускаемой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

В Законе РУз «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г. (новая редакция от 13 апреля 2016 г. №ЗРУ- 404) сформулированы основные задачи, которые стоят перед бухгалтерским учетом на современном этапе развития экономических отношений.

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

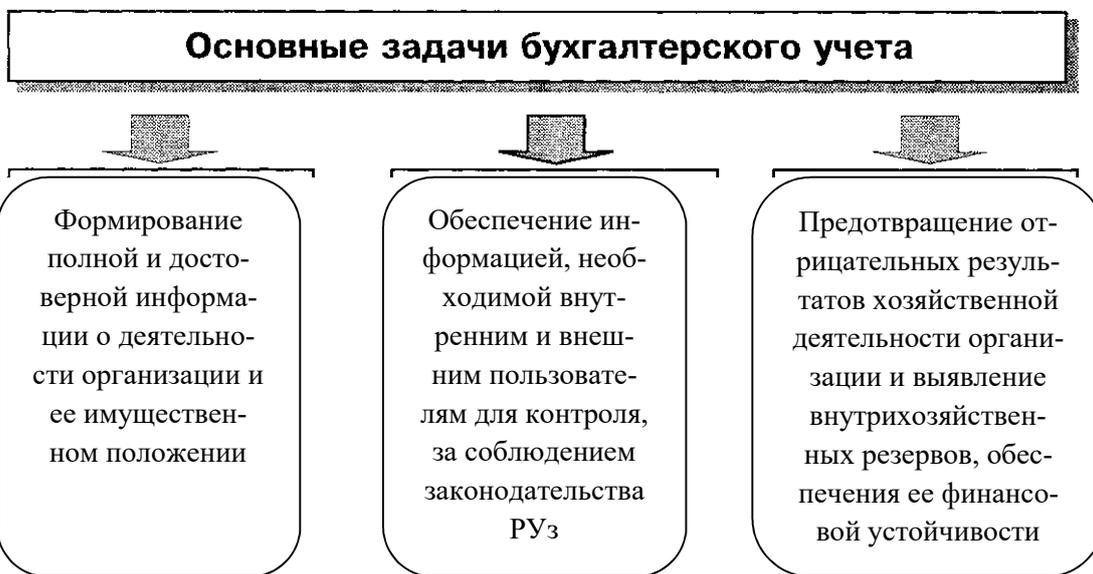
Предприятие располагает необходимыми хозяйственными средствами для осуществления хозяйственной деятельности. В зависимости от того, какую роль они играют в процессе производства и обращения, хозяйственные средства подразделяются на группы.



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

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

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



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

По составу активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы.

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

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

➤ *в сфере производства* – предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо, инвентарь, инструменты и т.п. Эти средства, как правило, используются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;

➤ *в сфере обращения* – товары, готовая продукция на складах и отгруженная покупателю, денежные средства, ценные бумаги, средства в расчетах и т.п.

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

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

Нематериальные активы – средства, которые не имеют материальной формы и физических свойств, но могут использоваться в течение длительного времени и приносить доход предприятию. К нематериальным активам относятся авторские права на интеллектуальную собственность, права на использование программ для ЭВМ, баз данных, патенты на изобретение и ноу-хау,

промышленные образцы, товарные марки и знаки, деловая репутация фирмы и т.п. Нематериальные активы, подобно основным средствам, постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в виде амортизационных отчислений.

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

✚ в сфере производства – здания цехов, станки, вычислительная техника, промышленные образцы и т.п.;

✚ в сфере обращения – здания складов, автотранспорт, программы складского учета и т.п.

Основные средства и нематериальные активы составляют производственную базу предприятия.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

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

Бухгалтерский учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами и стандартами.

Таким образом, обеспечивается единообразный подход различных хозяйствующих субъектов к формированию финансовых отчетов.

Составленные на основе стандартов финансовые отчеты будут полезными и понятными для заинтересованных пользователей.

Условно можно выделить четыре уровня таких нормативных документов.

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

Нормативные акты первого уровня определяют основополагающие положения о ведении и организации бухгалтерского учета на предприятиях.

Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30.08.96 г. (новая редакция от 13 апреля 2016 г. №ЗРУ-404).

Гражданский кодекс от 29.08.1996 г. (с изменениями в соответствии с Законом РУз от 20 августа 2015 г. №ЗРУ-391).

Налоговый кодекс от 25.12.2007 г. (с изменениями в соответствии с Законом РУз от 18 апреля 2018 г. №ЗРУ-476).

Закон Республики Узбекистан «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности» от 25.05.2000 г. (с изменениями в 2012 г.).

Указ Президента Республики Узбекистан «О мерах по повышению ответственности руководителей предприятий и организаций за своевременность проведения расчетов в народном хозяйстве» от 12.05.1995 г. (в редакции Указов Президента Республики Узбекистан от 19.07.1999 г., 04.07.2003 г. №УП-3274, 11.09.2017 г. №УП-5187, 12.09.2017 г. №УП-5189).

Постановление Кабинета Министров РУз «О мерах по сокращению и упорядочению отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса» от 23.02.2000 г. (с последующими изменениями в 2012 г.).

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

Это Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), разработанные и утвержденные Министерством Республики Узбекистан.

НСБУ регламентируют основные правила и порядок учета определенных объектов учета на предприятиях.

В настоящее время в республике, действуют двадцать три Национальных стандартов бухгалтерского учета, включая Концептуальные основы для подготовки и представления финансовой отчетности:

НСБУ №1 – Учетная политика и финансовая отчетность;

НСБУ №2 – Доходы от основной хозяйственной деятельности;

НСБУ №3 – Отчет о финансовых результатах;

НСБУ №4 – Товарно – материальные запасы;

НСБУ №5 – Основные средства;

НСБУ №6 – Учет аренды;

НСБУ №7 – Нематериальные активы;

НСБУ №8 – Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества;

НСБУ №9 – Отчет о денежных потоках;

НСБУ №10 – Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи;

НСБУ №11 – Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки;

НСБУ №12 – Учет финансовых инвестиций;

НСБУ №14 – Отчет о собственном капитале;

НСБУ №15 - Бухгалтерский баланс;

НСБУ №16 – Непредвиденные обстоятельства и события хозяйственной деятельности, происходящие после даты составления бухгалтерского баланса;

НСБУ №17 – Договоры подряда на капитальное строительство;

НСБУ №19 – Организация и проведение инвентаризации;

НСБУ №20 – О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства;

НСБУ №21 – План счетов бухгалтерского учета;

НСБУ №22 – Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте;

НСБУ №23 – Формирование финансовой отчетности при осуществлении реорганизации;

НСБУ №24 – Учет затрат по займам.

Третий уровень – методический, он представлен различными приказами, инструкциями и рекомендациями органов власти по вопросам конкретного применения нормативных документов с учетом отраслевых особенностей, специфики производств и т.п.

Нормативные документы третьего уровня конкретизируют НСБУ в соответствии с отраслевыми и другими особенностями деятельности хозяйствующих субъектов:

Общие положения бухгалтерского учета.

Постановление от 29.01.2018 г. Министерства финансов №13, Министерства экономики №4 и Государственного налогового комитета №2018-04 «О признании утратившим силу постановления «Об утверждении Временного положения о порядке начисления амортизации ниже установленных норм хозяйствующими субъектами-экспортерами» (зарегистрировано МЮ 06.02.2018 г. №1897-1).

Положение о сертификации бухгалтеров Узбекистана (утверждено протокольным решением №3 заседания общего собрания участников ООО «BUXGALTERLAR VA AUDITORLAR IMTINON MARKAZI» от 21.11.2015 г.).

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (принят советом Национальной ассоциации бухгалтеров и аудиторов 19 марта 2010 г.).

Постановление Президента Республики Узбекистан от 15.06.2005 г. №ПП-100 «О совершенствовании системы отчетно-

сти, представляемой субъектами предпринимательства, и усилении ответственности за ее незаконное истребование».

Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено приказом министра финансов 23.12.2003 г. №131, зарегистрированным МЮ 14.01.2004 г. №1297).

Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 15.10.2003 г. №444 «О совершенствовании порядка учета затрат и формирования финансовых результатов хозяйствующих субъектов».

Положение о порядке приема организациями и учреждениями оплаты за коммунальные услуги от своих работников в виде удержания от заработной платы (утверждено Постановлением от 04.05.2001 г. ЦБ №189-В и МФ №41, зарегистрированным МЮ 15.05.2001 г. №1031).



Четвертый уровень – уровень хозяйствующего субъекта, представленный организационно-распорядительными документами и приказами руководства предприятия по вопросам ведения бухгалтерского учета непосредственно на предприятии с учетом

особенностей его хозяйственной деятельности. Это, прежде всего, документы, раскрывающие учетную политику предприятия, например, приказ об учетной политике, рабочий план счетов, график документооборота и т.п.

Они регламентируют организацию бухгалтерского учета на конкретном предприятии, разрабатываются самим хозяйствующим субъектом и утверждаются его руководством.

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

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

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

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

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

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

- формы собственности;
- непрерывность деятельности предприятия;

- последовательность в применении учетной политики;
- временную конкретизацию в осуществлении хозяйственной деятельности.

Учетная политика должна отвечать следующим требованиям:

- ✓ полноте регистрации и сбора сведений;
- ✓ осторожности при оценке ситуаций, актива и пассива;
- ✓ верховенства содержания над формой;
- ✓ соответствия с законами и другими нормативными документами;
- ✓ полноте и совершенствованию получения учетной информации.

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

Учетная политика организации может быть изменена в случаях:

- ❖ реорганизации (слияния, разделения, присоединения организации);
- ❖ смены собственников;
- ❖ изменения в законодательстве РУз или системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РУз;
- ❖ разработки новых способов бухгалтерского учета.

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

Учетная политика организации состоит из следующих разделов:

1. Порядок включения в себестоимость продукции расходов по ремонту основных средств:

- ✚ прямое отнесение в себестоимость продукции;
- ✚ по согласованию с Министерством финансов образовать ремонтный фонд с последующим покрытием этих расходов, сначала они собираются на счете 3100 «Расходы будущих периодов» с последующим их распределением между объектами.

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

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

2. Организация и ведение учета производственных запасов:

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

3. Организация учета производства продукции:

-  прямое исчисление себестоимости продукции;
-  исчисление себестоимости продукции на отдельном счете 91.

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

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

-  по средней себестоимости;
-  по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
-  по себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО).

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

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

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

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

-  по полной фактической производственной себестоимости;
-  по неполной фактической производственной себестоимости;
-  по полной нормативной или плановой себестоимости;
-  по неполной нормативной или плановой себестоимости.

Незавершенное производство может отражаться в учете и балансе:

- ✚ по нормативной или плановой себестоимости;
- ✚ по прямым статьям расходов;
- ✚ стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

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

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

6. Выбор метода учета производственных затрат и исчисление себестоимости продукции.

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

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

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

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

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

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

7. Внедрение составов учета производственных затрат.

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

9. Организация внутренних финансовых и производственных отчетов.

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

-  с момента оплаты их стоимости;
-  с момента передачи документов потребителям или сдачи в банк.

11. Разработка учетных регистров и счетов аналитического учета.

12. Процесс обработки учетной информации.

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

Выбор формы бухгалтерского учета

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

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

Организация бухгалтерского учета

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

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

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

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета,

существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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

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

Контрольные вопросы

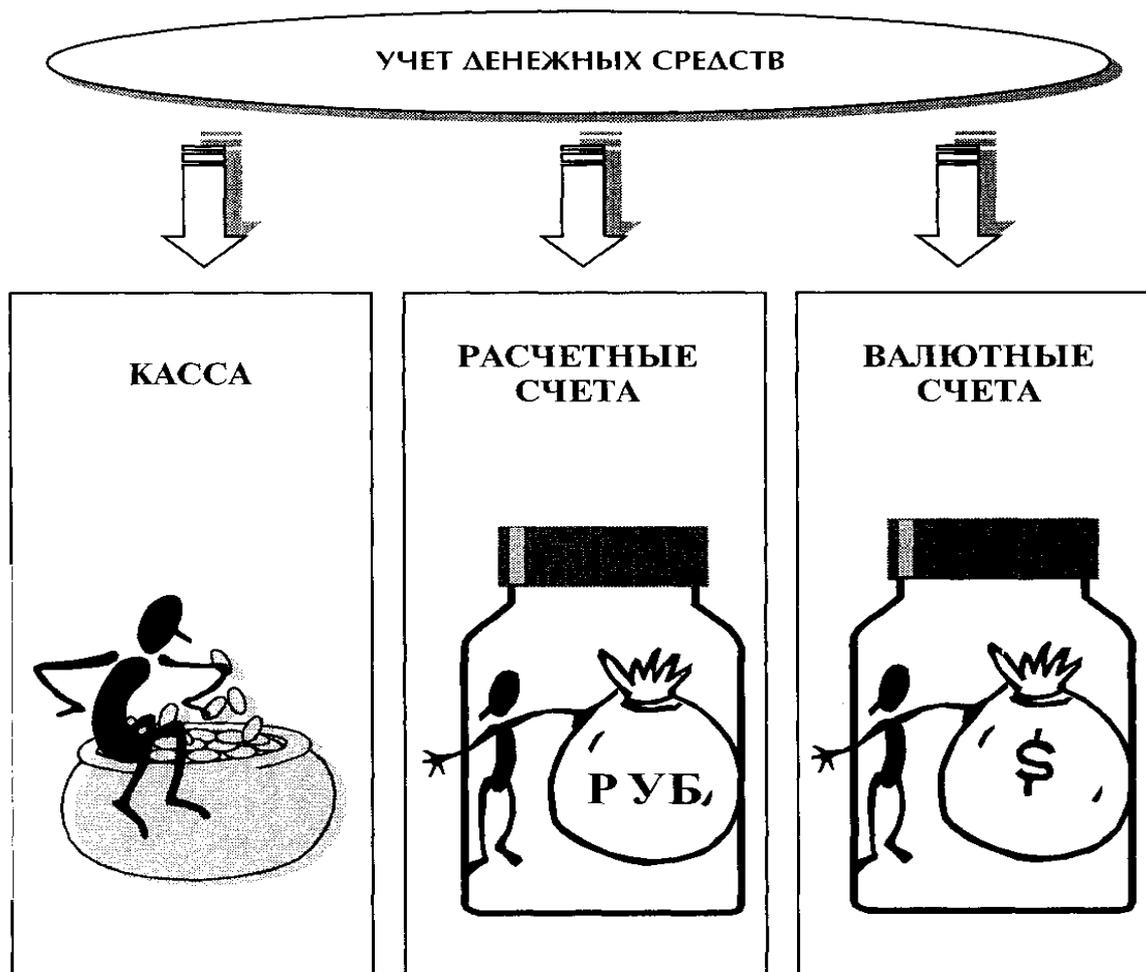
1. Понятие бухгалтерского учета.
2. Виды бухгалтерского учета.
3. Объекты бухгалтерского учета.
4. Предмет бухгалтерского учета.
5. Основные задачи бухгалтерского учета.
6. Основные требования и принципы бухгалтерского учета в Республике Узбекистан.
7. Назовите активы предприятия.
8. Назовите пассивы организации.
9. Перечислите нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет в Узбекистане.
10. Что такое учетная политика организации?
11. Перечислите четыре основных способа отражения хозяйственных операций в зависимости от влияния на бухгалтерский баланс.

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

ГЛАВА II. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

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

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



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

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

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

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

Бухгалтерский учет денежных средств должен обеспечивать решение следующих задач:

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

Любой оборот наличных денег предприятия оформляется кассовыми документами и отражается в учете на счетах 5000

«Счета учета денежных средств, в кассе», даже если помещения кассы как такового нет.

Нормы оформления кассовых документов, приема и выдачи наличных денег и другие важные детали работы кассы определены в Правилах ведения кассовых операций юридическими лицами (рег. МЮ №2687 от 22.06.2015 г., далее – Правила).

Денежные средства в кассе предприятия – это активы. И как все активы они подлежат инвентаризации. Причем более строгой, чем прочие. Инвентаризация кассы должна проводиться ежемесячно (п. 1.5 НСБУ №19, рег. МЮ №833 от 2.11.1999 г.).

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

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

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

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

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

Наличные денежные средства на предприятии должны храниться в несгораемых шкафах, сейфах.

Кассовые операции ведет кассир, с которым заключается договор о полной материальной ответственности. Если на предприятии нет кассира, его обязанности приказом руководителя могут быть возложены на какого-либо работника, с которым также заключается договор о полной материальной ответственности.

Правила ведения кассовых операций не запрещают выполнять обязанности кассира директору или главному бухгалтеру. Однако, чтобы внутренний контроль за кассовыми операциями был более полным, лучше все-таки назначить на эту должность другого сотрудника.

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

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

Если все взаиморасчеты с юридическими лицами ведутся в безналичной форме, как могут в кассе предприятия появиться наличные деньги? Ответ такой – они могут поступить:

1. Из кассы банка – по банковскому чеку;
2. В виде наличной денежной выручки от покупателей и заказчиков – физических лиц;
3. В виде прочих наличных поступлений в кассу предприятия.

Мы можем получить наличные денежные средства с нашего расчетного счета в банке. Эти деньги всегда будут целевыми: расходовать мы их сможем только на те цели, на которые взяли. Например, если мы получили наличку на заработную плату, то не сможем купить на них канцтовары или выплатить командировоч-

ные. Целевое назначение средств обязательно указывается в чеке (прил. №45, рег. МЮ №1831 от 27.06.2008 г.), который мы оформляем и относим в наш банк для получения наличности.

символ	ЦЕЛЬ РАСХОДА	СУММА	Остаток средств, выделенных по смете за __ квартал, не входит в сумму этого чека	Кассовый ордер N _____ отриходовано кассой " " 20 г. Главный (старший) бухгалтер Подпись _____	
40	Для оплаты за работу (зарплаты)				
42	Для оплаты командировочных				
50	Для оплаты пособия, мат. помощи				
55	Для выплаты из счетов сбережений граждан				
Указанную в чеке сумму получил _____ (подпись)					
Документ, подтверждающий личность получателя:					
Предъявлен _____ N _____ (наименование документа)					
Выдан " " _____ г. _____ наименование учреждения					
Место выдачи _____					
ПРОВЕРЕНО	ОПЛАТИТЬ	" " _____ 20 г.			
Контролер	Отв. исполнит. * бухгалтер	оплачено кассир			

Запрещается расходование наличных денежных средств одного предприятия на нужды другого предприятия. Наличные денежные средства, полученные с расчетного счета в банке, предприятием должны расходоваться строго по целевому назначению.



Чековую книжку, из которой мы отрываем такие чеки, выдает обслуживающий банк, в котором у нас открыт основной рас-

четный счет. Банк может не принять чек к исполнению, если он оформлен неправильно, в нем есть исправления или пометки либо у служащих банка возникли сомнения в подлинности подписи директора или бухгалтера. В этом случае следует заполнить новый чек и подать его в банк.

При поступлении наличных денег в кассу предприятия оформляется **приходный кассовый ордер**. Он подписывается руководителем службы бухгалтерского учета (чаще всего это главбух) и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира.

Для того чтобы банк знал, какую сумму мы планируем получать ежемесячно в течение квартала с расчетного счета, оформляется **кассовая заявка**. В ней мы указываем прогнозную потребность в наличности, исходя из своих расчетов или прежнего опыта. Заявку следует представить в обслуживающий банк за 30 дней до прогнозируемого квартала. А конкретные ежемесячные суммы потом запрашиваются чеками.

Лимит кассы – это то количество денег, которое может постоянно находиться в вашей кассе. Устанавливается он банком по согласованию с предприятием ежегодно в январе и может быть в любой момент пересмотрен в течение года исходя из наличного денежного оборота. Если среднедневная наличная выручка предприятия составляет менее 1 МРЗП, лимит определяется один раз в 2 года.

Если вы не осуществляете расчеты наличными деньгами, то и лимит кассы у вас будет нулевой, так как вам просто незачем оставлять деньги в своей кассе.

Сверх лимита можно хранить деньги только в дни выдачи зарплаты (3 рабочих дня).

Вся наличная денежная выручка, поступившая в кассу предприятия, должна ежедневно сдаваться в банк – либо через службу инкассации, либо предприятие самостоятельно отвозит ее в дневные и вечерние кассы банков.

Выдача наличных денег из кассы предприятия на зарплату и приравненные к ней платежи производится по **расходным кассовым ордерам**. Расходные документы на выдачу денег должны быть оформлены надлежащим образом: все реквизиты должны

быть заполнены, а сами документы подписаны руководителем и главным бухгалтером.

Как мы уже говорили ранее, потратить наличные деньги, полученные в банке, мы можем только на те цели, которые указаны в чеке. Каждый раз, когда мы будем выдавать зарплату, премии, отпускные, пособия по временной нетрудоспособности или пенсии, необходимо оформлять одну **платежную ведомость**. В этом случае у нас не будет необходимости составлять расходный кассовый ордер на каждого сотрудника.

На титульном листе платежной ведомости должны стоять разрешительные подписи руководителя и главбуха, а также должны быть указаны сроки выдачи денег и сумма.

По расходным кассовым ордерам производится разовая выдача денег: на оплату работы по договорам гражданско-правового характера, командировочные расходы и на другие подобные цели.



До передачи в кассу бухгалтерия регистрирует кассовые ордера в **Книге регистрации приходных кассовых ордеров** (прил.

№2 к Правилам) и в *Книге регистрации расходных кассовых ордеров* (прил. №3 к ним же). Расходные кассовые ордера, оформленные по платежным ведомостям на выплату зарплаты, регистрируются после ее выдачи.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру получатель должен предъявить документ, удостоверяющий личность (паспорт, вид на жительство, для военнослужащих – военный билет). Кассир в расходном ордере должен указать тип, серию и порядковый номер документа, а также – какой организацией и когда он выдан. При выдаче денег по платежной ведомости получатели денег тоже должны предъявлять документы, удостоверяющие их личность. Это правило распространяется и на сотрудников предприятия, получающих деньги по ведомости, - они могут предъявить удостоверение, выданное предприятием.

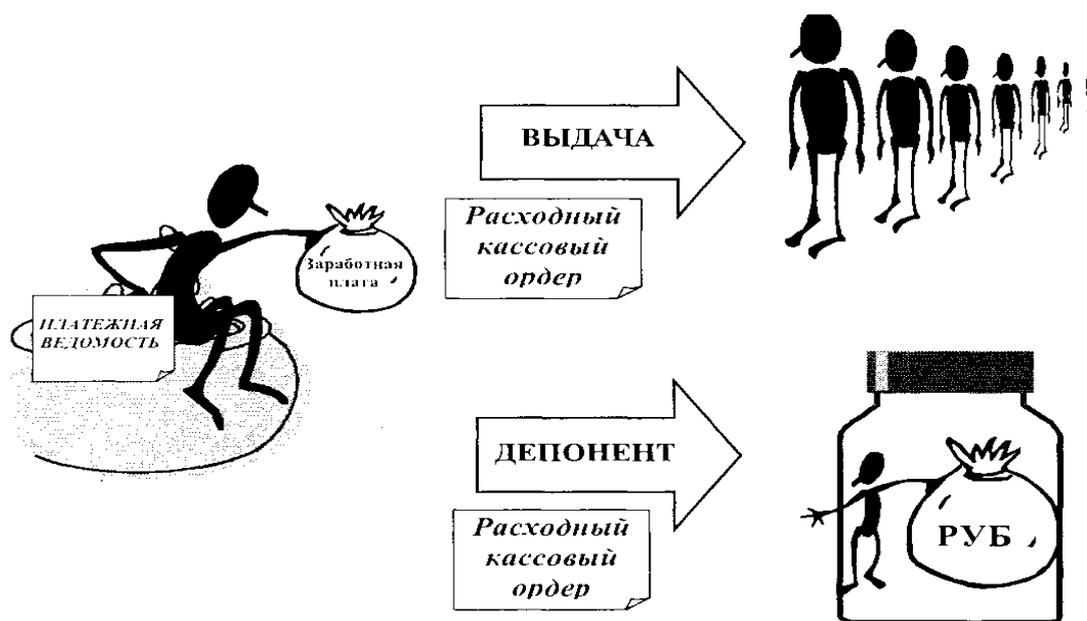
Выдать деньги можно только тому человеку, чьи данные указаны в расходном кассовом ордере или доверенности. Если деньги выдаются по доверенности, в расходном кассовом ордере пишется фамилия, имя и отчество лица, указанного в доверенности, а в платежной ведомости делается запись «По доверенности». Сама доверенность остается у кассира и прилагается к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

Выдача зарплаты происходит по платежной ведомости. Допустим, некоторые сотрудники были в командировке и не успели получить положенную им сумму в день выдачи заработной платы. Что делать кассиру в этом случае? Оставить деньги в кассе и дожидаться их приезда? Увы, так поступить нельзя.

Правила ведения кассовых операций определяют срок, в течение которого мы можем «пождать» наших отсутствующих сотрудников. По истечении 3-х рабочих дней (включая день получения денег в банке) в платежной ведомости напротив их фамилии кассир поставит штамп или сделает запись «Депонировано» и составит реестр депонированной зарплаты.

На титульном листе платежной ведомости он должен указать две суммы - фактически выплаченную и депонированную - и заверить их своей подписью. На депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер. Затем кассир

сдает их в банк по объявлению на взнос наличными (оно оформляется в кассе банка).



На общую выплаченную по платежной ведомости сумму также выписывается расходный кассовый ордер.

Приходные и расходные кассовые ордера должны быть выписаны бухгалтерией четко и понятно чернильной или шариковой ручкой. Можно заполнить документ в электронном виде и потом распечатать. Любые подчистки, помарки, исправления и примечания в кассовых ордерах не допускаются.

После того, как по кассовому ордеру получены или выданы деньги, он подписывается кассиром. А на приложенных к нему документах делается надпись либо проставляется штамп «Оприходовано» (или «Оплачено») с указанием даты получения (или выдачи) денег.

Кассовые документы передаются непосредственно в кассу. Выдача их на руки лицам, получающим денежные средства, запрещена. Прием и выдача денег производится кассиром только в день составления документов.

На основании приходных и расходных документов кассир ведет *кассовую книгу*, в которой учитываются все поступления и выдачи наличных денег организации (прил. №1 к Правилам). Если торговая точка у нас одна, с количеством кассовых книг все

ясно. А что если компания имеет, к примеру, 5 магазинов (и, соответственно, 5 кассиров!) по всему городу? Она должна вести 5 кассовых книг?

На самом деле – нет. Предприятие может иметь только 1 кассовую книгу в любом случае – 1 магазин у него, 5 или 25. А вот **контрольно-кассовых книг кассира-операциониста** должно быть столько, сколько у компании ККМ: 15 магазинов и 15 ККМ с кассирами – значит, 15 контрольно-кассовых книг кассира-операциониста (см. Положение о порядке заполнения контрольно-кассовой книги кассира-операциониста, прил. №2 к постановлению ГНК, рег. МЮ №2309 от 9.01.2012 г.).

Листы в кассовой книге заранее нумеруются, сама книга прошнуровывается и опечатывается, если у предприятия есть печать. На последней странице указываются количество страниц и дата оформления, а также там должны расписаться руководитель хозяйствующего субъекта и главный бухгалтер.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге, а вторые (отрывные) служат в качестве отчета кассира. Оба листа нумеруются одинаково.

Кассир делает записи в кассовой книге сразу же после получения или выдачи наличных денег по каждому кассовому ордеру. Ежедневно в конце рабочего дня он:

- ❖ подсчитывает итоги операций за день;
- ❖ выводит остаток денег в кассе на следующее число;
- ❖ передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Если за день совершается небольшое количество операций (на общую сумму до 1 МРЗП), кассир может отчитываться перед бухгалтерией не ежедневно, а раз в 3-5 дней.

Законодательство Республики Узбекистан (а конкретно п. 26 Правил) разрешает нам вести кассовую книгу в электронном виде. При этом отчет кассира также ведется в электронном виде. Данные документы составляются к началу следующего рабочего

дня и должны иметь одинаковое содержание, а также включать в себя все реквизиты кассовой книги.

Листы электронной кассовой книги и отчета кассира нумеруются электронным (программным) способом с начала года в порядке возрастания. Но в конце года такую книгу все равно придется распечатать, заверить подписями руководителя организации и главного бухгалтера общее количество листов и скрепить печатью (при ее наличии).

Вносить по ходу работы исправления и подчистки в кассовую книгу запрещается. Но ошибки все же случаются, и их нужно как-то исправлять. Это можно сделать только одним способом: все исправления заверить подписями кассира и главного бухгалтера.

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

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

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

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

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

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

Курсовые разницы подлежат записи в финансовые результаты деятельности предприятия. Они могут зачисляться по мере принятия к бухгалтерскому учету, либо единовременно в конце

отчетного периода – в этом случае курсовая разница учитывается на счетах 9540 и 9620, а в конце списывается для включения в конечный финансовый результат.

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

- дебетуется счет 5010 «Касса»;
- кредитуются счет-источник:
 - 5100 Расчетный счет;
 - 4200 Расчеты с подотчетными лицами;
 - 9020 Реализация товаров, услуг;
 - 6900 Расчеты с прочими кредиторами;
 - 4800 расчеты с разными дебиторами.
- Все операции по дебету счета 5010 «Касса» при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета учитываются в ведомости №1 на основе проверенных отчетов кассира за один или несколько дней с группировкой по корреспондирующим счетам.
- Выдача наличных денег – кредит счета 5010 «Касса».

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

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

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

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

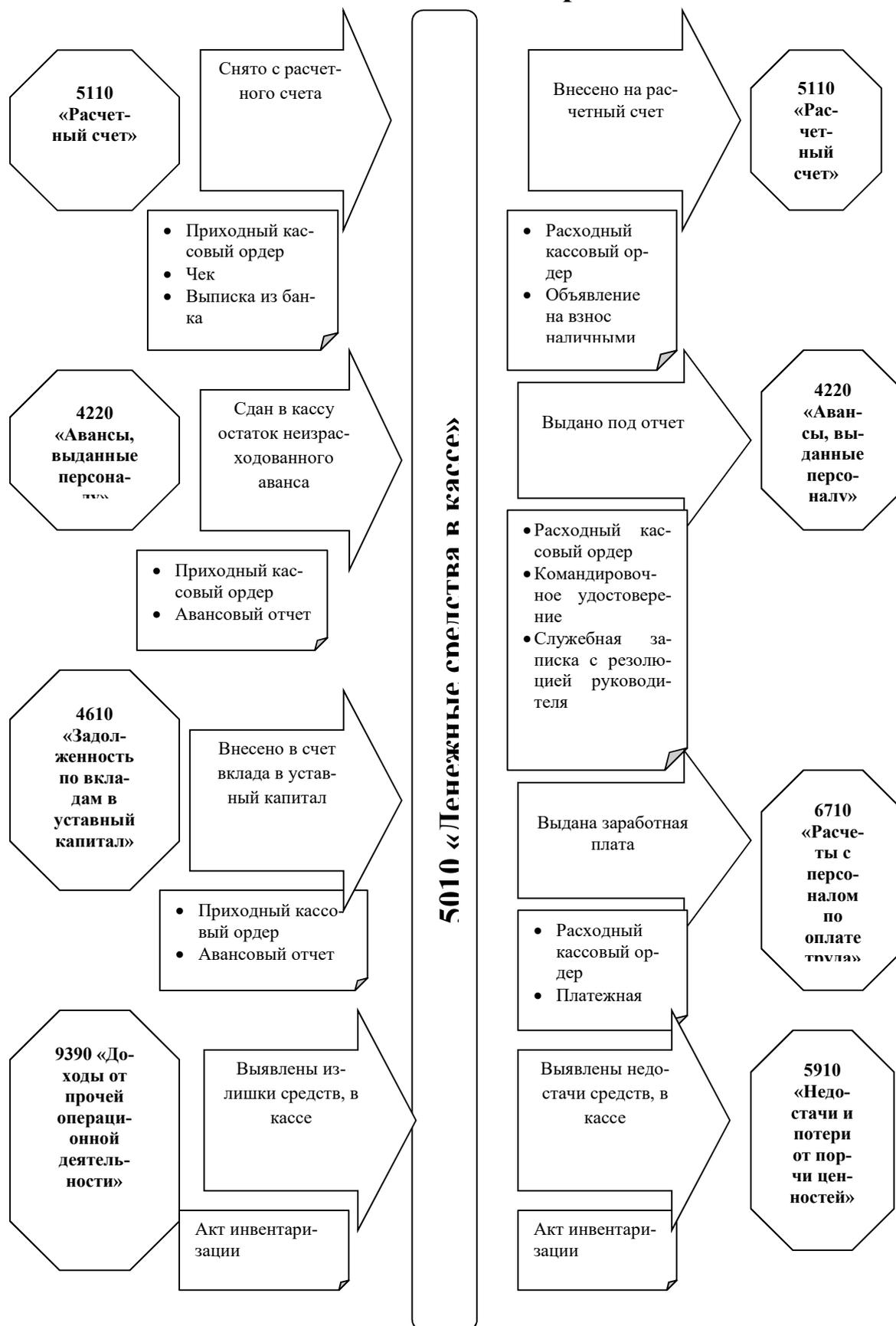
Дебет 4730 – Кредит 5010.

При внесении суммы недостачи кассиром:

Дебет 5010 – Кредит 4730.

Если обнаружены излишки, то их зачисляют в доход бюджета.

Схема типовых операций



Дебет 5000 - Кредит 9390.

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

Например, получены деньги из банка на зарплату:

Дебет 5010 – Кредит 5110.

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

Дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

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

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

Кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

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

При возврате неиспользованных авансов подотчетными лицами делается следующая запись:

Дебет 5010 – Кредит 4220.

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

Например, получена валюта из банка на командировочные расходы:

Дебет 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»;

Кредит 5210 «Валютные счета внутри страны».

При выдаче валютных средств под отчет:

Дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

Кредит 5020 «Денежные средства в иностранной валюте».

Реализация продукции и товаров за наличные отражается следующим образом:

Дебет 5010 – Кредит 9010, 9020, 9030.

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

2.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете

Большая часть денежных операций хозяйствующего субъекта осуществляется в безналичной форме через его расчетный счет, открытый в банке.

Получив свидетельство о государственной регистрации, предприятие может открыть расчетный счет в абсолютно любом действующем банке по своему усмотрению. Количество расчетных счетов не ограничено – их может быть сколько угодно в любом количестве банков.

До 1.04.2017 г. для предприятий оптовой торговли существовало ограничение - они могли открывать основные и вторичные счета в национальной валюте только в тех банках, которые расположены в районе (городе) по месту их госрегистрации.

Наличие расчетного счета у предприятия – признак его самостоятельности.

Первый счет, открытый предприятием сразу после госрегистрации, является **основным**. Все счета, открытые после основного, считаются **вторичными**.

Получать заработную плату и приравненные к ней платежи можно только с основного счета предприятия.

Для открытия счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

- ✓ заявление;
- ✓ два экземпляра карточек с образцами подписей и оттиском печати (при наличии печати) (прил. № 3 к Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.). Подписи должны быть проставлены клиентами собственноручно (проставление факсимиле не допускается);

✓ паспорт или заменяющий его документ, удостоверяющий личность человека, имеющего право подписи денежно-расчетных документов от имени данного хозяйственного субъекта;

✓ другие документы, предусмотренные законодательством для отдельных субъектов.

До 1.04.2017 г. для открытия банковского счета также требовались копии свидетельства о государственной регистрации и учредительных документов.

Требовать излишние документы при открытии банковского счета запрещено. За это нарушение должностные лица и служащие привлекаются к административной ответственности с наложением штрафа (ст. 241-10 КоАО).

Нельзя открывать вторичные депозитные сумовые счета до востребования в том же самом банке, где открыт основной счет.

Исключение составляют вторичные депозитные счета, открываемые:

✚ для целевых мероприятий, финансируемых за счет централизованных источников;

✚ на основании актов законодательства.

Чтобы открыть вторичный депозитный счет до востребования в другом банке, нужно предоставить те же документы, что и при открытии основного счета.

При открытии счетов в банках с предприятий взимается плата в размере 0,5 МРЗП, а в сельской местности - 0,1 МРЗП. Однако с субъектов малого бизнеса плата за открытие счетов в национальной валюте в коммерческих банках не взимается.

Операции по основному счету могут приостанавливаться:

➤ по распоряжению владельца счета;

➤ при наложении ареста на денежные средства, находящиеся на счете. Арест налагается только на сумму, указанную в постановлении дознавателя, следователя или в определении суда;

➤ при выявлении случаев легализации доходов, полученных от преступной деятельности, и финансирования терроризма.

Также налоговые органы вправе обратиться в суд с заявлением о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика при:

- ❖ воспрепятствовании им проведению налоговой проверки;
- ❖ отказе в допуске должностных лиц налоговых органов для обследования территорий, помещений, в том числе мест, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объекта налогообложения;
- ❖ отсутствии налогоплательщика по заявленному адресу;
- ❖ непредставлении налоговой и (или) финансовой отчетности в установленный срок, непредставлении обоснования расхождений либо уточненной налоговой отчетности по результатам камерального контроля.

Операции по счетам в банках приостанавливаются **только в части расходования.**

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

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

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

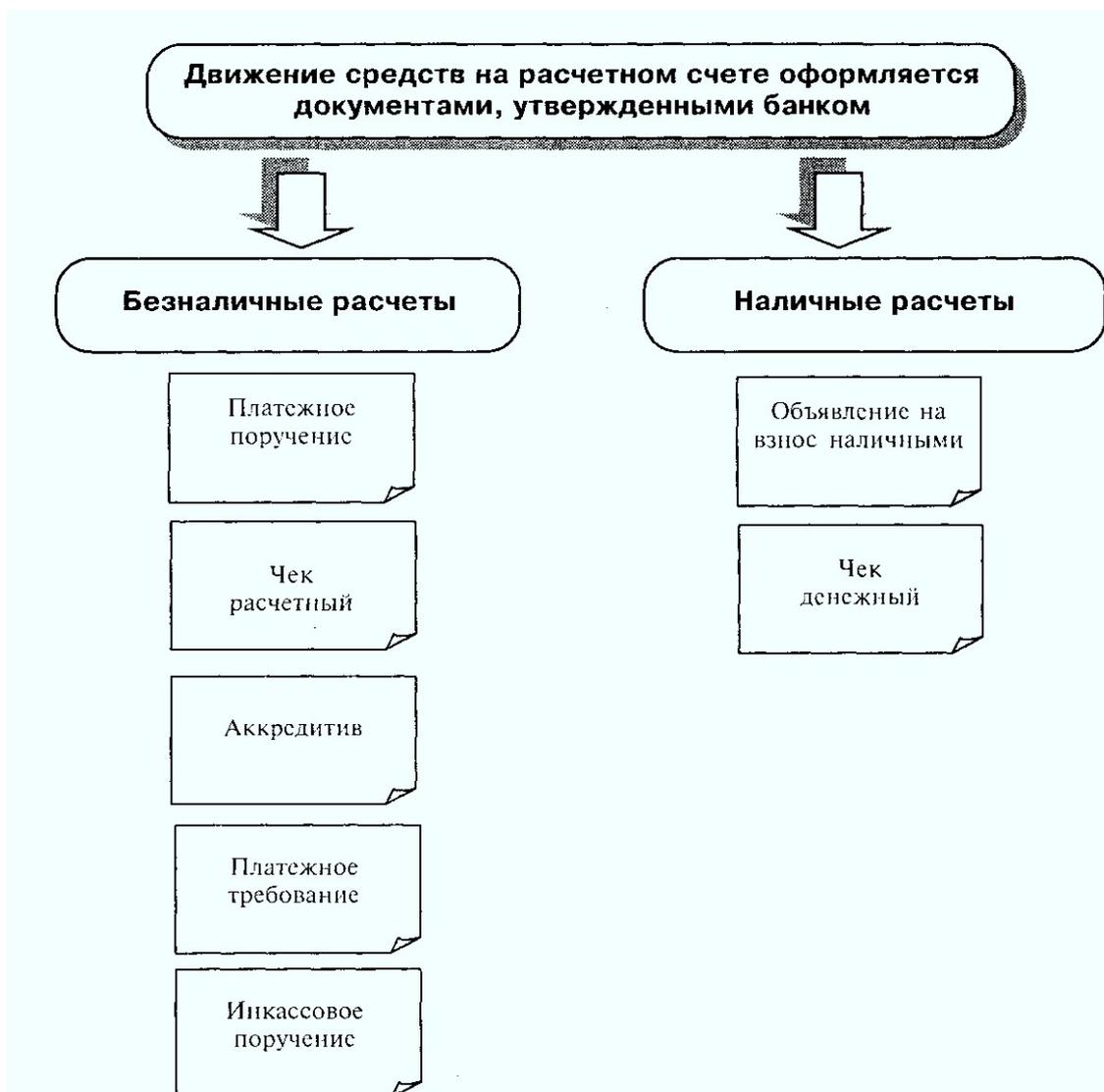
Безналичные расчетные операции производятся в следующих формах:

- 1) расчеты платежными поручениями;
- 2) расчеты платежными требованиями;
- 3) расчеты по аккредитивам;
- 4) расчеты на инкассо;
- 5) пластиковыми карточками.

Расчеты платежными поручениями используется чаще всего при предоплате, когда покупатель сначала перечисляет деньги, затем получает у поставщика товар.

Расчеты платежными требованиями применяются при последующей оплате, когда поставщик отгрузил товар, выполнил работы и оказал услуги и требует от плательщика уплаты определенной суммы. Такая форма расчетов иначе называется акцептной. Поставщик, имея необходимые документы об отгрузке

товара, выписывает платежное требование и сдает его в свой банк или инкассо.



Акцепт – согласие плательщика на оплату, которое он должен представить в банк при однородных расчетах – в течение трех дней, при иногородних – в течение пяти дней после получения требования учреждением банка.

Плательщик имеет право отказаться от оплаты, если товары или услуги не заказаны, установлена недоброкачественность или некомплектность товаров, не согласована цена товаров. Отказ должен быть мотивирован и в письменной форме представлен в банк.

Аккредитив – поручение банка покупателя иногороднему банку поставщика производить оплату счетов поставщика за отгруженные товары или оказанные услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя.

Расчеты инкассовыми поручениями применяются в случае списания средств со счета плательщика в бесспорном порядке. *Инкассовые поручения обычно выставляют:*

1) налоговые органы – о взыскании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей (пеня, штрафы) в государственный бюджет;

2) внебюджетные фонды – о взыскании недоимок, если это предусмотрено законодательством;

3) таможенные органы – по выданным им исполнительным документам;

4) другие органы согласно законодательству.

При расчетах с чеками или пластиковыми карточками отгрузка продукции практически совпадает со временем ее оплаты. Для этого предприятие получает в своем банке чековую книжку (пластиковую карточку) для осуществления расчетов. Списание средств с чека производится путем предоставления в банк реестр чеков в двух экземплярах и самих чеков. Чеки действительны в течение десяти дней. Бывают лимитированные и не лимитированные чековые книжки. Бланки чеков брошюруются в книжки, которые являются бланками строгой отчетности. Лимит чековой книжки обозначает общую лимитную сумму, на которую могут быть выписаны чекодателям и подлежит оплате банком чеки.

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

Очередность платежей предприятия, которое объявлено неплатежеспособным устанавливается руководителем банка.

Периодически в установленные с владельцем счета сроки банк выдает предприятию выписки с расчетного счета – копии лицевых счетов, в которых указывается дата совершения операции, номер документа-основания, сумма поступления/списания,

остаток. К выписке банк прилагает все документы, подтверждающие операции.

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

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

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

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

Предприятие обязано письменно сообщить обо всех обнаруженных ошибках.

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

Там же ведется учет движения средств целевого финансирования.

Могут быть открыты счета в зависимости от потребности предприятия.

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

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

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

Дебет 5510 – Кредит 5110, 5210, 5220.

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

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

По мере использования аккредитива делается запись:

Дебет 6010 – Кредит 5510.

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

Дебет 2910 «Товары на складах»;

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

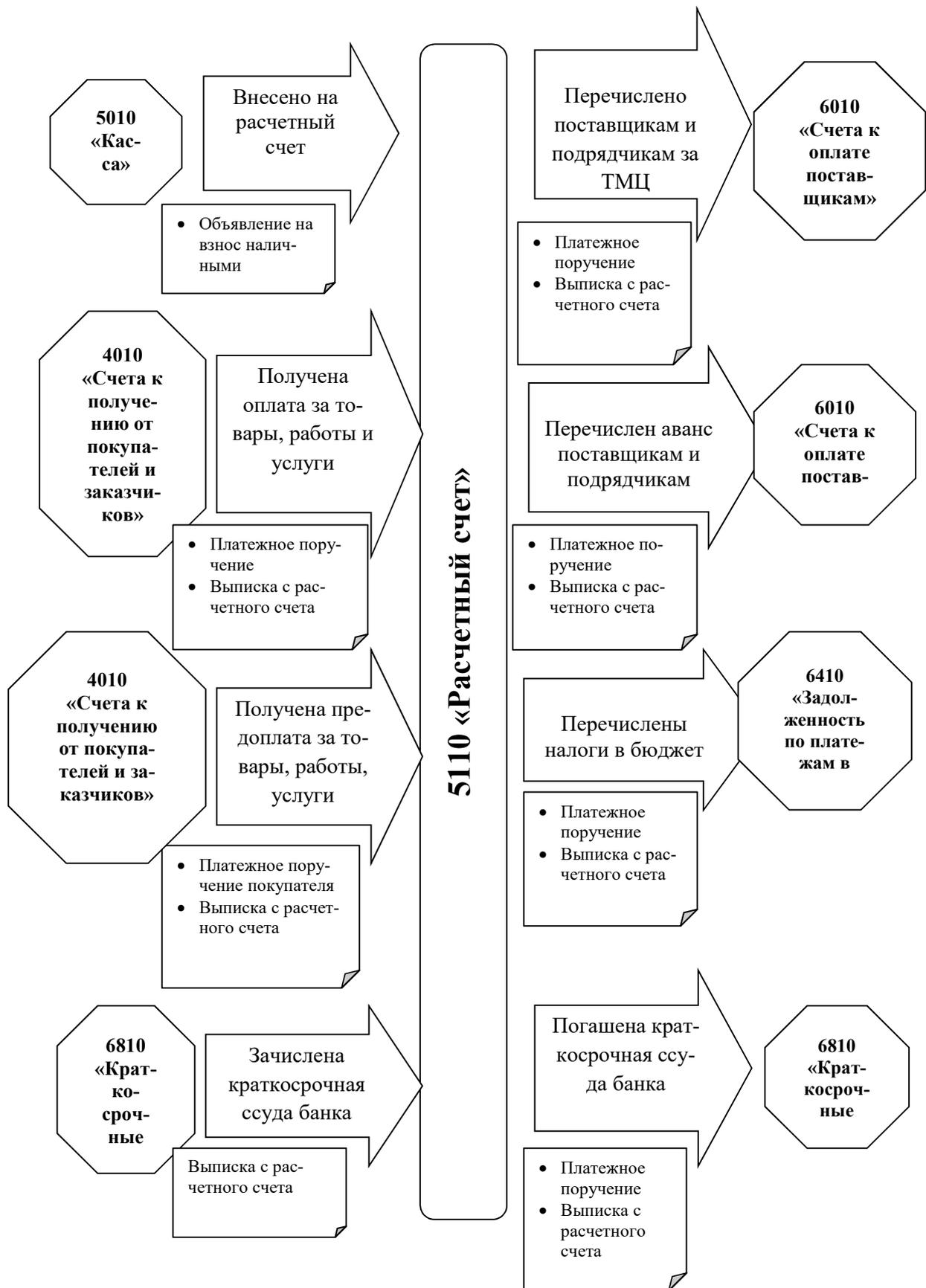
Дебет 6010 – Кредит 5510 «Аккредитивы».

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

Дебет 5110, 5210, 5220 – Кредит 5510.

На отдельном счете могут быть учтены средства, хранящиеся обособленно от расчетного счета к ним, относятся – денежные средства, поступившие на содержание социальных объектов

Схема типовых операций



(детского сада, яслей и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников; средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходуемые по просьбе предприятия с отдельного счета, субсидий правительственных органов и т.д.

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

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

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

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

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

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

2.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте

Под **иностранной валютой** понимается любая валюта, отличная от национальной валюты Узбекистана – сума.

Валютный курс – цена иностранных валют к суму, установленная Центральным банком Республики Узбекистан.

Время от времени организация может совершать операции с иностранной валютой. Это происходит каждый раз, когда она:

- ✚ покупает или продает имущество (основные средства, нематериальные активы, товарно-материальные запасы и другие активы) за валюту;

- ✚ приобретает за нее или реализует работы, услуги;

- ✚ получает или предоставляет кредиты и займы, по которым суммы к оплате или получению установлены в инвалюте;

- ✚ принимает на себя или погашает обязательства в иностранной валюте.

Все хозяйствующие субъекты ведут свой учет и формируют финотчетность в национальной валюте – сум. Если предприятие продало что-то за рубеж (экспортировало) и заработало валюту иностранную, необходимо пересчитать этот актив (валютную выручку) в суммы по курсу Центробанка РУз (далее – курс ЦБ).

Предприятие может открывать банковские счета как в национальной, так и в иностранной валютах. Если у предприятия имеются несколько счетов – основной счет и несколько вторичных, – бухгалтерский учет по каждому из них должен вестись отдельно.

Согласно Плану счетов для учета денежных операций по банковскому счету используется синтетический счет 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте». В его рамках мы можем открывать любое количество вспомогательных субсчетов, необходимых для аналитического учета. Например:

- 5201 – счета учета денежных средств в USD;

- 5202 – счета учета денежных средств в EURO;

- 5203, 5204, 5205... – счета учета денежных средств в тугриках, песо, боливаарах, драхмах, квачах, вонах и разных прочих пиастрах.

Предприятиям разрешено открывать **в одном банке – только один валютный счет в определенной иностранной валюте** (п. 22 Инструкции о банковских счетах, открываемых в банках Республики Узбекистан, рег. МЮ №1948 от 27.04.2009 г.).

Информация по валютным счетам отражается в бухучете на основании банковской выписки о состоянии счета и приложенных к ним денежных и расчетных документов.

Все операции в иностранной валюте в бухучете отражаются в сумовом эквиваленте на дату их совершения по курсу ЦБ. Такой порядок установлен специальным Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).

По дебету счета **5200** «Счета учета денежных средств в иностранной валюте» отражается поступление денежных средств на валютные счета, а по кредиту – их списание.

В соответствии со статьей 14 Закона о валютном регулировании покупка и продажа иностранной валюты на территории Узбекистана юридическими лицами осуществляется через уполномоченные банки, физическими лицами – через уполномоченные банки, их филиалы и обменные пункты. Операции по покупке и продаже иностранной валюты проводится по курсу сума к иностранной валюте, складывающемуся на основе текущего соотношения спроса и предложения на нее.

Покупка иностранной валюты (сумма и расходы по ее приобретению - комиссия банка, биржи) отражается в сумовом эквиваленте по курсу ЦБ на дату ее поступления на счет в соответствии с Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.). С момента совершения сделки по покупке валюты и до ее зачисления на ваш валютный счет курс валюты может измениться – вырасти или снизиться. В этом случае разница между стоимостью валюты на момент зачисления и суммой, реально уплаченной банком из ваших зарезервированных денег за купленную для вас валюту, отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц», либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы предприятия (счет 9430) в соответствии с п. 2.3.12 Положения о составе затрат (ПКМ №54 от 5.02.1999 г.).

Покупка иностранной валюты по курсу сделки выше или ниже курса ЦБ в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

Покупка иностранной валюты по курсу сделки выше курса ЦБ РУз		
	Дебет	Кредит
Отражается перечисление сумов для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 "Прочие специальные счета"	5110 "Расчетный счет"
Отражается покупка иностранной валюты по курсу выше курса ЦБ РУз	5210 "Валютные счета внутри страны" (5211 "Транзитный валютный счет") - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ; 9620 "Убытки от валютных курсовых разниц" - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки	5530 "Прочие специальные счета" - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Покупка иностранной валюты по курсу сделки ниже курса ЦБ РУз		
	Дебет	Кредит
Отражается перечисление сумов для покупки иностранной валюты по курсу на день покупки	5530 "Прочие специальные счета"	5110 "Расчетный счет"
Отражается покупка иностранной валюты по курсу ниже курса ЦБ РУз	5210 "Валютные счета внутри страны" (5211 "Транзитный валютный счет") - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц" - на сумму разницы между стоимостью сумового эквивалента иностранной валюты по курсу ЦБ и курсу сделки на день покупки 5530 "Прочие специальные счета" - на стоимость сумового эквивалента приобретенной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день покупки

Приобретение и использование иностранной валюты, предназначенной для оплаты командировочных расходов, отражается так:

Расчеты с подотчетными лицами по командировочным расходам		
	Дебет	Кредит
Отражается покупка валюты на командировочные расходы	5211 "Транзитный валютный счет внутри страны"	5530 "Прочие специальные счета"
Оприходованы валютные средства в кассу предприятия	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"	5211 "Транзитный валютный счет внутри страны"; 5210 "Валютные счета внутри страны"
Выдан аванс на командировочные расходы	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"
Отражается возврат неизрасходованной иностранной валюты	5020 "Денежные средства в иностранной валюте"	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"
Отражается положительная курсовая разница	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"; 6970 "Задолженность подотчетным лицам"	9540 "Доходы от валютных курсовых разниц"
Отражается отрицательная курсовая разница	9620 "Убытки от валютных курсовых разниц"	4220 "Авансы, выданные на служебные командировки"; 6970 "Задолженность подотчетным лицам"

Все хозяйствующие субъекты должны вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность в национальной валюте - сум. А если ваше предприятие продало что-то за рубеж (экспортировало) и заработало валюту иностранную? Тогда, в соответствии с правилами в бухгалтерском учете, этот актив (валюту) вы должны пересчитать в суммы по курсу Центрального банка Узбекистана (далее – курс ЦБ).

Все операции в иностранной валюте в бухучете отражаются в сумовом эквиваленте на дату их совершения по курсу Центрального банка РУз.

Вот, к примеру, как будет выглядеть в учете частной фирмы «Фантик» покупка импортных винтиков и шпунтиков за СКВ (при условном текущем курсе ЦБ \$1 = 3 000 сумов).

Первый вариант – сначала оплата, потом отгрузка шпунтиков:



Теперь та же самая операция, но – сначала мы получаем шпунтики, а потом платим за них поставщику:



В бухгалтерской отчетности стоимость актива будет отражаться только в сумах, а вот в учетных регистрах будет указана и сумма в инвалюте тоже.

Пересчитывать валюту придется не один раз, а несколько. Сначала – когда она поступит на счет предприятия (аванс). Затем – когда будет признан доход (дебиторская задолженность) или произведен расход. Также надо будет пересчитывать ее на конец каждого месяца. И даже если на протяжении нескольких месяцев на валютном счете будет находиться одна и та же сумма, при каждом последующем пересчете она будет иметь разные сумовые эквиваленты, так как валютные курсы ЦБ меняются каждую неделю. В бухгалтерском учете купленная валюта, а также расходы по ее приобретению (комиссия банка, биржи) отражаются по курсу ЦБ РУз, действующему на дату ее поступления.

Хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценки валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка. Необходимость переоценки активов предприятия, выраженных в иностранной валюте, возникает только по валютным статьям (строкам) баланса. *К ним относятся:*

- ✓ валютные денежные средства в кассе и на счетах в банке;
- ✓ дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в инвалюте;
- ✓ финансовые инвестиции (п. 6 НСБУ №12, рег. МЮ №596 от 16.01.1999 г.), выраженные в инвалюте. К финансовым инвестициям относятся доли в уставном фонде других предприятий, акции, облигации и другие ценные бумаги. Если они выражены в иностранной валюте, то подлежат переоценке в учете предприятия.

Разница между оценками одинакового количества единиц иностранной валюты при разных валютных курсах называется **курсовой разницей**.

Курсовая разница, которая увеличивает активы, либо уменьшает обязательства, является **положительной**.

Курсовая разница, которая увеличивает обязательства, либо уменьшает активы, является **отрицательной**.

Учет операций в иностранной валюте и расчет курсовой разницы осуществляется в соответствии с НСБУ № 22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» (рег. МЮ № 1364 от 21.05.2004 г.) и Положением о порядке отражения

операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ № 1411 от 17.09.2004 г.).

Например, по состоянию на 5 января 2016 г. на валютный счет предприятия поступили \$100 тыс., в сумовом эквиваленте – 281 647 тыс. сумов (курс ЦБ на эту дату: \$1 = 2 816,47 сумам). По состоянию на 31 января валюта в той же сумме по-прежнему находится на счету предприятия, но, поскольку курс за месяц увеличился (на 31 января \$1 = 2 831,49 сумам), денежные средства на валютных счетах в банке в пересчете на суммы тоже «подросли» до 283 149 тыс. сумов. И в учете предприятия на конец января будет числиться остаток по валютному счету не 281 647, а 283 149 тыс. сумов. То есть стоимость \$100 тыс. увеличилась на 1 502 тыс. сумов.

Другой пример: вы решили приобрести валюту в банке. Разница между стоимостью валюты по курсу ЦБ и суммой, уплаченной банку за купленную валюту, отражается либо как доход на счете 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (если разница положительная), либо как расход - на счете 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» (если разница отрицательная).

Комиссионное вознаграждение, удержанное банком за проведение операции по покупке валюты, включается в прочие операционные расходы предприятия (счет 9430) в соответствии с п. 2.3.12 Положения о составе затрат.

Пример. Допустим, иностранная компания оказала предприятию маркетинговые услуги. Стоимость работ по договору возмездного оказания услуг составила 5 000 долларов США. Была произведена 100% предоплата. Курс доллара США составлял:

- ❖ на момент перечисления аванса – 2 814 сумов;
- ❖ на конец месяца – 2 818 сумов;
- ❖ на момент подписания акта выполненных работ – 2 820 сумов.

На момент перечисления аванса у предприятия появится дебиторская задолженность в размере 5 000 долларов США, выраженная в иностранной валюте. В учете она будет отражена по курсу ЦБ на дату перечисления аванса – 14 070 тыс. сумов. На конец месяца курс валюты вырос и теперь задолженность составит 14 090 тыс. сумов. До момента подписания акта выполненных

работ, подтверждающих оказание услуг, курс валюты снова подрос. И стоимость услуг согласно акту выполненных работ в пересчете в национальную валюту составит – 14 100 тыс. сумов. При этом дополнительно что-то оплачивать предприятие не должно, так как стороны договора между собой договорились на 5 000 долларов США, которые предприятие уже перечислило авансом. В результате если все операции выразить в сумах, то за 14 070 тыс. сумов мы получим услугу на 14 100 тыс. сумов. Разница в размере 30 тыс. сумов является положительной курсовой разницей, увеличивающей наш актив – дебиторскую задолженность. При этом 20 тыс. сумов необходимо отразить в виде дохода на конец месяца перечисления аванса (именно на эту сумму курс подрос в первый раз), а оставшиеся 10 тыс. сумов – в следующем месяце, так как переоценка валютных статей, по которым нет движения, производится ежемесячно.

Дата	Показатель	Сумма в долларах США	Сумма в сумах
Перечисления аванса	Размер перечисленного аванса	5 000	14 070 тыс. сум.
Конец месяца	Размер задолженности	5 000	14 090 тыс. сум.
Конец месяца	Курсовая разница		20 тыс. сум. (14 090 - 14 070)
Дата подписания акта выполненных работ	Стоимость услуг	5 000	14 100 тыс. сум.
Дата подписания акта выполненных работ	Курсовая разница		10 тыс. сум. (14 100 – 14 090)

Не все статьи баланса подлежат переоценке, некоторые из них разрешено учитывать только по одному курсу, установленному на определенную дату.

Например, не нужно переоценивать:

• основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, капитальные вложения, товарно-материальные запасы хозяйствующего субъекта, приобретенные за иностранную валюту.

Иными словами, когда вы приобретаете имущество по стоимости, выраженной в иностранной валюте (не важно, платили вы реально валюту или суммы), его стоимость рассчитывается один раз – на дату приобретения или дату оформления ГТД (если имущество импортировано). И впоследствии при изменении курса валюты пересчету она не подлежит. При этом если вы не расплатились за купленные вами активы полностью или частично и имеете задолженность перед поставщиком, эта задолженность будет переоцениваться, так как она тоже является валютной статьей баланса;

• размеры уставного капитала и соотношение долей учредителей (участников) хозяйствующего субъекта, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Размер уставного капитала, выраженный в иностранной валюте, пересчитывается в суммы один раз – по курсу ЦБ на дату регистрации учредительных документов (устав, учредительный договор). А вот задолженность учредителей по взносам в уставной фонд является валютной задолженностью, подлежащей переоценке.

Образовавшаяся курсовая разница по усмотрению хозяйствующего субъекта списывается на финансовые результаты либо путем прямого отнесения, либо путем накопления.

Курсовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода прямого отнесения списывается на результаты финансово-хозяйственной деятельности и в бухгалтерском учете отражается на следующих счетах:

1) положительная курсовая разница по кредиту счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»;

2) отрицательная курсовая разница – по дебету счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Курсовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода на-

копления в момент возникновения не относится на финансовые результаты хозяйствующего субъекта и в бухгалтерском учете отражается на следующих счетах:

1) положительная курсовая разница – по кредиту счета 6230 «Прочие отсроченные доходы» – их текущая часть, и (или) счета 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» – их долгосрочная часть;

2) отрицательная курсовая разница – по дебету счета 3290 «Прочие отсроченные расходы» – их текущая часть, и (или) счета 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы» – их долгосрочная часть.

Курсовая разница, накопленная в результате использования метода накопления, относится на результаты финансово-хозяйственной деятельности в следующем порядке:

1) по дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте – по мере погашения (или) списания;

2) в остальных частях – по мере совершения хозяйственных операций с соответствующими валютными статьями баланса.

В целях упрощения ведения бухгалтерского учета курсовой разницы разрешается списание положительной и отрицательной курсовых разниц, соответственно, числящихся на счетах учета отсроченных доходов и расходов, по средней величине курсовой разницы, приходящихся на одну единицу иностранной валюты в конце отчетного месяца, в котором производится ее списание.

Главное отличие этих методов заключается в моменте признания дохода и расхода по курсовой разнице.

Если кредиторская задолженность возникла и погашена в одном отчетном периоде, отличие в методах не повлияет на конечный финансовый результат. А если она будет погашаться в следующем отчетном периоде, финрезультат при разных методах будет различным.

Допускается применение различных методов отнесения курсовой разницы к различным видам валютных статей баланса (п. 20 НСБУ № 22, рег. МЮ № 1364 от 21.05.2004 г.).

Контрольные вопросы

1. Каким документом установлен порядок хранения, расходования и учета денежных средств в кассе?

2. Кто устанавливает для предприятия лимит денежных средств в кассе?

3. Может ли кассовая книга вестись автоматизированным способом?

4. Можно ли делать исправления в приходных и расходных кассовых ордерах? В кассовой книге?

5. Назовите денежные документы.

6. Что называется, аккредитивной формой расчетов? Применяется ли она на предприятиях?

7. Что называется, расчетным чеком?

8. Каков порядок открытия расчетного счета предприятия?

9. Может ли предприятие иметь несколько расчетных счетов?

10. В каких случаях бухгалтер предприятия выписывает объявление на взнос денег наличными?

11. Может ли предприятие иметь несколько валютных счетов?

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

ГЛАВА III. ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

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

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

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

↑
Задолженность предприятия
↓

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

В настоящее время вопросы бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности особо актуальны, так как многие организации становятся «безнадежными» кредиторами, а не истребованная дебиторская задолженность выступает основ-

ным фактором, ухудшающим структуру баланса и отрицательно влияющим на финансовое состояние предприятия.

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

Дебиторская задолженность – текущий актив предприятия, представляющий собой право предприятия требовать от других лиц (физических или юридических) выполнения каких-либо обязательств в отношении себя.

Следует оговориться: дебиторская задолженность может быть и долгосрочным активом, если наше право требовать что-либо от другого лица по условиям договора будет реализовано более чем через 12 месяцев. Рассмотрим несколько примеров дебиторской задолженности.

В деятельности любого предприятия всегда есть необходимость в приобретении товаров, работ или услуг. И если мы эти товары (работы, услуги) получили, но не расплатились за них к моменту отгрузки (совершения), мы на какое-то время становимся должником, а в нашем балансе появляется кредиторская задолженность.

Кредиторская задолженность – долги нашего предприятия другим юридическим и физическим лицам, а сами эти лица для нас будут кредиторами.

Наличие кредиторской задолженности не всегда несет на себе негативный оттенок слова «долг». Зачастую это всего лишь принятые, но еще не выполненные обязательства.

Для возникновения кредиторской задолженности не обязательно брать ссуду или кредит в банке. Можно всего лишь заключить договор поставки, расчеты по которому должны быть произведены спустя месяц после получения товара. И весь этот месяц у покупателя будет иметься кредиторская задолженность, т.е. обязательство расплатиться по договору.

Каждая компания, имеющая кредиторскую задолженность, должна вести ее учет, анализировать долги и управлять ими, планировать и рассчитывать, сохраняя взвешенный баланс между уровнем кредиторки и своей платежеспособностью. Это даст ей возможность быть успешной и конкурентоспособной.



Кредиторская задолженность – это обязательство. Оно должно быть отражено в бухгалтерском учете **в момент его возникновения**. Момент этот указывается в первичных документах – счетах-фактурах, актах выполненных работ и др. Обязательства – одна из основных разновидностей гражданских правоотношений.

Обязательства подразделяются на: текущие (краткосрочные) и долгосрочные обязательства.

Текущие (краткосрочные) обязательства – это обязательства, погашение которых произойдет в течение ближайших 12 месяцев. К ним относят: задолженность по оплате труда и поставщикам – за полученные ТМЦ, дивиденды и проценты к оплате, полученные авансы, начисленные налоги и т.п.

Долгосрочные обязательства – обязательства, срок оплаты которых превышает 12 месяцев. Они оцениваются по стоимости основного обязательства, на которую начисляется процент. Сумма задолженности должна отражаться в учете как текущая стоимость будущих денежных выплат, полученная путем дисконтирования их стоимости (т.е. путем прибавления процентов по кредиту к основному долгу).

И уж если у нас образовалась кредиторская задолженность любого вида, надо постараться рассчитаться по ней в установленные сроки, чтобы не платить неустойку (штрафы и пени, установленные в договоре). Несвоевременная оплата налогов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды также чревата санкциями.

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

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

Обязательство должно быть исполнено надлежащему лицу и надлежащим образом, то есть в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таковых – в соответствии с обычаями делового оборота и иными обычно предъявляемыми требованиями.

Срок исполнения обязательства определяется условиями договора, в противном случае обязательство должно быть исполне-

но в разумный срок после его возникновения. Обязательство также может быть исполнено досрочно.

Кредиторская задолженность, как и дебиторская, признается просроченной, если денежные средства за поставленные товары, оказанные услуги и выполненные работы, не были перечислены по истечении **90 дней со дня фактической отгрузки** товаров, выполнения работ, оказания услуг. Исключение составляют случаи, определенные законодательством (п. 2 Указа №УП-1154, ПКМ №347 от 19.07.1999 г.).

Просроченная кредиторка бывает долгосрочной и краткосрочной. Также она может быть не востребовавшей.

В случаях просроченной кредиторской задолженности и нарушения установленных сроков проведения платежей при наличии соответствующих средств на счетах предприятий на должностных лиц налагается штраф в размере от 10 до 15 минимальных размеров заработной платы (ст. 175 КоАО).

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

Прекратить кредиторскую задолженность можно либо погасив долг (в том числе путем взаимозачетов), либо – списав его с баланса. Последний вариант возможен только в отношении не востребовавшей кредиторки.

К **невостребованным** относятся обязательства, не уплаченные должником или не полученные кредитором в течение срока исковой давности. Такая ситуация может сложиться в результате нарушения сроков оплаты, ошибок в ведении документооборота, невозможности по объективным причинам перевести оплату на счет кредитора.

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

Кредиторскую задолженность списывают с баланса в случае:

1. Истечения срока исковой давности (3 года);

2. Наличия решения суда о её списании.

Одновременно со списанием кредиторской задолженности бухгалтеру необходимо признать доход. И это вполне логично, потому что мы были должны кому-то, но не рассчитались (деньги не потратили). Доход признается не только в случае увеличения активов (при том, что другие активы у нас в связи с этим не уменьшились, а обязательства не увеличились), но и при уменьшении обязательств (при том, что другие обязательства у нас в связи с этим не увеличились, а активы не уменьшились).

Датой списания кредиторской задолженности при истечении срока исковой давности будет дата образования кредиторской задолженности плюс 3 года. В бухгалтерском учете списание кредиторской задолженности отражают следующим образом:

Дт 6010 “Счета к оплате поставщикам и подрядчикам”;

Кт 9360 “Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности”.

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

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

Дебиторская задолженность по контрактам **внутри республики** должна быть погашена в течение 90 дней со дня фактической отгрузки продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. При непоступлении денежных средств в указанный срок она признается просроченной.

За просроченную дебиторскую задолженность (равно как и за кредиторскую) предусмотрен штраф, налагаемый на должностных лиц в размере от 10 до 15 МЗРП.

По **экспортным контрактам** срок поступления выручки или обратного ввоза не должен превышать:

1. **90 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для – АО «Узпахтаэкспорт», АО «Узтадбиркорэкспорт», АО «Узсаноатэкспорт», АО «Урта Осиё Транс», осуществляющих централизованный экспорт;

2. **180 дней** со дня фактического экспорта товаров, вывозимых учредителями в адрес предприятий за рубежом (торговых домов, торговых представительств и т.д.), а также предприятиями – членами Торгово-промышленной палаты в адрес торгово-инвестиционных домов ТПП;

3. **180 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для предприятий малого бизнеса и частного предпринимательства, осуществляющих экспорт за иностранную валюту, без предварительной оплаты, открытия аккредитива и гарантии банка, при наличии полиса по страхованию экспортного контракта, выданного в установленном порядке;

4. **60 дней** со дня фактического экспорта товаров (работ, услуг) для остальных экспортеров.

При задержке поступления валютной выручки более чем на 30 банковских дней (для субъектов малого бизнеса и частного предпринимательства – 60 банковских дней) после истечения установленных сроков предусмотрен штраф:

→ При задержке поступления валютной выручки до 180 дней от установленных сроков - в эквиваленте 10% от суммы непоступивших валютных средств;
→ При задержке поступления от 180 до 365 дней от установленных сроков - дополнительно в эквиваленте 20% от суммы непоступивших валютных средств;
→ При задержке поступления более 365 дней - дополнительно в эквиваленте 70% от суммы непоступивших валютных средств.

Дебиторка считается погашенной после того, как покупатель (заказчик) полностью рассчитывается с продавцом (поставщиком) продукции (товаров, работ, услуг), то есть после поступления денежных средств или имущества в оплату задолженности (дебет **5110, 0600** и др., кредит **4010**).

Если с момента возникновения задолженности прошло 3 года (то есть истек срок исковой давности) и она до сих пор не погашена, предприятие должно списать такую задолженность. В этом случае специальная комиссия проводит инвентаризацию расчетов с покупателями для выявления остатков и обоснованности сумм, числящихся на счете **4010**. Она же – устанавливает сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов, реальность их взыскания, определяет виновных, допустивших пропуск сроков исковой давности, и готовит решение (акт) о списании задолженности, которое должно быть утверждено руководителем предприятия.

Задолженность, по которой истек срок исковой давности, может быть списана за счет резерва по сомнительным долгам или без резерва.

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

3.2. Расчеты с покупателями и заказчиками

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

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

4. Зафиксирован факт погашения задолженности по договору.

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

1. Определить момент списания проданных покупателю товаров с баланса;

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

3. Определить сумму дебиторской задолженности покупателя;

4. Зафиксировать факт погашения дебиторской задолженности.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Как было сказано выше, счета к получению от покупателей и заказчиков – это наше право требовать деньги от наших клиентов. Оно возникает в тот момент, когда мы выполняем свои обя-

зательства по договору с клиентом, например, оказываем ему услугу, выполняем работы или отгружаем товар, т.е. – одновременно с признанием дохода. Учет счетов к получению ведется на счете **4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»**. В момент отгрузки продукции или товара, выполнения работ или услуг, делается следующая проводка:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доход от реализации готовой продукции»
Кт 9020	«Доход от реализации товаров»
Кт 9030	«Доход от оказания услуг»

Если предприятие является плательщиком НДС, оно также должно сделать следующую проводку на сумму НДС:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«НДС в бюджет»

Сальдо счета **4010** уменьшается в момент получения денежных средств от клиента. При этом делается следующая проводка:

Дт 5110	«Расчетный счет» (или другой счет денежных средств, если деньги поступают не на расчетный счет)
Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Также сальдо счета **4010** может уменьшаться при списании сомнительных долгов.

Сомнительные долги – дебиторская задолженность, не погашенная в срок и не обеспеченная никакими гарантиями. Другими словами, это те суммы, на которые мы имеем право, но, скорее всего, получить их не сможем из-за ненадежности должника.

В конце каждого года предприятия должны анализировать свою текущую дебиторскую задолженность и оценивать суммы

сомнительных долгов с точки зрения вероятности получения тех или иных сумм.

Порядок создания и использования резерва по сомнительным долгам определен п. 216 Приложения №2 к НСБУ №21, рег. МЮ №1181 от 23.10.2002.

Сумма резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от степени платежеспособности должника и оценки вероятности полного или частичного погашения долга.

Резерв по сомнительному долгу может создаваться, если выполняются нижеследующие условия:

- Проведена инвентаризация и имеется акт инвентаризационной комиссии о дебиторской задолженности, включая сомнительную;
- Задолженность возникла по расчетам за продукцию (товары, работы, услуги), то есть, - по основной деятельности предприятия;
- Гарантии погашения задолженности отсутствуют (плохое финансовое состояние должника, наличие судебных исков, объявление процедуры банкротства и др.).

На оцененную сумму создается резерв по сомнительным долгам, учитываемый по кредиту контрактивного счета **4910 «Резерв по сомнительным долгам»**. Проводка по созданию резерва будет выглядеть так:

Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 4910	«Резерв по сомнительным долгам»

Когда в течение года та или иная дебиторская задолженность признается безнадежной, либо по решению суда, либо вследствие истечения срока исковой давности, она списывается с баланса за счет резерва следующей проводкой:

Дт 4910	«Резерв по сомнительным долгам»
Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»

Списанная дебиторка продолжает учитываться за балансом еще 5 лет для наблюдения за возможностью ее взыскания:

Дт 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»

Сумма резерва, которая на конец года осталась неизрасходованной (кредитовое сальдо счета **4910**), списывается на операционную прибыль (которая, однако, не включается в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль или единого налогового платежа). При этом будет сделана следующая проводка:

Дт 4910	«Резерв по сомнительным долгам»
Кт 9390	«Прочие операционные доходы»

Расходы по созданию резерва по сомнительным долгам не вычитаются из налогооблагаемой прибыли в момент их формирования в текущем отчетном периоде, а подлежат вычету в периоде списания задолженности в сумме, не превышающей размер списываемой за счет резерва задолженности (ст. 146 НК).

3.3. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами

На счетах **4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»** и **4120 «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ»** учитывается дебиторская задолженность, соответственно, обособленных подразделений (филиалов, представительств) и дочерних, и зависимых обществ. Она возникает при передаче данным лицам имущества (основных средств, ТМЗ и т.д.), выплате заработной платы их сотрудникам и по другим текущим операциям.

Пример. Предприятие передает своему филиалу, расположенному в другом городе, 120 млн. сумов. Через 4 месяца часть денег в размере 65 млн. сумов была филиалом возвращена головному предприятию.

Выделенные головным предприятием денежные средства списываются со счета **5110 «Расчетный счет»** в дебет счета **4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»**. Возврат филиалом денежных средств отражается обратной проводкой:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Списываются с расчетного счета денежные средства, переводимые филиалу	120 000	4110	5110	Выписка банка
2.	Поступили денежные средства от филиала	65 000	5110	4110	Выписка банка

Обособленные подразделения - филиалы и представительства - включаются в общий баланс головного предприятия (внутрихозяйственные или внутрибалансовые расчеты).

Поэтому все расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, выплате заработной платы работникам подразделений и по другим текущим операциям не проходят через счета реализации или выбытия активов.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается головным предприятием со счетов учета основных средств (0100), нематериальных активов (0400), оборудования к установке (0700), материалов (1000), готовой продукции (2800), товаров (2900) и др. в дебет счета **4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»** (п. 176 прил. №2 к НСБУ №21).

Текущие и долгосрочные счета к получению от **дочерних и зависимых обществ** (межбалансовые расчеты) отражаются на счетах:

→	текущие - 4120 «Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ»
→	долгосрочные - 0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность»

На этих счетах учитываются расчеты по реализации продукции, товаров, работ, услуг и другим текущим операциям. Учет на

них аналогичен учету на счете **4010** - с той лишь разницей, что здесь отражаются операции только с хозяйственными субъектами, имеющими особые юридические отношения с нами, как с головным предприятием.

Дочерним признается предприятие, контролируемое основным обществом. Такой контроль может быть следствием преобладающего участия в уставном фонде, заключенного договора или иных прав головной компании по отношению к дочерней (ст. 67 ГК).

Дочернее хозяйственное общество не отвечает по долгам головного. Головное же общество, если оно обладает правом определять решения, принимаемые дочерним обществом, отвечает солидарно с ним по сделкам, заключенным дочерним обществом во исполнение таких решений.

При банкротстве дочернего хозяйственного общества по вине основного общества последнее несет субсидиарную ответственность по его долгам.

Зависимым является хозяйственное общество, если более 20% его голосующих акций (долей) принадлежат другому обществу (ст. 68 ГК).

Ведение учета и составление отчетности обособленными подразделениями определяется учредительными документами головного предприятия, его учетной политикой и Положением об обособленном подразделении.

Обязательства перед дочерними и зависимыми предприятиями возникают в связи с расчетами по полученным товарам (работам, услугам) и другим текущим операциям. Учет этих обязательств аналогичен учету обязательств поставщикам и подрядчикам (счет **6010**) с той лишь разницей, что они отражают операции только с предприятиями, которые имеют особые юридические отношения с головным предприятием.

Оценка таких обязательств будет соответствовать стоимости полученных товаров, работ, услуг.

Обязательства перед обособленными подразделениями могут быть связаны с полученным от них имуществом.

Обязательства предприятия обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам учитываются на следующих счетах:



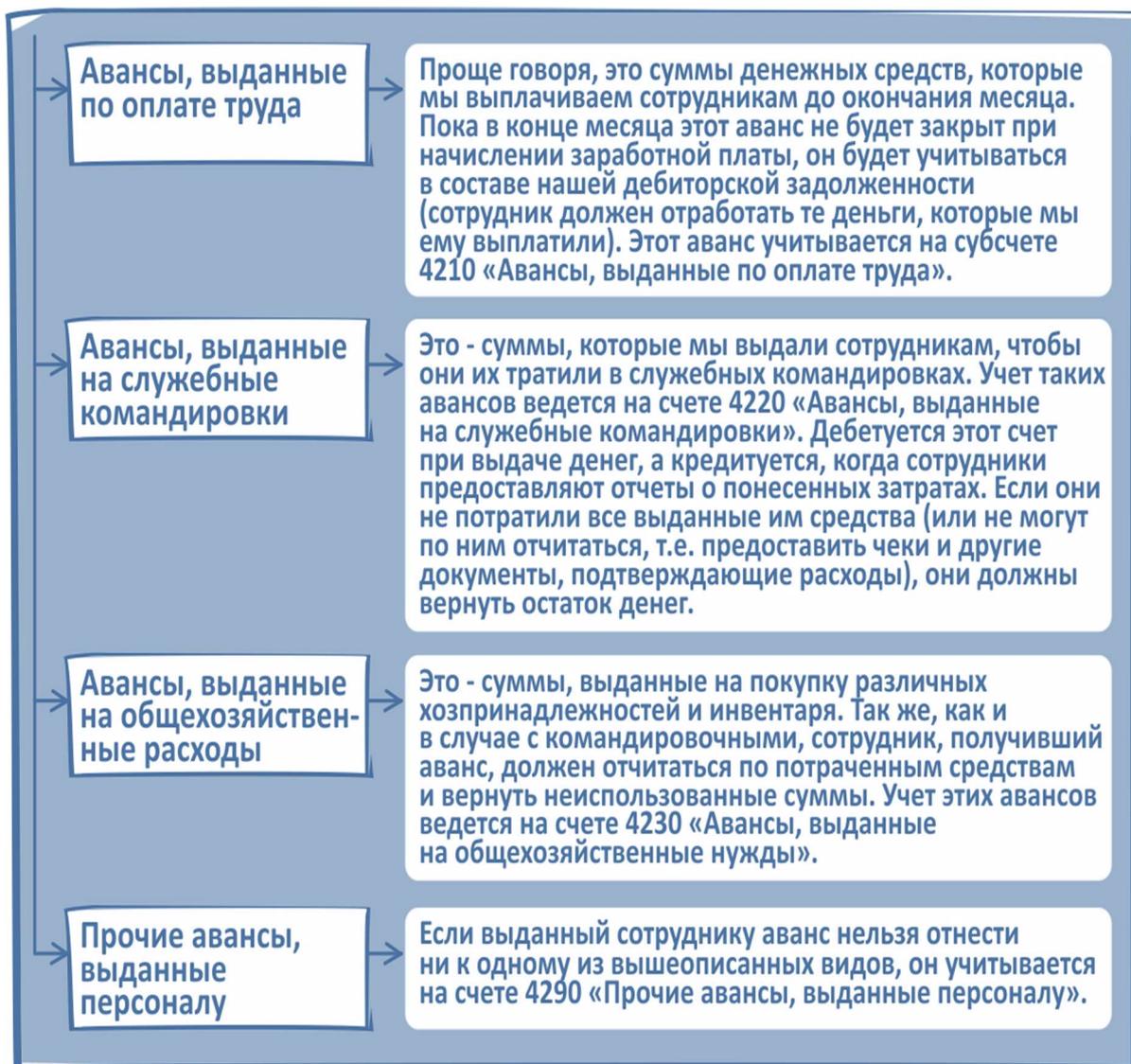
По кредиту счетов обязательств учитывается задолженность по различным основаниям, по дебету – ее погашение.

Согласно законодательству все подразделения, выделенные на отдельный баланс, в целях налогообложения рассматриваются как юридические лица. Поэтому расчеты с филиалами, имеющими в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении имущество и отвечающими по своим обязательствам этим имуществом, а также имеющими самостоятельный баланс и расчетный счет, следует вести как с самостоятельными организациями.

По обособленным подразделениям, не выделенным на отдельный баланс, счета **6110** и **7110** не применяются, так как баланс предприятия при выделении имущества таким подразделениям не изменяется. Они рассматриваются как одно целое с головным предприятием.

3.4. Учет авансов, выданных и полученных

Авансы, выданные персоналу учитываются на счетах **4200** с соответствующим названием - **«Авансы, выданные персоналу»**. Обычно выделяют четыре вида авансов, которые могут выдаваться сотрудникам предприятия:



В бухгалтерском учете проводки по авансам, выданным персоналу будут следующие:



Выдается аванс подотчетному лицу:	
Дт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Дт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Дт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»
Кт 5010	«Денежные средства в кассе»

Подотчетные лица вернули неиспользованные средства в кассу:	
Дт 5010	«Денежные средства в кассе»
Кт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Кт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Кт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»

Подотчетные лица отчитались по израсходованным средствам:	
Дт 9400	«Расходы периода»
Дт 2510	«Общехозяйственные расходы» - счета затрат зависят от того, на что были произведены затраты
Кт 4220	«Авансы, выданные на служебные командировки»
Кт 4230	«Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»
Кт 4290	«Прочие авансы, выданные персоналу»

Суммы, выплаченные поставщикам и подрядчикам, которые еще не выполнили своих обязательств перед предприятием (не поставили товар, не выполнили работы или не оказали услуги), учитываются на счете **4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»**.

4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»	→ Как следует из названия счета, это - наше право требовать от поставщика, чтобы он отгрузил нам некие товарно-материальные ценности.
4320 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под основные средства»	→ То же самое, что и выше, но на этот раз мы оплатили авансом покупку основных средств.
4330 «Прочие авансы выданные»	→ Если мы оплатили авансом не ТМЦ и не ОС, авансы учитываются здесь. Например, мы могли оплатить авансом какие-либо работы или услуги.

При перечислении аванса поставщику делается следующая проводка:

Дт 4300 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам»;

Кт 5110 «Расчетный счет».

Когда поставщик выполняет свои обязательства, счет **4300** кредитуется, а счета задолженности поставщикам дебетуются.

В некоторых случаях предприятия выплачивают авансы за услуги, которые будут оказываться им в течение нескольких месяцев. В этом случае авансовый платеж учитывается на счете **3100 «Расходы будущих периодов».**

В соответствии с Указом №УП-1154 от 12.05.1995 г. поставка продукции и товаров, выполнение работ или оказание услуг могут осуществляться предприятиями только при наличии предоплаты (авансового платежа) от покупателей и заказчиков в размере не менее 15% стоимости поставки. Конкретный размер предоплаты устанавливается по соглашению сторон при заключении договора – в пределах от 15 до 100% суммы договора.

Законодательство в отношении отдельных видов продукции может устанавливать дополнительные условия и требования к размеру авансового платежа.

Аванс – гарантия поступления будущих платежей от покупателей и заказчиков – с одной стороны и гарантия выполнения договора поставщиком – с другой. Полученные авансы создают обязательства для предприятия, получившего денежные средства до тех пор, пока не будет выполнена работа, оказана услуга или отгружен товар.

Текущая задолженность по полученным авансам отражается на счетах:

- **6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»;**
- **6320 «Авансы, полученные от подписчиков на акции»;**
- **6390 «Прочие полученные авансы».**

Авансы, полученные в иностранной валюте, отражаются в учете в сумах по курсу ЦБ на дату совершения операции в иностранной валюте (Положение №1411).

Учет текущих обязательств по полученным авансам		
	Дебет	Кредит
Отражение авансов, полученных в соответствии с хозяйственными договорами	5110 "Расчетный счет"	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"
Зачет аванса	6310 "Авансы, полученные от покупателей и заказчиков"; 6320 "Авансы, полученные от подписчиков на акции"; 6390 "Прочие полученные авансы"	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"

Авансы, полученные от покупателей и заказчиков, не признаются в качестве дохода (п. 4 Примеров признания доходов при реализации товаров и оказании услуг (работ) в соответствии с НСБУ №2, рег. МЮ №41 от 20.08.1998 г.).

3.5. Учет расчетов с бюджетом

В отличие от отношений с поставщиками, где мы платим деньги за товары или услуги, отношения с налоговыми органами односторонние: мы уплачиваем налоги и другие платежи, ничего не получая взамен. Налоговое законодательство четко определяет, какие налоги, в какой сумме и когда мы должны платить. Поэтому если вы оплатите налоги до положенного срока, у вас появляется право не оплачивать их, пока не подойдет срок следующего платежа. Кроме того, если у вас есть авансы по налогам, вас не оштрафуют за несвоевременную оплату, а это тоже, если подумать, является экономической выгодой.

Авансы по платежам в бюджет (например, по налогу на прибыль, единому налоговому платежу, налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы физических лиц и т.д.) учитываются на счете **4410 «Авансы по платежам в бюджет»** – по видам налогов. Необходимо вести отдельный учет по каждому налогу.

Авансы по платежам в государственные целевые фонды и по страхованию – это актив, имеющий схожую функцию с авансами по платежам в бюджет. Разница заключается только в том, что

эти платежи не являются налогами. Это могут быть платежи по обязательному страхованию граждан, единому социальному платежу, взносы во внебюджетный Пенсионный фонд, в Республиканский дорожный фонд и в еще один фонд с длинным названием, который обычно кратко называют «Школьным». Авансы по всем этим платежам также необходимо учитывать по видам на счетах **4510 «Авансовые платежи по страхованию»** и **4520 «Авансовые платежи в государственные целевые фонды»**.

Когда производится платеж, счет денежных средств кредитуется, а счет соответствующего аванса по налогам или другому платежу дебетуется.

Когда налог рассчитывается и начисляется (в конце каждого квартала или, в некоторых случаях, в конце каждого месяца), кредитуется счет **6410 «Задолженность по платежам в бюджет»** или **6500 «Задолженность по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды»**. Дебетуются при этом разные счета, в зависимости от того, является налог прямым или косвенным.

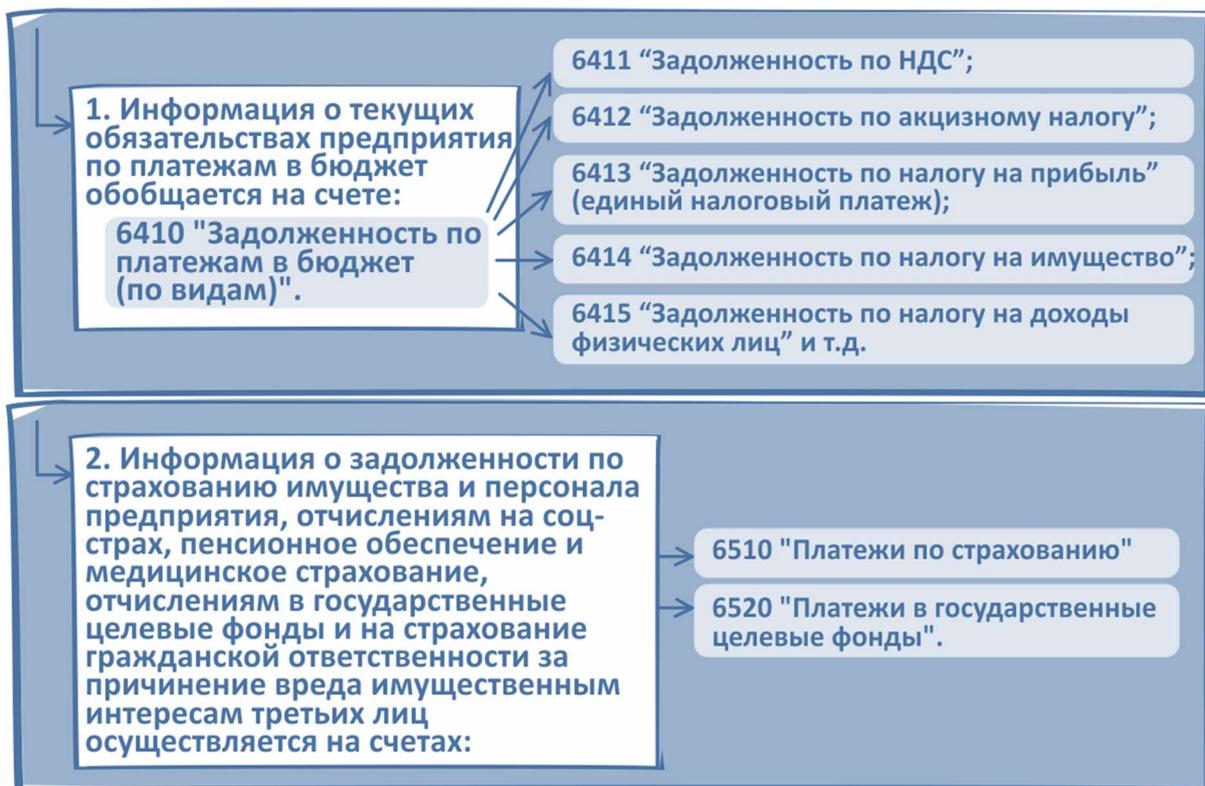
Когда по одному и тому же налогу или другому платежу имеется и аванс, и задолженность, производится зачет.

Дт 6410	«Налог на прибыль к оплате»
Кт 4410	«Авансы по налогу на прибыль»

Обязательства предприятия по налогам являются краткосрочными, так как должны погашаться в текущем периоде.

Для отражения информации об уплате налогов и сборов служит счет **6400 (6500)**. На нем кредитуются суммы налогов, рассчитанные и предназначенные к уплате, и дебетуются – уплаченные в бюджет.

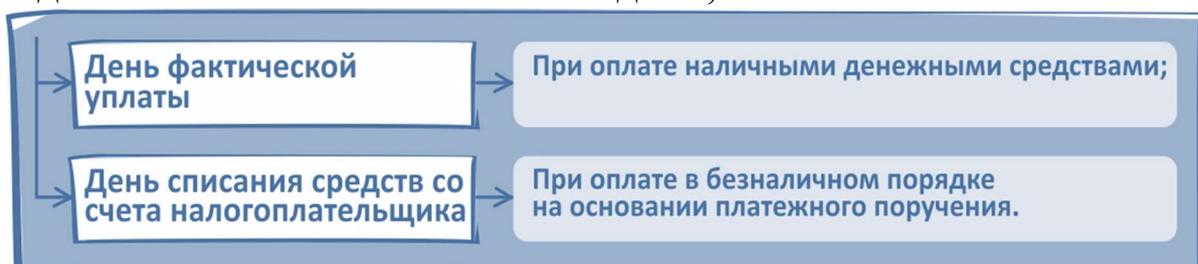
НСБУ №21 (План счетов бухгалтерского учета) предусматривает, что:



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

Например, суммы НДС, подлежащие уплате поставщикам и подрядчикам по полученным счетам-фактурам, следует сначала отразить на счете **4411 «Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость»**, а затем списать на счет **6411 «Задолженность по платежам в бюджет - НДС»**.

Датой уплаты налогов и сборов и, соответственно, погашения задолженности по платежам в бюджет, считаются:



С 1 января 2015 г., в случае непредставления или несвоевременного представления налогоплательщиком в обслуживающий банк платежного поручения на уплату налогов и других обяза-

тельных платежей с должностного лица предприятия взыскивается штраф в размере от 3 до 5 МРЗП, при повторном правонарушении – от 5 до 10 МРЗП (ч. 6, 7 ст. 175 КоАО).

Отражение обязательства предприятия по НДС и их погашение		
	Дебет	Кредит
Зачет НДС по полученным счетам-фактурам	4411 "Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость" 6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 4411 "Авансовые платежи по налогу на добавленную стоимость"
Начисление НДС с оборотов по реализации	4010 "Счета к получению от покупателей и заказчиков"	6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"
Перечисление НДС в бюджет	6411 "Задолженность по платежам в бюджет - НДС"	5110 "Расчетный счет"

Уплата налогов и других обязательных платежей может производиться посредством электронного платежного поручения через персональный кабинет налогоплательщиков, расположенных на Едином портале интерактивных государственных услуг и официальном сайте ГНК РУз (п. 30 Положения о безналичных расчетах в Республике Узбекистан, рег. МЮ №2465 от 03.06.2013 г.).

Пример. По расчету у предприятия за I квартал сумма налога на прибыль юридических лиц, подлежащая уплате, составила 1 539 тыс. сумов. При этом были уплачены текущие платежи в размере 1 458 тыс. сумов, в том числе:

- 8 января – 486 тыс. сумов;
- 5 февраля – 486 тыс. сумов;
- 4 марта – 486 тыс. сумов.

До 25 апреля должно быть уплачено в бюджет 81 тыс. сумов (1 539 - 1 458).

Бухгалтерские проводки по уплате налога на прибыль будут такими:

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	8 января Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
2.	5 февраля Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
3.	4 марта Перечислен текущий платеж по налогу на прибыль	486	4410	5110	Расчет бухгалтерии, выписка банка
4.	Начислен налог на прибыль за 1 квартал	1 539	9810	6410	Расчет бухгалтерии
5.	Зачет текущих платежей	1 458	6410	4410	Расчет бухгалтерии
6.	Перечислен остаток по налогу	81	6410	5110	Платежное поручение, выписка банка

Пример. Оптовое торговое предприятие реализовало юридическому лицу листы фанеры, приобретенные у завода-изготовителя, на сумму 750 тыс. сумов. Себестоимость реализованной партии составила 700 тыс. сумов. Покупатель перечислил 100% аванс.

Предприятия оптовой торговли (кроме аптечных и предприятий по заготовке и закладке на хранение плодоовощной продукции, входящих в состав ассоциации «Узбекозиковкатзахира») обязаны уплачивать авансовые платежи по ЕНП в размере 5% от суммы выручки, поступающей им от проведенных операций (п. 5 № ПП-1245 от 22.12.2009 г.). Порядок уплаты таких авансовых платежей определен специальным Положением (рег. МЮ № 2065 от 14.01.2010 г.).

Значит, 37,5 тыс. сумов (750 тыс. сумов x 5%) банк перечислит в качестве авансового платежа по ЕНП в бюджет. Оставшаяся же часть суммы - 712,5 тыс. сумов (750 тыс. сумов x 95%) перечисляется на основной счет предприятия.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Начислена пеня за несвоевременное перечисление платежей в Пенсионный фонд	50 000	9430	6520	Расчет-справка бухгалтера, инкассовое поручение
2.	Перечислена пеня	50 000	6520	5110	Выписка банка

Налоги и другие обязательные платежи должны уплачиваться в установленные законодательством сроки. За нарушение этих сроков уплачивается пеня. **Пеня** – финансовая санкция, начисляемая на сумму налоговой задолженности за каждый день просрочки – начиная со следующего дня после установленного срока уплаты и по день уплаты включительно в размере, установленном законодательством (см. Положение о порядке начисления пени по налогам и обязательным платежам, рег. МЮ №1724 от 09.10.2007 г.). С 1 октября 2011 г. ее размер составляет 0,033% от суммы задолженности (п. 4 № УП-4354 от 24.08.2011 г.).

Пеня не начисляется:

→	На сумму задолженности, равной излишне уплаченным субъектом предпринимательства суммам;
→	При превышении итоговой суммы переплаты над итоговой суммой недоимки по налогам и другим обязательным платежам.

Размер пени не может превышать суммы задолженности предприятия по соответствующим налогам, сборам и другим обязательным платежам.

Суммы задолженности по налогам взыскиваются с предприятий в порядке, установленном главой 11 НК.

Обязательства налогоплательщика перед бюджетом могут быть списаны по решению суда или уполномоченного государственного органа. Так, по решению налогового органа подлежит списанию налоговая задолженность, признанная безнадежной, в

порядке, предусмотренном Положением утвержденным ПКМ №307 от 24.10.2012 г.

Безнадежной налоговой задолженностью признается задолженность ликвидируемого предприятия, неудовлетворенная за недостатком имущества. Определение хозяйственного суда о завершении ликвидационного производства предприятия, признанного банкротом, является основанием для принятия налоговым органом решения о списании налоговой задолженности (раздел II Положения №307).

3.6. Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал и задолженность перед учредителями

На счете **4610** отражается задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал. Она образуется в момент государственной регистрации решения об объявлении или увеличении уставного капитала – в корреспонденции со счетом **8300 «Уставный капитал»**. Погашается такая задолженность при фактическом внесении средств учредителями. При этом кредитуется счет **4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»** и дебетуются счета учета соответствующего имущества, которое было внесено в качестве вклада (**5110 «Расчетный счет», 1010 «Сырье», 2910 «Товары»** и т.д.).

Предельный срок формирования уставного фонда в размере, предусмотренном учредительными документами, для всех хозяйственных обществ и товариществ не должен превышать 1 года с момента государственной регистрации общества.

При увеличении уставного капитала за счет дополнительных вкладов к моменту государственной регистрации изменений в учредительные документы эти вклады должны быть уже внесены. При их внесении кредитуется счет **6630 «Вклады учредителей по увеличению уставного капитала»** в корреспонденции со счетами учета имущества. После же регистрации изменений одновременно отражается увеличение уставного капитала (Дт **4610** Кт **8300**) и зачет дополнительных вкладов (Дт **6630** Кт **4610**).

Кредиторская задолженность может образоваться и в связи с тем, что акционеру (участнику) фирмы не были выплачены дивиденды. Дивиденды, не востребованные владельцем или его законным правопреемником или наследником в течение 3-х лет, по решению общего собрания акционеров остаются в распоряжении общества. Их суммы восстанавливаются в составе нераспределенной прибыли, но в налоговые доходы они не включаются. Для этого, разумеется, нужны основания.

Лицо, не получившее объявленных дивидендов в связи с тем, что у общества или регистратора нет его точных и необходимых адресных данных или банковских реквизитов, вправе обратиться с требованием о выплате таких (невостребованных) дивидендов в течение 3-х лет с даты принятия решения об их выплате, если больший срок для обращения с указанным требованием не установлен уставом общества.

При этом срок для обращения с требованием о выплате невостребованных дивидендов при его пропуске восстановлению не подлежит. По его истечении объявленные и невостребованные дивиденды восстанавливаются в составе нераспределенной прибыли общества, а обязанность по их выплате прекращается.

Задолженность перед выбывающим учредителем может появиться в обществах с ограниченной ответственностью (ООО).

Выход из состава учредителей (участников) ООО, переход доли (части доли) участника общества в его уставном капитале к другим участникам общества и третьим лицам регулируется ст. 20 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-П от 06.12.2001 г.

Выбывающий учредитель (участник) может уступить (продать) свою долю другому участнику общества, третьему лицу или обществу. В этом случае выход учредителя не приводит к изменению размера уставного капитала общества. При этом он, в первую очередь, обязан письменно известить о продаже остальных участников общества и само общество с указанием цены и условий продажи, так как преимущественное право выкупа доли выбывающего участника имеют именно они.

Если участники общества и/или общество не приобретают всю долю или ее часть, предлагаемую для продажи, в течение

месяца со дня извещения (если иной срок не предусмотрен уставом общества или соглашением участников общества), доля или ее остаток могут быть проданы третьему лицу по цене и на условиях, опять-таки, сообщенных обществу и его участникам.

Возможность уступки доли или ее части третьим лицам устанавливается уставом общества. Если уступка третьим лицам запрещена уставом, а другие участники от ее приобретения отказываются и/или же общество не согласно на уступку доли (части доли) другим участникам и третьим лицам, оно само по требованию участника обязано приобрести принадлежащую ему долю или ее часть. При этом общество обязано выплатить выбывающему участнику *действительную стоимость* этой доли (части доли) или, с его согласия, выдать ему имущество такой же стоимости.

Общество должно рассчитаться с выбывающим учредителем в течение 1 года с момента перехода прав на его долю, если уставом общества не предусмотрен меньший срок.

Обязательства по доле выбывающим учредителям (участникам) в учете отражаются на счете **6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»**.

При выплате выбывающему участнику действительной стоимости его доли бухгалтерские записи должны быть такими:

1. Приобретение обществом доли выбывающего учредителя в уставном капитале в сумме фактически внесенного вклада –

Дт 8630 “Выкупленная доля ООО”;

Кт 6620 “Задолженность выбывающим учредителям по их доле”.

2. Отражение задолженности перед учредителем на разницу между действительной стоимостью доли и суммы внесенного вклада –

Дт 8710 “Нераспределенная прибыль”, 8720 “Накопленная прибыль”, 8520 “Резервный капитал”, 8420 “Курсовая разница при формировании уставного капитала”;

Кт 6620 “Задолженность выбывающим учредителям по их доле”.

3. Начисление налога с дохода по ставке 10% –

Дт 6620 “Задолженность выбывающим учредителям по их доле”;

Кт 6410 “Задолженность по платежам в бюджет”.

4. Перечисление налога в бюджет –

Дт 6410 “Задолженность по платежам в бюджет”;

Кт 5110 “Расчетный счет”.

3.7. Расчеты с персоналом по прочим операциям

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

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

Д-т 4710 К-т 6810.

По мере удержания очередного платежа (из зарплаты):

Д-т 6710 К-т 4710.

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

Д-т 6810 К-т 5110.

4720 - расчеты по предоставленным займам.

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

При выдаче займов:

Д-т 4720 К-т 5010.

Если средства выданы за счет кредитов банка:

Д-т 4720 К-т 6810.

На суммы платежей в погашение займов от работников:

Д-т 5010, 5110, 6710 К-т 4720.

Возвращение кредита:

Д-т 6810 К-т 5110.

4730 - расчеты по возмещению материального ущерба.

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

Выявлена недостача

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

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

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

Д-т 4730 К-т 2610.

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

Д-т 4730 К-т 2010, 2510.

На суммы внесенных платежей делаются записи:

Д-т 5010, 6710 К-т 4730.

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

Д-т 5910 К-т 4730;

Д-т 9430 К-т 4730.

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

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

3.8. Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами

Прочая дебиторская задолженность, за исключением счетов к получению от покупателей и заказчиков, связанных с основной деятельностью предприятия, а также связанных с предприятиями, с которыми имеются особые юридические отношения, отражаются на счетах 4800 - проценты, дивиденды и роялти к получению, текущие платежи к получению по долгосрочной аренде, счета к получению по претензиям и другие.

Дебиторская задолженность, которую нельзя включить в другие категории, называется *прочей* и учитывается на счетах **4800 «Прочая дебиторская задолженность»**. К ней относятся:

4810 «Платежи к получению по финансовой аренде – текущая часть»

Этот актив является текущей частью долгосрочного актива, который учитывается на счете **0920 «Платежи к получению по финансовой аренде»**. Другими словами, это те платежи, которые мы должны получить в течение ближайших 12 месяцев. Возникает этот вид дебиторской задолженности при переводе долгосрочного актива, т.е. следующей проводкой:

Дт 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде – текущая часть»;

Кт 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде».

4820 «Платежи к получению по оперативной аренде»

Как следует из названия, речь идет о тех суммах, которые нам должны наши арендаторы по оперативной аренде. Этот актив появляется при начислении дохода по кредиту счета **9350 «Доходы от оперативной аренды»**.

4830 «Проценты к получению»

Если мы выдавали кому-то процентный заём, уже начисленные по нему, но еще не выплаченные нам проценты учитываются на этом счете. Этот актив появляется у предприятия при признании дохода в виде процентов по кредиту счета **9530 «Доходы в виде процентов»**.

4840 «Дивиденды к получению»

Предприятие может быть учредителем другого предприятия, и если последнее объявило дивиденды, у нашего предприятия появляется этот актив. Он возникает при признании дохода в виде дивидендов по кредиту счета **9520 «Доходы в виде дивидендов»**.

4850 «Роялти к получению»

Это – актив, который появляется, когда наше предприятие получает право требовать от других лиц платежи за пользование

принадлежащей нам интеллектуальной собственности. Он возникает при признании дохода в виде роялти по кредиту счета **9510 «Доходы в виде роялти»**.

4890 «Задолженность прочих дебиторов»

Разумеется, сколько бы мы ни перечисляли всех возможных дебиторов, в конце концов, все равно придется сказать «и прочие». Вот именно они и учитываются на этом счете.

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

При оперативной аренде арендатор отражает в учете обязательство (кредиторскую задолженность), которое в данном случае представляет собою арендные платежи, которые он должен уплатить арендодателю согласно договору.

У арендатора учет операций по оперативной аренде может осуществляться в нескольких вариантах – с использованием счетов:

6910 “Оперативная аренда к оплате”;

3110 “Предоплаченная оперативная аренда”;

4330 “Прочие авансы выданные”.

Обязательства арендатора перед арендодателем по оперативной аренде отражаются по счету **6910**: по кредиту счета – начисленная сумма платежа, а по дебету – выплаченная.

Пример. Предприятие – плательщик налога на прибыль и НДС – арендует производственное оборудование по договору аренды сроком на 1 год. Размер ежемесячной арендной платы составляет 360 тыс. сумов, в том числе НДС – 60 тыс. Оплата по

условиям договора должна вноситься путем 100% предоплаты за каждый месяц. Оборудование используется арендатором в основном производстве.

Затраты, связанные с текущей арендой основных средств, относящихся к производственной деятельности (300 тыс. сумов), включаются арендатором в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) и подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли (п. 3 статьи 145 НК). Сумма НДС, которую арендодатель выделил в своем счете-фактуре (60 тыс. сумов), подлежит зачету в соответствии со ст. 218 НК.

Обязательства арендатора перед арендодателем по финансовой аренде должны быть разделены на текущие и долгосрочные.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
Ежемесячно в течение срока действия договора аренды					
1.	Отражено перечисление арендной платы авансом	360	4330	5110	Договор аренды, платежное поручение, выписка банка по расчетному счету
2.	Зачет уплаченного аванса	360	6910	4330	Справка бухгалтерии
3.	Списаны расходы по аренде на затраты основного производства	300	2010	6910	Договор аренды, счет-фактура
4.	Отражен зачет суммы НДС по арендной плате	60	4410	6910	Счет-фактура

Текущие обязательства – та часть долга, которую необходимо выплатить в текущем периоде. Они отражаются на счете **6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть»**, а долгосрочные обязательства получателя по выплате основного долга (вся прочая оставшаяся сумма) – на счете **7910 «Финансовая аренда к оплате»**.

Учет операций по финансовой аренде (у арендатора)		
	Дебет	Кредит
Приходятся основные средства, полученные в фин. аренду	0800 "Счета учета капитальных вложений", 0310 "Основные средства, полученные по договору финансовой аренды"	7910 "Финансовая аренда к оплате", 0800 "Счета учета капитальных вложений"
Отражается оплата текущих платежей за использование ОС, полученных в фин. аренду	6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть"	5110 "Расчетный счет"
Отражаются проценты по договору фин. аренды	9610 "Расходы в виде процентов"	6920 "Начисленные проценты"
Отражается оплата процентов по договору фин.аренды	6920 "Начисленные проценты"	5110 "Расчетный счет"
Переводится в текущую часть обязательства по фин. аренде	7910 "Финансовая аренда к оплате"	6950 "Долгосрочные обязательства - текущая часть"

Аналогично учитываются и лизинговые операции: обязательства по лизингу должны быть разделены на текущие (счет **6950**) и долгосрочные (счет **7910**).

Начисленные проценты, причитающиеся кредиторам, у получателя займа или кредита отражаются на счете **6920 «Начисленные проценты»**: по кредиту – начисление процентов, по дебету – их выплата.

Пример. Предприятие получило кредит в банке 1 июня текущего года в размере 23 725 тыс. сумов. Договором установлен срок погашения кредита – через 12 месяцев (т.е. в июне следующего года), но с ежемесячной оплатой процентов за пользование кредитом из расчета 20% годовых.

Методика расчета процентов по кредиту банка определена специальным Положением о начислении процентов в коммерческих банках (рег. МЮ №1306 от 30.01.2004 г.).

Сумма процентов рассчитывается исходя из годового базового периода в 365 дней по формуле:

Непогашенный остаток x Ставка процента x
x Фактическое кол-во дней

В нашем примере за июнь – первый месяц пользования кредитом – предприятие начислит проценты в сумме 390 тыс. сумов (23 725 тыс. сумов x 20% x 30 дней: 365 дней). В июле проценты будут рассчитаны уже исходя из 31 дня.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражаются обязательства по роялти согласно договору	600	9420	6930	Договор, счет-фактура
2.	Погашается задолженность по роялти	600	6930	5110	Выписка банка

Обязательства предприятия перед покупателями по гарантийному обслуживанию проданных товаров отражаются на счете **6940 «Задолженность по гарантиям»**. Если во время продажи компания предоставляет гарантию на свою продукцию, обязательство (читай – кредиторская задолженность) будет существовать у него на протяжении всего срока гарантии. Чтобы учесть любое обязательство, нужно достоверно оценить его стоимость. А какова может быть стоимость гарантии?

Сумма гарантии может быть рассчитана исходя из опыта работы предприятия за предшествующие периоды (например, по средней стоимости обслуживания единицы товара) и отражается в учете в том периоде, в котором товар реализован с предоставлением гарантии.

Обязательства по гарантиям отражаются по кредиту счета **6940** в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов учета затрат.

3.9. Расчеты по претензиям

Хозяйствующий субъект, чьи права и законные интересы нарушены, вправе предъявить претензию к хозсубъекту, их

нарушившему (ст. 17 Закона «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов» №670-І от 29.08.1998 г.). Расчеты по претензиям – это требования кредитора должнику об уплате долга, штрафных санкций, устранения недостатков, снижение цен в соответствии с договором и т.д.

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

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

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

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

4860 «Счета к получению по претензиям»

Это – средства, которые нам должны лица, не выполнившие какие-то обязательства перед нами и, по сути, оштрафованные нами за это. Кредитуются при этом счета, отражающие суть претензии. К примеру, если поставщик недопоставил нам товар, и мы выставили ему претензию, кредитоваться будет счет **2910 «Товары»**.

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

В случае если предприятию по вине поставщика причинен ущерб в результате нарушения договорных условий, ему предъявляются претензии по возмещению, суммы которых учитываются по дебету счета 4860. Ущерб может быть нанесен по разным причинам и различного вида: например, переплата по счетам по-

ставщиков из-за неправильного применения цен или арифметических ошибок, низкого качества поступивших производственных запасов или их недостачи в пути сверх норм естественной убыли, из-за брака и простоев, возникших по вине поставщиков.

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

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

– перечисление аванса (предоплата 100%):

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

К-т 5110 «Расчетный счет»– 285;

– получение производственных запасов:

Д-т 1010 «Сырье и материалы»– 280,

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

– закрытие счета авансов и отражение претензионной задолженности:

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

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

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

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

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

К-т 2010 «Основное производство» – 250.

Претензии также могут быть предъявлены банкам по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) со счетов предприятия,

например, ошибочно снято банком с расчетного счета 15 тыс. сум:

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

К-т 5110 «Расчетный счет»– 15.

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

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

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

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

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

Д-т 2010 «Основное производство»– 300;

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

Задолженность предприятия по предъявленным претензиям и признанным (или присужденным) штрафам, пени и неустойкам отражается по кредиту счета **6960 «Счета к оплате по претензиям»** в корреспонденции со счетами учета затрат.

Пример. Предприятие нарушило условие договора по ассортименту поставляемого товара. Покупатель предъявил претензию, указав несоответствие по товарам, и потребовал неустойку – 200 тыс. сумов. С претензией и суммой неустойки предприятие согласилось.

Задолженность предприятия по претензиям покупателя отражается по кредиту счета **6960 «Счета к оплате по претензиям»** в

корреспонденции со счетами учета затрат, в данной ситуации – со счетом **9430 «Прочие операционные расходы»**.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражаются обязательства по претензии	200	9430	6960	Претензия, акты сверки
2.	Погашается задолженность по претензии	200	6960	5110	Выписка банка

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

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

3.10. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

Счета к оплате поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, работы или услуги являются краткосрочными обязательствами предприятия. Они вступили в силу по условиям договора, по которому предприятие получило товары, работу или услуги. Оценка возникшего обязательства (= кредиторской задолженности) соответствует стоимости полученных ТМЦ, работ и услуг.

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

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

В связи с массовыми неплатежами в настоящее время поставки производятся на условиях предварительной оплаты без со-

гласия предприятия в безакцептном порядке оплатить требования за энергоносители и пользование связью.

Текущие - 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Долгосрочные - 7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

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

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

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

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

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

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

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

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»,

6020 «Векселя выданные»;

– долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»,

7020 «Векселя выданные». Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 – долгосрочную задолженность предприятия различ-

ным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы (в старом Плане счетов – счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

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

На предъявленные счета покупатель делает записи:

Д-т 1000, 1500, 2010, 2510, 9400;

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

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

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

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

Приобретенные материальные ценности могут транспортироваться к покупателю следующими тремя способами:

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

2. Доставку на склад покупателя осуществляет поставщик.

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

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

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

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

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

После проверки производственных запасов они учитываются как неотфактурованные поставки.

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

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

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

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

Если поставщику был выдан аванс, то эта сумма засчитывается.

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

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

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

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

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

К-т 6020 «Векселя выданные» – 2500.

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

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

К-т 6920 «Начисленные проценты» – 75.

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

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

Д-т 6020 «Векселя выданные» – 2500;

Д-т 6920 «Начисленные проценты» – 225;

К-т 5110 «Расчетный счет» – 2725.

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

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимой информации по различным поставщикам, по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил, по неоплаченным в срок расчетным документам, по неотфактурованным поставкам, по векселям, срок оплаты которых не наступил, по векселям, не оплаченным в срок, по коммерческому кредиту.

Эти данные необходимы при составлении баланса.

При журнально-ордерной форме учета расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются в журнале-ордере № 6, который ведется по кредиту счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» позиционным способом по каждому расчетному документу.

Аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками при расчетах в порядке плановых платежей ведут в специальной ведомости №5, данные которой общими итогами в разрезе корреспондирующих счетов конце месяца переносятся в журнал-ордер №6.

3.11. Учет отсроченных обязательств

Отсроченные обязательства – обязательства, которые отсрочены в текущем периоде и будут оплачены (выполнены) в будущем.

Они бывают текущие и долгосрочные и отражаются на следующих счетах:

– *текущие:*

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

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

6230 «Прочие отсроченные доходы»,

6240 «Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам»,

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

6290 «Прочие отсроченные обязательства»;

– *долгосрочные:*

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

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

7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»,

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

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

7290 «Прочие долгосрочные отсроченные обязательства».

Счета **6210** и **7210** учитывают отсроченные доходы в виде дисконта (скидки) и используются только покупателем облигаций. Счет **6210** отражает текущую часть долгосрочных отсроченных доходов предприятия по дисконтам (скидкам) облигаций, которые распределяются на доходы в течение срока погашения.

Обычно ценные бумаги реализуются со скидкой в случае, если рыночная процентная ставка по обязательствам с аналогичной оценкой кредитоспособности или риска выше установленной процентной ставки по этим ценным бумагам.

Сумма скидки не отражается в качестве дохода текущего периода, а равномерно распределяется на весь период обращения облигации.

Периодичность списания скидки по облигациям обычно соответствует периодичности начисления по ним процентного дохода.

Пример, куплены трехгодичные облигации номинальной стоимостью 2200 тыс. сум со скидкой за 2095 тыс. сум. Разница

между номинальной стоимостью ценной бумаги и стоимостью ее покупки (2200–2095) называется дисконтом (скидкой) и является для покупающей стороны (инвестора) доходом, для продающей (заемщика) – расходом.

Скидка не отражается в качестве дохода текущего периода, а равномерно распределяется на весь период обращения облигации (в данном случае – три года). Сумма скидки учитывается на счетах отсроченного дохода: в качестве текущей скидки – одна третья ее часть (так как срок обращения облигации – три года) – 35 тыс. сум, долгосрочной (скидки, распределенной на последующие два года) – 70 тыс. сум.

Приобретение облигаций со скидкой отражается следующим образом:

Д-т 0610 «Ценные бумаги»– 2200;

К-т 5110 «Расчетный счет»– 2095;

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

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

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

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

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

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

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

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

И так в течение трех лет вся скидка будет списана.

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

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

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

Приобретение облигаций с премией отражается следующим образом:

Д-т 5110 «Расчетный счет»– 2305;

К-т 7830 «Облигации к оплате» – 2200;

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

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

Далее учет ведется аналогично учету скидок.

На счетах 6230 «Прочие отсроченные доходы» и 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» отражаются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Только после поставки товара или оказания услуг счет отсроченных доходов закрывается, а отраженные на нем суммы списываются в кредит счетов учета доходов от реализации.

Термин «отсроченные доходы» (в международной практике чаще употребляются термины «предоплаченные доходы», «незаработанные доходы» и др.) чаще всего характеризует ситуацию, когда предприятие получает денежные средства за еще не поставленный им товар или не оказанную услугу. Наиболее характерными примерами таких ситуаций являются плата за обучение

в вузах, арендная плата, продажа железнодорожных, авиационных и прочих билетов на транспортные средства, оплата за подписку на журналы и др.

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

Отсроченными доходами могут быть: арендная плата, продажа билетов, оплата за подписку на журналы и др.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Документы, подтверждающие записи
			Дебет	Кредит	
1.	Получена авансом арендная плата за шесть месяцев	21 600	5110	6230 6390	Выписка банка
2.	Ежемесячно: отражается доход от сдачи складов в аренду	3 000	6230 6390	9350	Расчет бухгалтерии
3.	Начислен НДС	600	6230 6390	6410	Счет-фактура

Пример. Производственное предприятие сдает в аренду склады на 6 месяцев. Арендная плата поступает авансом, за все 6 месяцев и составляет 21 600 тыс. сумов, включая НДС – 3 600 тыс. сумов.

Предоставление имущества в аренду не является основным видом деятельности предприятия. Поэтому в учете доходы от этой операции будут отражены по счету **9350 «Доходы от оперативной аренды»** (прочие операционные доходы).

Счета отсроченных доходов (**6230** и **7230**) также участвуют в отражении разницы между величиной уставного капитала и чистыми активами, возникшей в результате реорганизации предприятия, например, в форме выделения. Эта разница классифицируется как отрицательный гудвилл и отражается во вступительном балансе как отсроченный доход. Отсроченные доходы

следует включать в состав прочих доходов от основной деятельности на протяжении средневзвешенного срока полезной службы идентифицируемых приобретенных активов.

На счете **6230** учитывается также курсовая разница от ежемесячной переоценки валютных статей баланса по методу накопления.

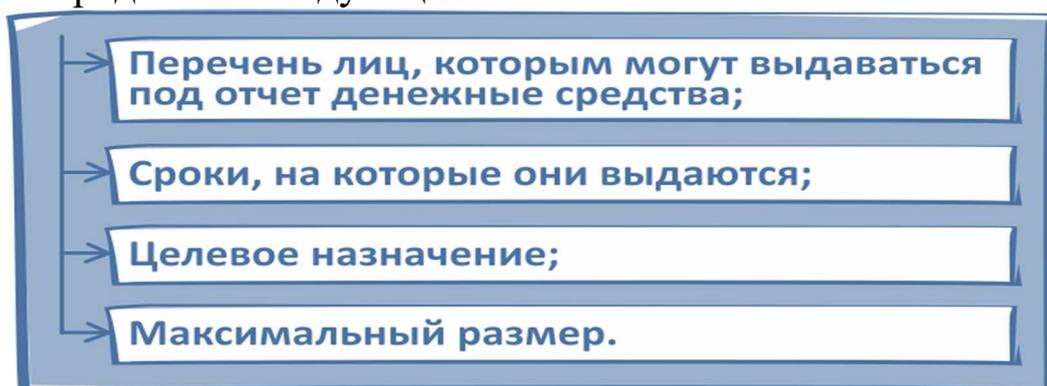
Отражение операций по отсроченным обязательствам по налогам и обязательным платежам		
	Дебет	Кредит
Начисление налогов и обязательных платежей (в соответствии с законодательством)	9810 "Расходы по налогу на прибыль"; 9820 "Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли"	6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)"
Отражение отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам	6410 "Задолженность по платежам в бюджет (по видам)"; 6500 "Задолженность по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды"	7240 "Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам"; 6240 "Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам"
Перевод части долгосрочных отсроченных обязательств в текущие	7240 "Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам"	6240 "Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам"
Наступление сроков исполнения обязательств по налогам и обязательным платежам по окончании отсрочки платежа и их погашение	6240 "Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам"	5110 "Расчетный счет"

Курсовая разница, возникающая при переоценке валютной дебиторской задолженности на конец месяца методом накопления, относится в кредит счета **6230** «Прочие отсроченные доходы» в корреспонденции со счетом **4010** «Счета к получению от покупателей и заказчиков». Счета **6240** и **7240** отражают отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам, выплату которых разрешается отсрочить на несколько лет по решению уполномоченных органов в соответствии с законодательством.

3.12. Расчеты с подотчетными лицами

Подотчетные лица – работники предприятия, которым были выданы денежные средства из кассы или корпоративная карточка на операционные, хозяйственные или командировочные расходы.

Порядок выдачи денежных средств под отчет и представления отчетности по использованию подотчетных сумм устанавливается приказом руководителя предприятия. В нем должны быть определены следующие положения:



Подотчетные суммы на хозяйственные расходы выдаются в размере 2 дневной потребности не более чем на 3 дня. Если вне места нахождения предприятия - в размере 10 дневной потребности до 15 дней. На служебные командировки: на стоимость проезда туда и обратно, суточные, и расходы по найму жилого помещения. Расходы по проезду и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами. В соответствии с письмом Минфина оплата суточных и найму жилья пересматривается.

В случае временной нетрудоспособности командировочного работника, ему возмещается наем жилого помещения, кроме тех случаев, когда работник находился в стационаре, и выплачиваются суточные за все время, пока он не мог продолжить поручение и вернуться, но не свыше 2 месяцев. Временная нетрудоспособность и невозможность вернуться должны быть установлены документально. Дни временной нетрудоспособности не включаются в срок командировки.

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

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

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

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

Если по распоряжению администрации работник выезжает в командировку в выходной день, то ему предоставляется другой день отдыха в установленном порядке. Вопрос о явке на работу в день отъезда / приезда решается по договоренности.

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

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

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

Порядок направления регулируется Правилами об условиях труда работников за границей.

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

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

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

Когда работники направляются в краткосрочную командировку и обеспечиваются иностранной валютой за счет принимающей стороны, то направляющая сторона не производит выплату суточных. Если принимающая сторона не выплачивает работни-

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

Если такой подотчетник израсходовал на нужды компании больше средств, чем ему было выдано, у работодателя возникает перед ним задолженность, учет которой ведется на счете **6970 «Задолженность подотчетным лицам»**.

Контрольные вопросы

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

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

ГЛАВА IV. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

4.1. Задачи учета труда и заработной платы

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

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

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

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

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

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

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

Трудовые отношения всех работников и работодателей регулируются Трудовым кодексом РУз, утвержденным Законом РУз от 21.12.1995 г. и введенным в действие 1.04.1996 г. (с изменениями в соответствии с Законом РУз от 20 августа 2015 г. №ЗРУ – 391).

Статьей 16 ТК РУз определены основные трудовые права работника:

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

- на защиту, в том числе и судебную, трудовых прав и квалифицированную юридическую помощь;
- отстаивать свои интересы в коллективных трудовых спорах.

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

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

В качестве работодателей могут выступать:

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

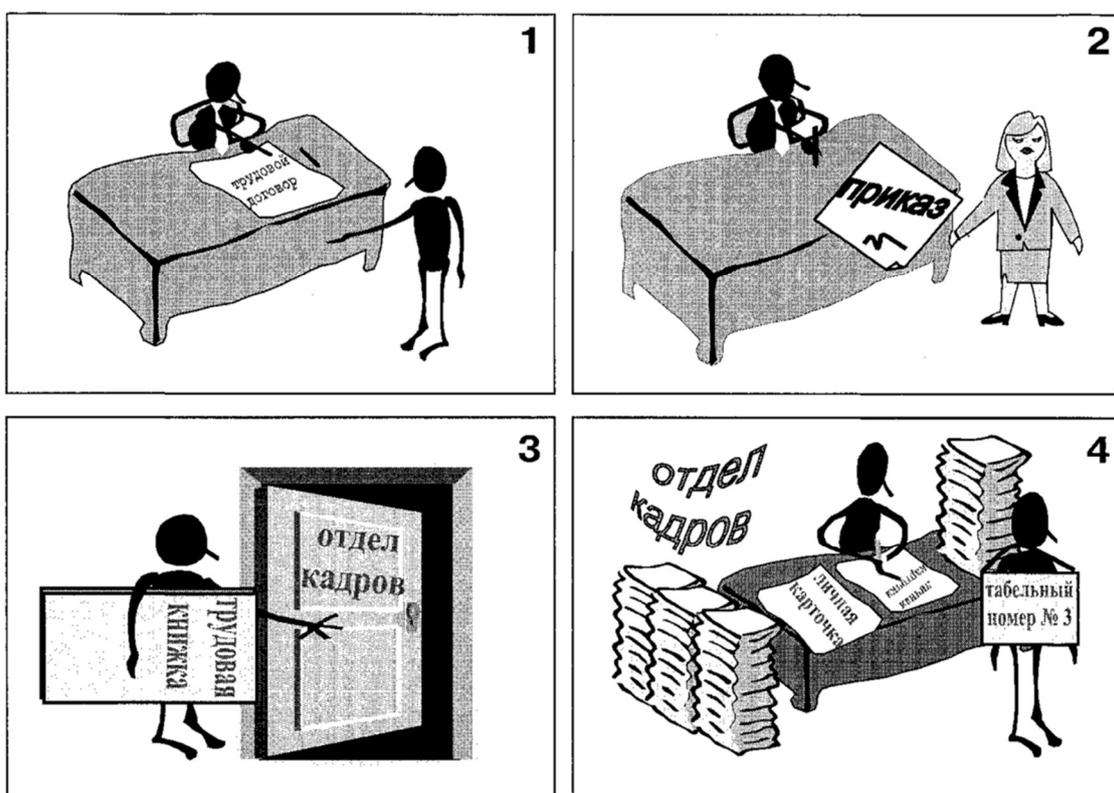
Работодателю предоставлено право:

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

Статьей 5 ТК РУз гарантировано, что если условия соглашений и договоров о труде ухудшают положение работников по сравнению с законодательными и иными нормативными актами,

то они считаются недействительными. Их применение признается нарушением трудового законодательства.

Например, если работодатель оплачивает труд работника, отработавшего в режиме сверхурочного времени, по расценкам ниже установленных законодательством (статья 157 ТК РУз), то работник вправе потребовать от работодателя произвести с ним расчет за сделанную работу в порядке и размерах, предусмотренных ТК РУз. В случае отказа со стороны работодателя работник имеет право обратиться в выборный орган профсоюза (или любой другой орган, избираемый работниками предприятия) или в суд.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<i>ООО «ABC»</i>	Код
наименование организации	Форма по ОКУД <i>0301008</i>
наименование структурного подразделения	По ОКПО <i>1739822</i>

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
		с	по
<i>5</i>	<i>январь 2008 года</i>	<i>1.01.2008 г.</i>	<i>31.01.2008 г.</i>

Т А Б Е Л Ь

учета использования рабочего времени

П о л ь п р о н ы	Отметки о явках и неявках на работу по числам месяца	Отработано за
---	--	------------------

1	2	3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	X	поло- вину меся- ца	ме- сяц
			16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31		
			4																	5
1	Махмудов А.А.	35	рп	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	X	10	22
				8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	X	80	
			я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	я	рп	рп	я	я	я	я	12	176
			8	8	8			8	8	8	8	8			8	8	8	8	96	
																		X		
																		X		
																		X		
																		X		

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

Руководитель структурного подразделения _____ «___» 20__ год
 I
 должность подпись расшифровка подписи
 Работник кадровой службы _____ «___» 20__ год
 I
 должность подпись расшифровка подписи

В соответствии с действующим законодательством предприятие самостоятельно устанавливает формы и системы оплаты труда, включая натуральную форму, которые являются наиболее

целесообразными в конкретных условиях работы. Вид, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, система премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых на предприятии.

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

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

Заработная плата каждого работника складывается из:

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

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

4.2. Формы оплаты труда

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



- ✓ Повременная оплата труда.
- ✓ Сдельная оплата труда.

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

Формы и системы оплаты труда		
Форма оплаты	Основная характеристика	Документы, используемые при начислении заработной платы
Повременная	Зарботная плата рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время	Тарифные ставки, документы по учету рабочего времени
Простая повременная	Часовая тарифная ставка умножается на количество отработанных часов	Личная карточка работника (для определения тарифной ставки), табель учета рабочего времени
Повременно-премиальная	Условия коллективного договора (контракта, положения о премировании предприятия) устанавливают процентную надбавку (месячную или квартальную премию) к месячной или квартальной заработной плате	Личная карточка работника, табель учета рабочего времени Коллективный договор, трудовой договор (контракт). Положение о премировании
Сдельная	Зарботная плата рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты, за каждую единицу качественно выполненной работы или изготовленной продукции	Сдельные расценки (отношение часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, к часовой (дневной) норме выработки)
Прямая сдельная	Зарботок определяется по заранее установленной расценке за каждую единицу произведенной продукции соответствующего качества	Наряд на сдельную работу (указывается норма выработки и фактически выполненная работа), сдельные расценки
Сдельно-прогрессивная	Выработка работника в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы - по повышенным сдельным расценкам	Наряд на сдельную работу; сдельные расценки на продукцию, произведенную в пределах нормы и сверх нормы
Сдельно-премиальная	Зарботная плата работника складывается из заработка по основным сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за выполнение и перевыполнение установленных показателей труда	Наряд на сдельную работу Распоряжение (приказ) о премировании

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

Повременная оплата труда

При повременной оплате труда заработок работникам устанавливается исходя из фактически отработанного ими времени и должностного оклада (тарифной ставки). Зарплата выплачивается полностью при условии отработки всех рабочих дней в данном месяце. При этом оплата труда при условии полностью отработанного месяца не может быть ниже 1-го разряда по Единой тарифной сетке по оплате труда.

Должностной оклад – размер заработной платы за полностью отработанный месяц.

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

Повременно оплачивается труд руководящего и административно-хозяйственного персонала, дежурного персонала (слесарей, сантехников, электриков), рабочих по ремонту и обслуживанию машин и т.д.

Пример. Бухгалтеру – кассиру установлен оклад в размере 600 тыс. сумов в месяц, который будет выплачен полностью при условии полной отработки всех рабочих дней в месяце. В апреле полностью отработан 21 рабочий день, в мае – только 10 дней из 21 рабочего дня.

Расчет заработной платы: поскольку в апреле бухгалтер отработал все рабочие дни, ему будет выплачен полный должностной оклад, т.е. 600 тыс. сумов. За май бухгалтеру будет начислена заработная плата только за фактически отработанные 10 дней. Данная сумма определяется путем умножения дневной ставки оплаты труда на число дней фактической работы. В мае 21

рабочий день, следовательно, сумма начисленной заработной платы составит 285 714,29 сума ($600\ 000 : 21 \times 10$).

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

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

Пример. Менеджеру по рекламе установлен должностной оклад – 695 000 сумов. В феврале он отработал 15 рабочих дней. Какова будет его зарплата при простой поденной форме оплаты труда?

В этом случае оплачиваются только фактически отработанные дни. В феврале был 21 рабочий день, из которых сотрудник отработал 15.

Для расчета зарплаты сначала нужно определить ее размер за один рабочий день. При окладе 695 000 сумов ежедневная зарплата будет равна 33 095 сума ($695\ 000 : 21$). Соответственно, заработная плата менеджера за февраль составит $33\ 095 \times 15 = 496\ 425$ сумов.

Пример. Рабочий-повременщик в феврале отработал 135 ч. Тарифная ставка составляет – 3 425 сумов в час. Как рассчитать зарплату при почасовой оплате?

Заработная плата в этом случае рассчитывается путем умножения тарифной ставки на количество отработанных часов. Заработок рабочего за месяц составит 462 375 сумов ($135 \times 3\ 425$).

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

коллективного договора или приказа (распоряжения) руководителя предприятия.

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

Пример. Швея отработала за месяц 24 смены. Тарифная ставка при шестичасовом рабочем дне – 15 000 сумов за смену. За выполнение плана по пошиву изделий детского ассортимента выплачивается премия – 12% заработка, за каждый процент перевыполнения – 0,7% заработка. План выполнен за месяц на 105%.

Как рассчитать заработную плату при повременно-премиальной системе оплаты труда?

Общий заработок швеи за месяц будет равен сумме заработной платы по тарифной ставке, премии за выполнение плана по пошиву детской одежды и премии за перевыполнение плана.

За отработанные 24 смены при тарифной ставке за смену 15 000 сумов зарплата составит 360 000 сумов ($24 \times 15\,000$).

Премия за выполнение плана – 12% от заработка, т.е. 43 200 сумов ($12\% \times 360\,000$).

План за месяц швеей выполнен на 105%, следовательно, ей должна быть выплачена премия за перевыполнение плана - 0,7% заработка за каждый процент перевыполнения. Премия составит 12 600 сумов ($5 \times 0,7\% \times 360\,000$).

Общий заработок составит 415 800 сумов ($360\,000 + 43\,200 + 12\,600$).

Сдельная оплата труда

При сдельной форме оплаты труда зарплата начисляется за фактически выполненную работу или изготовленную продукцию на основе действующих расценок за единицу работы.

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

При индивидуальной сдельной оплате вознаграждение работника полностью зависит от количества произведенной только им самим продукции, ее качества и сдельной расценки.

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

Пример. Бригада в составе 4 человек выполнила ремонтные работы, стоимость которых по договору составила 2 500 тыс. сумов.

Необходимо определить сумму заработка каждого члена бригады, при условии, что они имеют одинаковый разряд, но при этом их трудовые затраты составили: 1-го работника – 120 ч., 2-го – 180 ч., 3-го – 75 ч., 4-го – 159 ч. (всего – 534 чел./ч.).

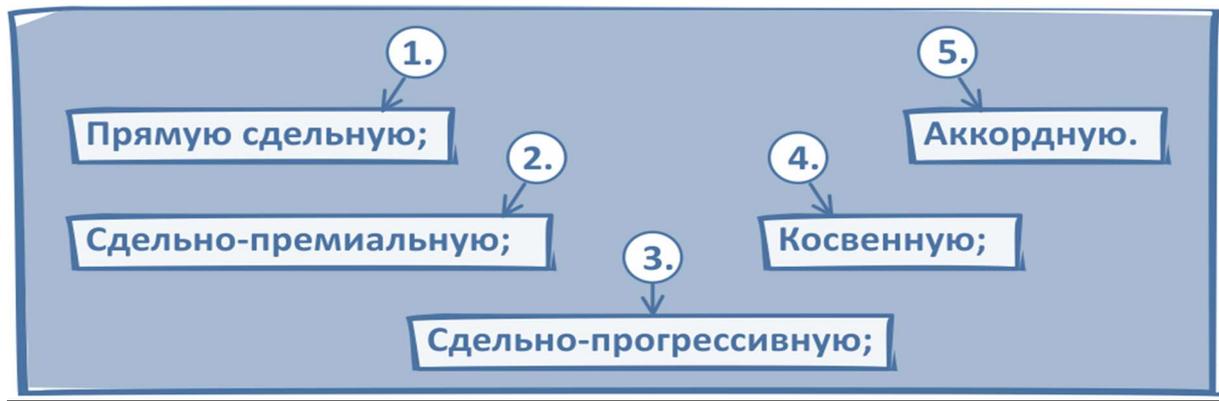
Для определения количества отработанных часов и, следовательно, вклада каждого члена бригады в выполняемую работу заполняется табель учета использования рабочего времени – в одном экземпляре – и передается в бухгалтерию для расчета зарплаты.

Поскольку все члены бригады имеют одинаковые разряды, заработок бригады распределяется между ними пропорционально отработанному времени. Всего на выполнение ремонтных работ бригадой затрачено 534 чел./ч. (120 + 180 + 75 + 159). Время, отработанное каждым работником, определяется на основании записей в таблице учета использования рабочего времени. Заработок составит:

- 1-го работника – 561 800 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 120$);
- 2-го работника – 842 700 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 180$);
- 3-го работника – 351 120 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 75$);
- 4-го работника – 744 380 сумов ($2\,500\,000 : 534 \times 159$).

Сумма заработной платы бригады включается в себестоимость производимых работ и является объектом обложения НДС, ЕСП и страховыми взносами граждан, а также отчислений на индивидуальные накопительные пенсионные счета.

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



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

Пример. Швея за месяц сшила 120 рабочих халатов. Расценка – 6 250 сумов за халат. Какова будет заработная плата швеи при прямой сдельной форме оплаты труда?

При прямой сдельной форме оплаты труда заработная плата определяется по фактически выполненной работе в соответствии с установленными сдельными расценками.

Следовательно, заработок швеи за месяц составил 750 000 сумов (120 x 6250).

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

Пример. Слесарь за месяц обработал 120 изделий; трудоемкость изделия - 1,7 чел./ч.; расценка – 5 200 сумов за единицу продукции; за выполнение норм выработки предусматривается премия – 5% сдельного заработка, за каждый процент перевыполнения нормы – 1% сдельного заработка. Слесарь отработал 24 смены по 8 ч.

Как рассчитать его заработную плату при сдельно-премиальной системе оплаты труда?

Слесарь обработал 120 изделий, следовательно, его прямой сдельный заработок составит 624 000 сумов ($120 \times 5\,200$).

Время, потраченное на обработку деталей, составило 192 часа (24 смены по 8 часов). Трудоемкость изделия – 1,7 чел./ч., таким образом, выполнение норм времени – 106,3 % ($((120 \times 1,7) : (24 \times 8)) \times 100$).

За выполнение нормы времени работнику полагается премия в размере 5% от сдельного заработка – 31 200 сумов ($624\,000 \times 5\%$). Так как план перевыполнен на 6,3%, выплачивается еще премия за перевыполнение плана – 39 312 сумов ($624\,000 \times 6,3\%$).

Общий заработок слесаря составит 694 512 сумов ($624\,000 + 31\,200 + 39\,312$).

При **сдельно-прогрессивной системе оплаты труда** в пределах установленной исходной нормы (базы) расчет производится по прямым сдельным расценкам, а сверх нормы – по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале. Например, при перевыполнении исходной нормы на 1-10% сдельная расценка увеличивается на 30%, перевыполнение на 10-30% – дает увеличение расценки на 50% и т.д.

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

1. Определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы;

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

Пример. Работник основного производства изготовил за месяц 300 ед. продукции. Сдельная расценка за единицу составляет: в пределах до 250 ед. – 2 200 сумов, в пределах от 250 до 300 ед. – 2 400 сумов, в пределах от 300 ед. до 330 ед. – 2 600 сумов. Как рассчитать заработную плату рабочего при сдельно-прогрессивной системе оплаты труда?

Расчет заработной платы в данном случае производится в следующем порядке:

Определяется размер заработка за продукцию, изготовленную в пределах установленных норм: $250 \text{ ед.} \times 2\,200 \text{ сум} = 550\,000 \text{ сумов}$. Определяется размер заработной платы за продукцию, изготовленную сверх установленных норм: $50 \text{ ед.} \times 2\,400 = 120\,000 \text{ сумов}$.

Определяется общая сумма заработной платы за произведенную продукцию: $550\,000 + 120\,000 = 670\,000 \text{ сумов}$.

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

Пример. Работнику, занятому на вспомогательных работах, начисляется 38% заработка работников основного производства. Заработок работников основного производства за месяц составил 900 000 сумов. Какова будет зарплата работника вспомогательного производства?

Форма оплаты труда, при которой заработная плата одних рабочих выражена в процентном отношении к заработной плате других рабочих, называется косвенной сдельной.

Так как зарплата рабочих основного производства за рассматриваемый месяц составила 900 000 сумов, то работнику, занятому на вспомогательных работах, будет начислено 342 000 сумов ($900\,000 \times 38\%$).

Аккордная система оплаты устанавливает величину заработной платы за весь объем (комплекс) работ и включает премирование за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ при этом определяется на основе норм времени (выработки) и расценок.

Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В нем указывается начало и окончание работ, а также суммы зарплаты и премий с учетом качества. При досрочном выполнении сумма премий известна заранее. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом и применяется на предприятиях строительного профиля и автотранспорте.

Бестарифная система оплаты труда

При применении бестарифной системы размер заработной платы работника всегда зависит от конечных результатов работы подразделения или предприятия в целом, в соответствии с которыми и определяется общий фонд заработной платы.

Размер оплаты труда в этом случае определяется исходя из объема средств, направленных на оплату труда с учетом возможностей работодателя или собственников предприятия. При этом работнику гарантируется только то, что месячный размер его зарплаты (при условии, что норма времени отработана полностью и нормы труда выполнены) не будет ниже, чем минимальный размер оплаты труда, установленный действующим законодательством (не ниже 1-го разряда по Единой тарифной сетке по оплате труда).

К числу бестарифных систем можно отнести:

Система плавающих окладов основывается на том, что при условии выполнения задания по выпуску продукции в зависимости от результатов труда работников (роста или снижения производительности труда, повышения или снижения качества продукции (работ, услуг), выполнения или невыполнения норм труда и др.) происходит периодическая корректировка тарифной ставки (должностного оклада).

Комиссионная форма оплаты труда, как правило, применяется для работников отделов сбыта, внешнеэкономической службы предприятия, рекламных агентов и т.п. Существует множество разновидностей комиссионной формы, увязывающих оплату труда работников с результативностью их деятельности. Выбор конкретного метода зависит от целей, преследуемых предприятием, особенностей реализуемого товара, специфики рынка и других факторов.

Например, если предприятие стремится к максимальному увеличению общего объема продаж, как правило, работникам выплачиваются «комиссионные» в виде фиксированного процента от объема реализации.

Пример. Заработок работника, занимающегося продажей косметических средств, установлен по соглашению сторон в размере 10% от фактического объема реализованной продукции.

В течение месяца работником реализовано продукции на сумму 4 000 тыс. сумов. Какова будет его заработная плата?

В данной ситуации работник получает 10% от объема реализованной продукции, данный процент должен быть оговорен в трудовом договоре между работником и директором предприятия.

Зарботная плата составит 400 тыс. сумов (4 000 000 x 10%).

Если предприятие производит несколько видов продукции и заинтересовано в усиленном продвижении одного из них, оно может устанавливать более высокий комиссионный процент для этого вида изделий и т.д.

При разработке системы оплаты труда целесообразно опираться на существующие модели оплаты труда, поскольку они понятны как руководителям предприятия, так и работникам. Но это не обязательное условие.

4.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков

Всем штатным работникам, включая совместителей, работодатель обязан предоставлять ежегодный оплачиваемый трудовой отпуск. На лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера, право на отпуск не распространяется.

В период отпуска за работником сохраняется место работы (должность) и средний заработок (ст. 133 ТК). То есть пока работник находится в отпуске, его не могут перевести на другую работу или уволить по инициативе работодателя.

Ежегодный основной отпуск за первый рабочий год предоставляется после того, как сотрудник отработал, как минимум, 6 месяцев (ст. 143 ТК). Рабочий год исчисляется 12 месяцами со дня начала работы по трудовому договору для каждого работника персонально.

Отпуск должен предоставляться до окончания того рабочего года, за который он предоставляется. В исключительных случаях, когда предоставление отпуска полностью в текущем году невозможно, с согласия работника часть отпуска свыше 12 рабочих дней может быть перенесена на следующий рабочий год, но в те-

чение следующего года она обязательно должна быть использована.

За второй и последующие годы работы ежегодный основной отпуск предоставляется в любое время рабочего года.

Время пребывания работника в ежегодном оплачиваемом отпуске засчитывается в трудовой стаж, в т.ч. – в стаж для предоставления следующего ежегодного оплачиваемого отпуска.

Пример. В 2015 году работник находился в трудовом отпуске с 5 по 24 октября. В 2016 году ему предоставили отпуск в феврале. Период отпуска 2015 года включается в трудовой стаж при расчете отпуска в 2016 году.

Продолжительность отпуска рассчитывается в рабочих днях. За основу принимается 6-дневная рабочая неделя вне зависимости от того, какой вид рабочей недели установлен на предприятии (ст.139 ТК). Это означает, что суббота учитывается при расчете продолжительности отпуска, даже если на предприятии установлена 5-дневная рабочая неделя и суббота является не рабочим днем.

Праздничные дни, приходящиеся на период отпуска и являющиеся нерабочими (ст. 131 ТК), при определении длительности отпусков тоже не учитываются.

Пример. Работнику по его заявлению был предоставлен ежегодный трудовой отпуск с 10 марта 2016 г. на 15 рабочих дней. Работодатель должен определить дату выхода на работу – 29 марта, т.к. при расчете продолжительности отпуска не учитываются 3 воскресенья и 1 праздничный день 21 марта.

Помимо основного, существует так называемый **дополнительный отпуск**. Одним категориям работников он гарантирован законодательством (например, работающим в неблагоприятных условиях труда и тяжелых природно-климатических условиях), другим – работодатель может его установить самостоятельно в коллективном договоре или трудовом соглашении с работником (например, за непрерывный стаж работы, высокие показатели труда и т.п.).

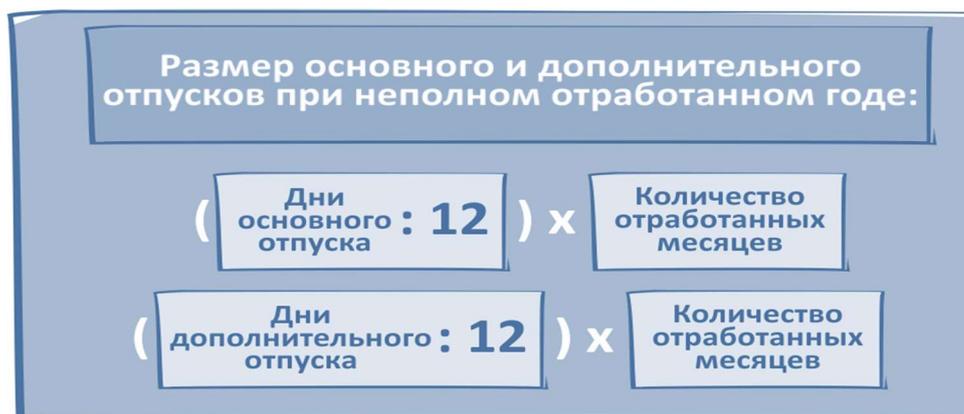
При расчете общей продолжительности ежегодного отпуска дополнительные отпуска суммируются с основным, в т.ч. – с

удлиненным. Но во всех случаях общая продолжительность отпусков не может превышать 48 рабочих дней (ст. 140 ТК).

Пример. Рабочий имеет право на основной отпуск продолжительностью 15 дней и дополнительный, установленный законодательством, в 36 дней. Продолжительность отпуска в итоге определяется путем суммирования длительности основного и дополнительного отпусков. Но, т.к. общая его продолжительность не может превышать 48 рабочих дней, работник в данной ситуации имеет право на отпуск продолжительностью только 48 рабочих дней, а не 51, как получается в результате расчетов (15 + 36).

При увольнении работнику выплачивается компенсация за все неиспользованные им отпуска (ст. 151 ТК). Если же ему был предоставлен отпуск авансом, а впоследствии он уволился, не доработав до конца рабочего года, за который отпуск уже использован, с него удерживаются ранее начисленные отпускные за неотработанные дни отпуска (ст. 164 ТК).

В обоих случаях продолжительность такого отпуска (недоиспользованного или использованного авансом) рассчитывается пропорционально отработанному работником времени: полный размер каждого отпуска (основного и дополнительного по отдельности) делится на 12 и умножается на число полных месяцев работы. Излишки, равные 15 и более календарным дням, округляются до месяца, а менее 15 календарных дней отбрасываются.



Пример. Работник увольняется после 9 месяцев и 17 дней работы. По коллективному договору ему положен основной отпуск в соответствии с законодательством, т.е. 15 рабочих дней, но он его не использовал.

В данной ситуации длительность отпуска пропорционально отработанному работником времени составит 13 дней ($15 : 12 \times 10$), за которые он и получит компенсацию.

Пример. С 8 января 2016 г. работнику был предоставлен трудовой отпуск на 18 рабочих дней за рабочий год, который начался 1 августа 2015 г. С 24 марта 2016 г. работник подал заявление о прекращении трудового договора.

Работник отработал полных 8 месяцев с 1 августа 2015 г. до 24 марта 2016 г. (24 дня марта округляются до полного месяца).

Продолжительность отпуска работника пропорционально отработанному времени составит 12 рабочих дней ($18 : 12 \times 8$).

Значит, за 6 неотработанных дней ($18 - 12$) отпускные должны быть удержаны из заработной платы работника.

Размер отпускных зависит от среднемесячного заработка и количества дней отпуска. Среднемесячная зарплата рассчитывается так: к зарплате по тарифу или должностному окладу на день расчета прибавляется 1/12 часть всех премий, доплат и надбавок (так называемых надтарифных выплат), начисленных за 12 месяцев перед началом отпуска.

The diagram consists of two rows of boxes. The first row shows the formula for average daily earnings: 'Среднедневной заработок' (Average daily earnings) is equal to the sum of 'Зарплата на день расчета' (Salary on the day of calculation) and '1/12 часть премий за предыдущие 12 месяцев' (1/12 part of bonuses for the previous 12 months), all divided by 25,4. The second row shows the formula for the total amount of vacation benefits: 'Сумма отпускных' (Total amount of vacation benefits) is equal to the product of 'Среднедневной заработок' (Average daily earnings) and 'Количество дней отпуска' (Number of vacation days).

$$\text{Среднедневной заработок} = \left(\text{Зарплата на день расчета} + \frac{1}{12} \text{ часть премий за предыдущие 12 месяцев} \right) : 25,4$$
$$\text{Сумма отпускных} = \text{Среднедневной заработок} \times \text{Количество дней отпуска}$$

Для работающих первый год надтарифные выплаты учитываются из расчета: 1/6 часть – проработавшим 6 полных месяцев, 1/7 часть – проработавшим 7 полных месяцев и т.д. (п. 1 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.). Главное условие для включения какой-либо выплаты в расчет среднего заработка – чтобы она облагалась страховыми взносами.

Если работник не имеет постоянного оклада, его среднемесячная зарплата определяется исходя из среднемесячного заработка за 2 последних календарных месяца.

Полученная среднемесячная зарплата делится на 25,4 дня (среднемесячную продолжительность в расчете на 6-дневную рабочую неделю) и умножается на количество дней отпуска.

Пример. Работнику предприятия предоставлен очередной ежегодный отпуск с 1 марта 2016 г. сроком в 24 рабочих дня (15 дней основного и 9 дополнительного). Должностной оклад работника на день расчета составлял 780 000 сумов, других выплат не было.

Для расчета суммы отпускных оклад на день расчета делится на 25,4 и умножается на количество дней отпуска. Сумма отпускных, начисленных работнику, составит 737 008 сумов ($780\,000 : 25,4 \times 24$).

Пример. Работнику предоставлен очередной трудовой отпуск продолжительностью 24 рабочих дня с 1 февраля 2016 г. На день расчета должностной оклад (тарифная часть) составляет 350 000 сумов.

Для определения надтарифных выплат учитывается период 12 месяцев, предшествующих началу трудового отпуска, с февраля 2015 г. по январь 2016 г. В расчетном периоде такие выплаты составили: ежемесячная премия по системному положению – 720 000 сумов, выплаты по районному коэффициенту – 647 560 сумов, материальная помощь на сельхоз-продукцию – 500 000 сумов. Матпомощь, выданная на приобретение сельскохозяйственной продукции, относится к прочим доходам и не облагается ЕСП и страховыми взносами (п. 16 ст. 178 НК). Соответственно, ее сумма не включается в расчет среднемесячной заработной платы при расчете отпускных:

$$350\,000 + (720\,000 + 647\,560) : 12 = 463\,963 \text{ сумам.}$$

Сумма отпускных составит:

$$463\,963 : 25,4 \times 24 = 438\,390 \text{ сумов.}$$

Если во время нахождения работника в отпуске на предприятии повышаются тарифные ставки или должностные оклады, отпускные нужно пересчитать. Причем пересчитывается только та часть отпускных (рабочие дни), которая приходится на дни работы по новому окладу или тарифной ставке.

Пример. Работник предприятия был принят на работу 1 мая 2015 г. Первый отпуск ему был предоставлен продолжи-

тельностью 18 рабочих дней с 13 февраля по 4 марта 2016 года. В т.ч. на февраль пришлось 14 дней и на март - 4. Оклад работника перед отпуском составлял 400 000 сумов. С 1 марта 2016 г. его оклад увеличился на 20% и составил 480 000 сумов.

Сумма отпускных на момент расчета составит 283 465 сумов ($400\,000 : 25,4 \times 18$).

Так как 4 дня отпуска приходятся на март, а с 1 марта оклад работника изменился, нужно пересчитать отпускные за эти 4 дня.

За 4 рабочих дня марта отпускные из расчета нового оклада составят 75 591 сум ($480\,000 : 25,4 \times 4$), тогда как ранее за эти дни было начислено 62 992 сума ($400\,000 : 25,4 \times 4$). Следовательно, работнику нужно доначислить 12 599 сумов отпускных ($75\,591 - 62\,992$).

Трудовой отпуск работникам-совместителям предоставляется одновременно с отпуском по основному месту работы. Если в первый рабочий год совместитель проработал меньше 6 месяцев и попросил предоставить ему отпуск, отпускные будут рассчитаны пропорционально отработанному времени. Совместителям, проработавшим в первый рабочий год 6 и более месяцев, а также за последующие годы отпуск оплачивается в обычном порядке (п. 16 прил., ПКМ № 297 от 18.10.2012 г.).

Пример. Работник принят на работу по совместительству с 1 декабря 2015 г. В феврале 2016 г. он подал заявление о предоставлении ему отпуска с 1 марта в связи уходом в отпуск по основному месту работы. Согласно трудовому договору продолжительность трудового отпуска составляет 18 рабочих дней.

Оклад работника – 700 000 сумов. Сумма дополнительных выплат за прошедший период составила 2 032 000 сумов, в т.ч. премии – 1 732 000 сумов, ценный подарок в связи с юбилеем – 300 000 сумов.

Среднемесячная заработная плата для оплаты отпуска рассчитывается исходя из оклада на день расчета с увеличением на 1/3 (т.к. совместитель работает первый год и проработал 3 полных месяца) части суммы, превышающей в расчетном периоде установленный должностной оклад.

Стоимость подарков, выдаваемых предприятием своим работникам, рассматривается как их доход в виде материальной

выгоды (п. 2 ч. 1 ст. 177 НК), в сумме менее 6 МРЗП не облагаемый ЕСП и страховыми взносами. Следовательно, сумма подарка не включается в расчет среднемесячной заработной платы.

Среднемесячная зарплата совместителя составит 1 277 333 сума ($700\ 000 + 1\ 732\ 000 : 3$). Продолжительность оплачиваемого отпуска – 5 дней ($18 : 12 \times 3$). Сумма отпускных составит 251 444 сума ($1\ 277\ 333 : 25,4 \times 5$).

Сумма отпускных относится к оплате за неотработанное время (ст. 175 НК) и облагается НДФЛ, обязательными страховыми взносами и ЕСП. Также с отпускных производятся отчисления на ИНПС.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Основным сводным документом по исчислению заработной платы является расчетная ведомость. Основанием для составления расчетной ведомости служат первичные документы:

- Приказа (распоряжения) о принятии работающего в штат предприятия с указанием его оклада или разряда по определенной профессии;
- Табеля учета использования рабочего времени;
- Накопительной карточки заработной платы для рабочих-сдельщиков;
- Расчетов бухгалтерии по всем видам дополнительной зарплаты и пособий по временной нетрудоспособности;
- Расчетных ведомостей за прошлый месяц для расчета сумм удержаний налогов;
- Решений судебных органов на удержание по исполнительным листам;
- Документов, фиксирующих выполнение государственных или общественных обязанностей;
- Решений бригад о коэффициенте трудового участия (КТУ);
- Платежных ведомостей на выданный за первую половину месяца аванс;
- Расходных кассовых ордеров на выдачу внеплановых авансов и т.п.

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

Сотрудники получают заработную плату в кассе предприятия.

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

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

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

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

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

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

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

К данному счёту могут быть открыты, следующие счета:

6710 «Задолженность персоналу по оплате труда»;

6720 «Депонированная заработная плата».

По кредиту счёта отражают начисления по оплате труда, пособий за счёт отчислений на государственное социальное страхо-

вание и других сумм, а по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счёта кредитовое, показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Обязательства по зарплате и премиям, возникают в следующих случаях:

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

Д-т 2010 “Основное производство” (оплата труда производственных рабочих);

Д-т 2310 “Вспомогательные производства” (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

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

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

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

Д-т 0830 “Приобретение нематериальных активов”;

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»;

Д-т 0820 “Приобретение основных средств”;

Д-т 1000 “Материалы”;

Д-т 2910 “Товары”;

К-т 6710 “Задолженность персоналу по оплате труда”.

- Если начисленная заработная плата является расходом текущего периода, она не включается в себестоимость продукции, а

отражается на счетах “Расходов” в зависимости от вида деятельности и характера работ в следующем порядке:

Д-т 9410 “Расходы по реализации”;

Д-т 9420 “Административные расходы”;

Д-т 9430 “Прочие операционные расходы”;

К-т 6710 “Задолженность персоналу по оплате труда”.

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

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

К-т 6720 «Депонированная заработная плата».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Продолжительность ежегодного основного и дополнительных оплачиваемых отпусков работникам исчисляются в календарных днях и максимальным пределом не ограничиваются. Нерабочие и праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются и не оплачиваются.

При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска, дополнительные оплачиваемые отпуска суммируются с ежегодным основным оплачиваемым отпуском.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает у работника по истечении 6 месяцев его непрерывной работы в данной организации. До истечения 6 месяцев непрерывной работы оплачиваемый отпуск по заявлению работника должен быть предоставлен:

- ❖ женщинам перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него;
- ❖ работникам в возрасте до 18 лет;
- ❖ в других случаях, предусмотренных законом.

Отпуск за второй и последующие годы работы может предоставляться в любое время рабочего года в соответствии с очередностью предоставления ежегодных оплачиваемых отпусков, установленной в данной организации.

Предоставление работнику ежегодного оплачиваемого отпуска осуществляется на основании приказа работодателя. На основании приказов оформляется Записка-расчёт, в которой определяется размер, причитающейся отпускной платы и делаются соответствующие записи в личной карточке и лицевом счёте работника.

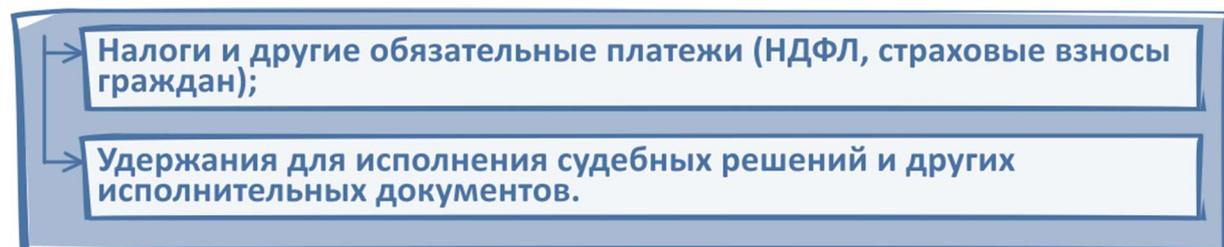
Для исчисления отпускного пособия определяется средняя зарплата, которая рассчитывается в соответствии с Порядком исчисления средней заработной платы.

4.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет

Из заработной платы работника могут удерживаться суммы - обязательные, а также взыскиваемые по инициативе, как самого работника, так и его работодателя.

При этом важно помнить, что совокупный размер любых удержаний в месяц не может превышать 50% причитающейся работнику оплаты труда (ч. 3 ст. 164 ТК). Если же нужно взыскать бóльшую сумму, ее нужно распределить на последующие месяцы в соответствии с очередностью удержаний, установленной ст. 164 ТК.

К **обязательным удержаниям**, производимым без согласия работника, относятся:



Не производятся удержания по исполнительным документам с таких выплат, как:

- Пособие при рождении ребенка;
- Пособие по беременности и родам;
- Пособие на погребение;
- Пособия по уходу за ребенком в период частично оплачиваемого отпуска;
- Алименты;
- Выплаты предприятия в связи с рождением ребенка, смертью родных, регистрацией брака;
- Выплаты, связанные со служебной командировкой, направлением на работу в другую местность;
- Выходное пособие при прекращении трудовых отношений;
- Возмещение вреда, причиненного увечьем или другим повреждением здоровья, смертью кормильца;
- Выплаты лицам, получившим увечья при исполнении служебных обязанностей, и членам их семей в случае гибели этих лиц;
- Выплаты за работу в неблагоприятных и особых условиях труда, а также лицам, подвергшимся воздействию радиации.

См. п. 2 Правил, прил. к Приказу № 1980 от 08.07.2009 г.

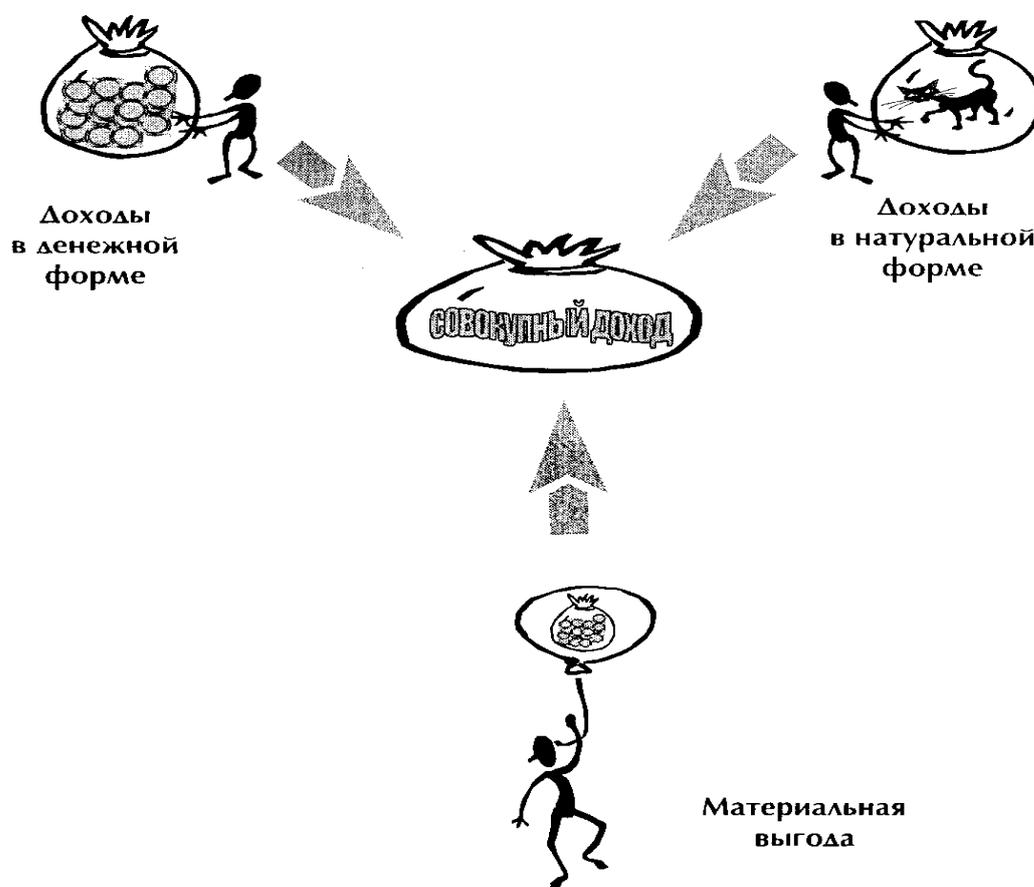
С пособий по временной нетрудоспособности и пособий по безработице удержания производятся только по решениям суда о взыскании алиментов, возмещении вреда, причиненного увечьем или другим повреждением здоровья, а также смертью кормильца. **К удержаниям по инициативе работодателя** относятся:

- Возмещение вреда, причиненного работодателю, если размер вреда не превышает среднемесячный заработок работника;
- Погашение аванса, выданного в счет зарплаты; а также - неизрасходованного или своевременно невозвращенного аванса, выданного на хозяйственные нужды и на служебные командировки; возврат сумм, переплаченных из-за счетных ошибок.
- Штраф в размере не более 30% среднемесячного заработка;
- Неотработанные дни отпуска при прекращении трудового договора до окончания рабочего года, в счет которого работник уже получил отпуск.

В отношении авансов – работодатель вправе распорядиться об удержании задолженности не позднее 1 месяца со дня окончания срока, установленного для возврата аванса или со дня неправильно начисленной выплаты. Если этот срок пропущен, либо работник оспаривает основания удержания, либо размер удержания

ний превышает 50% зарплаты, задолженность погашается в судебном порядке.

В первую очередь производятся обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последовательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.



253

В первую очередь производятся обязательные удержания, размеры которых определяются действующими нормативными актами или имеющимися на предприятии исполнительными документами. Для такого рода удержаний издание приказа (распоряжения) и согласие работника не требуются. Обязательные удержания осуществляются, как правило, в следующей последо-

вательности: удержания подоходного налога, алиментов, другие удержания по исполнительным документам.

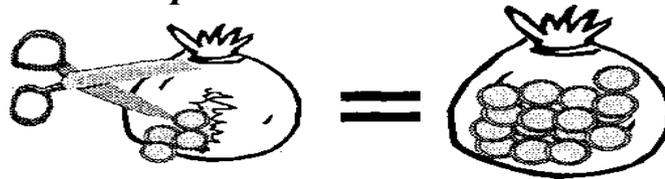
В состав совокупного дохода включаются доходы, полученные наличным или безналичным путем (то есть в порядке перевода на счет гражданина).

В совокупный (валовой) доход физических лиц включаются:

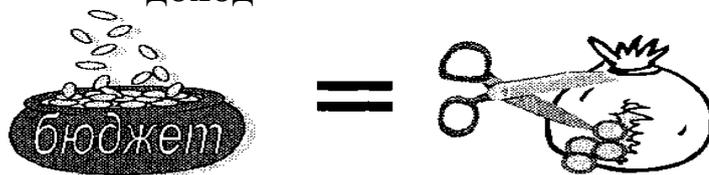
- **доходы в денежной форме по заключенным трудовым и гражданско-правовым договорам;** выплаты в иностранной валюте пересчитываются в суммы по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату получения дохода;

- **доходы в натуральной форме;** учитываются в составе совокупного дохода по рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на дату получения дохода;

- **доходы в виде материальной выгоды**



Совокупный облагаемый доход **Совокупный доход.**



Налог на доходы физических лиц **Совокупный облагаемый доход**

Удержанный подоходный налог (дебет счета 6710, кредит счета 6410) перечисляется в бюджет (дебет счета 6410 кредит счета 5110) не позднее дня фактического получения в банке наличных средств на оплату труда.

Организации-работодатели, выступают в качестве налоговых агентов и обязаны, удерживать начисленную сумму налога непосредственного из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

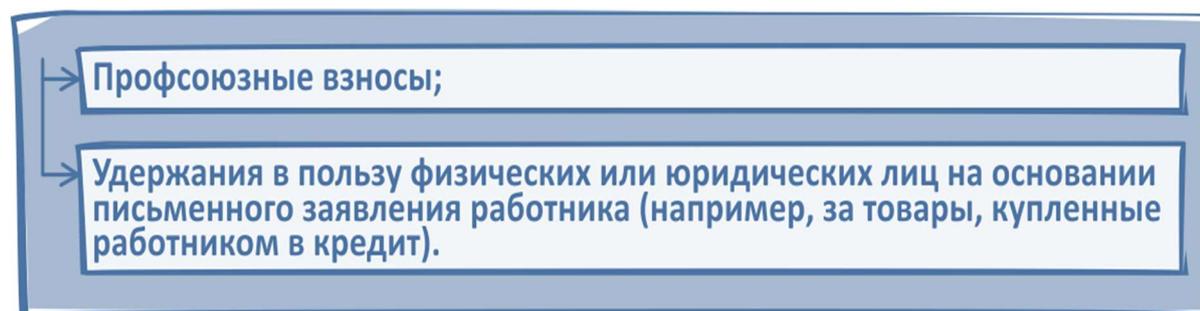
Согласно требованиям налогового законодательства, все организации независимо от форм собственности обязаны вести

личную карточку учета доходов, полученных от них физическими лицами в налоговый период.

Личные карточки содержат необходимую для исчисления сумм налога на доходы физических лиц информацию, в т.ч. сведения о получателе дохода, размере полученного дохода, льготах и иных вычетах из налогооблагаемого дохода, суммах исчисления и удержанного налога.

Удержания по инициативе работодателя производятся на основании приказа или распоряжения руководителя предприятия, с которым работник должен быть ознакомлен под роспись. По общему правилу удержания из заработной платы возможны с письменного согласия работника, а при отсутствии согласия – по решению суда (ч. 1 ст. 164 ТК). Однако на обязательные удержания и удержания по инициативе работодателя согласие работника не требуется.

К удержаниям по инициативе работника относятся:



По **договору займа** займодавец передает в собственность заемщику деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить ему единовременно или в рассрочку такую же сумму денег или такое же количество вещей того же рода и качества (сумму займа).

Денежные средства по договору займа могут быть предоставлены заемщику с уплатой и без уплаты процентов. Размер, порядок и сроки возврата суммы займа и уплаты процентов с нее должны быть определены в договоре займа (ст.ст. 734-735 ГК).

Заем оформляется на основании **заявления** работника, которое он пишет на имя руководителя предприятия, указывая, зачем понадобился заем.

Если предприятие согласно выдать его работнику, составляется соответствующий **ДОГОВОР**.

В бухгалтерии операции по предоставленным работникам займам отражаются так:

Работнику предоставляется денежный заем:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 5110	«Расчетный счет»
В качестве займа работнику передаются материалы:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»,
Дт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Долгосрочная задолженность персонала переводится в текущую часть:	
Дт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»
Кт 0930	«Долгосрочная задолженность персонала»
Заем возвращается (погашается удержанием из зарплаты):	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4720	«Задолженность персонала по предоставленным займам»
Начисляются проценты к получению по займу:	
Дт 4830	«Проценты к получению»
Кт 9530	«Доходы в виде процентов»
Задолженность по процентам погашается из зарплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4830	«Проценты к получению»

Для работника сумма займа не считается доходом, и его получение налоговых последствий не имеет, т.к. заем выдается на условиях возвратности. Работники предприятия могут приобрести какие-либо товары в кредит, а предприятие может удерживать определенную сумму из их заработной платы в счет погашения этого кредита. В этом случае работник заполняет

поручение-обязательство в 2-х экземплярах: один остается в магазине, другой направляется на предприятие, где работает работник. На основании этого поручения-обязательства из зарплаты работника ежемесячно будут удерживаться суммы в погашение кредита и перечисляться в магазин. В бухучете эти удержания отражаются так:

Удерживаются из заработной платы работников платежи за товары, приобретенные ими в кредит:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 6990	«Прочие обязательства»
Удержанные суммы перечисляются в магазин:	
Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5110	«Расчетный счет»

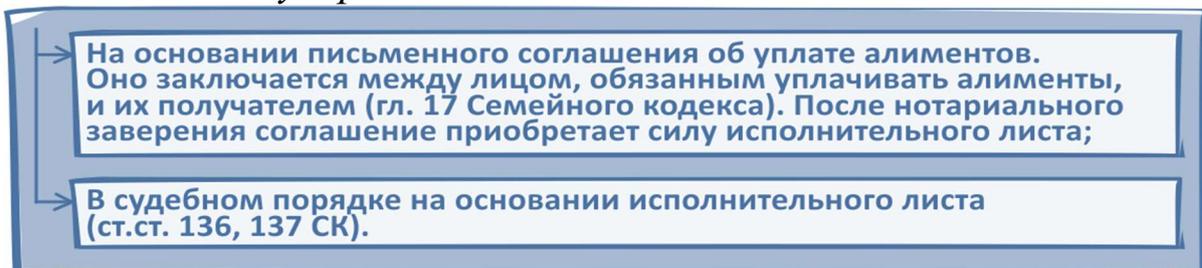
Приобретенные работниками товары предприятие может оплатить магазину за счет кредита банка, а затем погашать этот кредит удержанием из зарплаты работника. В бухучете эти удержания отразятся следующим образом:

Получены кредиты банков под задолженность работников за приобретенные товары:	
Дт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»
Кт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»,
Кт 7810	«Долгосрочные банковские кредиты»
Удерживаются из заработной платы работников платежи за приобретенные ими товары:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4710	«Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит»
Удержанные суммы перечисляются в погашение кредита банка:	
Дт 6810	«Краткосрочные банковские кредиты»
Дт 6950	«Долгосрочные обязательства - текущая часть»
Кт 5110	«Расчетный счет»

Удержание алиментов

Очень распространенная ситуация - удержание из зарплаты алиментов. Речь идет о средствах на содержание, которые закон обязывает выплачивать одного из супругов другому, родителя – несовершеннолетнему ребёнку, взрослого ребенка – пожилому родителю и т.д.

Алименты удерживаются:



Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты-дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов: отметки ОВД в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

В письменных заявлениях о добровольной уплате алиментов работники обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов, дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты. Адрес лица, которое будет получать алименты, размер алиментов.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия должна не позднее чем в 3-х дневный срок со дня выплаты выдать взыскателю лично из кассы, или перевести по почте акцептованным платежным поручением, или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение сберегательного банка на основании письменного заявления, организации. Взысканные суммы переводят по почте за счет взыскателя.

К учету и хранению исполнительных листов предъявляются строгие требования (разд. V Правил №1980). Они являются документами строгой отчетности и регистрируются в специальной книге (прил. №2 к Правилам №1980), листы которой должны быть пронумерованы, прошиты и скреплены подписью руководителя и печатью (если она имеется). Каждый документ должен храниться в сейфе в отдельной папке.

Алименты удерживаются из всех доходов, полученных на территории Узбекистана и за его пределами в денежном или натуральном выражении (ст. 104 СК), за исключением отдельных их видов (п. 2 Правил №1980). Это означает, что, если гражданин, обязанный уплачивать алименты, получил доход, к примеру, в виде ценного приза или подарка, часть стоимости этого предмета должна быть выплачена им в качестве алиментов.

На практике предприятия в основном получают исполнительные листы по взысканию алиментов с разведенных родителей на содержание детей.

Размер алиментов на несовершеннолетних детей, взыскиваемых по решению суда, в месяц составляет (ст. 99 СК):

- 
- На 1 ребенка – 1/4 заработка и (или) иного дохода;
 - На 2 детей – 1/3 заработка и (или) иного дохода;
 - На 3 и более детей – 1/2 заработка и (или) иного дохода.

При этом размер взыскиваемых алиментов на каждого ребенка не должен быть меньше 1/3 МРЗП.

Если алименты уплачиваются добровольно на основании соглашения, их размер определяется его сторонами самостоятельно. Однако он в любом случае не может быть ниже размера алиментов, которые могли бы быть установлены судом.

Размер алиментов рассчитывается после удержания из доходов работника НДФЛ (ст. 65 Закона №258-II от 29.08.2001 г.). Удержанная сумма алиментов должна быть выплачена из кассы, переведена по почте или перечислена взыскателю в 3-дневный срок со дня выплаты заработной платы должнику. Причем расходы на перевод денежных средств по почте несет сам должник, т.е. – работник, из зарплаты которого производятся удержания (ст. 137 СК).

Пример. Работнику начислены за месяц 500 000 сумов. По решению суда он обязан уплачивать алименты на одного ребенка в размере 1/4 своего заработка. Сумма алиментов переводится через почту с уплатой почтового сбора 6% от суммы перевода.

Сумма удержаний по исполнительному документу определяется так:

Определяется сумма НДФЛ. В нашем примере она составит 60 000 сума.

Алименты удерживаются с 440 000 сумов (500 000 – 60 000).

Сумма удержаний по исполнительному листу составит 110 000 сума (440 000 x 25%).

Почтовым переводом будут переведены 110 000 сума, оплачено почтовых расходов 6 600 сума (110 000 x 6%).

Общая сумма удержаний составит 176 600 сумов (60000 + 110000 + 6 600).

Если по решению суда алименты взыскиваются в твердой денежной сумме или в размере, кратном МРЗП, при увеличении МРЗП их размер пропорционально индексируется. Индексацию проводит само предприятие, удерживающее алименты (ст. 144 СК).

В бухучете удержание алиментов отражается таким образом:

Отражаются алиментные обязательства:	
Дт 4790	«Прочая задолженность персонала»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

Удерживаются алименты из зарплаты:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4790	«Прочая задолженность персонала»

Погашаются алиментные обязательства:	
Дт 6990	«Прочие обязательства»
Кт 5010	«Денежные средства в национальной валюте»,
Кт 5110	«Расчетный счет»

При увольнении работника, выплачивающего алименты, предприятие обязано незамедлительно сообщить об этом судебному исполнителю и вернуть ему исполнительный лист с отметкой о произведенных удержаниях.

Удержание за причиненный организации материальный ущерб

Материальная ответственность членов трудового коллектива за ущерб, причиненный организации по их вине, предусматривается Кодексом законов о труде РУз.

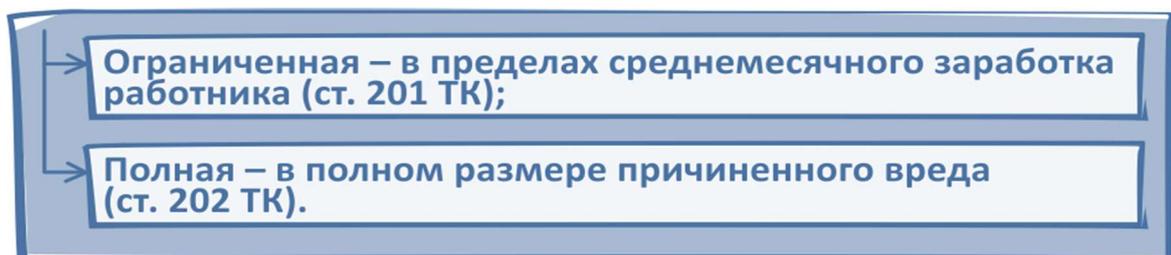
Администрация организации вправе требовать от членов трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту), возмещения, причиненного ущерба при наличии противоправных действий с их стороны, результатом которых и явился причиненный ущерб.

Удержать с зарплаты работника возмещение за причиненный им ущерб работодатель может, если докажет вину работника.

То есть если будет установлено, что работник совершил какие-то противоправные действия и ущерб возник именно вследствие этих действий.

Допустим, у работника сломался компьютер. Впоследствии выяснилось, что произошло это в результате перепадов напряжения в сети. Следовательно, никакой ответственности работник не несет. Но если бы поломка произошла из-за того, что сотрудник самовольно установил новую программу без разрешения администрации, ему пришлось бы возместить расходы на ремонт компьютера.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность за причиненный материальный ущерб.



При ограниченной материальной ответственности работник возмещает причиненный материальный ущерб в заранее установленном пределе – в размере действительных потерь, но не выше установленных законом. Полная материальная ответственность заключается в обязанности работника, по вине которого причинен ущерб, возместить его сполна независимо от размера.

В бухучете возмещение работником материального ущерба отражается так:

Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания превышает нанесенный убыток):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива
Кт 9310 Кт 9320	«Прибыль от выбытия основных средств», «Прибыль от выбытия прочих активов» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива, подлежащей взысканию, и суммой убытка от его выбытия
Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба (сумма взыскания ниже нанесенного убытка):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - на рыночную стоимость недостающего актива
Дт 9430	«Прочие операционные расходы» - на разницу между рыночной стоимостью недостающего актива и суммой убытка от его выбытия
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей» - на сумму убытка от выбытия недостающего актива
Отражается задолженность работника по возмещению материального ущерба от выпуска по его вине бракованной продукции:	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 2610	«Брак в производстве»
Отражается взыскание суммы ущерба с виновного работника:	
Дт 6710	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»

Среднемесячный заработок на день причинения ущерба рассчитывается исходя из среднемесячного заработка за 2 пос-

ледних календарных месяца (п. 5 прил. №6 к ПКМ №133 от 11.03.1997 г.). Размер вреда, причиненного имуществу предприятия, определяется исходя из действительных рыночных цен на это имущество (ст. 205 ТК).

Основанием для взыскания вреда, сумма которого не превышает среднемесячной зарплаты виновного работника, является приказ руководителя предприятия. Причем он может быть издан не позднее 1 месяца со дня обнаружения вреда. Днем обнаружения считается день, когда администрации стало известно об ущербе, причиненном работником. Если же ущерб выявлен при инвентаризации имущества, ревизии или проверке деятельности предприятия, днем обнаружения считается день подписания соответствующего акта. Если сумма причиненного работником вреда превышает его среднемесячный заработок или же истек месячный срок со дня обнаружения вреда, взыскание осуществляется в судебном порядке (ст. 207 ТК). Расчеты по возмещению персоналом материального ущерба отражается на счете **4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»**.

Если по итогам инвентаризации была выявлена недостача ТМЦ и в результате по сличительной ведомости, подписанной членами комиссии и материально ответственным лицом, сумма выданной недостачи признана виновным лицом, то сумма недостачи подлежит удержанию из зарплаты.

Пример. Работник потерял USB-флешку учетной стоимостью 140 000 сумов, бывшую у него под отчетом, и тем самым нанес предприятию материальный ущерб. Рыночная стоимость флешки на текущий момент составляет 120 000 сумов. В бухучете возмещение работником причиненного ущерба по рыночной стоимости актива отразится так:

Дт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кт 1090 «Прочие материалы» – 140 000 сумов.

Дт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 120 000 сумов.

Дт 9430 «Прочие операционные расходы» Кт 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – 20 000 сумов.

Дт 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кт 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» – 120 000 сумов.

Контрольные вопросы

1. Могут ли работники предприятия быть дебиторами данного предприятия? Как появляется дебиторская задолженность работников?

2. Будет ли включаться в совокупный годовой доход менеджера предприятия стоимость туристической путевки, полученной им в качестве премии?

3. Перечислите виды удержаний из заработной платы.

4. Что показывает сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?

5. Где в бухгалтерском балансе отражается сальдо счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?

6. Должен ли работник предприятия подавать в государственную налоговую инспекцию декларацию о своих доходах?

7. В течение, какого времени работник предприятия может получить депонированную заработную плату?

8. Выгодно ли для работников предприятия увеличение суммы МРЗП с точки зрения определения величины налога на доходы физических лиц?

9. На основании, каких документов осуществляется выплата заработной платы работникам предприятия?

10. Какие Вы знаете формы и системы оплаты труда?

11. В каком документе отражается использование рабочего времени?

12. Какой период является расчетным при расчете отпускных?

Ключевые слова и понятия: оплата труда, трудовой договор, лицевой счет работника, формы оплаты труда, трудовой отпуск, удержания из заработной платы, документы по выплата заработной платы, минимальный размер заработной платы, депонированная заработная плата.

ГЛАВА V. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

5.1. Общие принципы организации учета товарно-материальных запасов

Все средства производства, участвующие в процессе производства подразделений на средства и предметы труда, такое деление вытекает из различной их роли в производственном процессе.

Средства труда, неоднократно участвующие в процессе производства постепенно переносят свои стоимости, возобновление натуральной формы происходит только после полного износа.

Предметы труда - объект воздействия человека для получения продуктов труда. В отличие от орудий труда они целиком потребляются в производственном процессе и полностью переносят свою стоимость. После каждого цикла производства их приходится заменять.

В целях обеспечения непрерывности определенная часть предметов труда должна находиться в запасе. Предметы труда находятся на складе и образуют производственные запасы, которые условно называют “материалы”.

В хозяйственной практике производственные запасы относятся к оборотным средствам. В состав производственных запасов включают часть орудий труда, которые из-за своей специфики относятся к оборотным средствам. При создании производственных запасов предприятие определяет объем и структуру производственных запасов.

Но нельзя считать, что чем больше объем запасов, тем выше гарантия непрерывности производства. Это может привести к нерациональному использованию запасов, т.к. производственные запасы пока находятся на складе и не участвуют в процессе производства и это приводит к снижению эффективности. Кроме того, на запасы уходит часть средств, которая не может быть использована на др. цели.

Ключевой задачей является - оптимизация размеров производственных запасов, исходя из особенностей заготовления, производства и рационального использования в производстве.

Установка оптимального уровня производственных запасов имеет важное значение, для контроля за сохранением материальных ценностей, направленных на экономическую заинтересованность предприятия в экономии материальных ресурсов.

Сохранность и рациональное использование обусловлено тем, что материальные ресурсы - часть национального бюджета страны. Добыча обходится дорого, а запасы полезных ископаемых невосполнимы.

Экономическая стратегия должна исходить из реализации курса на *ресурсосбережение*. Особое внимание надо уделить снижению материальных затрат и материалоемкости продукции путем принятия новых решений, внедрения новых технологий, норм переработки и т.д.

Серьезные требования предъявляются к учету производственных запасов. Данные учета должны содержать всю необходимую информацию для осуществления контроля, за полным движением и рациональным использованием производственных запасов. Отсутствие четкого учета приводит к срывам контроля, за наличием и расходом, производственные запасы должны находиться в сфере влияния руководства предприятия. Надо, чтобы учет был оперативным и точным, а объем информации достаточным для принятия управленческих решений.

Эти основополагающие требования конкретизированы в задачах учета производственных запасов:

- получение достаточных данных об остатках производственных запасов, по их объему и структуре, необходимых для управления и обеспечения бесперебойной работы;

- контроль, за сохранением производственных запасов, как в местах хранения, так и в местах потребления;

- выявление и отражение фактической себестоимости приобретения материальных ценностей;

- контроль, за использованием производственных запасов в процессе производства и эксплуатация в соответствии с установленными нормами;

➤ своевременное и правильное начисление фактической себестоимости израсходованных материальных ресурсов, и их отнесение на себестоимость продукции.

К основным способам ведения учета производственных запасов относятся:

- ✚ методы групп и оценки материальных ценностей;
- ✚ система документооборота по оформлению операций движения производственных запасов;
- ✚ использование счетов бухгалтерского учета и системы учетных регистров для ведения синтетического и аналитического учета производственных запасов;
- ✚ порядок проведения инвентаризации и отражение ее результатов в регистрах БУ;
- ✚ порядок обработки учетной информации.

Важное значение имеет организация системы снабжения предприятия материальными ценностями, наличие хорошего складского хозяйства, оснащение учебных подразделений и мест хранения производственных запасов современной вычислительной техникой, средствами регистрации и передачи информации.

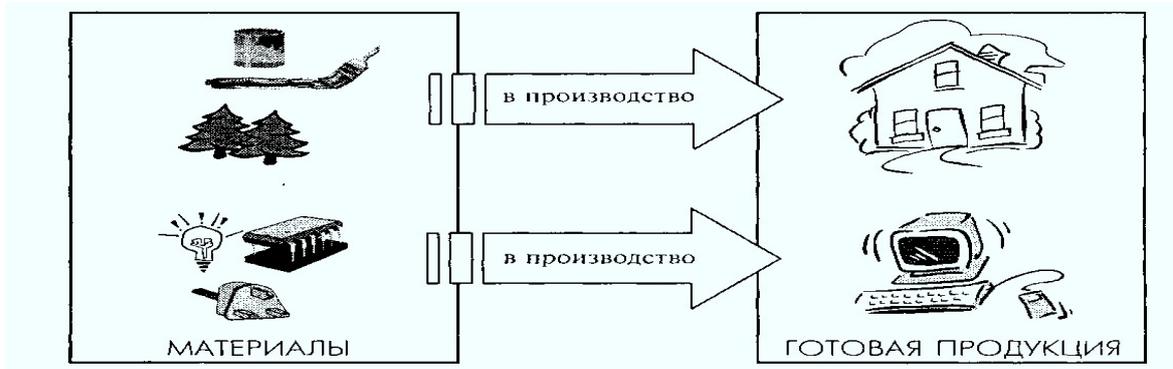
Для правильного учета производственных запасов на предприятии надо установить список личной ответственности за приемку/выдачу материальных ценностей, оформление операций и хранение производственных запасов. С такими лицами должны заключаться письменные договоры о материальной ответственности.

Должны быть определены лица, которым можно подписывать документы на выдачу производственных запасов и т.д.

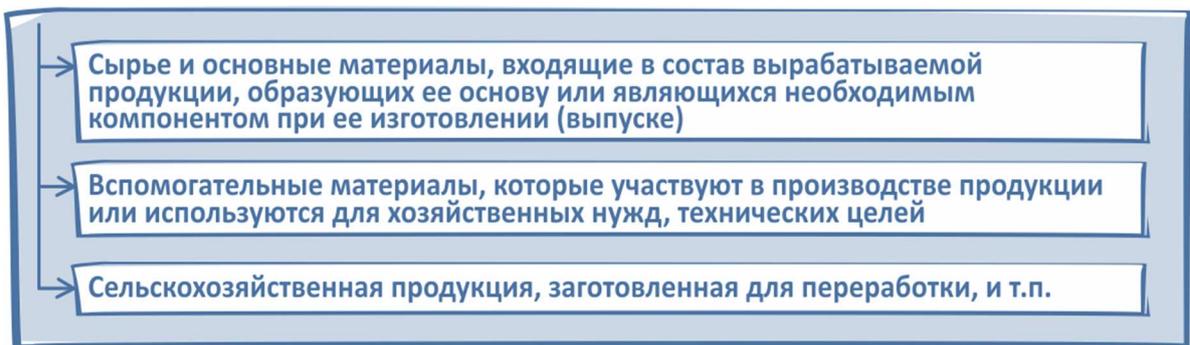
В процессе производства и образования вновь изготовленного продукта отдельные виды производственных запасов имеют различное значение. Для правильной организации бухгалтерского учета производственных запасов важное значение имеет их экономически обоснованная классификация, и ее увязка с системой счетов бухгалтерского учета.

Материалы относятся к оборотным средствам предприятия. Характерной особенностью данных средств является то, что они потребляются в соответствии с установленными нормами расхода, полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя его материальную основу.

Сырье и основные материалы образуют вещественную основу созданного продукта: они полностью потребляются, изменяя свою первоначальную форму. Основные материалы являются продуктами обрабатывающей промышленности - черные и цветные металлы, ткани и т.д.



Все производственные запасы можно подразделить на:



Вспомогательные материалы, в отличие от основных не образуют вещественные основы продукта: они могут присоединиться к основным материалам для придания ему определенного качества; могут потребляться орудиями труда для поддержания их в рабочем состоянии; могут использоваться для обеспечения нормального хода процесса производства, для ремонта и т.д.

Подразделение производственных запасов на: основные и вспомогательные носит условный характер, не определенный физико-химическими свойствами. Одни и те же материалы в разных производствах могут быть основными или вспомогательными материалами. В ряде отраслей промышленности в силу специфических свойств вообще трудно определить основные и вспомога-

тельные материалы. Ни один из примененных производственных запасов не выступает в качестве основы продукта.

Покупные полуфабрикаты - материалы, которые подвергаются определенной обработке по законченному технологическому переделу, но не являются готовой продукцией. Эти полуфабрикаты и комплектующие изделия могут считаться основными материалами.

Отходы производства - остатки сырья и производственных запасов, образующиеся в результате раскрытия производственных запасов и их обработки. Одни отходы полностью утрачивают свои потребительские свойства: другие могут вновь пройти обработку. В отдельные группы выделяют *топливо, запасные части*, которые по своей роли являются вспомогательными материалами, но считается, что они имеют значительный удельный вес, и они выделены в отдельную группу.

Топливо в производстве подразделяется на: энергетическое и технологическое, а также для хозяйственных нужд.

Тара предназначена для хранения, упаковки, транспортировки и сохранения качества производственных запасов. **Инвентарная тара** - предметы, обслуживающего производства в качестве тары длительного (многократного) пользования.

Тара в зависимости от стоимости и срока службы может учитываться в составе основных средств, либо в составе производственных запасов.

Неинвентарная тара учитывается вместе с тарными материалами, предназначенными для упаковки реализованной готовой продукции.

Условиями поставки товаров предусматриваются определенные виды тары, подлежащие обязательному возврату, либо сдачи ее организациям или предприятиям. **Возвратная тара** - тара многократного пользования. С целью возврата за некоторые виды тары с покупателя взимается залог, который возвращается после сдачи тары (залоговая тара).

Запасные части - используются для ремонта основных средств, имеют, как правило, строго целевой характер, нужны для поддержания оборудования в рабочем состоянии.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности составляют оборотные средства предприятия. В эту группу включается имущество, отвечающее одному из следующих критериев:

- ✓ срок службы не более 1 года;
- ✓ стоимость до 50 МРЗП на момент приобретения, за единицу (комплект) независимо от срока службы.

Прочие материалы включают отходы производства (обрубки, обрезки, стружки, опилки и т.п.), неисправимый брак, материальные ценности, полученные при ликвидации основных средств (металлолом, утильсырье, изношенные шины, камеры, утильные резины, отработанные масла, нигролы и т.п.).

Сельхозпредприятия могут также отдельно учитывать семена, посадочный материал, компосты (покупные и собственного производства), минеральные удобрения, биологические препараты, ядохимикаты, медикаменты, химикаты для борьбы с сельхозвредителями (в растениеводстве, животноводстве и в подсобном хозяйстве) и другое.

Материалы приходуются в единицах измерения, указанных в сопроводительных документах, но при этом следует учесть два важных момента.

1. Когда материал поступает в одной единице измерения (например, куб.м), а расходуется в другой (штуках), его оприходование и отпуск учитываются и отражаются в документах одновременно в двух единицах измерения (куб.м /шт).

2. Если материал поступает в более крупных единицах измерения (тоннах), а расходуется в более мелких (килограммах), его оприходование и учет осуществляются в тех единицах, в которых он расходуется (килограммах).

Для правильного планирования потребности производственных запасов необходима рациональная организация аналитического учета и контроля, за их использованием. Предприятие используют более детальную группировку по технологическим признакам. Все материалы подразделяются на группы (по свойствам), а внутри групп на сорта, шарики, типы и т.д.

Каждому сорту, наименованию и т.д. приписывается номенклатурный номер, который заносят в номенклатурный справочник, представляющий собой систематизированный перечень потребляемых производственных запасов. В этом справочнике содержится полностью техническая характеристика каждого поименно в соответствии с действующими стандартами.

Если в номенклатурном справочнике указана учетная цена за единицу каждого вида производственных запасов, то его называют *номенклатурой - ценником*.

Аналитический учет товарно-материальных запасов организуется в соответствии с построением номенклатуры-ценника, а закрепленный номенклатурный номер обязательно проставляется во всех приходных и расходных документах по учету материальных ценностей.

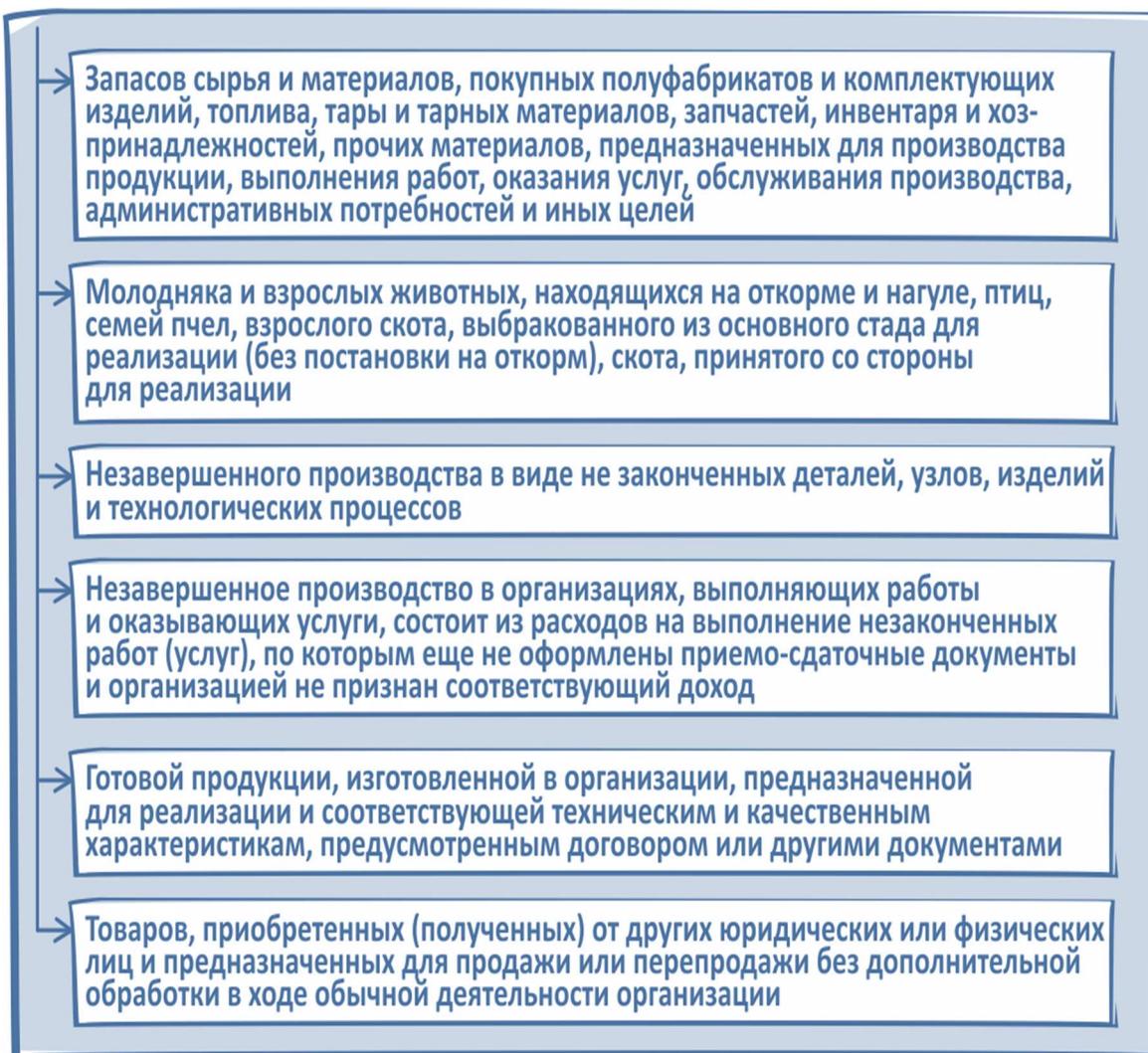
5.2. Классификация и оценка товарно-материальных запасов

Любое предприятие, независимо от вида экономической деятельности, размеров или формы собственности, ведет учет своих товарно-материальных запасов.

Товарно-материальные запасы (ТМЗ) – сырье и материалы, готовая продукция и товары, иными словами, любые материальные активы, которые предприятие использует в процессе своей деятельности.

ТМЗ нужны для дальнейшей продажи в ходе обычной деятельности, используются в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, а также для внутренних административных и социально-культурных целей.

Товарно-материальные запасы относятся к текущим активам, так как они обычно продаются или используются в течение одного года или одного операционного цикла. Как правило, они имеются у предприятия в виде:

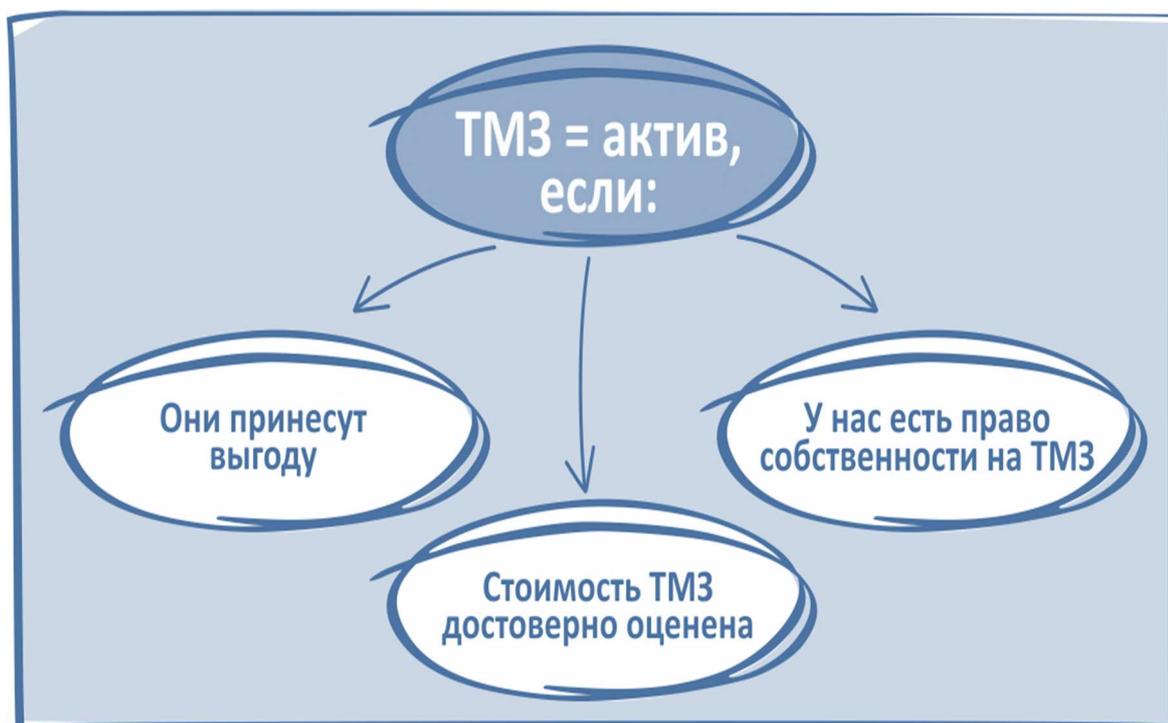


Объекты долгосрочных активов (здания, сооружения, транспортные средства, имущественные (исключительные) права и другие) также могут являться товаром в случаях, если они приобретены с целью перепродажи.

Порядок оценки, признания и учета товарно-материальных запасов определен НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

Товарно-материальные запасы признаются в качестве актива, если:

- ❖ существует уверенность поступления в будущем экономической выгоды, связанной с активом;
- ❖ стоимость актива может быть достоверно оценена;
- ❖ перешло право собственности на него.



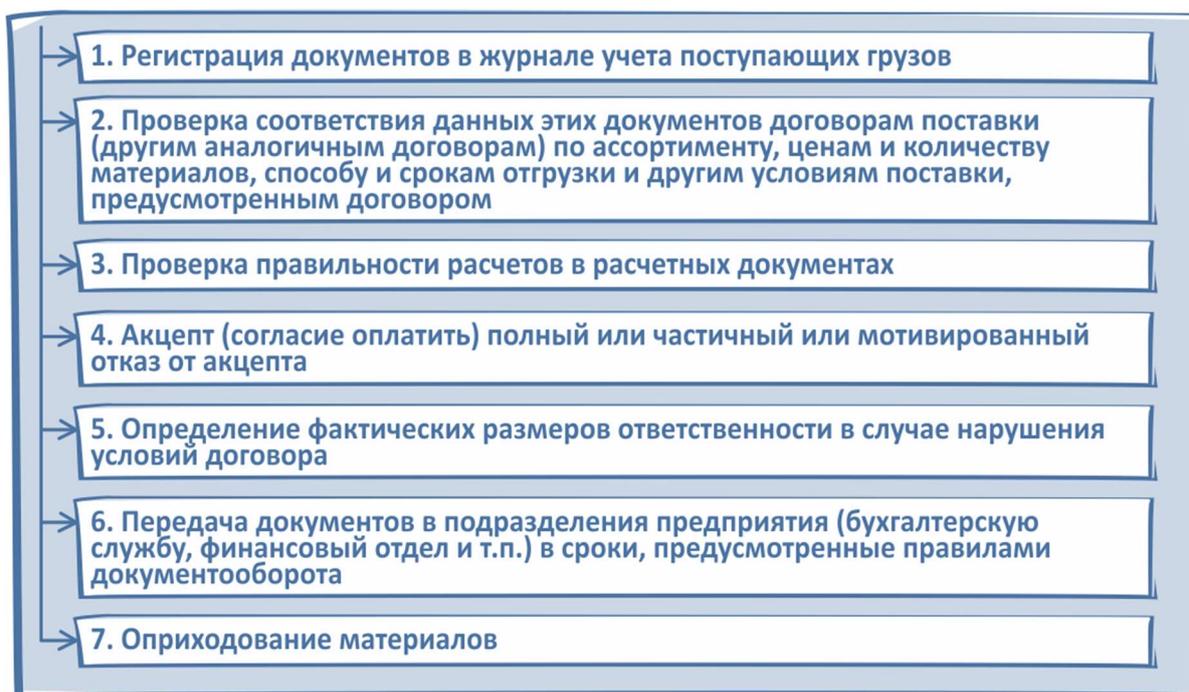
Момент перехода права собственности на товарно-материальные запасы определяется на основании договора поставки (купли-продажи), оговаривающего ее условия.

ТМЗ, по которым право собственности не принадлежит организации, но которые находятся в ее распоряжении в соответствии с условиями договора (например, комиссии или поручения), отражаются на забалансовых счетах по оценке, предусмотренной в договоре.

Для учета движения производственных запасов применяется первичная учетная документация, отвечающая требованиям основных положений по учету производственных запасов и приспособленная для автоматизированной обработки информации.

Предприятие самостоятельно устанавливает порядок приемки, регистрации, проверки, акцептования и прохождения расчетных документов на поступающие материалы. Определяя этот порядок, нужно учитывать условия поставок, транспортировки (доставки до предприятия), организационную структуру предприятия и функциональные обязанности подразделений (отделов, складов) и должностных лиц.

Как правило, при поступлении материалов производятся следующие действия:



Организация документооборота по приему и учету материалов - определение перечня и формы первичных документов (если нет нормативно установленных), порядок их оформления, передачи на исполнение и другие вопросы - определяются учетной политикой предприятия.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары под материалы оформляется на складе **приходным ордером** (форма №М-4) при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству).

На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемку и оприходование материалов можно оформлять, проставляя на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штамп с теми же реквизитами, что и в приходном ордере. В этом случае нужно заполнить реквизиты указанного штампа и поставить очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом, поступающие материалы принимаются на основе **товарно-транспортной накладной** (прил. №№1, 2, 3 к Инструкции, рег. МЮ №1382 от 2.07.2004 г.), получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

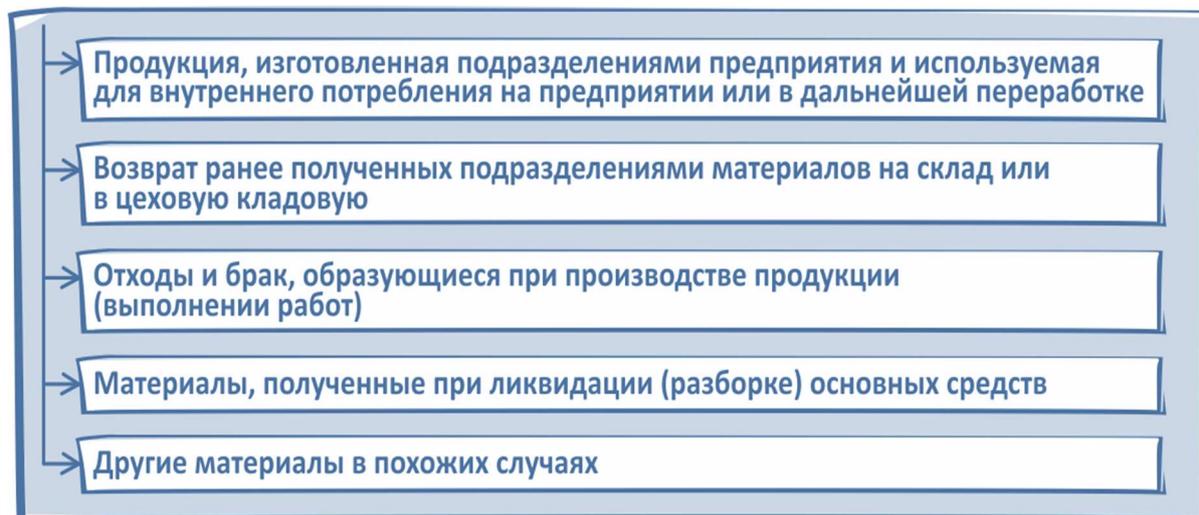
Если обнаружено несоответствие поступивших материалов ассортименту, количеству или качеству, указанным в документах поставщика, или – если качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, протечка жидких материалов и т.д.), приемку должна осуществлять специальная комиссия, которая оформляет ее **актом о приемке материалов** (форма №М-7). В состав комиссии должны быть обязательно включены материально ответственные лица предприятия и представители отправителя (поставщика) или представители незаинтересованной организации.

Если составляется приемный акт, приходный ордер не оформляется. Приемный акт также служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и (или) транспортной организации.

Иногда в интересах производства материалы направляются непосредственно в подразделение предприятия, минуя склад. Такие партии материалов все равно отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение предприятия. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом). Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения, должен быть оформлен распорядительным документом по предприятию.

Материалы, закупленные подотчетными лицами, приходятся на склад в общеустановленном порядке на основании подтверждающих покупку документов (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы на склад могут сдаваться подразделениями. Такая операция оформляется **накладными на внутреннее перемещение материалов** (форма №М-11). Это может быть:



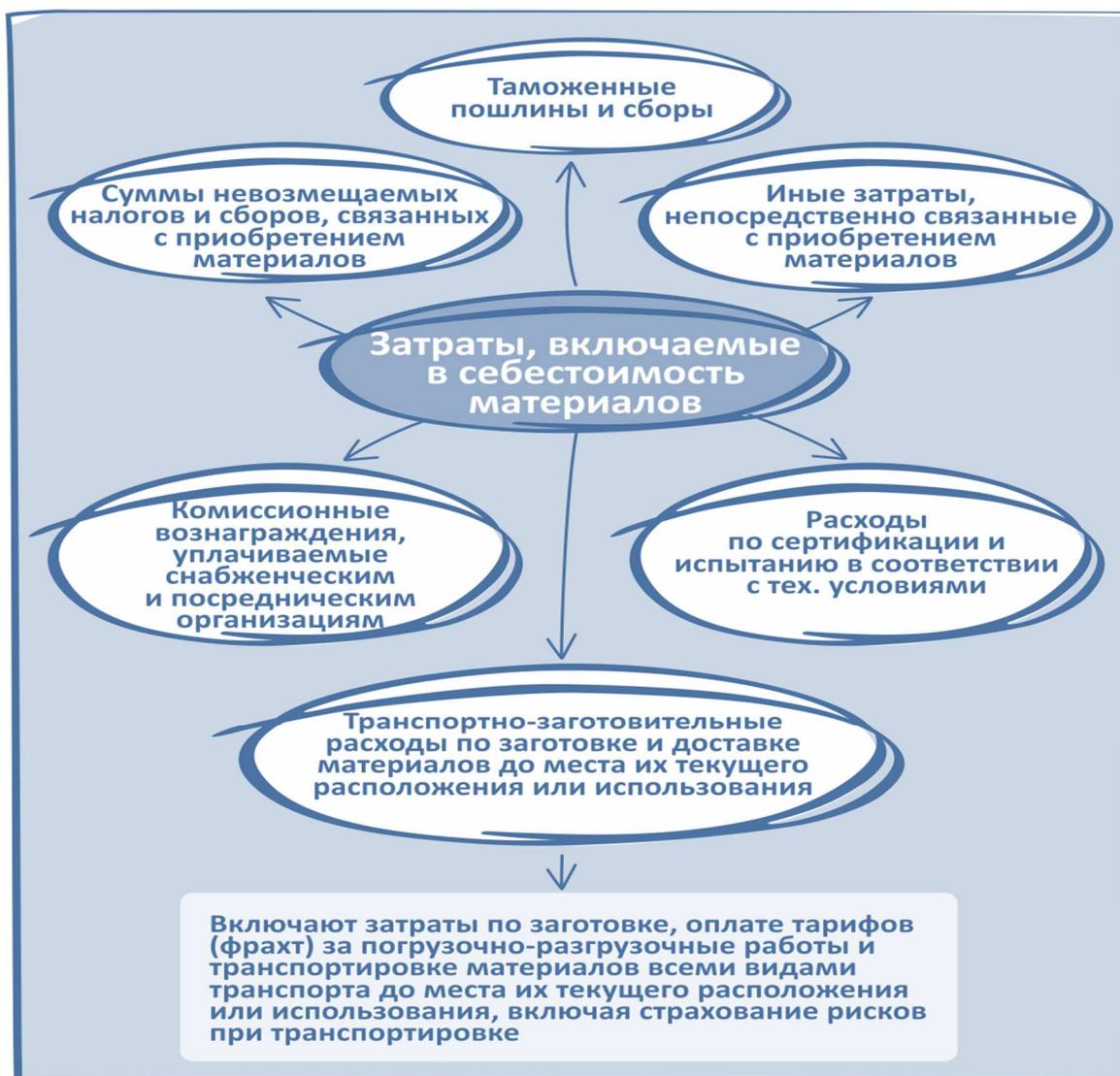
Операции по передаче материалов из одного подразделения предприятия в другое также оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов (форма №М-11).

Приобретенные материалы подлежат включению в баланс **по себестоимости**. Она включает:

- суммы, уплачиваемые поставщику по договору или документам, подтверждающим их приобретение, за вычетом возмещаемых (принимаемых к зачету) налогов;
- затраты, связанные с их приобретением.

Затраты по приобретению материалов определяются на основании первичных документов, подтверждающих их возникновение (товарно-транспортная накладная, счет-фактура, ГТД, инвойс и др.).

Если материалы нуждаются в доработке для дальнейшего использования, затраты на нее также включаются в их себестоимость. При этом доработка может производиться как собственными силами предприятия, так и сторонними организациями. Во втором случае – в расходы по доработке включается стоимость выполненных работ, расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.



Не включаются в себестоимость материалов, а признаются расходами периода расходы:

- По открытию аккредитива, комиссии банка за переводы, комиссии по конвертации валюты при приобретении материалов за иностранную валюту и другие банковские услуги
- По подготовке, регистрации и закрытию контрактов по приобретению материалов
- Другие расходы, не связанные с приобретением материалов

Не включаются в себестоимость материалов проценты за пользование кредитом при приобретении (изготовлении) материалов полностью или частично за счет заемных средств.

Учет материалов **по себестоимости** ведется, как правило, на предприятиях с небольшими объемами производства и небольшим количеством наименований материалов.

При большой номенклатуре используемых материалов, их интенсивном движении внутри предприятия учет материалов может вестись **по учетным ценам**.

Метод оценки материалов предприятие выбирает самостоятельно и отражает в своей учетной политике.



Фактическая себестоимость материалов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РУз и НСБУ № 4.



ИЗМЕНЕНИЕ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

При учете материалов **по себестоимости** все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.



Наличие и движение материалов, поступивших на ответственное хранение, учитывается на забалансовом счете **002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»** в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах или в счетах-фактурах. Такие материалы записываются заведующим складом (кладовщиком) в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не могут расходоваться. Учет ведется по предприятиям, передавшим материалы, видам (сортам) и местам хранения.

Сырье и материалы, полученные для переработки на давальческой основе, учитываются предприятием-переработчиком на забалансовом счете **003 «Материалы, принятые в переработку»**. После их переработки и возврата заказчику продукции переработки стоимость давальческого сырья списывается со счета **003**.

Собственный инвентарь и хозяйственные принадлежности после передачи их в эксплуатацию и списания на затраты учитываются на забалансовом счете **014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»** по местам эксплуатации и материально ответственным лицам. По окончании срока эксплуатации данное имущество списывается с забалансового учета.

5.3. Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии

На производственных предприятиях для хранения материалов создаются как специализированные общезаводские склады,

так и кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который в дальнейшем указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Учет производственных запасов на складе осуществляет заведующий складом, которого принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером. С кладовщиком заключают по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

При отсутствии должности заведующего складом его обязанности могут быть возложены на любого работника с его согласия с обязательным заключением договора о материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации ТМЦ и передачи их по акту.

Движение продукции на складе необходимо тщательно фиксировать. Большую помощь в этом оказывает **первичная документация**.

Первичным называется документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции. Он составляется уполномоченными лицами точно в момент совершения операции, в крайнем случае сразу после ее окончания, и подтверждает, что отгрузка товара состоялась, услуга оказана и т.п. Все это отличает первичку от всех прочих документов по данной операции. К примеру, товарно-транспортная накладная это первичный документ, а контракт на поставку товаров – нет.

К первичной документации относятся все бумаги, сопровождающие товарные единицы при движении от поставщика на склад и со склада – к потребителю.

Первичный документ необходим для отражения в учете любой складской операции. Он является законодательной основой для создания учетной записи. Кладовщик, отвечающий за сохранность материальных ценностей на складе, оперирует этой документацией и предоставляет ее в бухгалтерию для отчетности.



Если товар был доставлен на автомобиле, выписывается *товарно-транспортная накладная*, состоящая из двух составных частей – *транспортной* и *товарной*. К поставке может прилагаться дополнительная документация.

При ж/д перевозках поставку сопровождает *железнодорожная накладная*. Иногда к ней прилагаются, отмечаемые в накладной дополнительные описания заказанного товара, а также иные коммерческие документы. *Счета-фактуры* выписываются в том случае, когда количество продукции небольшое.

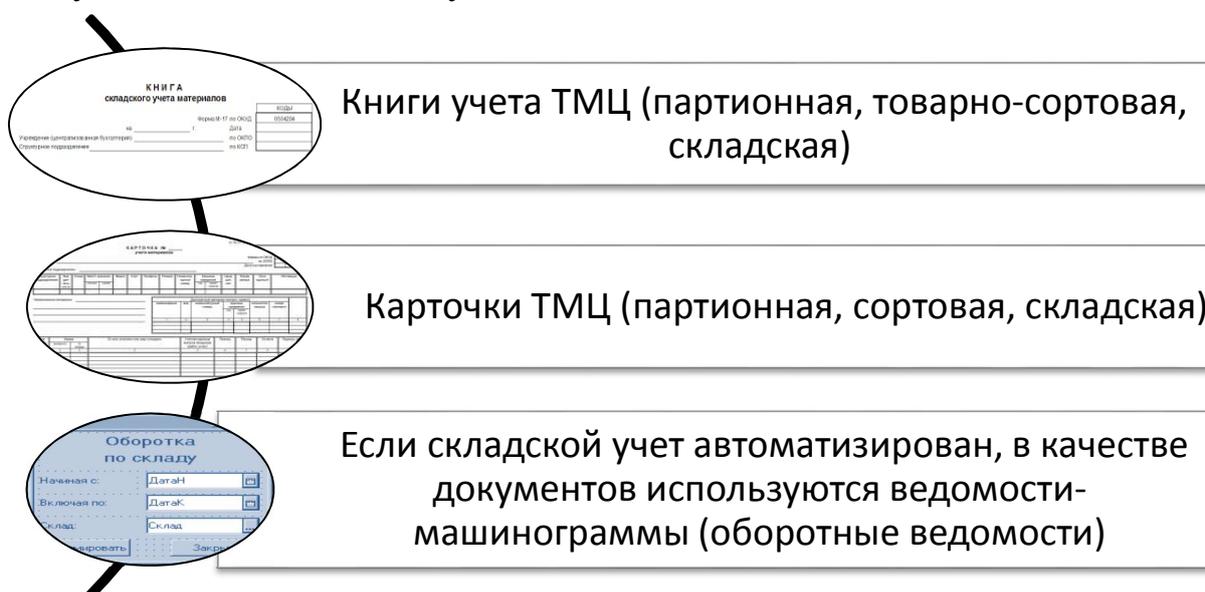
Складской учет товаров необходим для контроля за поступлением, хранением, движением внутри склада, использованием и выбытием товаров и товарной тары. Он ведется в натуральном и стоимостном выражении с использованием товарных приходных и расходных документов. Любое движение товара строго документируется. Продукция отпускается по накладным с указанием ее получателя, даты отгрузки, наименования (артикула), количества и стоимости.

Карточки и книги складского учета

Поскольку производственные условия потребления материалов и их физические свойства могут быть разные, на практике применяются различные системы складского учета: партионная, сортовая аналитическая, партионно-сортовая и сальдовая.

Если основой складского учета на предприятии являются **оборотные ведомости**, в большинстве случаев используются **партионная и сортовая системы учета**.

В зависимости от вида предприятия, его специфики работники склада могут использовать различные виды документов складского учета, такие как:



На мелких предприятиях с ограниченной номенклатурой ТМЦ складской учет материалов ведут в специальных **книгах складского учета**, которые объединяют складской учет и отчетность кладовщика. Каждая запись в такой книге дублируется на двух листах. Один из них отрывной – будет служить отчетом заведующего складом.

В книгу записывают остатки ТМЗ на начало и конец отчетного периода, а также данные о поступлении и выбытии ценностей по каждому документу. Затем первый (отрывной) лист книги со всеми приходными и расходными документами сдают в бухгалтерию, второй – остается в книге. В случае обнаружения ошибок исправления вносятся в оба экземпляра листов книги.

Метод **партионного учета** товарных запасов подразумевает обособленный учет каждой вновь поступившей партии товаров. На каждую партию заводится под соответствующим номером **партионная карта** в двух экземплярах. В ней указываются наименование товара, его артикул, сорт, цена, количество (или вес) товара в партии и дата поступления. Один экземпляр карты остается на складе и выступает в качестве регистра складского учета, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товара в карте указываются дата отпуска, номер расходного документа и

количество отпущенного товара, а в расходном документе одновременно указывается номер партионной карты.

После полного выбытия партии товара ее партионная карта передается в бухгалтерию для проверки. Если выявляется недостача, ее, в зависимости от суммы, либо списывают за счет организации, либо взыскивают с материально ответственного лица, не ожидая общей инвентаризации. Выявленные излишки ценностей приходуются.

На большинстве предприятий пищевого производства, где ежедневно производится много записей по движению материалов, рекомендуется использовать **книгу партионного учета материалов**. Кладовщик открывает в ней счета на каждую партию поступивших материалов. Так как по каждой партии материалов по приходу может быть только одна запись, а по расходу несколько, записи по приходу и расходу производятся в одной графе.

На крупных предприятиях складской учет материалов целесообразно вести не в книгах, а на **карточках складского учета**. Их открывают в бухгалтерии на каждый номенклатурный номер материала и передают на склад. В карточках указывают номер склада, наименование материала, номенклатурный номер, сорт, единицу измерения, учетную цену и т.д. Кладовщики заполняют в них колонки прихода, расхода и остатка материалов в натуральном выражении. Все записи кладовщик производит на основании первичных документов по мере совершения хозяйственных операций. После каждой записи в ней обязательно выводится остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов.

Ведение складского учета материалов на карточках составляет основу **сортового аналитического учета материалов**. При сортовом методе продукция хранится на складе по наименованиям. Для ведения учета, помимо упомянутых карточек, можно использовать **товарные книги сортового учета**, при этом на каждое наименование и сорт ценностей открывается отдельная карта или страница в книге. Каждый

поступивший товар присоединяется к товарам того же наименования.

Сортовой метод учета целесообразно применять при организации хранения ценностей по наименованию и сортам, когда не учитывается время поступления и цена приобретения (поскольку вновь поступившие товары хранятся и учитываются вместе со старыми). Преимущества данного метода – экономичное использование складской площади и возможность более оперативного управления остатками товара, недостаток – сложность выделения товаров одного сорта, поступивших по разным ценам.

Большое значение имеет также и **автоматизация рабочих процессов на складе**. Если складское хозяйство является автоматизированным, в этом случае предпочтение в ведении документации следует отдать **ведомостям-машинограммам**. Они используются в тех же целях, что и карты и книги. С их помощью управлять складским хозяйством можно более эффективно и оперативно.



Партионно-сортовой способ учета предусматривает отдельное хранение каждой партии поступивших на склад товаров, причем внутри партии поступившие товары разбираются по

сортам. Партионно-сортовой способ учета используется при широком ассортименте хранящихся товаров.

Фактическое количество конкретных ТМЦ на складе должно совпадать с остатком, рассчитанным после проведения последней операции в **карточке складского учета**. Несоответствие этих данных свидетельствует о том, что какая-то операция в складском учете не отразилась либо о наличии иных ошибок (например, арифметических) в складском учете.

Сальдовый учет. Данная форма складского учета отличается от предыдущих. Ключевое отличие сводится к тому, что количественный и суммовой учет в разрезе ТМЦ в бухгалтерии не ведется. Оборотные ведомости, соответственно, также не составляются.

При данном виде организации работы склада учет ТМЦ производится в разрезе субсчетов, товарных групп и балансовых счетов, которые используются для учета товарно-материальных ценностей исключительно в денежном выражении. Учет производится материально ответственными лицами. Для данного процесса используется **книга** или **журнал складского учета**.

Заведующие складами на основании первичных приходных и расходных документов должны периодически составлять **отчеты о движении материальных ценностей** и сдавать их в бухгалтерию для проверки и обработки.

Начальники цехов (мастера) составляют **производственные отчеты**. Форма и порядок их составления зависят от отраслевых особенностей, производственных мощностей предприятий, степени автоматизации учетно-вычислительных работ и других факторов. Но все они так или иначе составляются в двух экземплярах, имеют общие черты и назначение:

1. Отчеты составляются в натуральном выражении;
2. Во всех отчетах указываются остатки материальных ценностей на начало и конец отчетного периода, а также их движение.

В производственных отчетах наряду с фактическим расходом материалов также указывают их расход по норме. Первый экземпляр отчета с приложенными документами остается в бухгалтерии, второй с распиской бухгалтера возвращается материально

ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета с документами.

Бухгалтерия проверяет поступившие отчеты, обращая внимание на правильность оформления документов, законность и целесообразность операций; соответствие дат документов периоду, за который составлен отчет; правильность перенесения остатков с предыдущего отчета. Затем проверяются итоги по приходу/расходу и точность определения остатков материалов на конец отчетного периода.

Если в отчете обнаружены ошибки, он возвращается материально ответственному лицу для исправления. Факт проверки и приемки отчета подтверждается подписью бухгалтера.

Прием и отпуск материалов со склада. От поставщика ТМЦ поступают на склад с товаросопроводительными документами по всем правилам перевозки грузов. На складе их принимает завскладом или кладовщик. Он проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов по документам поставщика (счет-фактура, платежное требование, спецификация, товарно-транспортная накладная). При полном соответствии кладовщик выписывает приходный ордер.

Если между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика обнаруживаются расхождения, приходный ордер не выписывается, вместо него составляется акт о приемке материалов. Это делает специальная комиссия с обязательным участием представителя поставщика или незаинтересованной организации, заведующего складом и представителя отдела снабжения.

При внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при передаче из производства неиспользованных материалов составляются **накладные на внутреннее перемещение**.

Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные (изготовление продукции) и хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализацию излишков.

Расходный складской ордер не является обязательным документом, предприятие само решает, использовать его или нет. Вместо него в учете могут использоваться другие документы (требования, лимитно-заборные карты, накладные и др.).

Однократный, редко повторяющийся отпуск материалов оформляется требованиями, которые выписываются потребителями: цехами, отделами, участками.

При систематическом отпуске материалов расход оформляется лимитно-заборной картой. Плановый отдел заранее проставляет в ней лимит отпуска материала цеху или участку на один месяц. Один экземпляр карты до начала месяца передается цеху (участку) – потребителю, второй – на склад. При отпуске материалов кладовщик будет расписываться в экземпляре цеха, а получатель в экземпляре кладовщика.

После каждого отпуска кладовщик проставляет в карте остаток неиспользованного лимита. Сверхлимитный отпуск оформляется требованием.

Отпуск материалов в производство в тех случаях, когда производитель работ сам является материально ответственным лицом, отражается в материальном отчете без оформления лимитно-заборных карт.

Возврат неиспользованных в производстве материалов, их перемещение с одного склада на другой и реализация другим организациям или лицам оформляются накладными.

Работники складов независимо от занимаемой должности не могут отпускать материальные ценности по каким-либо другим документам, запискам или устным распоряжениям. Нельзя отпускать материалы, поступившие на склад, но не оформленные приходными документами.

Приходные и расходные документы оформляются в день совершения операции.

Если выявлены бракованные материалы, то составляется **акт на списание**. *Комиссия с участием материально ответственных лиц:*

- ❖ осматривает материалы и устанавливает причины их непригодности к использованию;
- ❖ выявляет виновных;
- ❖ определяет возможности использования брака в других целях;
- ❖ составляет акт на списание материалов;
- ❖ совместно со специалистами оценивает рыночную стоимость материалов, контролирует утилизацию брака.

5.4. Учет поступления материалов

Как говорилось уже выше для ведения своей производственной и хозяйственной деятельности предприятие приобретает товарно-материальные запасы.

При учете материалов **по себестоимости**, все включаемые в нее затраты по приобретению материалов аккумулируются на субсчетах группы **1000 «Материалы»**. В сумме эти затраты формируют фактическую себестоимость купленных материалов.

При поступлении на предприятие материальные ценности могут учитываться двумя способами:

➤ по фактической себестоимости (зачастую так оно и происходит);

➤ по учетным ценам.

Бухгалтерские проводки, отражающие ее формирование, выглядят так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражается зачет НДС по приобретенным материалам:	
Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации):	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6990	«Прочие обязательства»

При учете материалов по учетным ценам используются дополнительные счета **1510 «Заготовление и приобретение материалов»** и **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

При учете материалов по учетным ценам ежемесячно рассчитываются суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от их стоимости по указанным ценам. Отклонения учитываются на счете **1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

По дебету счетов группы **1000** материалы отражаются по учетным ценам, а на счете **1610** показывается разница между учетной ценой и фактической себестоимостью материалов.

В качестве вспомогательного используется счет **1510 «Заготовление и приобретение материалов»**. По его дебету формируется фактическая себестоимость материалов, а по кредиту – учетная цена. Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета **1510** на счет **1610**.

Накопленные на счете **1610** дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются) по дебету счетов учета производственных затрат.

Дебетовое сальдо по счету **1610** в конце отчетного месяца списывается на те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

The diagram shows a mathematical formula for calculating the sum of deviations. It consists of two rows of terms in boxes, with plus signs between them, and a multiplication sign to the right of the second row. The first row contains: 'Дебетовое сальдо по счету 1610 на начало месяца' followed by a plus sign, 'Оборот по дебету счета 1610 за месяц'. The second row contains: 'Дебетовое сальдо счета 1000 на начало месяца' followed by a plus sign, 'Оборот по дебету счета 1000 за месяц'. To the right of the second row is a multiplication sign 'X' followed by a box containing 'Оборот по кредиту счета 1000 за месяц'.

$$\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо по} \\ \text{счету 1610 на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот по} \\ \text{дебету} \\ \text{счета 1610} \\ \text{за месяц} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array}$$
$$\left(\begin{array}{l} \text{Дебетовое сальдо} \\ \text{счета 1000 на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по дебету} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Оборот} \\ \text{по кредиту} \\ \text{счета 1000} \\ \text{за месяц} \end{array}$$

Пример. Предприятие – плательщик НДС отражает стоимость материалов по учетным ценам. По состоянию на начало месяца в учете числились:

✓ остаток материалов на складе (сальдо счета 1000) – 300 тыс. сумов;

✓ дебетовое сальдо по счету 1610 – 20 тыс. сумов.

В течение месяца были оприходованы материалы по учетным ценам на 500 тыс. сумов. Согласно расчетным документам поставщика фактическая их себестоимость составила 720 тыс. сумов, в том числе НДС – 120 тыс. сумов. Списано в основное производство материалов на 400 тыс. сумов по учетным ценам.

Фактическая себестоимость поступивших материалов составляет 600 тыс. сумов (720 000 – 120 000). В нее не включается сумма НДС (п. 13 НСБУ №4), так как предприятие принимает ее к зачету на основании счета-фактуры поставщика (ст. 218 НК).

Учетная цена материалов – 500 тыс. сумов. Таким образом, образуется перерасход в размере 100 тыс. сумов (600 000 – 500 000), который списывается в дебет счета 1610.

В конце отчетного месяца дебетовое сальдо по счету 1610 списывается на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материалы, пропорционально стоимости материалов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Так как часть материалов на 400 тыс. сумов была списана в производство, то и сумма отклонения по ним списывается со счета 1610 на счет 2010 «Основное производство».

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по приведенной выше формуле. В данном примере она составит 60 тыс. сумов:

$(20\ 000 + 100\ 000) : (300\ 000 + 500\ 000) \times 400\ 000 = 60\ 000$ сумов.

Кредитовое сальдо по счету **1610** сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции со счетами, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумма отклонений, подлежащая списанию, рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{c}
 \boxed{\text{Сумма отклонений}} = \frac{\left(\begin{array}{c} \boxed{\text{Кредитовое сальдо по счету 1610 на начало месяца}} + \boxed{\text{Оборот по кредиту счета 1610 за месяц}} \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{c} \boxed{\text{Дебетовое сальдо счета 1000 на начало месяца}} + \boxed{\text{Оборот по дебету счета 1000 за месяц}} \end{array} \right)} \times \boxed{\text{Оборот по кредиту счета 1000 за месяц}}
 \end{array}$$

В случаях продажи ненужных или излишних материалов относящаяся к ним сумма отклонений списывается с кредита счета **1610** в дебет счета **9220 «Выбытие прочих активов»**.

В конце каждого месяца дебетовое сальдо по счету **1610** списывается (а кредитовое – сторнируется) на те счета, на которые были списаны израсходованные материалы, пропорционально их стоимости:

Оприходуются фактически поступившие материалы по учетным ценам:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»

Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (превышение):	
Дт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»
Кт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»

Отражаются отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены (снижение):	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 1610	«Отклонения в стоимости материалов»

Отражается покупная стоимость материалов на основании подтверждающих документов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются транспортные расходы, связанные с приобретением материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются услуги посредников при приобретении материалов:	
Дт 1510	«Заготовление и приобретение материалов»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Материалы, приобретенные с предусмотренными договором **денежными скидками** (уменьшение обычной продажной цены), например, в результате досрочной оплаты, должны быть оприходованы по стоимости без учета скидок (п. 13 НСБУ №4).

В бухучете приобретение материалов со скидками отражается так:

Отражается покупная стоимость материалов на основании счета-фактуры поставщика:	
Дт 1000	«Материалы» - на стоимость без учета скидок
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»» - на сумму, подлежащую оплате
Кт 9390	«Прочие операционные доходы» - на сумму скидки

Денежные скидки не уменьшают стоимость приобретенных материалов. Сумма таких скидок относится на результат финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором она возникла.

В счете-фактуре поставщик должен отразить стоимость материалов без скидки, сумму скидки и стоимость с учетом скидки. Покупатель оприходует материалы по стоимости **без**

учета скидки, примет к зачету сумму НДС, которую фактически уплатил, а сумму скидки включит в прочий операционный доход отчетного периода.

При приобретении материалов **в рассрочку** они приходуются по стоимости **без учета процентов за рассрочку платежа**. Разница между стоимостью материалов без учета рассрочки и общей суммой платежей признается **финансовым расходом** (а именно, затратами по процентам).

Она отражается по дебету счета **9610 «Расходы в виде процентов»** на протяжении периода рассрочки платежа в зависимости от удельного веса текущего платежа в общей сумме платежей (п. 13 НСБУ №4).

Себестоимость материалов, приобретенных **за иностранную валюту**, определяется в суммах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ на дату оформления таможенной декларации (ГТД) и документов, подтверждающих затраты, связанные с приобретением материалов (п. 14 Положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, рег. МЮ №1411 от 17.09.2004 г.).



Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении материалов через таможенную границу Узбекистана, включают в себя (ст. 289 Таможенного кодекса):

- Таможенную пошлину;
- Налог на добавленную стоимость;
- Акцизный налог;
- Таможенные сборы.

Сумма НДС по импортируемым материалам включается в их покупную стоимость, если предприятие не является плательщиком НДС, и принимается к зачету (ст. 218 НК с учетом положений ст.ст. 219 и 221 НК), если предприятие – плательщик НДС.

Акцизный налог включается в покупную стоимость импортированных материалов, если они в дальнейшем не будут использованы как сырье для производства подакцизных товаров. В противном случае акцизный налог принимается к вычету (ст. 237 НК).

Себестоимость материалов, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), определяется исходя из их текущей стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 19 НСБУ №4). Если при их получении предприятие понесло затраты (к примеру, обеспечило доставку материалов за свой счет), такие затраты увеличат себестоимость безвозмездно полученных материалов.

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление материалов отражается так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Бонусы, связанные с безвозмездной передачей покупателю каких-либо материалов при выполнении им определенных договорных условий, покупатель также рассматривает как безвозмездно полученное имущество и приходит его по рыночной стоимости.

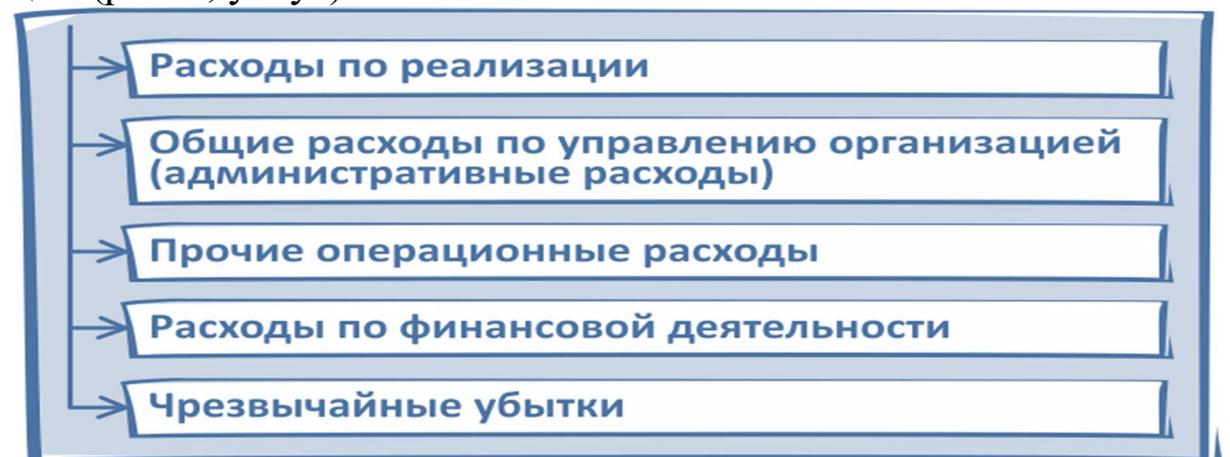
Например, при покупке 100 тыс.кв.м ткани покупателю подарили набор игл рыночной стоимостью 20 тыс. сумов. Данный набор игл должен быть оприходован по этой стоимости как безвозмездно полученное имущество.

Себестоимостью материалов, **изготовленных самим предприятием**, признается их производственная себестоимость (п. 27 НСБУ №4).

В нее включаются (п. 1 Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.):



Не включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг):



Материалы, созданные самим предприятием, приходятся так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 2010 «Основное производство»;

Кт 2310 «Вспомогательное производство».

Выявленные при инвентаризации неучтенные материалы (излишки) оцениваются по текущей стоимости этих или аналогичных материалов, действующей на момент обнаружения излишков (п. 25 НСБУ №4).

Излишки включаются в инвентаризационную опись и отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовой финансовой отчетности. По каждому факту обнаружения излишних материалов должны быть установлены причины и виновные лица.

Оприходование материалов, выявленных в излишках при инвентаризации, отражается так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 9390 «Прочие операционные доходы».

Поступление материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал. Соучредитель предприятия может внести свою долю в уставный фонд не деньгами или основными средствами, а, к примеру, материалами.

Их стоимость в этом случае определяется по согласованию со всеми учредителями (участниками) и, если нужно, подтверждается оценкой независимого эксперта (п. 18 НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег. МЮ №1595 от 17.07. 2006 г.).

Порядок оценки неденежных вкладов в уставный капитал предприятия зависит от его организационно-правовой формы.

Если материалы вносятся в качестве вклада в уставный капитал *общества с ограниченной ответственностью (ООО)*, их стоимостная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества (ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-II от 6.12.2001 г.).

При внесении материалов в качестве вклада в уставный капитал *акционерного общества (АО)* если номинальная (т.е. – первоначально установленная при выпуске) стоимость приобретаемых таким способом акций и других ценных бумаг общества составляет более 200 МРЗП, денежную оценку вносимых материалов должна подтвердить оценочная организация (ст. 31 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров (новая редакция)» №223-I от 26.04. 1996 г.).

Если получение материалов в счет вклада связано с затратами (доставка, обработка и т.п.), их себестоимость увеличивается на сумму этих затрат.

Оприходование материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал предприятия, отражается так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

При получении неденежного вклада в УК получатель - плательщик НДС имеет право зачесть сумму налога, указанную в счете-фактуре (или заменяющих его документах) учредителем (участником), вносящим имущество. Зачет производится при соблюдении условий, установленных статьей 218 НК (с учетом положений ст. 219 и ст. 221).

Сумма НДС, относимая в зачет, отражается так:

Дт 4400 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (по видам)»;

Кт 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Поступление материалов от подотчетных лиц. Материалы, поступившие от подотчетных лиц, приходуются на основании документов, подтверждающих покупку (счет, кассовый чек магазина, квитанция к приходному кассовому ордеру, чек терминала - если оплата за материалы произведена корпоративной пластиковой картой, акт закупки – если материалы закупаются на рынке или у населения за наличный расчет и т.п.). Акт закупки составляется в произвольной форме, подписывается подотчетным лицом, уполномоченными работниками (или комиссией) и утверждается руководителем предприятия.

Подтверждающие покупку документы прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Оприходование материалов от подотчетных лиц отражается так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 4230 «Авансы выданные на общехозяйственные расходы»;

Кт 4290 «Прочие авансы выданные персоналу».

Если подотчетное лицо потратило на закупку больше, чем получило в подотчет, на эту разницу у предприятия появляется «задолженность подотчетным лицам», отражаемая на счете **6970 «Задолженность подотчетным лицам».**

Поступление материалов в результате выбытия основных средств. Материалы на склад могут поступать в результате полной или частичной ликвидации основных средств. После демон-

тажа ликвидируемого объекта все пригодные материалы приходятся по утвержденному акту о ликвидации основных средств (форма №ОС-4). Для этого бухгалтерия предприятия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации (прил. №3 к Положению о порядке списания с баланса стоимости основных средств, рег. МЮ №1401 от 29.08.2004 г.).

Все узлы, детали и прочие материалы, годные для ремонта другого основного средства, приходятся на счета группы **1000 «Материалы»** по их текущей стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Ее должна установить комиссия по ликвидации основных средств (п. 19 НСБУ №4).

Все непригодное приходится как вторичное сырье (металлолом, ветошь или дрова) и либо используется по усмотрению предприятия (ветошь, дрова), либо приходится по цене их обязательной сдачи уполномоченным заготовителям (лом черных, цветных и драгметаллов).

Стоимость полученных материалов учитывается при определении финансового результата от ликвидации основного средства в качестве дохода.

Оприходование материалов, полученных при выбытии основных средств, отражается так:

Дт 1000 «Материалы»;

Кт 9210 «Выбытие основных средств».

Поступление материалов по договору займа. По договору займа займодавец передает материалы в собственность заемщику, который обязуется возвратить ему одновременно или в рассрочку такое же количество материалов того же рода и качества (сумму займа).

Договор займа должен быть заключен в простой письменной форме. Так как право собственности на материалы передается предприятию-заемщику, он должен их оприходовать и отразить на балансовых счетах учета материалов.

Если заем получен на срок до 12 месяцев, он считается краткосрочным и отражается на счете **6820**. Заем, полученный на больший срок, считается долгосрочным и отражается на счете **7820**.

Отражается оприходование материалов по договору займа:	
Дт счетов группы 1000	«Материалы»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»
Отражается зачет НДС (если заемщик и займодавец – плательщики НДС):	
Дт 4410	«Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 7820	«Долгосрочные займы»

5.5. Учет выбытия материалов

Материалы могут выбывать с предприятия при их продаже, дарении, передаче в заем или в уставный капитал другой компании. Наконец, они могут списываться в результате порчи или утери.

Учет реализации материалов. Лишние или неиспользуемые материалы (так называемый «неликвид») продаются по ценам, определяемым по соглашению сторон (продавца и покупателя) с учетом физического состояния материалов.

Как правило, продажа материалов оформляется в следующем порядке:

- ✚ на основании заключенного договора купли-продажи и представленной покупателем доверенности отдел снабжения или сбыта, завскладом или другое должностное лицо, выполняющее аналогичные функции, выписывает **накладную на отпуск материалов на сторону** (форма №М-15);

✚ на основании накладной, на отпуск материалов на сторону бухгалтерия оформляет **счет-фактуру** – электронный или в бумажном виде;

✚ вместо двух документов – накладной на отпуск материалов на сторону и счета-фактуры может быть оформлен один документ – **накладная-счет-фактура**.

Продажа материалов на сторону показывается в бухгалтерском учете как выбытие прочих активов на счете 9220 «Выбытие прочих активов».

В зависимости от принятого способа учета материалов при выбытии используются счета группы **1000 «Материалы», 1510 «Заготовление и приобретение материалов», 1610 «Отклонения в стоимости материалов»**.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи определяется вычитанием из дохода от выбытия материалов их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием (п. 50 НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Расходы, связанные с выбытием, на финрезультат не влияют.

Предприятия – плательщики НДС при реализации материалов налогооблагаемый оборот по НДС определяют как стоимость реализуемых материалов без включения в нее НДС (ст. 204 НК).

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует излишки строительных материалов, оставшиеся после строительства объекта, за 300 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 200 тыс. сумов.

НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (300 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $300 \times 20 : 120 = 50$ тыс. сумов.

Если материалы будут реализованы по цене приобретения, НДС рассчитывается исходя из этой цены: $200 \times 20\% = 40$ тыс. сумов, и покупателю будет предъявлено к оплате 240 тыс. сумов.

При продаже импортированных материалов налогооблагаемая база по НДС определяется точно так же. Но она не может быть ниже стоимости, принятой для исчисления НДС при их импорте.

Если реализуемые материалы ранее были получены безвозмездно, и НДС по ним не был принят к зачету, налогооблагаемая база по НДС определяется как положительная разница между стоимостью их реализации и балансовой стоимостью, включающая в себя сумму НДС.

В таком же порядке определяется налогооблагаемая база по НДС и по реализации материалов, приобретенных ранее для использования в операциях, приводящих к появлению невычитаемых расходов, предусмотренных ст. 147 НК.

Если материалы реализуются по цене ниже, чем приобретались (с учетом затрат, связанных с их приобретением), налогооблагаемая база по НДС определяется исходя из цены приобретения (с учетом затрат, связанных с приобретением). Однако в счете-фактуре, выставленном покупателю, отражается договорная цена реализации.

Отражается реализация материалов:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Кт 1610	«Отклонение в стоимости материалов»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается прибыль от реализации материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражается убыток от реализации материалов:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует неликвиды, оставшиеся на складе после изменения ассортимента выпускаемой продукции.

Цена их реализации с учетом НДС согласно договору купли-продажи – 3 000 тыс. сумов. Себестоимость данных материалов составляет 4 000 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости реализации (3 000 тыс. сумов), включающей в себя НДС: $3\,000 \times 20 : 120 = 500$ тыс. сумов.

В счете-фактуре указывается эта же сумма (стоимость поставки 2 500 тыс. сумов, НДС 500 тыс. сумов, стоимость поставки с учетом НДС 3 000 тыс. сумов), несмотря на то, что себестоимость материалов выше (4 000 тыс. сумов).

Разница между начисленной суммой НДС ($4\,000 \times 20\% = 800$ тыс. сумов) и суммой, уплаченной покупателем (500 тыс. сумов), – 300 тыс. сумов погашается за счет самого предприятия-продавца.

В бухучете реализация излишних или неиспользуемых материалов отражается так:

Безвозмездная передача материалов по договору дарения также оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) и счетом-фактурой.

Финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов складывается из их балансовой стоимости и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с выбытием (п. 50 НСБУ №4). Связанные с выбытием расходы на финансовый результат не влияют.

Для предприятий – плательщиков НДС стоимость безвозмездно передаваемых материалов является объектом обложения НДС (п. 1 части первой ст. 199 НК). Налогооблагаемая база определяется исходя из их себестоимости. Плательщиком НДС при безвозмездной передаче является передающая сторона.

В бухучете безвозмездная передача материалов отражается так:

Списывается стоимость безвозмездно передаваемых материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Начисляется НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается убыток от безвозмездной передачи:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

При передаче материалов в качестве вклада в УК другой компании оформляется счет-фактура. Предприятие-учредитель отражает выбытие материалов по кредиту счетов группы 1000 «Материалы» по их балансовой стоимости.

Финансовым результатом в этом случае будет разница между оценкой вклада, отраженной по счетам группы 0600 «Долгосрочные инвестиции», и стоимостью переданных материалов. Он отражается по кредиту счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» или дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы». Расходы, связанные с выбытием, на финансовый результат не влияют.

Для предприятий – плательщиков НДС материалы, передаваемые в качестве вклада в уставный капитал других предприятий, являются объектом обложения НДС. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости передаваемых материалов без включения НДС (ст.ст. 199 и 204 НК).

В бухучете передача материалов в счет вклада в уставный капитал другого предприятия отражается так:

Отражается вклад в уставный капитал материалами по оценочной стоимости:	
Дт 0600	«Долгосрочные инвестиции»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Отражается начисление НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражается разница между фактической стоимостью материалов и стоимостью вклада (прибыль):	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражается разница между фактической стоимостью материалов и стоимостью вклада (убыток):	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»

Пример. Предприятие - плательщик НДС, в счет вклада в уставный капитал другого предприятия (ООО) передает материалы, балансовая стоимость которых составляет 20 000 тыс. сумов. По договору между учредителями материалы оценены в 25 000 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости, по которой передаются материалы, т.е. из 25 000 тыс. сумов: $25\ 000 \times 20 : 120 = 4\ 167$ тыс. сумов.

Пример. Предприятие - плательщик НДС, в счет вклада в уставный капитал другого предприятия (ООО) передает материалы, балансовая стоимость которых составляет 25 000 тыс. сумов. По договору между учредителями материалы оценены в 20 000 тыс. сумов. НДС рассчитывается исходя из стоимости, по которой передаются материалы, т.е. из 20 000 тыс. сумов: $20\ 000 \times 20 : 120 = 3\ 333$ тыс. сумов.

По договору займа займодавец передает материалы в собственность заемщику, который обязуется возвратить займодавцу единовременно или в рассрочку такое же количество материалов того же рода и качества (сумму займа).

Договор займа должен быть заключен в простой письменной форме, если стороной в договоре является юридическое лицо. Так как право собственности на материалы переходит от займодавца к заемщику, займодавец должен списать их с баланса по фактической себестоимости.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от выбытия материалов по договору займа определяется вычитанием из дохода от выбытия балансовой стоимости материалов и косвенных налогов (НДС, акцизный налог), связанных с их выбытием (п. 50 НСБУ №4).

Для предприятий – плательщиков НДС передача материалов по договору займа является оборотом, облагаемым НДС (п. 1 части первой ст. 199 НК). Налогооблагаемой базой является стоимость материалов без включения в нее НДС (ст. 204 НК).

Если заем выдан на срок до 12 месяцев, он считается краткосрочным и отражается на счете 5830 «Краткосрочные займы выданные». Если же срок займа превышает 12 месяцев, займ – долгосрочный.

В бухучете предприятия – займодавца передача материалов по договору займа отражается так:

Отражается передача материалов в качестве займа:	
Дт 5830	«Краткосрочные займы выданные»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Отражается начисление НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Возврат заемщиком материалов по договору займа учитывается аналогично передаче материалов займодавцем. **Финансовый результат** от выбытия материалов определяется вычитанием из стоимости, по которой они передаются заемщиком (суммы займа), балансовой стоимости материалов и косвенных налогов, связанных с их выбытием.

Для предприятий – плательщиков НДС возврат материалов по договору займа также является оборотом, облагаемым НДС (п. 1 части первой ст. 199 НК). Налогооблагаемой базой будет стоимость передаваемых по договору займа материалов без включения в нее НДС (ст. 204 НК). Однако если себестоимость возвращаемых материалов окажется выше, чем полученных, НДС исчисляется исходя из себестоимости (цены приобретения) возвращаемых материалов (часть вторая ст. 204 НК), а разница в суммах НДС относится на расходы периода.

В бухучете предприятия – заемщика возврат материалов по договору займа отражается так:

Отражается возврат материалов по договору займа:	
Дт 6820	«Краткосрочные займы»
Кт 9220	«Выбытие прочих активов»
Списывается стоимость материалов, возвращаемых займодателю:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 1000	«Материалы»
Отражается начисление НДС:	
Дт 9220	«Выбытие прочих активов»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Отражается разница между фактической стоимостью материалов и суммой займа (прибыль):

Дт 9220 | «Выбытие прочих активов»

Кт 9320 | «Прибыль от выбытия прочих активов»

Отражается разница между фактической стоимостью материалов и суммой займа (убыток):

Дт 9430 | «Прочие операционные расходы»

Кт 9220 | «Выбытие прочих активов»

Пример. По договору займа сроком на 6 месяцев предприятие получило материалы. Сумма займа составляет 1 800 тыс. сумов, в т.ч. НДС – 300 тыс. сумов. По окончании срока займа аналогичные материалы были возвращены займодавцу, цена их приобретения составила 1 440 тыс. сумов, в т.ч. НДС – 240 тыс. сумов. Финансовым результатом от выбытия возвращаемых материалов будет прибыль в сумме 300 тыс. сумов ($1\ 800 - 300 - 1\ 200$). НДС должен быть рассчитан исходя из суммы займа: $1\ 800 \times 20 : 120 = 300$ тыс. сумов. Эта же сумма займа должна быть отражена и в счете-фактуре при его возврате.

Пример. По договору займа сроком на 6 месяцев предприятие получило материалы. Сумма займа составляет 1 800 тыс. сумов, в т.ч. НДС – 300 тыс. сумов. По окончании срока займа аналогичные материалы были возвращены займодавцу, однако цена их приобретения составила уже 2 100 тыс. сумов, в т.ч. НДС – 350 тыс. сумов. Финансовым результатом от выбытия возвращаемых материалов будет убыток в сумме 250 тыс. сумов ($1\ 800 - 300 - 1\ 750$). В счете-фактуре на возврат займа также указывается сумма займа, предусмотренная в договоре, т.е. 1 800 тыс. сумов, в т.ч. НДС – 300 тыс. сумов. Но в бухучете предприятие отразит начисление НДС исходя из цены приобретения возвращаемых материалов, т.е. 350 тыс. сумов.

Если займодавец – плательщик НДС, то при передаче материалов заемщику – неплательщику этот налог начисляется в установленном порядке. Однако при возврате материалов

принять его к зачету займодавец не сможет, т.к. заемщик будет оформлять счет –фактуру без НДС.

Списание материалов по результатам инвентаризации. непригодность материалов по причине их физического или морального устаревания обычно выявляется в ходе инвентаризации.

Необходимую информацию для принятия руководством решения о списании материалов должна подготовить комиссия с участием материально ответственных лиц.

Комиссия осматривает материалы, устанавливает причины их непригодности, выявляет лиц, по вине которых материалы оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению (если такие лица есть), определяет возможность использования материалов в других целях и, наконец, составляет акт на списание материалов (по каждому материально ответственному лицу). Комиссия совместно со специалистами может оценить рыночную стоимость материалов, если это необходимо, а также контролирует их утилизацию.

В акте на списание материалов указываются:

The diagram consists of a large blue-bordered box containing seven horizontal white bars, each with a blue arrow pointing to the right and a blue text label. The labels are: 1. Наименование списываемых материалов и их отличительные признаки; 2. Количество; 3. Фактическая себестоимость; 4. Установленный срок хранения; 5. Дата (месяц, год) поступления материалов; 6. Причина списания; 7. Информация о взыскании материального ущерба с виновных лиц.

Акт утверждается руководителем предприятия или лицом, им уполномоченным.

Если виновные лица установлены, списание материалов отражается так:

Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»
Отражаются обязательства виновных лиц по возмещению материального ущерба (по рыночной стоимости материалов):	
Дт 4730	«Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость выше фактической):	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 9320	«Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражается разница между рыночной стоимостью непригодных материалов, подлежащей взысканию с виновных лиц, и их фактической стоимостью (рыночная стоимость ниже фактической):	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Если лица, виновные в непригодности материалов, не установлены, списание отражается так: Списывается фактическая стоимость материалов:	
Дт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кт 1000	«Материалы»
Отражается убыток от списания непригодных материалов:	
Дт 9430	«Прочие операционные расходы»
Кт 5910	«Недостачи и потери от порчи ценностей»

Материалы, утраченные при стихийных бедствиях либо израсходованные при ликвидации их последствий, списываются по фактической себестоимости в дебет счета 9720 «Чрезвычайные убытки». **Стихийными** признаются чрезвычайные, непредотвратимые и непредвиденные события, вызванные природными явлениями (землетрясение, оползень, ураган, засуха и др.) (ст. 22 НК).

Остатки материалов, утративших свои потребительские свойства (отходы), передаются на переработку, утилизацию или захоронение специализированным предприятиям.

Предприятия должны вести учет токсичных и нетоксичных отходов. Их перечень указан в приложениях № 2 и 3 Положения о порядке осуществления государственного учета и контроля в области обращения с отходами (прил. к ПКМ № 295 от 27.10.2014 г.).

НДС, ранее отнесенный в зачет по непригодным материалам, подлежит исключению из зачета (корректировке) (ст. 220 НК):

СТОРНО на сумму НДС, ранее принятую к зачету:	
Дт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Отражается корректировка НДС:	
Дт 1000	«Материалы»
Кт 6010	«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»

Если потери материалов не превышают норм убыли, установленных уполномоченным органом или самим налогоплательщиком, корректировать НДС не нужно.

5.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки

При определении оценки фактической себестоимости списываемых в производство материальных ресурсов следует руководствоваться положениями НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).



По каждой группе (виду) материалов следует применять только один способ определения стоимости в течение отчетного периода, закрепив это в учетной политике предприятия.

Оценка по себестоимости каждой единицы

Отпускаемые материалы оцениваются по себестоимости каждой единицы запаса, если каждая единица уникальна, они не могут заменять друг друга или подлежат особому учету (предметы искусства, драгметаллы, драгоценные камни, радиоактивные вещества).

Оценка по средневзвешенной стоимости (AVECO)

По методу средневзвешенной стоимости (AVECO) стоимость каждой единицы определяется из средневзвешенной стоимости сходных единиц на начало периода и приобретенных или произведенных в течение периода.

Рассмотрим применение метода АВЕСО при использовании непрерывной и периодической системы учета.

При использовании **системы непрерывного учета** (по ходу каждой поставки) на балансовых счетах учета ТМЗ подробно отражаются поступления и выбытия товарно-материальных запасов. В результате в течение всего отчетного периода мы знаем и сколько у нас есть определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, и какова себестоимость того, что мы отпустили.

Средняя цена определяется после каждой поставки ТМЗ по формуле:

$$\text{Средняя цена} = \frac{\text{Стоимость запаса на начало периода} + \text{Стоимость поступления}}{\text{Количество запаса на начало периода} + \text{Количество поступления}}$$

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

$$*(1\ 600\ 000 + 4\ 896\ 000) : 800 = 8\ 120 \text{ сумов.}$$

$$**(1\ 948\ 800 + 4\ 225\ 000) : (240 + 500) = 8\ 342\ 973 \text{ сумов.}$$

Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
На 1.06			Нет
2.06	200кг х 8000 сум =1 600 000 сум		200кг х 8000 сум =1 600 000 сум
9.06	600кг х 8160 сум =4 896 000 сум		800кг х 8120 сум* =6 496 000 сум
12.06		360кг х 8120 сум =2 923 200 сум	440кг х 8120 сум =3 572 800 сум
20.06		200кг х 8120 сум =1 624 000 сум	240кг х 8120 сум 1 948 800 сум
25.06	500кг х 8450 сум =4 225 000 сум		740кг х 8342,973 сум =6 173 800 сум
Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 547 200 сум	740кг 6 173 800 сум

Получено краски 1300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10721000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 547 200 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном выражении - 6 173 800 сумов (10 721 000 - 4 547 200).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала, месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость реализованных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации, т.к. она рассчитывается последовательно:

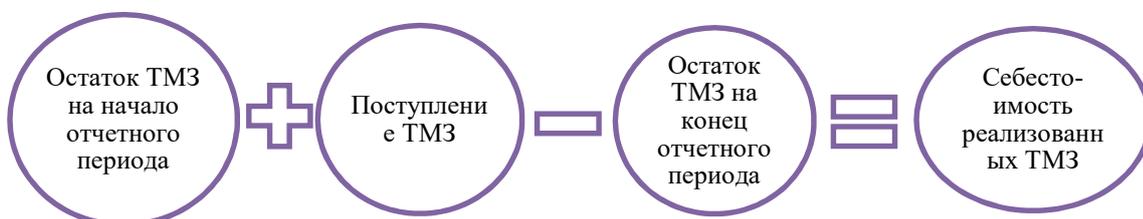
1 шаг:



2 шаг:



Для простоты объединим эти две формулы в одну:



При применении системы периодического учета остатки ТМЗ на балансовых счетах остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 618 276,88 сум	740кг 6 102 723,02 сум

Получено 1 300 кг краски (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Считаем среднюю стоимость краски:

(стоимость запаса на начало периода + стоимость поступления) : (количество запаса на начало периода + количество поступления) = (0 + 10 721 000) : (0 + 1 300) = 8 246,923 сума.

Отпущено краски в производство - 560 кг, в денежном выражении – 4 618 276,88 сума (560 x 8 246,923).

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1300 - 560), в денежном выражении – 6 102 723,02 сума (740 x 8 246,923).

Оценка по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов)

Списание материальных ценностей методом ФИФО (FIFO – first in first out, первым пришел – первым ушел) основано на допущении, что в себестоимость продукции, работ и услуг первой списывается стоимость более ранних по времени закупок.

Рассмотрим оценку стоимости материалов, списываемых в производство по методу ФИФО при использовании непрерывной (по каждой поставке) и периодической систем учета.

При использовании системы **непрерывного учета** на балансе подробно отражается поступление и выбытие ТМЗ. В результате в течение всего отчетного периода нам известны как наличие

определенных видов ТМЗ на каждую определенную дату, так и себестоимость отпущенных запасов.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
На 1.06			Нет
2.06	200кг х 8000 сум =1 600 000 сум		200кг х 8000 сум =1 600 000 сум
9.06	600кг х 8160 сум =4 896 000 сум		800кг 6 496 000 сум*
12.06		360кг 2 905 600 сум**	440кг х 8160 сум =3 590 400 сум
20.06		200кг х 8160 сум =1 632 000 сум	240кг х 8160 сум 1 958 400 сум
25.06	500кг х 8450 сум =4 225 000 сум		740кг 6 183 400 сум***
Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

*600 кг х 8 160 + 200 кг х 8 000 = 6 496 000 сумов.

**200 кг х 8 000 + 160 кг х 8 160 = 2 905 600 сумов.

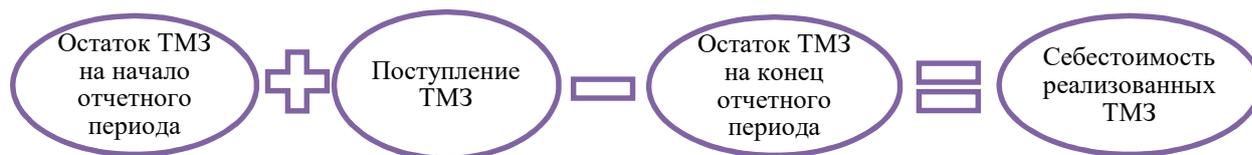
***500 кг х 8 450 + 240 кг х 8 160 = 6 183 400 сумов.

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Отпущено краски в производство 560 кг, в денежном выражении - 4 537 600 сумов.

Остаток на конец месяца составил 740 кг (1 300 - 560), в денежном выражении - 6 183 400 сумов (10 721 000 - 4 537 600).

При применении **системы периодического учета** детальный учет ТМЗ в течение года (квартала или месяца) не ведется. Фактическое наличие товарно-материальных запасов определяется по результатам инвентаризации наличных запасов. Себестоимость отпущенных ТМЗ не может быть определена до завершения инвентаризации. Расчет себестоимости отпущенных ТМЗ осуществляется по формуле:



При применении системы периодического учета остатки на балансовых счетах товарно-материальных запасов остаются на первоначальном уровне до тех пор, пока не будет закончена инвентаризация.

Пример. Данные по предприятию о количестве и стоимости краски за месяц:

№	Дата	Получено	Отпущено	Сальдо
	На 1.06			Нет
1	2.06	200кг x 8000 сум =1 600 000 сум		
2	9.06	600кг x 8160сум =4 896 000 сум		
3	12.06		360кг	
4	20.06		200кг	
5	25.06	500кг x 8450 сум =4 225 000 сум		
	Итого	1300кг 10 721 000 сум	560кг 4 537 600 сум	740кг 6 183 400 сум

Получено краски 1 300 кг (200 + 600 + 500), в денежном выражении – 10 721 000 сумов.

Остаток на конец месяца по данным инвентаризации составил 740 кг.

Отпущено краски в производство 560 кг (1 300 – 740). Отпуск краски в производство в денежном выражении определяется следующим образом: 200 кг списывается по цене 8 000 сумов, 360 кг – по цене 8 160 сумов, итого – 4 537 600 сумов ((200 x 8 000) + (360 x 8 160)).

Остаток на конец месяца в денежном выражении составил 6 183 400 сумов ((240 x 8 160) + (500 x 8 450)).

Контрольные вопросы

1. Перечислите правила оценки материальных запасов в бухгалтерском балансе.

2. Включаются ли материалы в состав оборотных средств предприятия?

3. Дайте определение метода ФИФО.

4. По себестоимости каждой единицы.

5. Дайте определение метода АВЕКО.

6. Чем метод ФИФО отличается от метода ЛИФО по отражению материальных запасов в бухгалтерском балансе?

7. Что включается в фактическую себестоимость заготовленных материалов?

8. На каких счетах отражается процесс продажи материалов?

9. Могут ли материалы поступать на предприятие по договору мены?

10. Назовите счета бухгалтерского учета, используемые при организации бухгалтерского учета материалов.

11. При соблюдении, каких условий НДС, уплаченный при приобретении материальных ресурсов, предъявляется бюджету к возмещению?

12. Какими документами оформляется движение материалов?

13. Как отражаются результаты инвентаризации материалов на счетах бухгалтерского учета?

14. Как организуется учет материалов на складах?

15. Какие делаются записи на синтетических счетах на сумму недостачи материалов, выявленной при их приемке?

Ключевые слова и понятия: производственные запасы, сырье и материалы, первичные документы, поступление материалов, недостача материальных запасов, ФИФО, АВЕКО, выбытие материалов.

ГЛАВА VI. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ

6.1. Основные определения финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции – активы предприятия, позволяющие получать доход в форме процентов, роялти или дивидендов, наращивать стоимость инвестированного капитала или получать иные выгоды.

Финансовые инвестиции делятся на:

краткосрочные (текущие) инвестиции со сроком обращения менее 12 месяцев;

долгосрочные инвестиции со сроком обращения свыше 12 месяцев.

В составе финансовых инвестиций учитываются:

ценные бумаги;

доли в уставных капиталах других предприятий (в том числе в дочерние предприятия);

денежные и товарные займы;

депозитные вклады в банках.

Учет финансовых инвестиций регулируется НСБУ №12 (рег. МЮ №596 от 16.01.1999 г.).

Ценные бумаги- документы, удостоверяющие имущественные права или отношения займа между выпускавшим эти

документы юридическим лицом (эмитентом) и их владельцем. Они предусматривают выплату дохода в виде дивидендов или процентов владельцу ценной бумаги и возможность передачи прав, вытекающих из этих документов, другим лицам.

Различают следующие виды ценных бумаг:



Акция – именная ценная бумага без установленного срока действия, удостоверяющая право ее владельца:

- на получение части прибыли акционерного общества;
- на участие в управлении акционерным обществом;
- на часть имущества, остающегося после ликвидации АО.

Простые акции являются голосующими. Они дают своему владельцу право на получение дивидендов и участие в управлении обществом путем голосования на общем собрании акционеров.

Привилегированные акции дают владельцу право в первоочередном порядке получать дивиденды независимо от наличия у предприятия прибыли, а также – на часть имущества после ликвидации общества. Но они не дают права голоса на общем собрании акционеров.

Облигация – ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от юридического лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок

Облигации бывают корпоративными и инфраструктурными. **Корпоративные** облигации выпускаются акционерными обществами и коммерческими банками независимо от их организационно-правовой формы.

Инфраструктурные облигации могут выпускать хозяйственные общества и государственные предприятия, чтобы привлечь средства для создания или реконструкции производственной и иной инфраструктуры.

Казначейские обязательства Республики Узбекистан – ценные бумаги, удостоверяющие внесение их владельцами денежных средств, в государственный бюджет Республики Узбекистан и дающие право на получение фиксированного дохода в течение всего срока владения этими ценными бумагами.

Порядок размещения, обращения и погашения выпусков государственных среднесрочных казначейских обязательств Республики Узбекистан определен в специальном Положении (рег. МЮ №1327 от 16.03.2004 г.).

Депозитный сертификат – ценная бумага, удостоверяющая сумму внесенного в банк вклада и права вкладчика на получение суммы вклада и процентов по нему по истечении установленного срока. Правила выпуска, размещения и обращения депозитных сертификатов определены в Положении №1859 от 24.09.2008 г.

Вексель – ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя (или указанного в векселе третьего лица - должника векселедателя) выплатить владельцу векселя определенную сумму при наступлении предусмотренного срока.

Производные ценных бумаг – ценные бумаги, удостоверяющие права или обязательства их владельцев по отношению к другим ценным бумагам.

Опцион эмитента – ценная бумага, удостоверяющая право на покупку в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг ее эмитента по фиксированной цене. Размещение опционов на акции возможно только после полной оплаты уставного капитала акционерного общества.

Фьючерс на ценные бумаги – ценная бумага, удостоверяющая обязательство по покупке или продаже в предусмотренный в ней срок определенного количества ценных бумаг по фиксированной цене. Правила выпуска и обращения производных ценных бумаг определены Порядком №320 от 02.04.1997 г.

Совокупность ценных бумаг, которыми владеет предприятие, называется **инвестиционным портфелем**.

6.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций

Ценные бумаги (акции, облигации и другие) принимаются к учету после перехода к предприятию права собственности на них.

При поступлении они учитываются по дебету счета **0610 «Ценные бумаги (долгосрочные)»** или **5810 «Ценные бумаги (текущие)»** по покупной стоимости в корреспонденции со счетами учета активов, переданных в счет этих вложений.

В покупную стоимость включаются:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу (эмитенту);

суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

вознаграждения, уплачиваемые посредникам;

иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

При приобретении инвестиций стоимость приобретения равна текущей стоимости ценных бумаг, а не их номинальной стоимости.

Приобретение ценных бумаг		
	Дебет	Кредит
Приобретение ценных бумаг	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	5110 "Расчетный счет"
Отражение расходов, связанных с покупкой ценных бумаг, включаемых в их стоимость	0610 "Ценные бумаги", 5810 "Ценные бумаги"	6010 "Счета к оплате поставщикам и подрядчикам", 6990 "Прочие обязательства" и др.

При покупке облигаций и иных ценных аналогичных бумаг по цене, превышающей их номинальную стоимость, разница (премия) между покупной и номинальной стоимостями списывается в расходы по финансовой деятельности (счет **9690 «Прочие**

расходы по финансовой деятельности») в течение периода с момента приобретения до момента погашения.

Покупка облигаций с премией		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций с премией	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций; 3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом премии
Списание премии (начисление расхода)	9690 "Прочие расходы по финансовой деятельности"	3221 "Отсроченный расход по премиям" - на сумму премии

При покупке облигаций и подобных ценных бумаг по цене ниже их номинальной стоимости, разница (скидка, дисконт) между покупной и номинальной стоимостью облигаций списывается в доходы по финансовой деятельности (счет **9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности»**) в течение периода с момента приобретения до момента их погашения:

Покупка облигаций со скидкой		
	Дебет	Кредит
Приобретение облигаций со скидкой	0610 "Ценные бумаги" - на номинальную стоимость облигаций	5110 "Расчетный счет" - на сумму оплаты с учетом скидки; 6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)" - на суммы скидки
Списание скидки (начисление дохода)	6210 "Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)"	9590 "Прочие доходы от финансовой деятельности"

Ценные бумаги могут поступать в обмен на другие ценности или объекты имущества. В этом случае они оцениваются по текущей стоимости переданного актива.

Также ценные бумаги могут поступать в качестве вклада в уставный капитал. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении АО, производится по договору между учредителями. Оценка ценных бумаг, вносимых в счет оплаты вклада в уставный капитал ООО, утверждается единогласным решением общего собрания участников общества.

Ценные бумаги могут поступить безвозмездно, например, по договору дарения от сторонних лиц. С даты возникновения прав собственности на такие ценные бумаги они признаются в бухгалтерском учете по стоимости, сложившейся на фондовой бирже или на внебиржевых торгах.

Ценные бумаги также могут поступить в счет дебиторской задолженности. Их стоимость в этом случае определяется по стоимости дебиторской задолженности.

Переоценка финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции предприятия могут периодически переоцениваться. Периодичность переоценок определяется его учетной политикой.

Результаты переоценки, в частности, сумма дооценки долгосрочных финансовых инвестиций зачисляется в собственный капитал – в кредит счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**.

Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Дооценка долгосрочных финансовых инвестиций	0600 «Долгосрочные инвестиции»	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»

Снижение их стоимости (уценка) производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженных по кредиту счета **8510**. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дооценок по счету 8510, разница признается расходом, учитываемым на счете **9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»**.

Уценка долгосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Уценка долгосрочных финансовых инвестиций за счет резерва (в пределах предыдущей дооценки)	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	0600 «Долгосрочные инвестиции»
Уценка долгосрочных инвестиций	9430 «Прочие операционные расходы»	0600 «Долгосрочные инвестиции»

При выбытии ценных бумаг, которые дооценивались, сальдо дооценки учитывается при определении финансового результата от их выбытия.

Предприятие, учитывающее краткосрочные (текущие) инвестиции по их рыночной стоимости, отражает снижение или увеличение балансовой стоимости как расход или доход в том отчетном периоде, в котором они имели место, следующим образом:

Дооценка/Уценка краткосрочных финансовых инвестиций		
	Дебет	Кредит
Дооценка краткосрочных финансовых инвестиций	5800 «Краткосрочные инвестиции»	9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг»
Уценка краткосрочных инвестиций	9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»	5800 «Краткосрочные инвестиции»

6.3. Учет выбытия ценных бумаг

При реализации ценных бумаг разница между полученной выручкой и балансовой стоимостью за вычетом понесенных затрат признается, соответственно, как доход или расход.

Если ценные бумаги ранее переоценивались, и сумма дооценки была отнесена в кредит счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**, то при определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия данных ценных бумаг сальдо дооценки включается в состав дохода от выбытия.

Отражение продажи ценных бумаг		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Отражение задолженности покупателей при продаже им ценных бумаг	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»

Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ценных бумаг определяется по следующей формуле:



Если краткосрочные ценные бумаги учитываются в балансе по меньшему из двух значений – по стоимости приобретения или рыночной стоимости, то при их реализации финансовый результат (доход или убыток) определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения.

Ценные бумаги могут выбывать в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия. При этом стоимость их передачи, согласованная между учредителями, может отличаться от балансовой стоимости передаваемых активов.

Выбытие ценных бумаг в качестве вклада в уставный капитал		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Отражение вклада в уставный капитал ценными бумагами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Ценные бумаги могут быть безвозмездно переданы по договору дарения.

Выбытие ценных бумаг по договору дарения		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности		
Списание стоимости ценных бумаг при их реализации за плату	9220 «Выбытие прочих активов»	0610 «Ценные бумаги» 5810 «Ценные бумаги»
Выбытие ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6100 «Счета к оплате обособленным подразделениям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам» и др.	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание сальдо переоценки	8510 «Корректировка по переоценке долгосрочных активов»	9220 «Выбытие прочих активов»
Списание расходов при реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	Счета учета затрат
Отражение дохода от реализации ценных бумаг	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»
Отражение убытка от реализации ценных бумаг	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»

Ценные бумаги могут выбываться в счет погашения кредиторской задолженности. Если их стоимость больше погашаемой кредиторской задолженности, у предприятия возникает убыток. Если

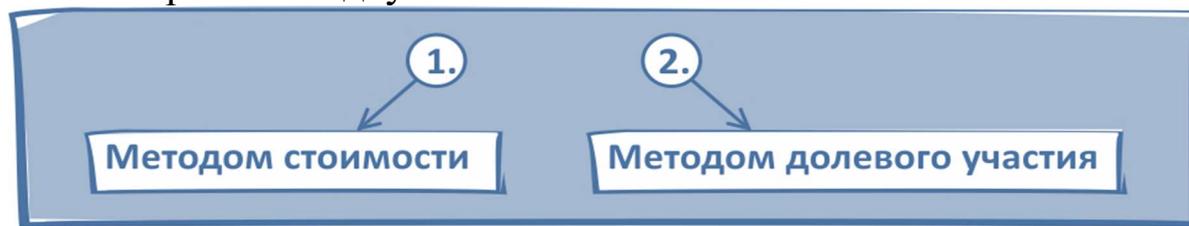
она меньше кредиторской задолженности, – образуется доход. Налоговые последствия при передаче ценных бумаг в счет погашения кредиторской задолженности аналогичны последствиям их реализации.

6.4. Инвестиции в дочерние предприятия

Дочерним признается предприятие, контролируемое головным предприятием. Оно не отвечает по долгам своего головного предприятия. Но если головное предприятие имеет право давать дочернему обязательные указания (это должно быть предусмотрено совместным договором или уставом), оно будет делить с ним ответственность по сделкам, заключенным во исполнение таких указаний.

Участники или акционеры дочернего хозяйственного общества вправе требовать от головной компании возмещения убытков, причиненных по ее вине, если в законодательстве не оговорены исключения из этого правила.

Согласно п. 14 НСБУ №8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества» (рег. МЮ №580 от 28.12.1998 г.) учет инвестиций в дочерние предприятия в финансовой отчетности головного общества может отражаться двумя способами:



Метод учета инвестиций в дочерние общества должен определяться учетной политикой предприятия.

Метод стоимости. По данному методу стоимость инвестиций не меняется в зависимости от финансового положения дочерних структур, а получаемые от них дивиденды учитываются как доход головного общества.

Метод стоимости используется при незначительном влиянии и контроле головного предприятия над дочерним.

Метод стоимости рекомендуется применять в случаях, когда:

1. Дочернее общество приобретено исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем и контроль над ним будет временным
2. Дочернее общество функционирует в рамках установленных долгосрочных особых условий, существенно снижающих его способность переводить средства головному обществу (ограничения на выплату дивидендов в период действия кредитного договора о займе и т.п.)

Пример. Предприятие А владеет долей 10% в предприятии Б. Значительного влияния на деятельность Б у него нет. В течение отчетного периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В данном случае прибыль предприятия Б не имеет значения для учета инвестиций предприятия А. Имеет значение только сумма начисленных дивидендов:

$$100 \times 60\% \times 10\% = 6 \text{ млн. сумов.}$$

Эта сумма будет признана бухгалтерией предприятия А как доход в виде дивидендов:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”;

Кт 9520 “Доходы в виде дивидендов”.

Метод долевого участия. При данном методе



Метод долевого участия рекомендуется применять при значительном влиянии (при более 20% владении доли) и контроле головного предприятия над дочерним.

Пример. Предприятие А владеет долей 40% в предприятии Б, что дает ему значительное влияние на деятельность Б. В течение периода предприятие Б получило чистую прибыль в размере 100 млн. сумов, из которых 60% было решено распределить в качестве дивидендов.

В отличие от предыдущего примера прибыль предприятия Б должна учитываться в составе доходов предприятия А в соответствующей доле ($100 \times 40\% = 40$ млн. сумов):

Дт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”;

Кт 9590 “Прочие доходы от финансовой деятельности”.

Сумма начисленных дивидендов ($100 \times 60\% \times 40\% = 24$ млн. сумов) будет уменьшать сумму инвестиций:

Дт 4840 “Дивиденды к получению”;

Кт 0620 “Инвестиции в дочерние хозяйственные общества”.

Таким образом, в совокупности стоимость инвестиций вырастет на 16 млн. сумов, которые представляют собой долю предприятия А в прибыли предприятия Б, которая не была распределена в качестве дивидендов.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение финансовым вложениям.
2. Как классифицируются финансовые вложения?
3. Назовите условия, которые позволяют признать активы в бухгалтерском учете в качестве финансовых вложений.
4. На каком счете в бухгалтерском учете организуется учет финансовых вложений?
5. По какой стоимости учитываются поступающие в организацию финансовые инвестиции, и от чего они зависят?
6. Что включается в фактическую стоимость финансовых вложений?

7. По какой стоимости отражается выбытие финансовых инвестиций?

8. Объясните методику оценки финансовых инвестиций, по которым определяется рыночная стоимость.

9. Дайте определение ценным бумагам.

10. Что представляет собой номинальная стоимость ценных бумаг?

11. Какая стоимость имеется в виду, когда говорят о рыночной стоимости ценных бумаг?

12. Что такое ликвидационная стоимость ценных бумаг?

13. Инвестиции в дочерние предприятия.

14. Переоценка финансовых инвестиций.

Ключевые слова и понятия: Финансовые инвестиции, финансовые вложения, ценные бумаги, переоценка долгосрочных активов, текущая стоимость, рыночная стоимость, ликвидационная стоимость, дочерние предприятия.

ГЛАВА VII. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

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

Основные средства признаются таковыми в момент их принятия к учету. В НСБУ №5 «Основные средства» (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.) определены два обязательных критерия отнесения имущества к этому виду активов.

Имущество может быть отнесено к основным средствам, если они выполняются **одновременно два критерия:**

Критерий 1: срок службы актива при использовании его в собственных производственных или общехозяйственных процессах превышает 1 год. Это означает, что актив является **долгосрочным** (наряду с нематериальными активами, долгосрочными инвестициями, оборудованием к установке, капвложениями, долгосрочной дебиторской задолженностью и отсроченными расходами).

Критерий 2: стоимость основного средства должна превышать 50 МРЗП, установленных в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу (комплект). При этом в учетной политике руководитель предприятия имеет право устанавливать *меньший предел* стоимости предметов для их учета в составе основных средств.

Разберемся с понятием «основные средства» на конкретных примерах.

Пример. Производственное предприятие по изготовлению мебели приобрело станок для шлифования досок. Станок:

1) непосредственно используется в производственном процессе, и планируется, что он будет использоваться много лет, пока не устареет или не сломается;

2) он стоит 22,3 млн. сумов – при 1 МРЗП равной 202 730 сумам на день покупки (явно – больше 50 МРЗП).

Поэтому станок должен быть признан основным средством.

Имущество, предназначенное для перепродажи, относится не к основным средствам, а к оборотным активам (сырье, материалы, товары и др.).



Пример. Автосалон купил партию автомобилей для перепродажи. Он не будет пользоваться данным имуществом по его прямому назначению (перевозить на нем грузы, к примеру). Автомобили изначально приобретены с целью перепродажи и должны учитываться как товар, а не как ОС.



Предприятие не может учитывать в составе своих активов чужие основные средства. Его основными средствами будут только те активы, использование которых оно контролирует на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления (п. 7 НСБУ № 5).

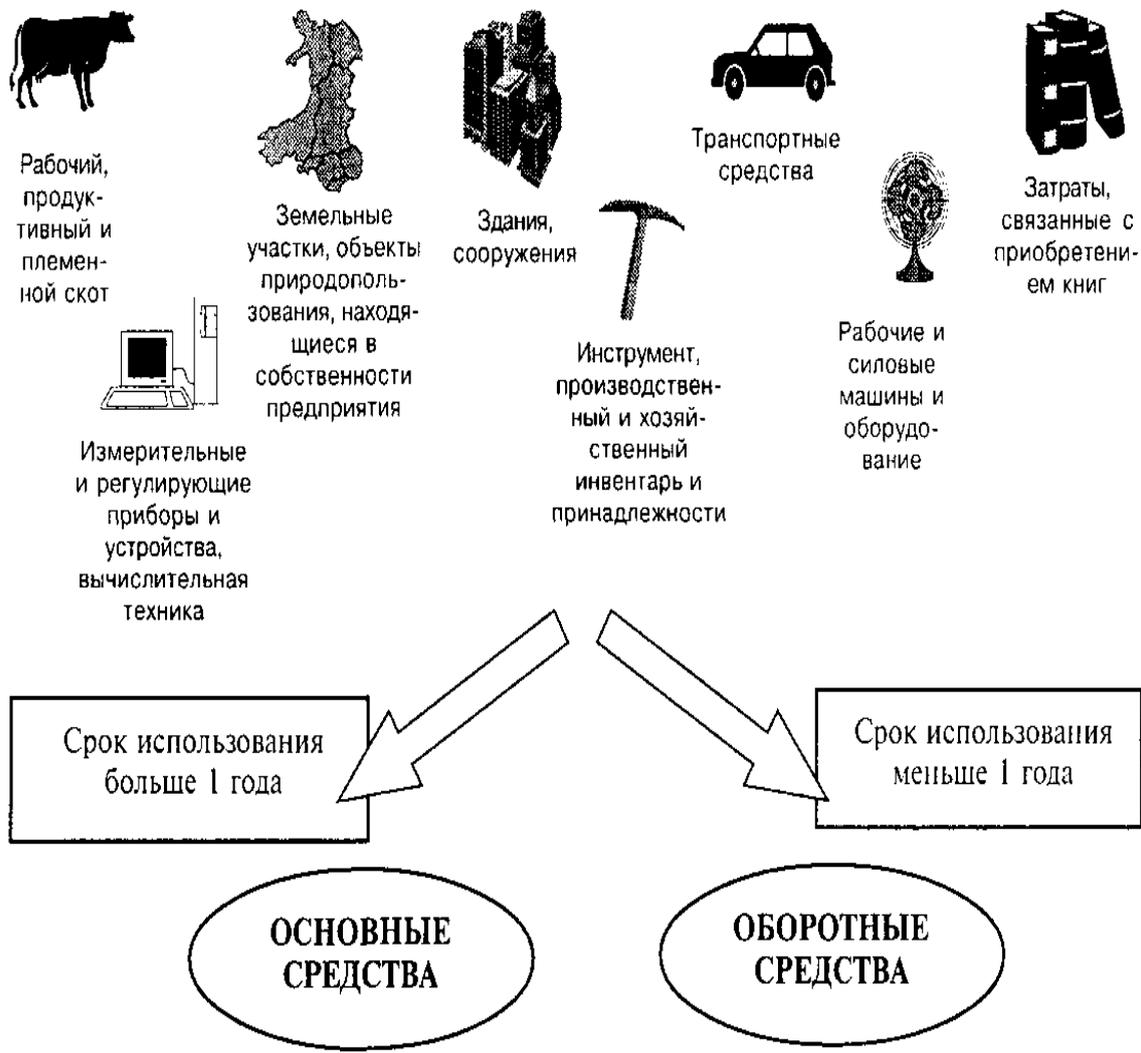
Пример. Компания «А» арендовала несколько помещений под офис по договору оперативной аренды в здании, принадлежащем компании «Б». Она не может учесть у себя на балансе данные помещения как ОС, так как они являются основными средствами для компании «Б».



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

К основным средствам не относятся финансовые вложения (т.е. инвестиции в ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы) и незавершенные капитальные вложения (т.е. объекты, не введенные в эксплуатацию актами приемки-передачи и иными

необходимыми в соответствии с законодательством документами, включая документы о государственной регистрации недвижимости).



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

Иногда на практике возникают спорные вопросы по классификации материальных активов: куда их отнести – к основным средствам или товарно-материальным запасам?

На все подобные вопросы поможет ответить НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.). Его 6 пунктом предусмотрено, что *независимо от срока служе-*

бы и стоимости в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:

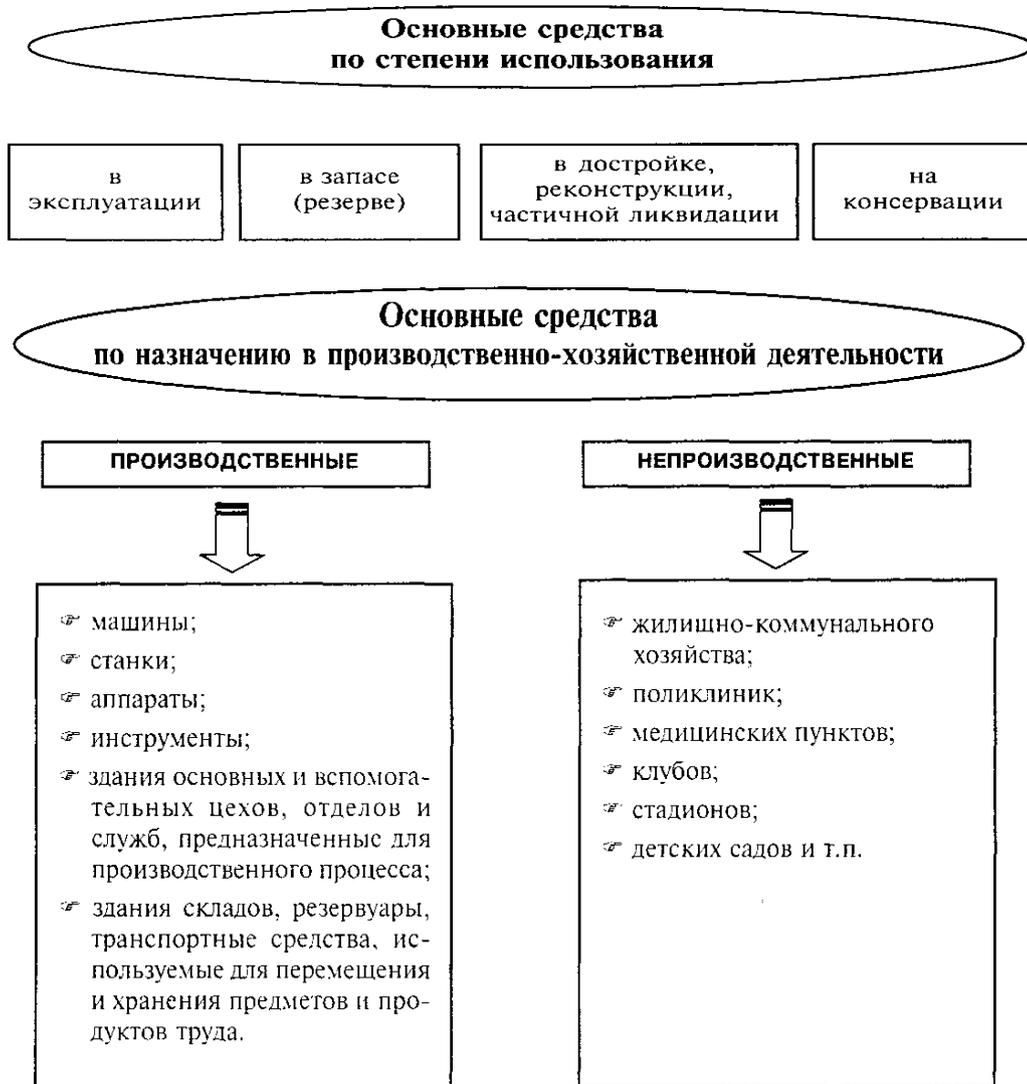
- Специальные инструменты и приспособления целевого назначения – для серийного и массового производства определенных изделий, работ по индивидуальному заказу и т.п.;
- Специальная и санитарная одежда, спецобувь;
- Постельные принадлежности;
- Канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);
- Кухонный и столовый инвентарь, столовое белье;
- Временные (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- Сменное оборудование со сроком эксплуатации менее одного года;
- Орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

Основные средства подразделяются на следующие группы (прил. № 2 к НСБУ № 21, рег. МЮ № 1181 от 23.10.2002 г.):

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

Кроме того, основные средства классифицируются по степени их фактического использования (находящиеся в эксплуатации, в запасе (резерве), в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации, на консервации) и по правам собственности на данные основные средства (принадлежащие ор-

ганизации на праве собственности, находящиеся в организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении, либо полученные организацией в аренду).



Единицей учета основных средств является **инвентарный объект**.

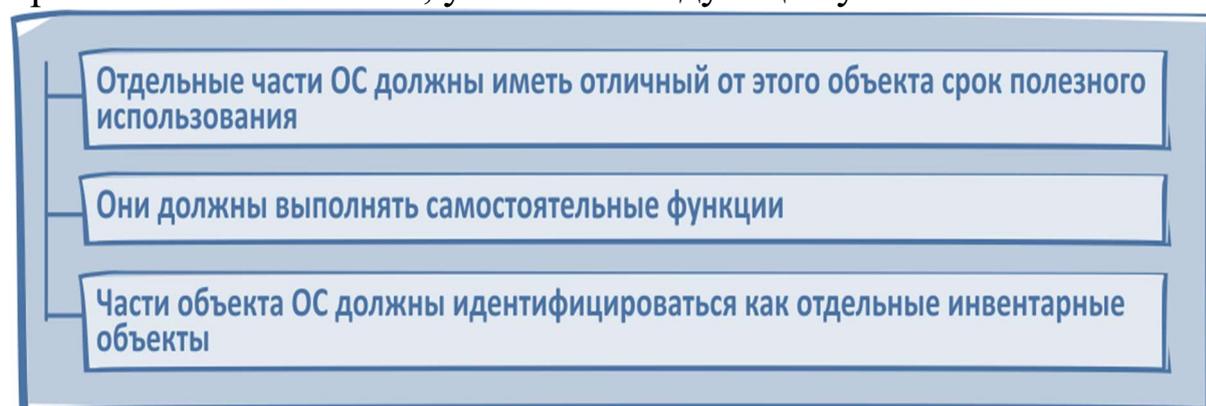
Если один объект состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

При определении состава и группировки основных средств целесообразно руководствоваться классификатором основных фондов. Например, при решении вопроса о том, является ли отдельным инвентарным объектом основных средств лифт, в случае его замены в здании, следует исходить из того, что классификатор определяет в составе «Здания» каждое отдельно стоящее строение. В со-

став здания входят все внутренние коммуникации, необходимые для его эксплуатации: система отопления, включая котельную установку, если последняя находится в самом здании; внутренние сети водо- и газопровода; канализация со всеми устройствами; внутренняя сеть силовой и осветительной электропроводки со всей осветительной аппаратурой; внутренние телефонные и сигнализационные сети; вентиляционные устройства общесанитарного значения и, наконец, подъемники (лифты). Но в то же время здание может быть дооборудовано лифтами позже, и они могут иметь иной срок использования, чем здание.



Поэтому для признания отдельных частей объекта основных средств, имеющих иной срок полезного использования, в качестве самостоятельных инвентарных объектов следует исходить из конкретных обстоятельств, учитывая следующие условия:



То есть, в рассматриваемой ситуации предприятие может либо учитывать здание и лифты в качестве самостоятельных инвентарных объектов, либо – учитывать в качестве инвентарного объекта только здание, а находящиеся в нем лифты – нет.

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

- ❖ по первоначальной стоимости;
- ❖ по текущей стоимости;
- ❖ по остаточной стоимости;
- ❖ по восстановительной стоимости;
- ❖ по ликвидационной стоимости.

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

7.2. Документальное оформление движения основных средств

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

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

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

Предприятия могут самостоятельно разрабатывать отдельные формы первичных учетных документов.

Объекты ОС принимаются к учету на основании *счета-фактуры* и утвержденного руководителем предприятия *акта приема-передачи основных средств (форма ОС-1)*, составляемого на каждый отдельный инвентарный объект. По объектам недвижимости и автотранспортным средствам необходимы также *правоудостоверяющие документы, документы, подтверждающие госрегистрацию сделки*. Принятие к учету оборудования к

установке оформляется актом *формы ОС-14*, а передача его в монтаж – актом *формы ОС-15*. Акт *формы ОС-15* служит единственным подтверждением факта передачи оборудования в монтаж сторонней организации. На основании этого акта передающая и принимающая стороны заносят сведения в регистры аналитического и синтетического учета (соответствующие ведомости, журналы-ордера и т.п.) и делают записи на счетах бухгалтерского учета. Один из экземпляров указанных актов, утвержденный руководителем предприятия, вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, которая согласно этим документам открывает соответствующую инвентарную карточку (*форма ОС-6*). Инвентарные карточки, как правило, открываются на каждый инвентарный объект, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии. Инвентарные карточки регистрируются в специальных описях (*форма ОС-7*) по классификационным группам ОС. Опись ведется в одном экземпляре в бухгалтерии предприятия для контроля, за сохранностью инвентарных карточек. Зарегистрированные в описи карточки помещают в картотеку ОС, где они группируются по отраслевым классификационным группам, а внутри групп – по местам нахождения, эксплуатации и по видам. Карточки недействующих объектов ОС группируют отдельно.

Предприятия, имеющие небольшое количество объектов ОС, пообъектный учет могут вести в инвентарной книге (*форма ОС-11*) с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.



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

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

- срок полезного использования;
- способ начисления амортизации и др.

Техническая документация по инвентарному объекту может передаваться по месту его эксплуатации с соответствующей отметкой в инвентарной карточке.

При приеме (наладке, монтаже) оборудования с дефектами составляется акт по *форме ОС-16*.

Для оформления приемки-сдачи основных средств из капитального ремонта, реконструкции и модернизации применяется Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (*форма ОС-3*). Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными учета основных средств.

Выбытие ОС за исключением их ликвидации и списания в результате инвентаризации оформляется *актом приема-передачи основных средств* (форма ОС-1). Данная форма заполняется и утверждается руководителем предприятия или уполномоченным лицом. В акте нужно обязательно указать передающую и принимающую стороны, балансовую стоимость объекта, сумму износа к моменту передачи, сальдо переоценки и другие сведения о передаваемом объекте. Инвентарная карточка выходящего объекта изымается из картотеки и прилагается к акту. В инвентарном списке основных средств по месту их нахождения делается соответствующая отметка.

Полная или частичная **ликвидация ОС** оформляется *актом о ликвидации основных средств* (форма ОС-4), *актом о ликвидации транспортных средств* (форма ОС-4а) и *справкой о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации*. Данные формы утверждены Положением №1401.

Все вышеперечисленные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами специально образованной комиссии, и утверждаются руководителем предприятия. Первый экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица и будет служить основанием для сдачи на склад появившихся в результате ликвидации годных запчастей, материалов, металлолома и т.п.

При списании с баланса ОС, утраченных из-за стихийных бедствий, к акту о ликвидации может быть приложено *заключение* специальной правительственной комиссии.

Справка о затратах, связанных с ликвидацией основных средств, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации составляется бухгалтерией предприятия по завершении ликвидационного процесса.

Во всех случаях выбытия, кроме передачи в безвозмездное пользование, списания по результатам инвентаризации и ликвидации, предприятие обязано оформить получателю *счет-фактуру* в установленном порядке. С 1.01.2016 г. счет-фактура может составляться в бумажной форме или в виде электронного документа.

При безвозмездной передаче в счете–фактуре в графе 4 «Цена» указывается остаточная стоимость ОС, так как цена реализации отсутствует (п. 17 Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3, рег. МЮ №2439 от 22.03.2013 г.).

7.3. Поступление основных средств

Основные средства могут поступить на предприятие вследствие:

1. **Приобретения их за плату**, в этих случаях они могут рассматриваться как инвестиции предприятия в воспроизводство основных средств. Первоначальная стоимость приобретенных ОС калькулируется на счете **0820 «Приобретение основных средств»**.

Основные средства, приобретенные за плату, при оприходовании оцениваются по первоначальной стоимости (п. 10 НСБУ №5 «Основные средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



Если приобретенное оборудование требует монтажа, затраты на него включаются в его первоначальную стоимость. Причем не имеет значения, производит монтаж предприятие своими силами или привлекает стороннюю организацию.

Иногда отечественные продавцы устанавливают цены на свою продукцию в иностранной валюте, как правило, в долларах США. Учет ОС, приобретенных по ценам в иностранной валюте, но с оплатой в сумах, следует вести в соответствии с Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете (рег. МЮ № 1411 от 17.09.2004 г.).

Предприятия, которые устанавливают цены на продукцию в эквиваленте к иностранной валюте, а получают оплату в сумах, положительную курсовую разницу, возникающую из-за изменения курса ЦБ за период от даты реализации продукции до даты поступления платежа, относят на счет **9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»**, а отрицательную курсовую разницу – на счет **9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»**.

Расходы, связанные с приобретением ОС

Суммы, уплачиваемые другим организациям за консультационные и информационные услуги

Оплата перевозчикам за транспортировку и экспедирование

Расходы по страхованию рисков доставки

Собственные затраты предприятия покупателя (командировочные расходы и т.д.)

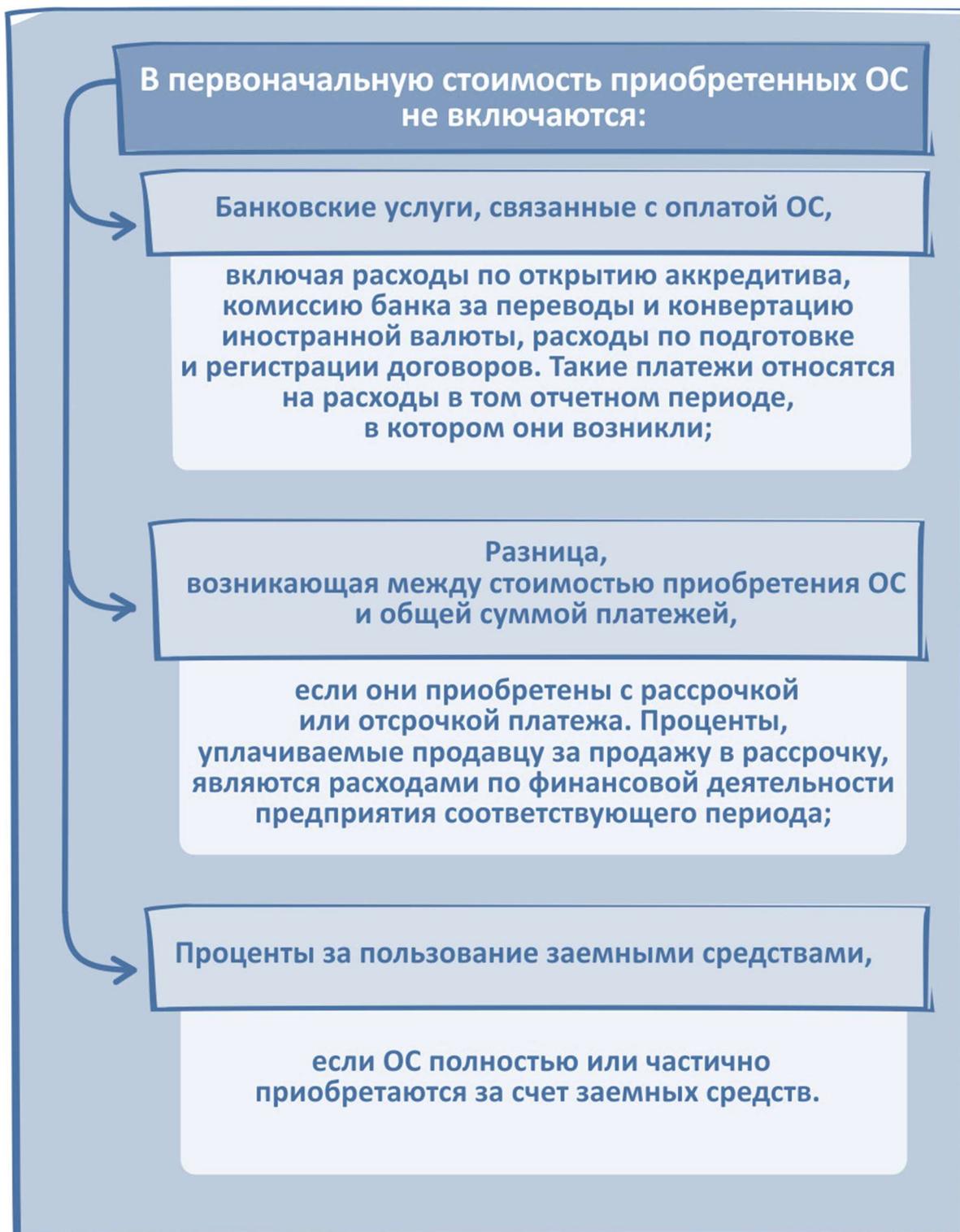
Регистрационные сборы, госпошлины и другие аналогичные платежи, связанные с приобретением основных средств

Таможенные пошлины и иные платежи

Невозмещаемы налоги и сборы (НДС и акцизный налог)

Вознаграждения, уплачиваемые посредникам

Другие затраты, связанные с приведением ОС в рабочее состояние для их использования по назначению (монтаж, отладка и т.п.)



Соответственно, и покупатели продукции должны считать курсовые разницы с отнесением их либо на доходы, либо на расходы от валютных курсовых разниц.

Учет затрат на монтаж приобретаемого оборудования. Затраты на монтаж оборудования включаются в его первоначаль-

ную стоимость вне зависимости от того, кем осуществляется монтаж – самим предприятием или сторонней организацией.

Пример. Предприятие приобрело требующее монтажа производственное оборудование стоимостью 16,8 млн. сумов, в том числе НДС 2,8 млн. сумов. Во время транспортировки оборудование было незначительно деформировано не по вине транспортной организации. Транспортировка обошлась в 930 тыс. сумов, ремонт и монтаж, произведенные сторонней организацией, – в 2 730 тыс. сумов, из них стоимость ремонта – 840 тыс. сумов. Сумма, оплаченная поставщику оборудования, транспортной и ремонтной организациям за работу, кроме непосредственно ремонта, относится в первоначальную стоимость оборудования. Стоимость ремонта оборудования относится на расходы предприятия.

Первоначальная стоимость оборудования складывается из затрат по приобретению, доставке и монтажу. В данной ситуации она равна 19 620 000 сумов (16 800 000 + 930 000 + 2 730 000 – 840 000).

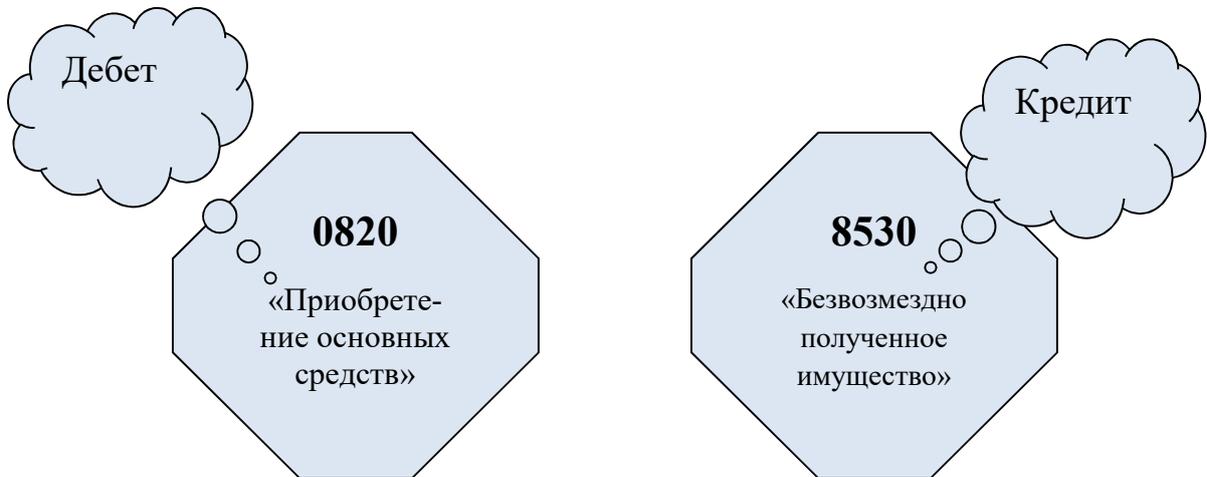
2. Получения от юридических и физических лиц **безвозмездно** по различным основаниям, предусмотренным действующим законодательством.

Первоначальной стоимостью ОС, полученных безвозмездно (по договору дарения), является либо их стоимость, указанная в документах приема-передачи, либо текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету с учетом всех расходов, предусмотренных п. 11 НСБУ №5.

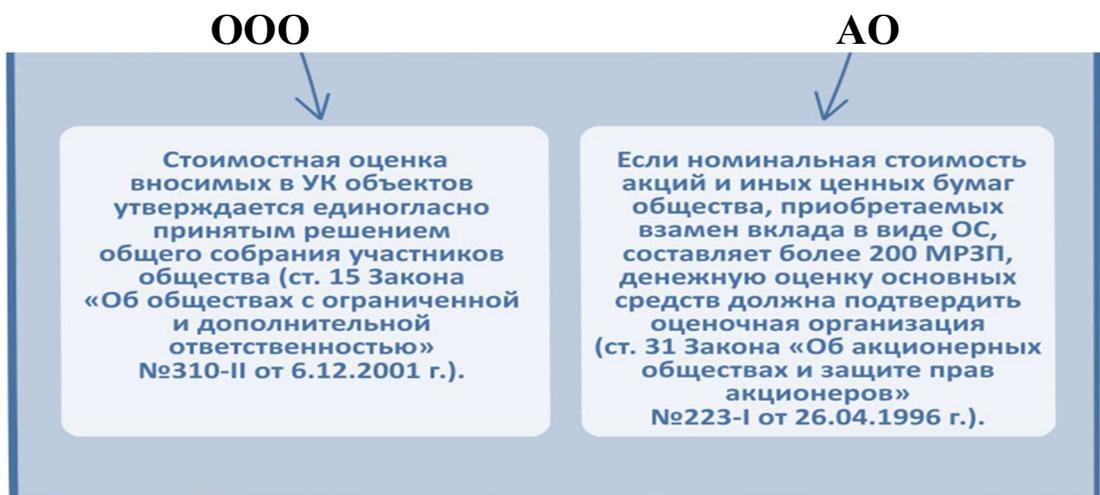
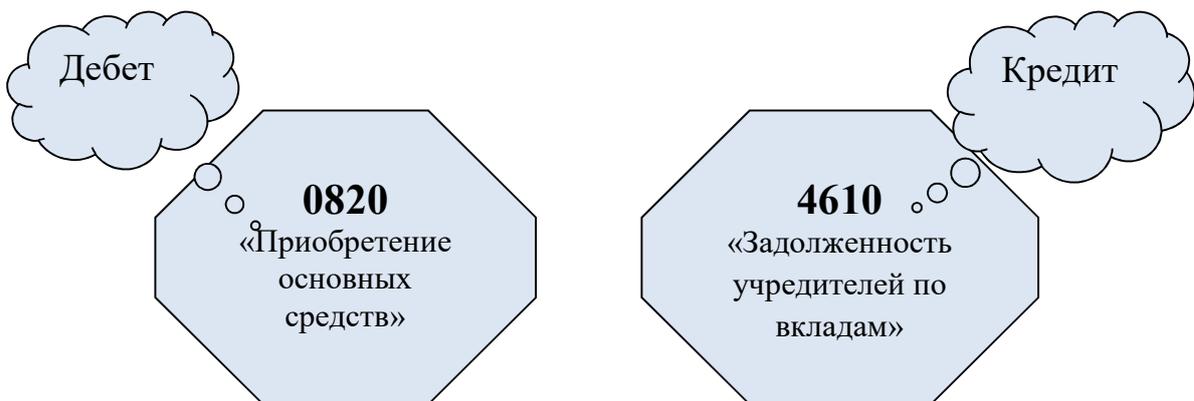
Если в приемопередаточных документах стоимость объекта не указана, определяется его **рыночная стоимость**. Сделать это можно по прайс-листам поставщиков, документам на поставку аналогичных объектов, данным средств массовой информации и др.

Иногда предприятия, получающие имущество безвозмездно, не согласны с его оценкой, указанной в приемопередаточных документах. Они уценивают объект и приходят к нему по уцененной стоимости. Это – неправильное решение! Если в приемопередаточных документах указана стоимость ОС, приходовать полученные объекты нужно именно по ней. Позже можно произвести не-

зависимую оценку объекта и на основании акта оценки его до-
оценить или уценить.



3. Поступления основных средств в качестве вкладов в уставный капитал предприятий.



Первоначальной стоимостью ОС, внесенных в уставный капитал (далее – УК) предприятия, признается их денежная оценка, согласованная его учредителями (участниками) по договоренности сторон.

Оценка неденежных вкладов в УК предприятия во многом зависит от его организационно-правовой формы.

4. Зачисления в состав собственных основных средств по оценочной стоимости ранее полученных организацией-залогодержателем в залог, если залогодателем заем (ссуда) не переданы права на него другому лицу под обеспечение обязательств. Предметом залога может быть любое имущество, в том числе и основные средства.



Заложенное имущество хранится у залогодателя, если иное не предусмотрено договором. Также оно может быть оставлено у залогодателя под замок и печатью залогодержателя (при ее наличии) – с наложением знаков, свидетельствующих о залоге (твердый залог).

Ипотечное имущество не передается залогодержателю. Просто если должник не исполнит своих обязательств, залогодержатель (кредитор) получит право взыскать заложенное имущество (ст. 279 ГК).

Бухгалтерский учет у залогодержателя:

Отражается принятие к учету залогодержателем долговых обязательств:	
Дт 008	«Обеспечения обязательств и платежей – полученные».
Отражается принятие к учету залогодержателем основных средств в размере числящейся за залогодателем дебиторской задолженности по договору залога (залоговое имущество будет использовано залогодержателем в собственных нуждах):	
Дт 0820	«Приобретение основных средств»
Кт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 4890	«Задолженность прочих дебиторов»
Кт 5820	«Краткосрочные займы выданные»
Дт 0100	«Счета учета основных средств»
Кт 0820	«Приобретение основных средств»
Отражается списание залогодержателем обязательств по договору залога:	
Кт 008	«Обеспечения обязательств и платежей – полученные».

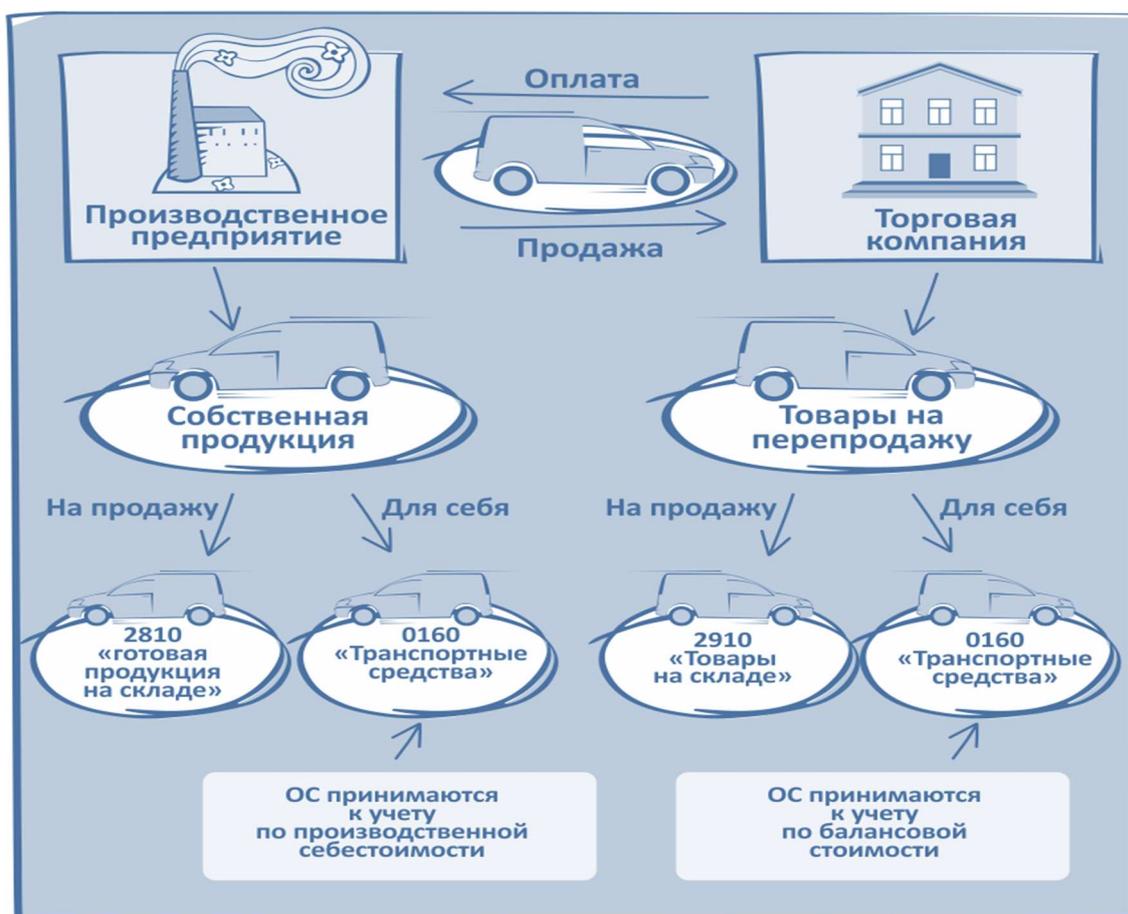
5. Еще одним основанием для поступления ОС является их обнаружение в виде излишков при инвентаризации имущества. Такие основные средства оформляются актом приема-передачи и принимаются к учету по **текущей рыночной стоимости** аналогичных объектов на дату обнаружения излишков с учетом их действительного состояния. Рыночная стоимость излишков определяется так же, как стоимость безвозмездно полученного имущества.

В **бухгалтерском учете** оприходование и передача в эксплуатацию ОС, выявленных в излишках, отражается так:



6. **Перевод ОС из готовой продукции и товаров.** Простой пример: компания производит автомобили. Несколько автомобилей собственного производства используются в хозяйственной деятельности.

Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из состава *готовой продукции*, является *производственная себестоимость*. Она определяется в соответствии с Положением о составе затрат (прил. к ПКМ № 54 от 05.02.1999 г.).



В производственную себестоимость готовой продукции включаются затраты, непосредственно связанные с ее производством и обусловленные технологией и организацией производства. Первоначальной стоимостью объектов, переведенных в основные средства из *товарно-материальных запасов* (кроме готовой продукции), является их *балансовая стоимость*. Она определяется в соответствии с НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» (рег. МЮ №1595 от 17.07.2006 г.).

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

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

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

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

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

12. Поступления основных средств, возведенных подрядным и хозяйственным способом.

Основные средства, например, здания и сооружения, можно не только купить, но и построить своими силами. Все затраты по строительству (включая непосредственно строительные, монтажные, пусконаладочные и прочие связанные со стройкой работы, а также стоимость использованных ТМЦ) собираются на счете 0810 «Незавершенное строительство».

Как правило, по окончании стройки комиссия определяет ее стоимость. Причем в нее будут включены только подтвержденные, обоснованные и предусмотренные проектно-сметной документацией затраты. Все, что не вошло в смету или не подтверждено документально, подлежит отнесению на убытки застрой-

щика. Первоначальная стоимость основных средств, возведенных подрядным или хозяйственным способом, равна сумме *фактических затрат на законченное и сданное капитальное строительство*.

В период строительства начисленные проценты по кредитам, полученным для строительства, включаются в первоначальную стоимость возведенных основных средств.

Учет строительства ОС и передачи их в эксплуатацию в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Строительство основных средств и передача их в эксплуатацию		
	дебет	кредит
Отражается списание в состав капитальных вложений расходов, связанных со строительством ОС, их госприёмкой, регистрацией и др.	0810 «Незавершенное строительство»	1000 «Материалы» 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» 6990 «Прочие обязательства» 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 6520 «Платежи в государственные целевые фонды»
Отражается передача основных средств в эксплуатацию	0100 «Счета учета основных средств»	0810 «Незавершенное строительство»

Приобретение ОС по импорту

Основные средства, поступающие на предприятие по договорам импорта, должны быть оприходованы по стоимости, рассчитанной в сумах по курсу ЦБ РУз *на дату заполнения грузовой таможенной декларации* (ГТД) с учетом других расходов по их приобретению. Эта стоимость рассчитывается по формуле:



Таможенные платежи, уплачиваемые при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Узбекистана, определены в ст. 289 Таможенного кодекса.



Таможенные декларации или их копии, а также документы, подтверждающие оплату таможенных платежей при импорте, должны храниться у предприятия-покупателя.

Бухгалтерский учет ОС, поступающих по импорту:

Приобретение ОС по импорту		
	дебет	кредит
Отражается оприходование ОС (контрактная стоимость на дату оприходования ГТД)	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»	6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»
Отражаются таможенные платежи и прочие расходы при импорте (включаемые в покупную стоимость ОС)	0820 «Приобретение основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет» 6990 «Прочие обязательства»

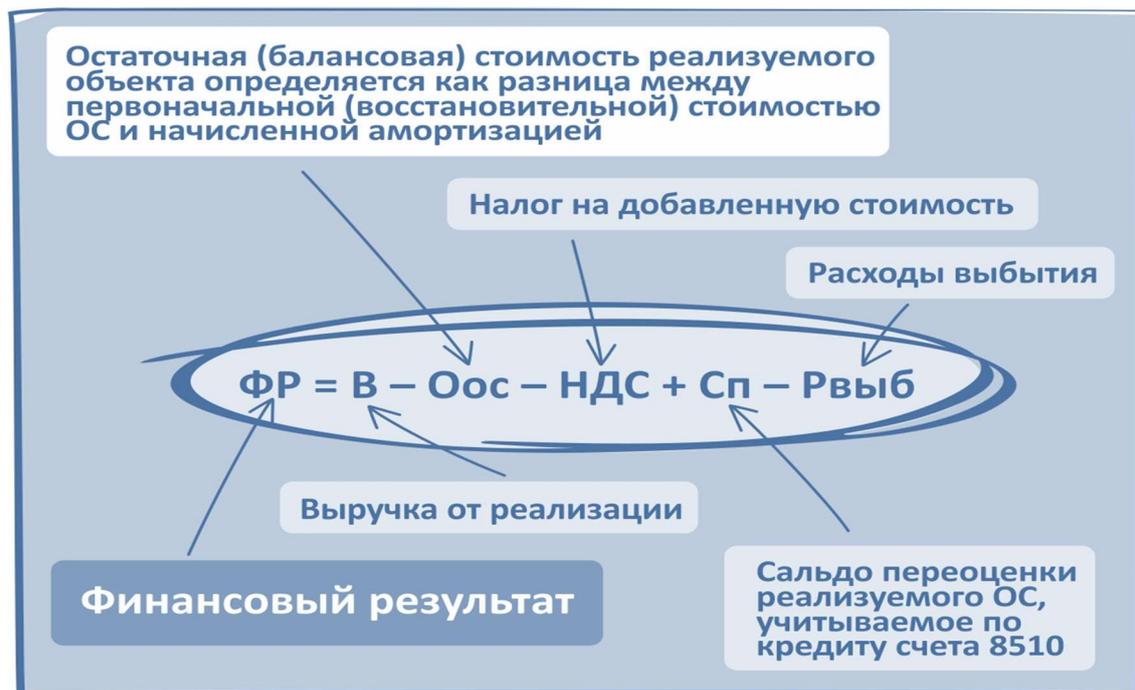
Отражается передача в эксплуатацию импортированных ОС	0100 «Счета учета основных средств»	0720 «Оборудование к установке – импортное» 0820 «Приобретение основных средств»
---	-------------------------------------	---

7.4. Выбытие основных средств

При выбытии основных средств (ОС) их стоимость списывается с баланса в следующих случаях:



Финансовым результатом от выбытия основных средств может быть прибыль или убыток. Чтобы его определить, нужно из дохода от выбытия ОС вычесть их остаточную (балансовую) стоимость, расходы, связанные с выбытием, а также НДС, если предприятие является его плательщиком. Остаток суммы дооценки ОС, которые ранее были переоценены (т.е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой уценок объекта) включается в доход от выбытия с одновременным уменьшением на эту сумму резервного капитала. Базовая формула выглядит так:



Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

Амортизация по выбывшему ОС перестает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия (п. 31 НСБУ №5 «Основные средства», рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).

1. В бухгалтерском учете **выбытие основных средств, в связи с их реализацией** отражается в соответствии с Постановлением «О порядке списания с баланса основных средств», зарегистрированным Минюстом 5 апреля 2001 г. № 1023 и НСБУ №21.

Списание стоимости ОС отражается развернутой записью на счете **9210 «Выбытие основных средств»**:

• **по дебету** счета **9210** отражается расходная часть – первоначальная (восстановительная) стоимость объекта, учитываемая на счете учета ОС, и затраты, связанные с его выбытием (начисленная оплата труда + отчисления на соцстрах работникам, участвовавшим в операциях по выбытию основного средства, налоги и сборы, уплачиваемые при его реализации и др.);

• *по кредиту* счета **9210** отражается доходная часть – суммы начисленных амортизационных отчислений, выручки от продажи ОС и сальдо переоценки.

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение выручки от реализации:

Выбытие основных средств при реализации их за плату		
	дебет	кредит
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение выручки от реализации ОС	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»
Отражение убытка от реализации ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от реализации ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Дебетовое сальдо (убыток) по счету **9210** в текущем отчетном периоде списывается на счет **9430 «Прочие операционные расходы»**. Кредитовое сальдо (прибыль) – на счет **9310 «Прибыль от выбытия основных средств»**.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации ОС определяется по выше приведенной формуле.

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между ценой реализации ОС и их остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

При реализации по цене, равной или ниже остаточной стоимости, налогооблагаемой базы для исчисления НДС нет.

2. **Выбытие основных средств, при передаче их в качестве вкладов в уставный капитал** других предприятий осуществляется на основании учредительного договора. ОС передаются в качестве вклада в уставный капитал других предприятий на основании учредительного договора (устава). Согласованная между учредителями стоимость передачи может отличаться от балансовой стоимости объекта. Денежная оценка утверждается единогласным решением общего собрания участников общества (ст. 15 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310-П от 6.12.2001 г.).

Объекты недвижимости и автотранспортные средства, передаваемые в качестве вклада, списываются с баланса после государственной регистрации сделки. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в уставный капитал также определяется по формуле.

Передача ОС в качестве вклада в уставный капитал является облагаемым НДС оборотом. Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью передачи и остаточной стоимостью объекта, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

В случае передачи основного средства по остаточной стоимости или по цене ниже остаточной, оборот по НДС, как и сумма налога, будут равны нулю.

К основным проводкам по выбытию ОС в этом случае добавляется отражение вклада в уставный капитал:

Выбытие основных средств по вкладам в уставный капитал		
	дебет	кредит
Списание первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»

Отражается списание суммы дооценки выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение вклада в уставный капитал основными средствами	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9210 «Выбытие основных средств»
Начисление НДС (для плательщиков) – если имеется налогооблагаемая база	9210 «Выбытие основных средств»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

3. Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Объекты недвижимости и автотранспортные средства списываются с баланса после регистрации сделки, т.к. согласно статье 185 ГК право собственности переходит к получателю после государственной регистрации договора.

Выбытие основных средств, при безвозмездной передаче другим предприятиям и лицам		
	дебет	кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки, выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Прибыль от безвозмездной передачи может возникнуть только в случае, если сальдо дооценки превышает остаточную стоимость объекта. Безвозмездная передача ОС не облагается НДС (п. 6 части второй ст. 199 НК).

При безвозмездной передаче в счете–фактуре указывается только остаточная стоимость ОС (в графе 4 «Цена»), так как цена реализации отсутствует (п. 17 Порядка учета и оформления счетов-фактур, прил. № 3 к постановлению МФ и ГНК, рег. МЮ №2439 от 22.03.2013 г.). Передача в **безвозмездное пользование (ссуда)** означает, что одна сторона (ссудодатель) передает что-либо другой стороне (ссудополучателю) на определенное время без взимания платы (ст. 617 ГК).

Коммерческая организация не вправе передавать вещи в безвозмездное пользование своим учредителям, участникам (акционерам), руководителям или членам органов управления или контроля (ст. 618 ГК).

Если предприятие использует труд надомников, оно может передать им в безвозмездное пользование оборудование, инструменты и инвентарь, необходимые для выполнения заказа (см. прил. № 3 к ПКМ №146 от 1.07.2008 г.). При этом запрещено передавать надомным работникам силовое, энергоемкое и технически сложное оборудование по специальному перечню.

Основные средства, переданные по договору ссуды, продолжают числиться на балансе своего собственника. Предприятие–ссудодатель продолжает начислять амортизацию по таким объектам, относя ее к прочим операционным расходам (п. 2.3.20 Положения о составе затрат, прил. к ПКМ №54 от 5.02.1999 г.).

Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования, в учете отражаются так:

Передача основных средств по договору безвозмездного использования		
	дебет	кредит
Передано ссудодателем ОС в безвозмездное пользование	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»	0100 «Основные средства»
Начисление износа по ОС, переданным в безвозмездное пользование	9430 «Прочие операционные расходы»	0200 «Износ основных средств»
Возвращены ссудодателю ОС, переданные в безвозмездное пользование	0100 «Основные средства»	0101 «Основные средства, переданные по договору безвозмездного пользования»

4. Выбытие ОС в качестве дивидендов. Основанием для выплаты дивидендов является решение общего собрания учреди-

телей (в ООО), приказ или распоряжение руководителя (в ЧП). Законодательство не препятствует их выплате имуществом. Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи ОС в счет дивидендов определяется всё по той же по формуле.

Выбытие основных средств в качестве дивидендов		
	дебет	кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки, выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение передачи ОС в качестве дивидендов	6610 «Дивиденды к оплате»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Налогооблагаемая база (НОБ) по НДС определяется как положительная разница между стоимостью, по которой ОС передается, и его остаточной стоимостью, включающая в себя сумму НДС (ст. 204 НК):

$$\text{НДС} = \text{НОБ} \times 20 : 120.$$

При передаче по цене, равной или ниже остаточной стоимости, отсутствует база для исчисления НДС.

5. Выбытие ОС в связи с их ликвидацией. Основные средства могут списываться с баланса в связи с ликвидацией, когда их восстановление невозможно или экономически нецелесообразно. Это происходит в случае:

- ✚ окончания установленного срока службы (начисления полного износа);
- ✚ физического износа, аварий, стихийных бедствий, безнадежной поломки в результате неправильной эксплуатации;
- ✚ морального устаревания;
- ✚ выбытия по решениям соответствующих госорганов.

Выбытие основных средств, в связи с их ликвидацией		
	дебет	кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки, выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение поступления материалов, запчастей и других активов в связи с ликвидацией ОС	1000 «Материалы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение убытка от ликвидации ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от ликвидации ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

Для установления непригодности ОС к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления, а также - оформления документации на списание таких объектов руководитель может приказом создать постоянно действующую комиссию. В ее состав обычно входят бухгалтер (главбух) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность ОС. Решения о ликвидации ОС оформляются **актом о ликвидации основных средств** (форма № ОС-4) или, если речь идет о транспортных средствах, формой № ОС-4а.

После ликвидации объекта бухгалтерия составляет справку о затратах, связанных с ликвидацией ОС, и поступлении материальных ценностей от их ликвидации (запчастей или материалов, годных к использованию или продаже).

Списываемое физически и морально устаревшее оборудование предприятия обязаны сдавать АО «Узметкомбинат» в качестве лома и отходов черных металлов по договорной цене. Прибыль от ликвидации таких объектов может возникнуть в случае, если сальдо переоценки и стоимость годных запчастей, цветных металлов и пр. превысят остаточную стоимость списываемого ОС.

6. Выбытие ОС при выходе учредителя (участника). Передача ОС в счет погашения задолженности перед выбывающим учредителем (участником) производится на основании решения собрания учредителей или в соответствии с учредительными документами.

Списать с баланса недвижимость или автотранспортное средство в этих целях можно только после государственной регистрации передачи.

Основные средства списываются с баланса по балансовой стоимости.

Но стоимость, по которой они будут переданы выбывающему учредителю в счет погашения задолженности перед ним, определяется в процессе согласования между всеми учредителями и может отличаться как от балансовой стоимости, так и от размера задолженности. Если согласованная стоимость передачи превышает сумму задолженности компании перед выбывающим учредителем, он должен будет возместить разницу.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от передачи определяется по формуле:



Передача имущества выбывающему учредителю в пределах его первоначального вклада не является облагаемым НДС оборотом (п. 5 части второй ст. 199 НК). Соответственно, обязательства по НДС возникают при передаче на сумму свыше первоначального вклада.

Выбытие основных средств, при выходе учредителя		
	дебет	кредит
Списание первоначальной стоимости основных средств	9210 «Выбытие основных средств»	0100 «Основные средства»
Списание начисленного износа	0200 «Износ основных средств»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражается списание суммы дооценки, выбывающего ОС	8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	9210 «Выбытие основных средств»
Передача ОС для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле» - на сумму задолженности 4890 «Задолженность прочих дебиторов» - на сумму возмещения выбывающими участниками	9210 «Выбытие основных средств» - на сумму передаваемой стоимости
Отражение убытка от выбытия ОС	9430 «Прочие операционные расходы»	9210 «Выбытие основных средств»
Отражение прибыли от выбытия ОС	9210 «Выбытие основных средств»	9310 «Прибыль от выбытия основных средств»

7.5. Учет начисления износа (амортизации) основных средств

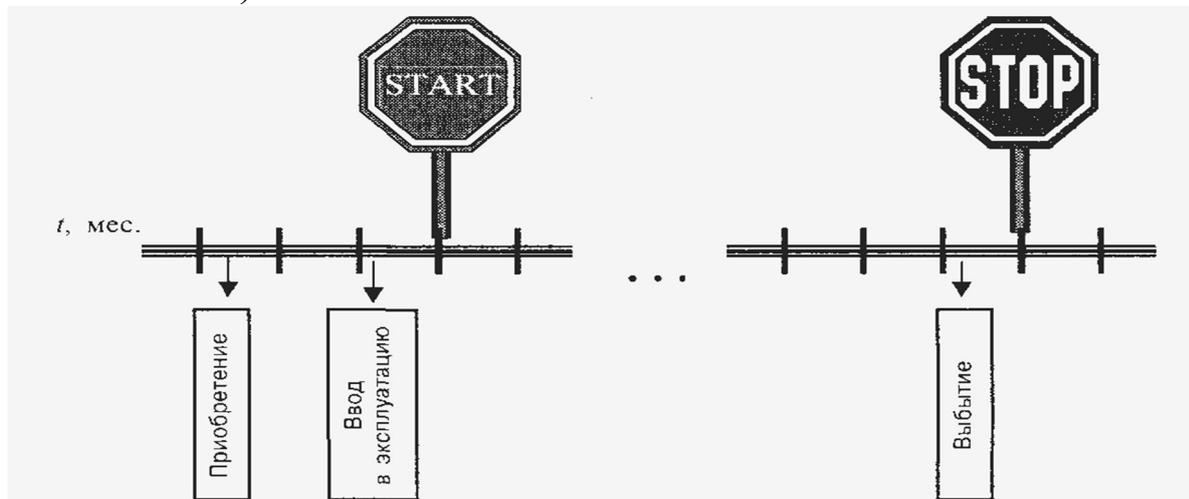
Особенностью основных средств является их длительное многократное использование в производстве. Но время их службы все-таки имеет границы, обусловленные износом. Износ основных средств может быть физическим и моральным.

Под *физическим износом* понимают постепенную утрату основными фондами своей первоначальной потребительной стоимости не только в процессе функционирования, но и при их бездействии (разрушение от внешних воздействий, атмосферного влияния, коррозии).

Моральный износ – уменьшение рыночной стоимости машин и оборудования в текущем времени по сравнению с датой их приобретения (или уменьшение их стоимости в результате внедрения новых, более прогрессивных и экономически эффективных машин и оборудования). Другими словами, под влиянием морального износа основные средства устаревают по своим техническим характеристикам и экономической эффективности.

Амортизация – стоимостное выражение износа в виде систематического распределения и перенесения амортизируемой стоимости актива в течение оцененного срока его службы в производственную себестоимость продукции и расходы периода.

Начисление амортизации по основным средствам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта в состав основных средств, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения амортизируемой стоимости этого объекта либо его списания с баланса (пп. 30, 31 НСБУ №5, рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.).



Амортизация не начисляется по следующим основным средствам:

- 1) библиотечным фондам;
- 2) продуктивному скоту;
- 3) сооружениям благоустройства, подведомственным хоккейным командам;
- 4) фондам, переведенным на консервацию в соответствии с «Порядком консервации и расконсервации объектов незавершенного строительства и основных фондов», утвержденным поста-

новлением Кабинета Министров РУз от 20 августа 1999 года № 397;

- 5) музейным ценностям;
- 6) памятникам архитектуры и искусства;
- 7) автомобильным дорогам общего пользования;
- 8) полностью амортизированным основным средствам.

Для расчетов нам понадобятся еще несколько определений:

✓ **амортизируемая стоимость** – сумма первоначальной (восстановительной) стоимости актива, показанная в финансовой отчетности, за минусом предполагаемой (оцененной) ликвидационной стоимости;

✓ **срок полезной службы** – период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо - количество продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива;

✓ **ликвидационная стоимость** – предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации объекта ОС в конце ожидаемого срока его полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию;

✓ **остаточная (балансовая) стоимость** – первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации.

Амортизация начисляется по собственным основным средствам предприятия, а также по тем объектам ОС, что приняты в хозяйственное ведение или оперативное управление.

Так как юридические лица, получившие основные средства в финансовую аренду, начисляют амортизационные отчисления, как по собственным, так и по арендованным ОС, арендодателю этого делать не нужно.

Сумма амортизационных отчислений по объектам ОС включается в затраты производства и расходы периода. В бухгалтерском учете они регистрируются путем накопления в течение всего срока амортизации (или до его окончания, если имущество досрочно выбыло). Для учета износа основных средств используют контрактный счет **0200 «Износ основных средств»**.

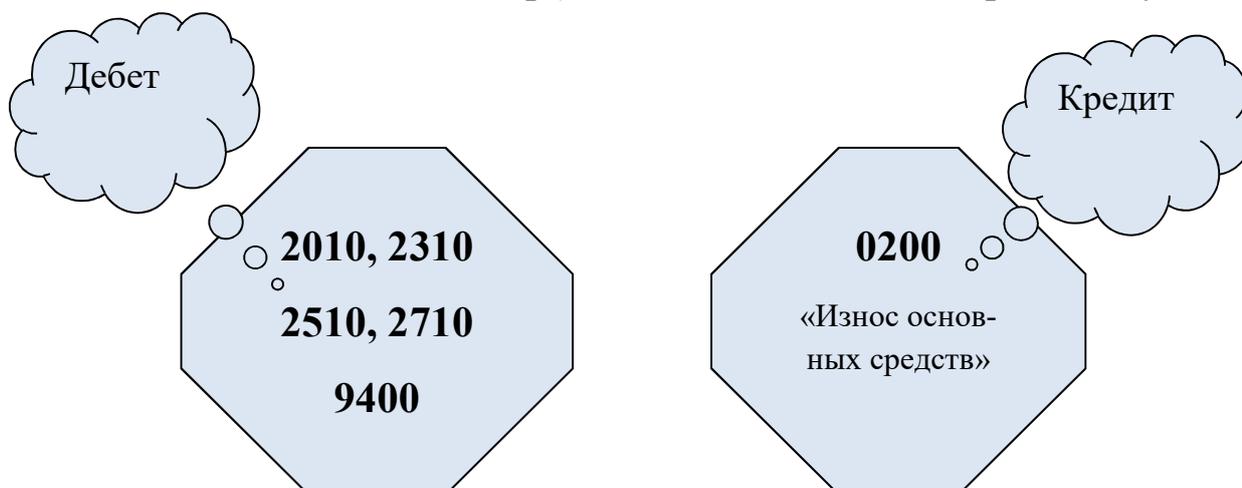
Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета сумм начисленной амортизации являются данные ведомости начисления амортизации.

Амортизация начисляется ежемесячно независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде и принимается к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому относится.

Часть амортизационных отчислений может быть направлена предприятием на формирование Фонда модернизации и новых технологий для финансирования научных прикладных исследований, разработки инновационных проектов, опытно-конструкторских работ и их внедрения в производственный процесс. Размер отчислений определяется предприятием самостоятельно (п. 2 Положения №1955 от 12.05.2009 г.).

Начисленная сумма износа основных средств относится в кредит счета 0200 в корреспонденции со счетами учета затрат (2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 2710 «Обслуживающие хозяйства» 9400, «Расходы периода» и др. счета).

При выбытии (продаже, списании, безвозмездной передаче, недостатке, ликвидации и др.) объектов основных средств сумма



начисленной по ним амортизации списывается с дебета счетов группы **0200** в кредит счета **9210 «Выбытие основных средств»**.

Существуют различные методы списания стоимости основных средств путем начисления амортизации. Методы начисления амортизации установлены в НСБУ №5 «Основные средства» (рег. МЮ №1299 от 20.01.2004 г.), основные из них следующие:

1) метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости;

2) метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный);

3) два метода ускоренного списания:

а) метод списания стоимости по сумме чисел (метод суммы чисел) или кумулятивный метод;

б) метод уменьшающегося остатка.

Каким бы методом при этом мы не пользовались, амортизацию должны начислять ежемесячно.

Метод начисления амортизации определяется учетной политикой предприятия. Его применяют последовательно от одного отчетного периода к другому, не меняя в течение календарного года. Исключение составляют ситуации, приводящие к смене учетной политики. Они перечислены в п. 56 НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность»: реорганизация предприятия, изменение системы нормативного регулирования и т.п.

К различным видам основных средств могут применяться различные методы начисления амортизации. Но каждый вид основных средств (все однородные объекты) должен амортизироваться единообразно. Нельзя, к примеру, часть станков амортизировать прямолинейным методом, а другую часть – производственным.

Норма амортизации – величина износа, выраженная в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств.

$$\text{Годовая норма износа (в \%)} = \frac{100}{\text{Срок полезного использования (в годах)}}$$

Например, у автомобиля, со сроком полезного использования 5 лет, годовая норма износа будет равна 20% (100 : 5).

При применении метода равномерного (прямолинейного) списания в течение всех лет эксплуатации ОС амортизационные отчисления одинаковые, накопленный износ увеличивается равномерно, а остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной (или нулевой) стоимости. Метод основан на том предположении, что амортизация зависит только от длительности срока службы. Сумма амортизационных отчислений для каждого периода рассчитывается путем

деления амортизируемой стоимости (первоначальная стоимость объекта минус его ликвидационная стоимость) на число отчетных периодов эксплуатации объекта. Норма амортизации является постоянной.

Например, первоначальная стоимость грузового автомобиля – 1 000 000 сум, его ликвидационная стоимость в конце пятилетнего срока эксплуатации -100 000 сум.

В этом случае ежегодная амортизация составит 20% амортизируемой стоимости, или 180 000 сум, в соответствии с методом прямолинейного списания. Эти расчеты делаются следующим образом:

(первоначальная стоимость – ликвидационная стоимость) : срок службы (1000000 сум - 100000 сум) : 5 = 180000 сум.

Начисление амортизации в течение пяти лет можно отразить следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	–	–	1000000
Конец 1-го года	1000000	180000	180000	820000
Конец 2-го года	1000000	180000	360000	640000
Конец 3-го года	1000000	180000	540000	460000
Конец 4-го года	1000000	180000	720000	280000
Конец 5-го года	1000000	180000	900000	100000

Из этой таблицы вытекают три момента:

- 1) в течение всех пяти лет амортизационные отчисления одинаковые;
- 2) накопленный износ увеличивается равномерно;
- 3) остаточная стоимость равномерно уменьшается, пока не достигнет оценочной ликвидационной стоимости.

Метод начисления износа пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на том, что амортизация (износ) является только результатом эксплуатации и отрезки времени не играют никакой роли в процессе ее начисления. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования, а остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показа-

телю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Предположим, что грузовик, о котором шла речь, может выполнить определенное число операций, а его пробег рассчитан на 90 000 км. Амортизационные расходы на 1 км будут определены следующим образом:

(первоначальная стоимость – ликвидационная стоимость) / предполагаемое число единиц работы (1000000 сум - 100000 сум) : 90000 км = 10 сум/км.

Если предположить, что за первый год эксплуатации грузовик имел пробег в 20 000 км, за второй - 30000, за третий - 10000, за четвертый - 20000 и за пятый год - 10000, то таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		–	1000000
Конец 1-го года	1000000	200000	200000	800000
Конец 2-го года	1000000	300000	500000	500000
Конец 3-го года	1000000	100000	600000	400000
Конец 4-го года	1000000	200000	800000	200000
Конец 5-го года	1000000	100000	900000	100000

Заметим прямую связь между ежегодной суммой амортизации и единицей работы или использования. Накопленный износ увеличивается ежегодно в прямой зависимости от единиц работы или использования (пробега). Наконец, остаточная стоимость ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю единицы работы или использования до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Ускоренные методы заключаются в том, что в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышают амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Используя эти методы, исходят из того, что многие виды основных средств, производственного назначения действуют более эффективно, пока они еще новые (т.е. в первые годы их эксплуатации), и имеют высокие производительные способности. Это отвечает правилу соответствия, по ко-

торому происходит списание большей части износа в начале эксплуатации основных средств (а не в конце), если их полезность и производительная способность значительно больше в первые годы, чем в последующие.

Метод списания стоимости по сумме чисел – кумулятивный метод определяется суммой лет срока службы какого-то объекта, являющейся знаменателем в расчетном коэффициенте. В числителе этого коэффициента находятся числа лет, остающиеся до конца срока службы объекта (в обратном порядке).

Например, предполагаемый срок службы грузовика – 5 лет. Сумма чисел – лет эксплуатации составит 15 (кумулятивное число): $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Затем путем умножения каждой дроби на амортизируемую стоимость, равную 900000 сум (1 000 000 сум -100 000 сум), определяют ежегодную сумму амортизации:

5/15, 4/15, 3/15, 2/15, 1/15.

Таблица амортизационных отчислений в этом случае будет выглядеть следующим образом:

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000	–	–	1000000
Конец 1-го года	1000000	300000	300000	700000
Конец 2-го года	1000000	240000	540000	460000
Конец 3-го года	1000000	180000	720000	280000
Конец 4-го года	1000000	120000	840000	160000
Конец 5-го года	1000000	60000	900000	100000

Из таблицы видно, что самая большая сумма амортизации начисляется в первый год, а затем год за годом она уменьшается, накопленный износ возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизации до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Показатель, используемый в методе суммы чисел, может быть быстро рассчитан по следующей формуле:

$$S = N \times (N + 1) : 2,$$

где S – сумма чисел; N – число лет предполагаемого срока службы объекта.

Метод уменьшающегося остатка основан на том же принципе, что и метод суммы чисел. Хотя при этом методе может применяться любая твердая ставка, но чаще всего берется удвоенная ставка амортизации по сравнению с нормальной, которая используется при прямолинейном методе. Этот процесс обычно называется методом уменьшающегося остатка при удвоенной норме амортизации.

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации (ускоренный) исходит из вполне логичного предположения, что основные средства приносят больше выгоды, пока они относительно новые. Чем дольше они используются, тем меньше выгода.

В предыдущем примере грузовой автомобиль имел срок полезного использования пять лет. Соответственно, при прямолинейном методе норма амортизации на каждый год составляет 20% (100% : 5 лет). При методе уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (2x20%). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается в расчет при подсчете амортизации, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения точной стоимости до ликвидационной.

Дата приобретения	Первоначальная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
	1000000		–	1000000
Конец 1-го года	1000000	400000	400000	600000
Конец 2-го года	1000000	240000	640000	360000
Конец 3-го года	1000000	144000	784000	216000
Конец 4-го года	1000000	86400	870400	129600
Конец 5-го года	1000000	29600	900000	100000

Как видно из таблицы, твердая норма амортизации всегда применяется к остаточной стоимости предыдущего года. Сумма амортизации (самая большая в первый год) уменьшается из года в год, а в последний год она ограничена суммой, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной.

Плата за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации. Для того чтобы стимулировать руководство предприятий заменять полностью изношенное и морально устаревшее оборудование на современное и более производительное, законодатели ввели плату за полностью изношенное оборудование. Кто ее должен платить, и в каких случаях? Как она рассчитывается, каковы сроки уплаты? Ответы на эти и другие сопутствующие вопросы содержатся в Положении о порядке взимания платы за полностью изношенное оборудование, находящееся в эксплуатации (рег. МЮ №2199 от 21.02.2011 г.).

Плательщиками этого платежа являются юридические лица (за исключением микрофирм и малых предприятий), использующие в своей производственной деятельности полностью, как мы уже сказали, изношенное оборудование, числящееся на балансе как основные средства (счет **0100**). Положение №2199 содержит перечень оборудования, подпадающего под данное нормативное требование. Базой для исчисления платы является первоначальная (восстановительная) стоимость полностью изношенного оборудования, *отвечающего следующим критериям:*

- ❖ входит в упомянутый перечень;
- ❖ полностью начислен 100%-ный износ (амортизация);
- ❖ находится в эксплуатации свыше установленного срока полезной службы.

Не нужно платить даже за полностью изношенное оборудование, если оно:

- ✚ получено по договору финансовой аренды (лизинга), в течение срока договора финансовой аренды (лизинга);
- ✚ переведено на консервацию в установленном законодательством порядке.

На сегодняшний день плата за эксплуатацию полностью изношенного оборудования установлена в размере 0,25% первоначальной (восстановительной) стоимости объекта (п. 7 №ПП-1449 от 24.12.2010 г.). Умножаем первоначальную (восстановительную) стоимость оборудования на конец отчетного периода (на 31 декабря) на установленный размер платы в процентах (0,25%) и получаем сумму платежа.

Совершается платеж и представляется Справка-расчет в ГНИ по нему ежегодно, не позднее 15 февраля года, следующего за отчетным.

7.6. Переоценка основных средств

Первоначальная стоимость основных средств (ОС) может периодически переоцениваться с учетом инфляции – для установления их реальной стоимости на определенный период. После переоценки первоначальная стоимость называется восстановительной.

Переоценка может проводиться по решению правительства республики или собственников имущества (учредителей предприятия).

С 1 января 2014 г. микрофирмы и малые предприятия делают обязательную переоценку ОС один раз в 3 года (п. 6 №ПП-2099 от 25.12.2013 г.). Все прочие предприятия должны переоценивать свои основные средства ежегодно.



При проведении переоценки основных фондов следует руководствоваться Положением о порядке проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января (рег. МЮ №1192 от 04.12.2002 г.). Производится такая переоценка от первоначальной (восстановительной) стоимости объектов, полученных в результате предыдущей переоценки, а по поступившим в течение года объектам – от стоимости, принятой к учету.

Положение №1192 предусматривает два метода пересчета стоимости основных средств.



Метод прямой переоценки стоимости ОС более точен, так как основывается на информации о текущей их стоимости.

Текущая стоимость – стоимость актива по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Документальным подтверждением рыночной цены могут быть данные:

- отчета об оценке оценочной организации;
- о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей и их официальных дилеров, товарно-сырьевых бирж, бирж недвижимости (прайсы, ценовые бюллетени);
- о стоимости основных фондов в СКВ на дату приобретения (при наличии подтверждающего документа) с применением расчетного коэффициента, определяемого как соотношение курсов ЦБ на дату проведения переоценки и на дату приобретения объекта;
- об уровне цен, имеющемся у соответствующих государственных органов;
- об уровне цен, опубликованном в СМИ и специальной литературе в период проведения переоценки.

При переоценке основных средств методом прямого пересчета сумма их износа к настоящему моменту индексируется по коэффициенту пересчета, равному соотношению восстановительной стоимости после переоценки к стоимости до переоценки.

Индексный метод переоценки основных фондов предполагает использование индексов, подготовленных органами статисти-

ки к 31 декабря и опубликованных официально в республиканских СМИ. При переоценке ОС этим методом сумма их износа (включая объекты, по которым он полностью начислен), числящаяся в бухгалтерском учете по состоянию на дату проведения переоценки, умножается на соответствующие индексы.

Микрофирмы и малые предприятия при применении индексного метода учитывают индексы изменения стоимости ОС за все предшествующие годы после последней переоценки (Постановление №1192-3 от 24.04.2014 г.). То есть если переоценка производится по состоянию на 1 января 2016 г., то нужно учитывать индексы переоценки за два года после последней переоценки (2014-2016 гг.).

Предприятия самостоятельно выбирают метод проведения переоценки основных фондов и могут либо делать ее сами, либо привлекать экспертов, имеющих право заниматься оценочной деятельностью в соответствии с законодательством.

Основные средства (в том числе полученные по лизингу), оборудование к установке, незавершенное строительство – это активы предприятия, они учитываются на активных счетах: **0100**, **0310**, **0700** и **0810**. соответственно. Это означает, что увеличение их стоимости (дооценка) будет отражаться по дебету активных счетов, на которых они числятся, а уменьшение их стоимости (уценка) – по кредиту тех же счетов.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные задачи учета основных средств?
2. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с основными средствами?
3. Какая информация формируется на счете 0800 «Капитальные вложения»?
4. Какие виды оценки используются при принятии объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?
5. Какими бухгалтерскими записями отражают принятие объектов к учету на счет 0800 «Капитальные вложения»?
6. В чем заключается подрядный способ создания основных средств?

7. В чем заключается хозяйственный способ создания основных средств?

8. Какими записями отражают создание основных средств, при подрядном способе?

9. Какими записями отражают создание основных средств, при хозяйственном способе?

10. При выполнении, каких условий активы принимаются к учету в качестве основных средств?

11. На каком счете подлежат учету основные средства?

12. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, приобретаемых за плату?

13. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?

14. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, поступивших безвозмездно?

15. Какие расходы могут быть включены в первоначальную стоимость основных средств, строительство которых осуществляет само предприятие?

16. Каким образом классифицируют основные средства?

17. Что понимают под восстановительной стоимостью основных средств?

18. Когда разрешено проводить переоценку основных

Ключевые слова и понятия: основные средства, оценка основных средств, переоценка основных средств, инвентарная карточка, поступление основных средств, выбытие основных средств, безвозмездная передача, ликвидация, износ основных средств.

ГЛАВА VIII. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

8.1. Понятие нематериальных активов

Помимо ресурсов, имеющих **материальное** выражение (здания и сооружения, производственное оборудование и автомобили, сырье и материалы), у компании могут быть также активы **нематериальные**. Потрогать их руками нельзя, а ценность они имеют и выгоду приносить могут.

Как же понять, является ли эта самая неосвязаемость активом? И как можно включить в баланс то, чего потрогать нельзя?

Итак, начнем с определения.

Нематериальный актив – ценный долгосрочный актив, не имеющий физической сущности.

То есть это действительно нечто такое, что нельзя увидеть, потрогать или попробовать на вкус.

Предприятие приобретает или само создает такие объекты, чтобы использовать их в своей работе в течение длительного срока.

Для того, чтобы это «нечто нематериальное» стало нашим нематериальным активом, нужно, чтобы оно использовалось в хозяйственной или административной деятельности и не обладало физической сущностью, но при этом чтобы его можно было четко идентифицировать.

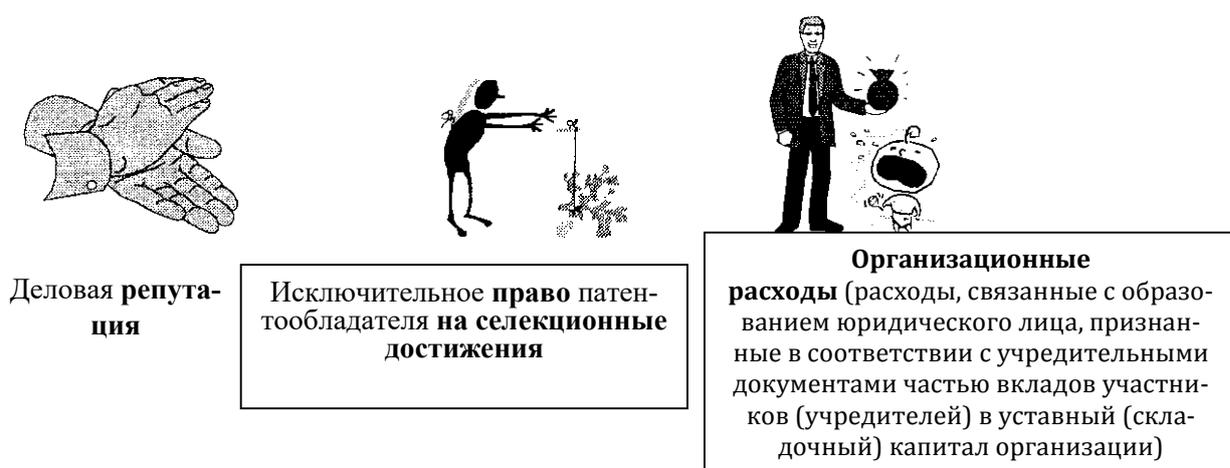
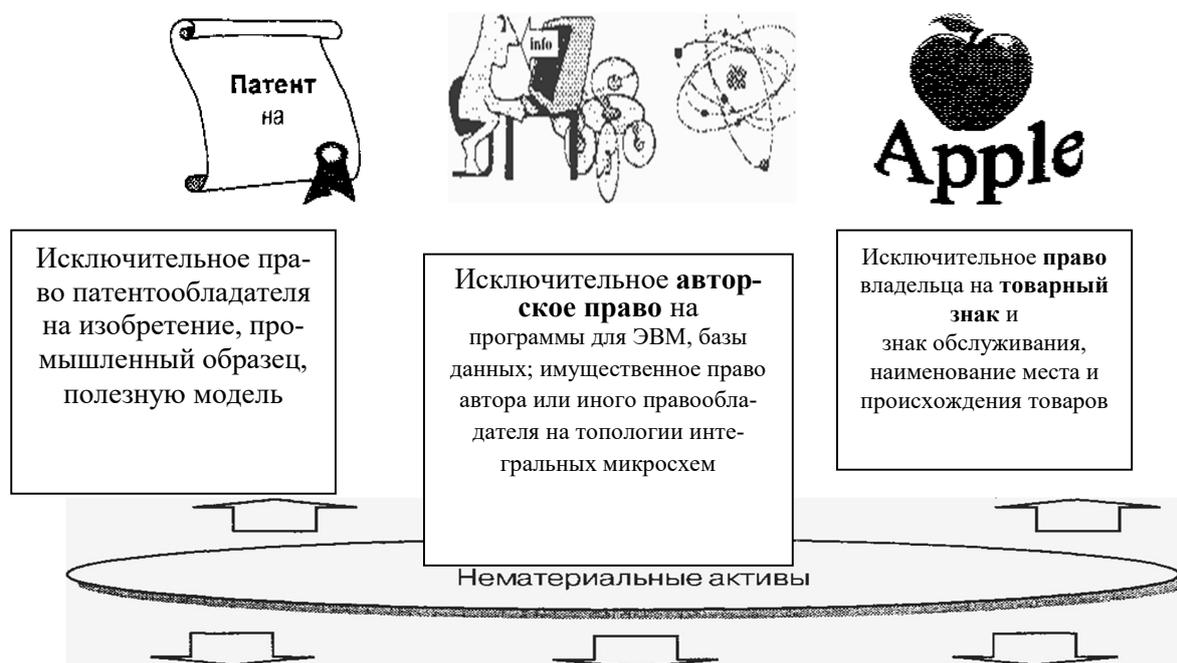
Типичные примеры нематериальных активов, это:

➤ **Патенты и ноу-хау**. Патент позволяет своему владельцу не допускать вмешательства в его деятельность других лиц. Он представляет для предприятия ценность, приносит выгоду и поэтому учитывается как актив.

➤ **Франчайз (или франшиза)** – вид отношений, когда одна сторона (*франчайзер*) предоставляет другой стороне (*франчайзи*) возмездное право действовать от своего имени, используя товарный знак или бренд франчайзера.

➤ **Программное обеспечение** – принципиально важная основа для работы любого программируемого оборудования, без которой оно будет просто куском металла и пластика.

Также нематериальными активами являются **торговые марки, авторские права, товарные знаки и промышленные образцы, права пользования землей и природными ресурсами, права (лицензии) на производство продукции, выполнение работ или оказание услуг и некоторые другие подобные объекты.**



Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Термин “нематериальные активы” стал использоваться в отечественном учете с 1990 г. Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы - это показатель финансовой отчетности, соответствующей юридическим и финансово-экономическим требованиям законодательства и нормативным актам РУз.

Для признания в бухгалтерском учете актива в качестве нематериального, необходимо, чтобы были выполнены все следующие условия. А именно:

- во-первых, у актива не должно быть физической формы (как у других видов активов типа сырья, оборудования, автомобиля или здания);
- во-вторых, он должен использоваться на протяжении длительного срока, как минимум, – более 12 месяцев. При этом стоимость актива должна составлять не менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан на момент приобретения, за единицу или комплект. Однако руководитель предприятия может установить и меньший предел этой стоимости, закрепив его в учетной политике;
- в-третьих, мы купили или создали его для использования в производстве продукции, работ или услуг, а не для того чтобы перепродать. Мы не собираемся продавать этот актив. Не планировали этого изначально, по крайней мере;
- в-четвертых, у нас есть надежные, правильно оформленные документы, подтверждающие существование как самого актива, так и нашего исключительного права на него (это могут быть патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки или приобретения патента, товарного знака и тому подобное);
- наконец, в-пятых, этот наш актив можно идентифицировать.

В состав нематериальных активов не включаются деловые и интеллектуальные качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они не отделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Как и в случае с основными средствами, стоимость нематериальных активов погашается путем начисления

амортизации. Следовательно, как и у основных средств, у нематериальных активов есть **первоначальная** и **остаточная (балансовая)** стоимости. По первоначальной стоимости они в свое время были приняты к учету, по балансовой – отражаются сейчас в итоге актива бухгалтерского баланса.

На самом деле нематериальные активы не изнашиваются, конечно же, в прямом смысле слова, но они вполне могут устаревать со временем и терять в своей стоимости.

В целом, нематериальные активы учитываются и амортизируются точно так же, как основные средства (активы с длительным сроком эксплуатации, не предназначенные для продажи). Определяем **срок полезной службы НМА**, его **амортизируемую стоимость** и метод начисления амортизации, а дальше – все считается точно так же, как и в случае с основными средствами.

Срок полезной службы нематериального актива, необходимый нам для расчета амортизационных отчислений, определяется по одному из следующих факторов:

По сроку действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования нематериальных активов согласно законодательству Республики Узбекистан

По ожидаемому сроку использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать от него экономические выгоды

На основании ожидаемого количества продукции, которую можно произвести, используя этот нематериальный актив

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезной службы, законодательство рекомендует устанавливать нормы амортизационных отчислений из расчета на 5 лет. Методология учета и отражения в бухгалтерской отчетности нематериальных активов отражена в НСБУ №7 «Нематериальные активы» (рег. МЮ №1485 от 27.06.2005 г.).

8.2. Учет поступления НМА

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- ✓ правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения нематериальных активов;
- ✓ достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия нематериальных активов;
- ✓ контроль, за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

Учет нематериальных активов строится на предприятии в соответствии с учетной политикой, утвержденной руководителем. В ней определяется:

1. Перечень объектов учета, относящихся к нематериальным активам предприятия.
2. Срок полезного использования нематериальных активов.
3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам: линейный - по нормам, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или способ уменьшаемого остатка.
4. Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов (с использованием или без использования счета 0500).

Общим требованием для организации учета нематериальных активов является документальное оформление движения объектов нематериальных активов.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный договор ...), в бухгалтерском учете каждый инвентарный объект нематериальных активов должен оформляться соответствующей первичной документацией. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание нематериальных активов. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. В соответствии с НСБУ № 7, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приемки.

Акты оформляются по факту поступления (выбытия) прав интеллектуальной собственности, по факту создания объектов интеллектуальной собственности, по факту получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права организации в качестве правообладателя и отражающих сущность сделок, и хозяйственных операций. В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, то есть наличие акта оценки.

Документальное оформление в учете поступления нематериальных активов зависит от того, созданы они силами предприятия или приобретены у третьих лиц. Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета нематериального актива.

В соответствии с Постановлением Госкомстата РУз при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации - карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена краткая характеристика объекта нематериальных активов.

При выбытии нематериальных активов составляется Акт выбытия, а при списании объекта нематериальных активов заполняется Акт списания.

Если предприятие предоставляет другому предприятию право пользования каким-либо объектом нематериальных активов, то эти данные отражаются в:

- ведомости учета предоставления лицензии (на основании лицензионных договоров);

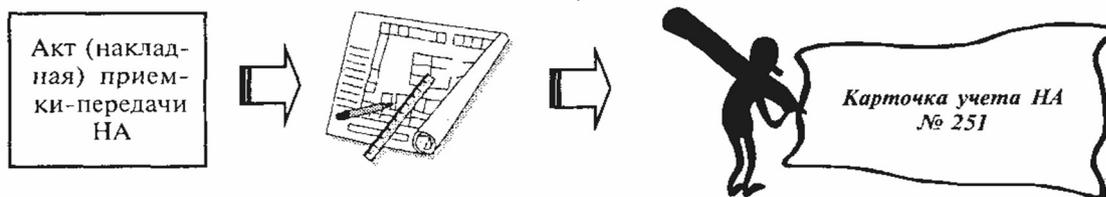
- ведомости учета предоставлении ноу-хау (на основании договоров о ноу-хау).

Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно.

Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.

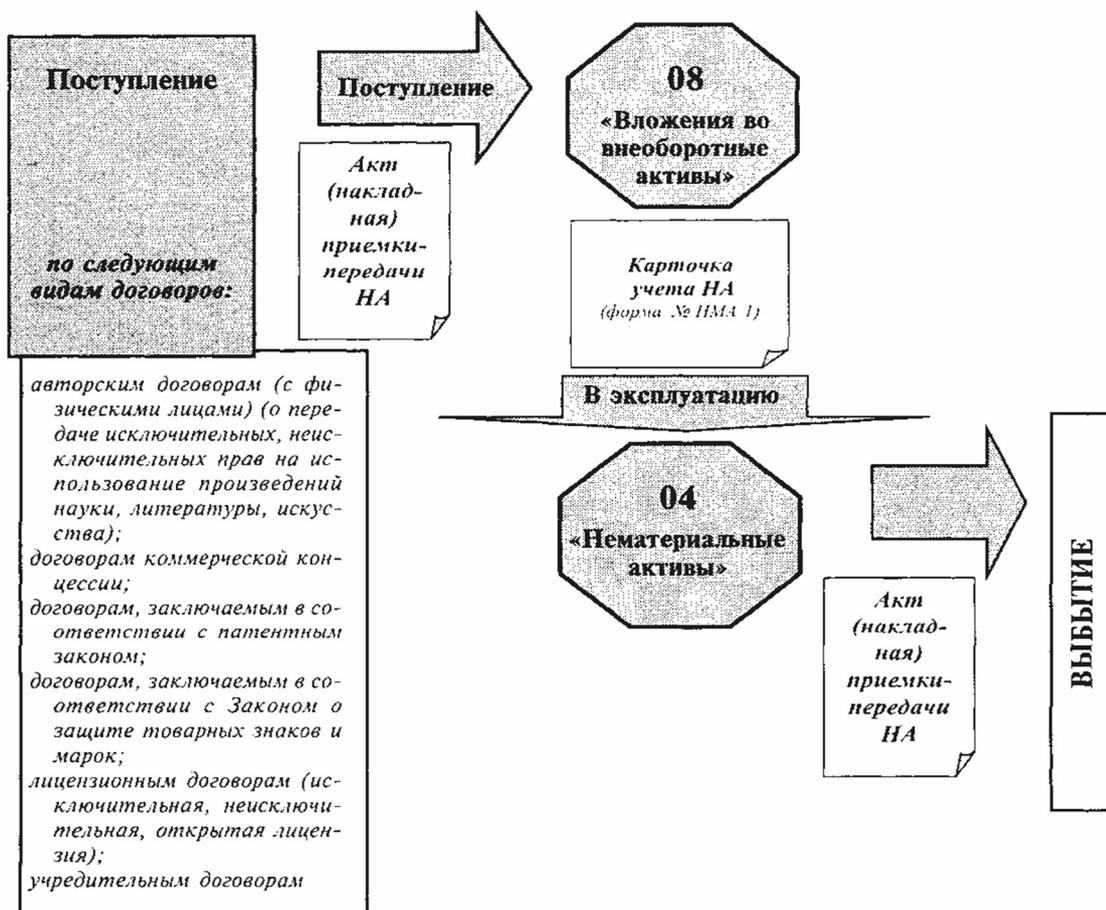
Оценка нематериальных активов – денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете. Инвентарная стоимость отдельных объектов нематериальных активов, принимаемых на учет, складывается из затрат по их приобретению или созданию и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию на предприятии.

Затраты на приобретение НМА складываются из суммы, выплаченной непосредственно продавцу объекта, а также за информационные и консультационные услуги другим фирмам, вознаграждения, уплаченные посредникам, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы, невозмещаемые налоговые платежи, связанные с покупкой, иные расходы, понесенные при покупке объектов.



Учет поступления нематериальных активов

Документооборот



Все НМА оцениваются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат. При включении в уставный капитал нематериальных активов они оцениваются по стоимости, согласованной учредителями, а при безвозмездном поступлении – по экспертной оценке.

Первоначальная стоимость НМА погашается путем начисления износа и включения его ежемесячно в состав затрат.

Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и их состав, как мы говорили уже выше, регулируются законодательством и Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 7) «Нематериальные активы» (МЮ №1485 от 27.06.2005 г.), и определяют понятие нематериальных активов, учитываемых отдельно от основных средств на счете 0410 – 0490 «Нематериальных активов» и 0510 - 0590 «Амортизация нематериальных активов».

Данные счета предназначены для обобщения информации о наличии и движении средств труда, которые в соответствии с установленным порядком относятся к нематериальным активам.

Аналитический учет нематериальных активов ведется по их видам в карточках аналитического учета, в настоящее время рекомендуется использовать формы первичных документов, используемых для учета основных средств (ф.№ ОС-6) и в ведомости № 17.

Так же, как и основные средства, нематериальные активы (НМА) можно приобрести по договору купли-продажи, получить по договору дарения (безвозмездно) или в качестве вклада в уставный капитал. А можно создать их самостоятельно, собственными силами.

Купленные НМА принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*. Она включает в себя стоимость по договору купли-продажи и дополнительные расходы, связанные с приобретением.

Согласно п. 14 НСБУ №7, в первоначальную стоимость НМА, приобретенных по договору купли-продажи, включаются следующие затраты:

Сумма по договору
Пошлины и сборы за регистрацию прав на НМА
Таможенные сборы, пошлины (при импорте)
Невозмещаемые суммы налогов
Расходы на консультации и информационные услуги, связанные с приобретением НМА
Вознаграждения посредникам
Другие затраты

Не включаются в первоначальную стоимость НМА, а относятся **на расходы**:

➤ банковские услуги (комиссия за перевод денежных средств, расходы по конвертации валюты);

➤ проценты за пользование кредитом (если НМА приобретался за счет заемных средств).

Например, предприятие приобрело по договору купли-продажи исключительное право на компьютерную программу. НМА приобретался за счет взятого в банке кредита. Стоимость исключительного права по договору составляет 15 000 тыс. сумов. Консалтинговой фирме за услуги, связанные с приобретением права, уплачено 700 тыс., госпошлина за оформление составила 300 тыс., проценты по кредиту – 3 300 тыс. сумов.

Первоначальная стоимость исключительного права на программу будет состоять из:

- ❖ стоимости, уплаченной по договору, – 15 000 тыс. сумов;
- ❖ расходов на консультационные услуги – 700 тыс. сумов;
- ❖ госпошлины – 300 тыс. сумов;
- ❖ всего - 16 000 тыс. сумов.

Проценты по кредиту не войдут в стоимость программы, а будут отнесены на расходы предприятия по финансовой деятельности.

В бухгалтерском учете покупка НМА отражается таким образом: сначала по дебету счета **0830 «Приобретение нематериальных активов»** собираются все расходы по приобретению,

включаемые в первоначальную стоимость НМА. А затем с этого счета в дебет счетов **0410 - 0490** приходится уже сформированная стоимость и НМА вводится в эксплуатацию.

Если стоимость НМА выражена в иностранной валюте, его первоначальная стоимость определяется по тому же принципу, что и в сурах, но - с пересчетом валютной суммы по договору в национальную валюту по курсу Центрального банка на дату оформления счета-фактуры или ГТД.

Создание нематериальных активов предприятием.

Нематериальный актив считается созданным собственными силами, если работники предприятия получили конкретное задание на его разработку или она считается их непосредственными служебными обязанностями. Но при этом все исключительные права на актив регистрируются не на работников, а на предприятие-работодателя.

Также нематериальный актив считается созданным собственными силами, если он разработан другой организацией по заказу данного предприятия. Но исключительные права на него также будут принадлежать предприятию-заказчику.

Первоначальная стоимость НМА, созданного своими силами, складывается из суммы фактических затрат на его создание.

К ним относятся:

Стоимость израсходованных материалов и услуг сторонних организаций, связанных с созданием актива

Зарплата работников, занятых разработкой, включая отчисления на социальное страхование

Амортизация по оборудованию, использованному в ходе создания актива

Суммы патентных пошлин, связанных с получением патента и свидетельств

Другие подобные затраты

Если для разработки НМА предприятие брало кредит, проценты по нему, начисленные **в период разработки**, тоже включаются в первоначальную стоимость актива. Проценты по кредиту, начисленные **после его ввода в эксплуатацию**, относятся к расходам по финансовой деятельности.

Все расходы, понесенные в ходе создания актива, предприятие собирает на счете **0830 «Приобретение нематериальных активов»**. Данный счет используется для капитализации затрат по созданию НМА **при условии** использования актива непосредственно самим предприятием. Если же этот актив планируется продать, и разработка объектов интеллектуальной собственности является основной деятельностью предприятия, затраты будут собираться на счете **2010 «Основное производство»**.

Например, предприятие создает в Интернете собственный сайт с информацией о выпускаемой продукции. За его разработку, дизайн и регистрацию провайдер-разработчик получает оплату по договору. Все затраты, связанные с созданием или приобретением сайта, предприятие собирает на счете **0830**, при вводе его в действие вся сумма затрат переводится на счет **0490**. Документальным подтверждением наличия НМА и исключительного права на созданный сайт (регистрацию его доменного имени) в данном случае является договор с разработчиком, содержащий все необходимые условия о передаче исключительных прав.

Поступление НМА в качестве вклада в уставный капитал. На этапе образования предприятие может получить нематериальные активы от учредителя (участника) в качестве вклада в уставный капитал. Размер этого вклада указывают в учредительном договоре. В пределах данной суммы учредитель (участник) может внести свой вклад нематериальными активами. При передаче нематериальных активов приводят их перечень, указывают их первоначальную стоимость, износ и цену соглашения, по которым их относят в счет уставного капитала.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных предприятием от учредителя (участника) в счет его вклада в уставный капитал, **определяется им самостоятельно**, но –

по согласованию со всеми учредителями (участниками) компании.

В качестве вклада могут передаваться:

Подтвержденное патентом исключительное право на изобретение

Подтвержденное свидетельством исключительное право на товарный знак

Исключительное право автора или другого правообладателя на компьютерные программы и базы данных

Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, в силу своей специфики не имеющие охранных документов, права на которые возникают не посредственно по факту их создания (ноу-хау, конструкторско-технологическая документация, нераскрытая информация и т.п.)

Обязательным условием при передаче в уставный капитал этих активов является то, что они должны использоваться в хозяйственной деятельности предприятия и приносить доход.

В бухгалтерском учете НМА, внесенный в качестве вклада в уставный капитал, отражается следующими проводками:

Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал предприятия	
дебет	кредит
4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8300 «Уставный капитал»
0830 «Приобретение нематериальных активов»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
0400 «Нематериальные активы»	0830 «Приобретение нематериальных активов»

Безвозмездное получение НМА. Возможно, поступление нематериальных активов от юридических или физических лиц

безвозмездно в экспертной оценке. Здесь нематериальные активы относят на увеличение резервного капитала.

Первоначальная стоимость НМА, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), определяется по **текущей (рыночной) стоимости**, если для данного вида НМА существует активный рынок с активным спросом и предложением и общедоступной информацией о ценах.

Если в приемопередаточных документах указана стоимость актива, она и будет по умолчанию являться текущей рыночной стоимостью.

Как правило, она бывает, равна остаточной стоимости передаваемого актива.

Если НМА передается по нулевой остаточной стоимости или в документах его стоимость вообще не указана, то на данный вид НМА, рыночная цена может быть определена с помощью активного рынка или с помощью оценочной компании.

При этом важно подтвердить рыночную цену документально. Подтверждающими документами могут служить:

- Документы на поставку аналогичного актива
- Ценовые данные поставщиков (прайс-листы)
- Данные из средств массовой информации
- Данные органов государственной статистики
- Отчет об оценке оценочной компании

Если активного рынка на данный вид НМА нет, первоначальная стоимость определяется либо по **номинальной стоимости**, либо по **сумме фактических затрат**, понесенных предприятием для доведения актива до состояния готовности к использованию по назначению (если такие затраты у нас были). Номинальной стоимостью может выступить стоимость, установленная по соглашению сторон в договоре.

При определении стоимости актива, по которой он будет принят к учету, нужно принять во внимание дополнительные расходы, связанные с его получением и предусмотренные п. 14 НСБУ №7.

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление НМА отражается аналогично покупке – по дебету счета **0830** учитываются все затраты, связанные с получением актива, (в том числе – в корреспонденции со счетом **8530 «Безвозмездно полученное имущество»**), а затем стоимость актива приходится на счета **0400**.

Предприятием приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы, полученные безвозмездно	
дебет	кредит
0830 «Приобретение нематериального актива»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»
0400 «Нематериальные активы»	0830 «Приобретение нематериального актива»

8.3. Учет амортизации и выбытия НМА

В силу тех или иных причин, нематериальные активы, числящиеся в организации, списываются с учета. Нематериальные активы могут выбывать (списываться с баланса) по тем же причинам, что и любой другой актив. Но их выбытие в каждом случае имеет свои особенности.

Основными причинами списания объектов нематериальных активов являются:

- их реализация (продажа);
- безвозмездная передача;
- ликвидация;
- передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций;

- списание после окончания срока полезного использования;
- выявления недостатков при инвентаризации;
- обмена;
- расчета с выбывающими учредителями.

В бухгалтерском учете выбытие НМА отражается в соответствии с Положением о порядке списания с баланса нематериальных активов (рег. МЮ №1539 от 14.01.2006 г.).

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Списание объектов в связи с непригодностью, а также по истечению срока их полезного использования, производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Реализация НМА. Нематериальные активы не продаются в таком смысле, как товары или готовая продукция, они могут быть только «уступлены» или «переуступлены». Это означает, что предприятие – правообладатель передало другому лицу **исключительные права** на нематериальный актив – изобретение, полезную модель, промышленный образец, программу для ЭВМ, базу данных, топологию интегральных микросхем и т.д.

Уступка исключительных прав оформляется договором об уступке (переуступке). Такие договоры должны быть зарегистрированы в Агентстве по интеллектуальной собственности. Заключение такого договора является основанием для списания НМА с баланса у правообладателя.

Правообладатель может заключить и лицензионные договоры, предоставляющие лишь право пользования объектом интеллектуальной собственности. В этом случае предоставляются **неисключительные права**, поэтому правообладатель не списывает НМА со своего баланса и продолжает начислять по нему амортизацию.

Выбытие НМА отражается на счете **9220 «Выбытие прочих активов»**:

❖ по дебету – первоначальная (восстановительная) стоимость выбывающего актива и все расходы, связанные с выбытием;

❖ по кредиту – накопленная амортизация, сальдо переоценки выбывающего актива, если он переоценивался, а также выручка от реализации.

Финансовый результат от выбытия определяется вычитанием из дохода от выбытия НМА его остаточной (балансовой) стоимости, косвенных налогов и расходов, связанных с выбытием. Прибыль от выбытия относится на счет **9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»**, убыток – на счет **9430 «Прочие операционные расходы»**.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость патента	9220 «Выбытие прочих активов»	0410 «Патенты, лицензии, ноу-хау»	20 000
Списана сумма накопленного износа	0510 «Амортизация патентов, лицензий»	9220 «Выбытие прочих активов»	6 000
Списано сальдо переоценки патента	8510 «Корректировка по переоценке имущества»	9220 «Выбытие прочих активов»	800
Отражена выручка от реализации	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	9220 «Выбытие прочих активов»	19 200
Отражен НДС (19 200 – (20 000 – 6 000)) : 120 x 20	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет по видам»	866,67
Начислена патентная пошлина за регистрацию договора уступки	9220 «Выбытие прочих активов»	6990 «Прочие обязательства»	261
Оплачена пошлина	6990 «Прочие обязательства»	5110 «Расчетный счет»	261
Отражен финансовый результат	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	4 872,33
Поступила оплата за патент	5110 «Расчетный счет»	4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»	19 200

Пример. Предприятие «Гигант» реализует по договору уступки патент на промышленный образец. Продажная цена по

договору – 19 200 тыс. сумов, в том числе НДС. Первоначальная стоимость патента – 20 000 тыс. сумов, накопленная амортизация на момент продажи – 6 000 тыс. сумов, кредитовое сальдо по переоценке – 800 тыс. сумов. За регистрацию договора уступки продавцом уплачена патентная пошлина 261 тыс. сумов.

Безвозмездная передача НМА. Предприятия имеют право передавать принадлежащие им НМА безвозмездно.

В законодательстве нет указаний на то, что безвозмездная передача имущества должна осуществляться по рыночной стоимости, поэтому на практике имущество передается по остаточной стоимости.

Безвозмездная передача НМА оформляется актом приема-передачи и счетом-фактурой.

Общая схема по определению финансового результата от безвозмездной передачи актива такова:

$$\begin{array}{l}
 \text{ФР (убыток)} = \text{Балансовая стоимость НМА} + \text{Расходы, связанные с безвозмездной передачей} - \text{Кредитовое сальдо счета 8510} \\
 \text{ФР (прибыль)} = \text{Кредитовое сальдо счета 8510} - \left(\text{Балансовая стоимость НМА} + \text{Расходы, связанные с безвозмездной передачей} \right)
 \end{array}$$

Доход от безвозмездной передачи по остаточной стоимости возникает, если нематериальный актив ранее переоценивался и кредитовое сальдо по счету **8510 «Корректировка по переоценке имущества»** больше его остаточной стоимости и расходов, связанных с передачей.

Пример. ООО «Омега» безвозмездно передает другой организации исключительные права на компьютерную программу. Первоначальная стоимость актива – 30 000 тыс. сумов. Сумма начисленной амортизации – 6 000 тыс. сумов. Оплату пошлины за регистрацию договора уступки имущественных прав в размере 130 тыс. сумов взяла на себя передающая сторона. Кредитовое сальдо счета **8510** отсутствует.

Финансовым результатом дарения исключительных прав на программу будет убыток, равный балансовой стоимости программы плюс оплаченная патентная пошлина.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная стоимость программы	9220 «Выбытие прочих активов»	0430 «Программное обеспечение»	30 000
Списана сумма накопленного износа	0530 «Амортизация программного обеспечения»	9220 «Выбытие прочих активов»	6 000
Начислена патентная пошлина за регистрацию договора уступки	9220 «Выбытие прочих активов»	6990 «Прочие обязательства»	130
Оплачена пошлина	6990 «Прочие обязательства»	5110 «Расчетный счет»	130
Отражен финансовый результат	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	24 130

Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал. Предприятие может передавать НМА, наряду с основными средствами, денежными средствами, материалами, товарами и ценными бумагами, в уставный капитал другого юридического лица. Передавать можно также право пользования этими нематериальными активами по лицензионному договору. Стоимость НМА, передаваемого в качестве вклада, должна быть согласована с другими учредителями.

Если передается исключительное право на НМА, он списывается с баланса прежнего правообладателя, а вклад отражается на счете **0600 «Долгосрочные инвестиции»**.

Пример. ООО «Восход» передает в качестве вклада в уставный капитал другой организации исключительное право на товарный знак. Первоначальная стоимость этого НМА – 60 000 тыс. сумов, амортизация на момент передачи – 30 000 тыс. сумов. Товарный знак никогда не переоценивался из-за отсутствия активного рынка. Стоимость актива, согласованная с другими учредителями, – 50 000 тыс. сумов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная (восстановительная) стоимость НМА	9220 «Выбытие прочих активов»	0420 «Торговые марки, знаки, промышленные образцы»	60 000
Списана сумма накопленного износа	0520 «Амортизация торгового знака»	9220 «Выбытие прочих активов»	30 000
Отражен вклад в уставный капитал	0600 «Долгосрочные инвестиции»	9220 «Выбытие прочих активов»	50 000
Начислен НДС	9220 «Выбытие прочих активов»	6410 «Задолженность по платежам в бюджет»	3333,33
Отражен финансовый результат от выбытия товарного знака (прибыль)	9220 «Выбытие прочих активов»	9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»	16666,67

Финансовый результат при выбытии НМА в качестве вклада в уставный капитал определяется так же, как и при его реализации. В нашем примере – из согласованной между учредителями стоимости актива нужно вычесть его балансовую стоимость и НДС (если предприятие, передающее НМА, его уплачивает): $50\,000 - (60\,000 - 30\,000) - 3\,333,33 = 16\,666,67$ тыс. сумов (прибыль).

Если в качестве вклада передается лишь **право пользования** активом, с баланса он не списывается, и по нему продолжается начисление амортизации.

Передаваемое право пользования должно быть оценено в денежной форме. Например, учредитель передает право пользования патентом. Денежная оценка этого права может быть произведена на основе рыночных ставок роялти, которое бы платило учреждаемое предприятие, заключив лицензионный договор на аналогичный НМА.

Предположим, что вклад участника равен 10 000 тыс. сумов. Роялти за пользование аналогичным патентом в месяц составило бы 2 000 тыс. сумов, и участник оценивает пользование своим активом в такую же сумму. Следовательно, срок, в течение которого вклад будет оплачен полностью, составит 5 месяцев. После чего учредитель сможет изъять право пользования (опять стать единственным владельцем всех прав).

Выбытие НМА в связи с истечением срока полезного использования

Нематериальный актив может списываться с баланса предприятия после истечения срока его полезного использования (при полной амортизации) или в результате морального устаревания (до начисления полной амортизации). Когда предприятие уже не сможет его использовать, продать или даже передать кому-либо безвозмездно, его придется ликвидировать.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. сум.
Списана первоначальная стоимость патента	9220 «Выбытие прочих активов»	0410 «Патенты, лицензии, ноу-хау»	50 000
Списана сумма накопленного износа	0510 «Амортизация патента»	9220 «Выбытие прочих активов»	35 000
Списано сальдо переоценки патента	8510 «Корректировка по переоценке имущества»	9220 «Выбытие прочих активов»	5 000
Отражен финансовый результат	9430 «Прочие операционные расходы»	9220 «Выбытие прочих активов»	10 000

Ликвидацию НМА производит комиссия, утвержденная приказом руководителя предприятия. Списание оформляется **актом о ликвидации** (типовая форма №НМ-4). Этот акт является основанием для уничтожения НМА. По результатам уничтожения бухгалтерия составляет **справку о результатах ликвидации**.

Финансовый результат от ликвидации НМА определяется аналогично безвозмездной передаче.

Пример. Предприятие «Зенит» является обладателем патента на изобретение, первоначальная стоимость которого составляла 50 000 тыс. сумов, сумма начисленной амортизации 35 000 тыс. сумов. Принято решение ликвидировать данный нематериальный актив, так как он перестал приносить экономическую выгоду. Кредитовое сальдо счета 8510 – 5 000 тыс. сумов.

Финансовым результатом от ликвидации будет убыток, так как сальдо переоценки меньше балансовой стоимости патента ($5\ 000 < 15\ 000$):

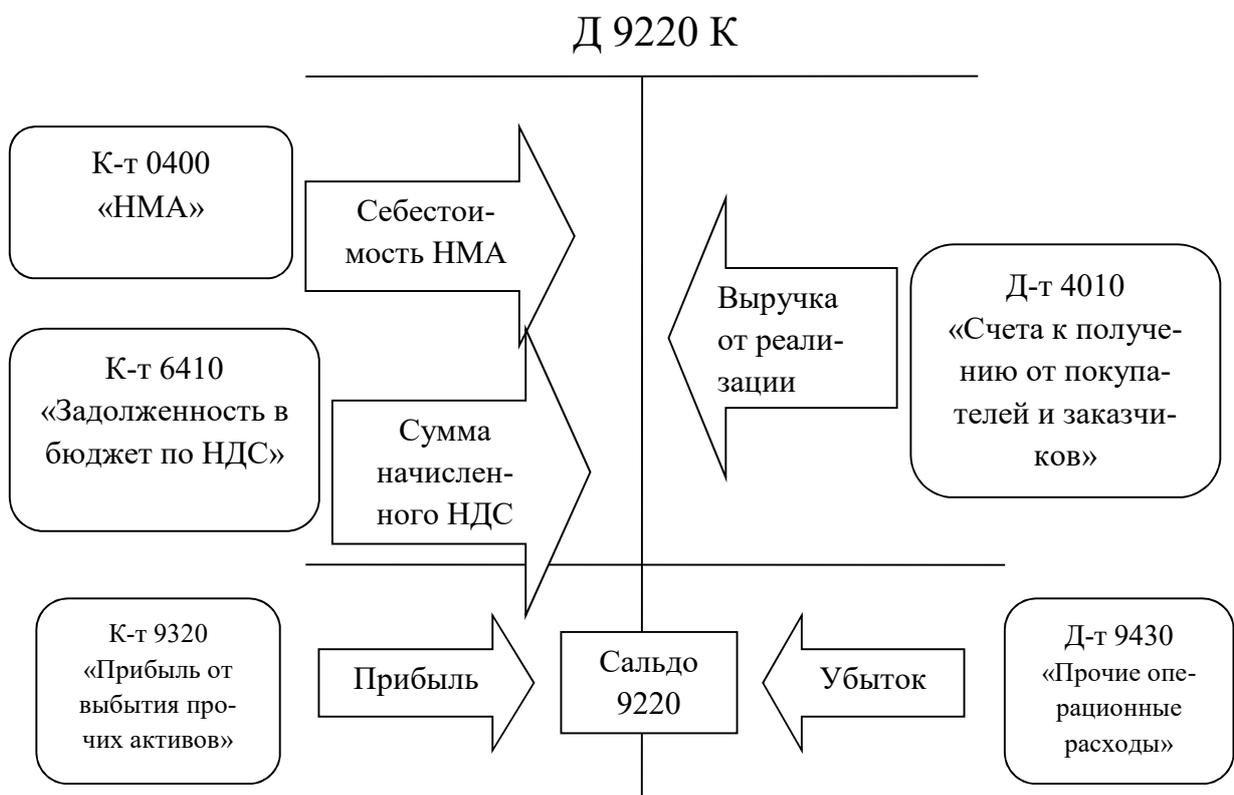
$$\text{ФР (убыток)} = 50\ 000 - 35\ 000 - 5\ 000 = 10\ 000 \text{ тыс. сумов.}$$

Независимо от причины любое выбытие нематериальных активов получает отражение на транзитном счете 9220 «Выбытие прочих активов». В дебет сч. 9220 списывают первоначальную стоимость выбывающих нематериальных активов, расходы, связанные с их выбытием; по кредиту сч. 9220 списывают износ по выбывающим активам, сумму выручки от реализации или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов списывают со сч. 9220 на сч. 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» и сч. 9430 «Прочие операционные расходы». При этом:

➤ если сумма выручки от реализации нематериальных активов превышает остаточную их стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет сч. 9220 и кредит сч. 9320;

➤ если остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита сч. 9220 в дебет сч. 9430.



Нематериальные активы используются длительное время и в течение этого времени, их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Экономический механизм, постепенного переноса, стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов называется амортизацией.

Стоимость НМА систематически списывается в виде амортизационных отчислений на расходы предприятия в течение всего срока его полезной службы. Если срок действия патента на изобретение, к примеру, составляет 20 лет, его стоимость будет погашаться в течение этого срока.

Однако может так случиться, что с развитием новых технологий потребность в продукции, работах или услугах, произведенных/оказанных с использованием нашего НМА, сократится. А это значит, что дальнейшее его использование и включение его стоимости в затраты предприятия теряет смысл. В таком случае следует учитывать **ожидаемый** срок полезной службы. Наконец, если определить такой срок невозможно, амортизация по этому активу будет начисляться в течение 5 лет.

Принципы начисления амортизации на НМА ничем не отличаются от начисления износа по этим же методам на основные средства.

Амортизация начисляется путем применения различных методов, установленных НСБУ №7 «Нематериальные активы»:

- ✓ прямолинейный метод;
- ✓ производственный метод;
- ✓ метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;
- ✓ кумулятивный метод.

Рассмотрим начисление амортизации каждым из методов на **примере**.

В декабре 2015 года предприятие «Альфа» получило патент на полезную модель. В этом же месяце нематериальный актив введен в эксплуатацию. Его первоначальная стоимость – 12 млн.

сумов. Срок полезного использования (срок действия патента) – 5 лет.

1. *Начисление амортизации прямолинейным методом.* Прямолинейный метод основывается на том, что амортизация нематериальных активов рассчитывается исходя из фактической стоимости и срока полезного использования. То есть амортизация начисляется постоянно, на протяжении всего срока полезной эксплуатации нематериального актива.

Годовая норма амортизации в этом случае составит 20% (100% : 5 лет). Ежегодная сумма амортизации равна: 12 000 000 x 20% = 2 400 000 сумов.

2. *Начисление амортизации производственным методом.* Для отдельных групп НМА срок полезного использования определяется исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. В этом случае стоимость НМА погашается пропорционально объему продукции, а величина амортизации зависит исключительно от того, сколько раз будет использоваться актив или сколько единиц продукции ожидается произвести.

Предположим, что с использованием патента на полезную модель за 5 лет будет произведено 600 000 единиц продукции. При этом планируется в 1 и 2 году выпускать по 150 000 единиц, а в 3, 4 и 5 – по 100 000 единиц. Амортизационные отчисления на 1 единицу продукции составят 20 сумов (12 000 000 : 600 000 = 20). График начисления амортизации за 5 лет будет таким:

	Первоначальная стоимость патента, тыс.сум	Количество выпускаемой продукции, тыс.шт	Годовая сумма амортизации, тыс.сум	Остаточная стоимость, тыс.сум
Дата приобретения	12 000			12 000
Конец 1–го года	12 000	150	3 000	9 000
Конец 2–го года	12 000	150	3 000	6 000
Конец 3–го года	12 000	100	2 000	4 000
Конец 4–го года	12 000	100	2 000	2 000
Конец 5–го года	12 000	100	2 000	0

3. Начисление амортизации методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации. По методу уменьшающегося остатка регулярно начисляемые суммы уменьшаются в течение срока полезной эксплуатации. При таком методе годовая сумма амортизации исчисляется как произведение остаточной стоимости нематериального актива на начало года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого актива.

Применим для нашего примера удвоенную ставку нормы амортизации 40%. Для наглядности составим таблицу начисления амортизации:

	Первоначальная стоимость патента, тыс.сум	Годовая сумма амортизации, тыс.сум	Остаточная стоимость, тыс.сум
Дата приобретения	12 000		12 000
Конец 1–го года	12 000	$(40\% \times 12\,000)=4\,800$	7 200
Конец 2–го года	12 000	$(40\% \times 7\,200)=2\,880$	4 320
Конец 3–го года	12 000	$(40\% \times 4\,320)=1\,728$	2 592
Конец 4–го года	12 000	$(40\% \times 2\,592)=1\,036,8$	1 555,2
Конец 5–го года	12 000	1 555,2	

4. Начисление амортизации кумулятивным методом. В нашем примере кумулятивное число составит 15 ($1+2+3+4+5=15$). Таблица амортизационных отчислений будет выглядеть следующим образом:

	Первоначальная стоимость патента, тыс.сум	Годовая сумма амортизации, тыс.сум	Остаточная стоимость, тыс.сум
Дата приобретения	12 000		12 000
Конец 1–го года	12 000	$5:15 \times 12\,000 = 4\,000$	8 000
Конец 2–го года	12 000	$4:15 \times 12\,000 = 3\,200$	4 800

Конец 3–го года	12 000	$3:15 \times 12\,000 = 2\,400$	2 400
Конец 4–го года	12 000	$2:15 \times 12\,000 = 1\,600$	800
Конец 5–го года	12 000	$1:15 \times 12\,000 = 800$	0

Амортизация по НМА начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода актива в эксплуатацию. Метод начисления амортизации должен быть отражен в учетной политике предприятия. Амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы независимо от того, какой метод применяет предприятие. Исключением является производственный метод, где месячная норма амортизации будет зависеть от фактической выработки.

Вне зависимости от результатов деятельности предприятия – действует оно или временно приостановило работу, получает прибыль или терпит убытки – начисление амортизации производится в течение всего срока полезного использования актива без перерывов. Исключение составляют случаи, когда для использования НМА существуют прямые или косвенные ограничения.

Например, такое случается при консервации, реконструкции или модернизации основных средств и других активов, непосредственно связанных с НМА.

В бухгалтерском учете амортизационные отчисления отражаются по кредиту **счета 0500 «Амортизация нематериальных активов»** в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или административных расходов в зависимости от того, какое подразделение использует НМА.

При выборе метода нужно руководствоваться тем, каким образом будут расходоваться потребительские свойства актива.

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируется бухгалтерский учет операций с нематериальными активами?
2. При соблюдении, каких условий актив принимается к учету в составе нематериальных активов организации?

3. Какие виды активов относят к нематериальным активам?
4. На каком счете учитываются затраты, связанные с получением нематериальных активов?
5. На каком счете, и каким образом формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?
6. Какие расходы могут быть включены в стоимость приобретаемых за плату нематериальных активов?
7. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших в качестве вклада в уставный капитал?
8. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, поступивших безвозмездно?
9. Какие расходы могут быть включены в стоимость нематериальных активов, созданных непосредственно на предприятии?
10. На каком счете, и в какой оценке учитываются собственные нематериальные активы организации?
11. Возможно ли изменение первоначальной стоимости нематериальных активов организации?
12. В какой оценке отражаются в бухгалтерском балансе нематериальные активы?
13. Что понимают под организационными расходами учредителей, внесенными в качестве вклада в уставный капитал организации?
14. Что понимают под деловой репутацией?
15. Как определяется финансовый результат от выбытия нематериальных активов?

Ключевые слова и понятия: нематериальные активы (НМА), деловая репутация, оценка НМА, поступление НМА, выбытие НМА, срок полезного использования, амортизация НМА.

ГЛАВА IX. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ РЕАЛИЗАЦИИ

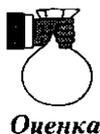
9.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости

Конечным продуктом производственного процесса является готовая продукция. Готовая продукция – это изделия и продукты, которые не требуют дальнейшей обработки в пределах данного предприятия, полностью отвечают требованиям стандартов и технических условий, приняты ОТК и сданы на склад предприятия или приняты заказчиком.

В отличие от других материальных запасов готовая продукция относится к активам, произведенным предприятием и представляющим собой конечный результат производственного цикла.

Себестоимость готовой продукции (работ, услуг) – это стоимостная оценка используемых при ее производстве ресурсов: сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов, а также других затрат на производство и реализацию. Она может быть фактической и плановой (нормативной), производственной и полной. Каждый вид себестоимости имеет свои особенности и используется в определенных ситуациях. Рассмотрим их в общих чертах.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств и поэтому, согласно Закону «О бухгалтерском учете» должна отражаться в балансе по **фактической производственной себестоимости**.



Фактическая производственная себестоимость продукции (работ, услуг) складывается из фактических затрат на производство конкретной продукции (работ, услуг). Ее можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца), когда в бухгалтерию поступают все данные о затратах на производ-

ство, совершенных в отчетном месяце. Тогда как движение продукции происходит ежедневно (выпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий ежедневный ее учет ведется в учетных ценах по **плановой (нормативной) производственной себестоимости**. Она калькулируется на основе действующих норм расхода сырья, материалов и других нормативных величин затрат на производство или по договорным ценам.

В конце месяца выявляется отклонение, и учетная цена доводится до фактической себестоимости. Также как мы уже сказали, себестоимость может быть *полной* и *производственной*. Разница между ними заключается в степени охвата затраченных ресурсов.

Полная себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой все фактические затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг), включая затраты на управление предприятием, организацию продаж и продвижение (маркетинговые исследования, рекламу), доставку и т.д.

Производственная себестоимость отличается от полной тем, что в ней суммируются только затраты, относящиеся к стадии производства продукции (выполнения работ, оказания услуг). Затраты, связанные с реализацией, в нее не включаются.

Методы определения себестоимости готовой продукции

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленном предприятии применяются следующие основные методы калькулирования себестоимости готовой продукции:



Простой метод применяется в добывающих отраслях промышленности, на электростанциях и некоторых производствах химической отрасли и строительных материалов. Как правило, бизнес, которому удобен такой метод определения себестоимости, характеризуется массовым производством одного вида продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием незавершенного производства.

Суть метода сводится к прямому расчету. Бухгалтер просто собирает на счете все прямые и косвенные производственные затраты и делит полученную сумму на количество выработанной продукции. В результате получается себестоимость единицы продукции.

Прямыми считаются затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции. Эти затраты являются переменными, так как их размер напрямую зависит от объема производства.

Косвенные затраты – затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса. Эти затраты остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Нормативный метод определения себестоимости применяется на предприятиях машиностроения, швейной, обувной, трикотажной, шинной, мебельной промышленности – с массовым крупносерийным характером производства. Он подходит компаниям, производящим разнообразную и сложную продукцию с большим количеством деталей и узлов.

Затраты на производство по этому методу учитываются по установленным нормам использования сырья, материалов, труда и производственной мощности.

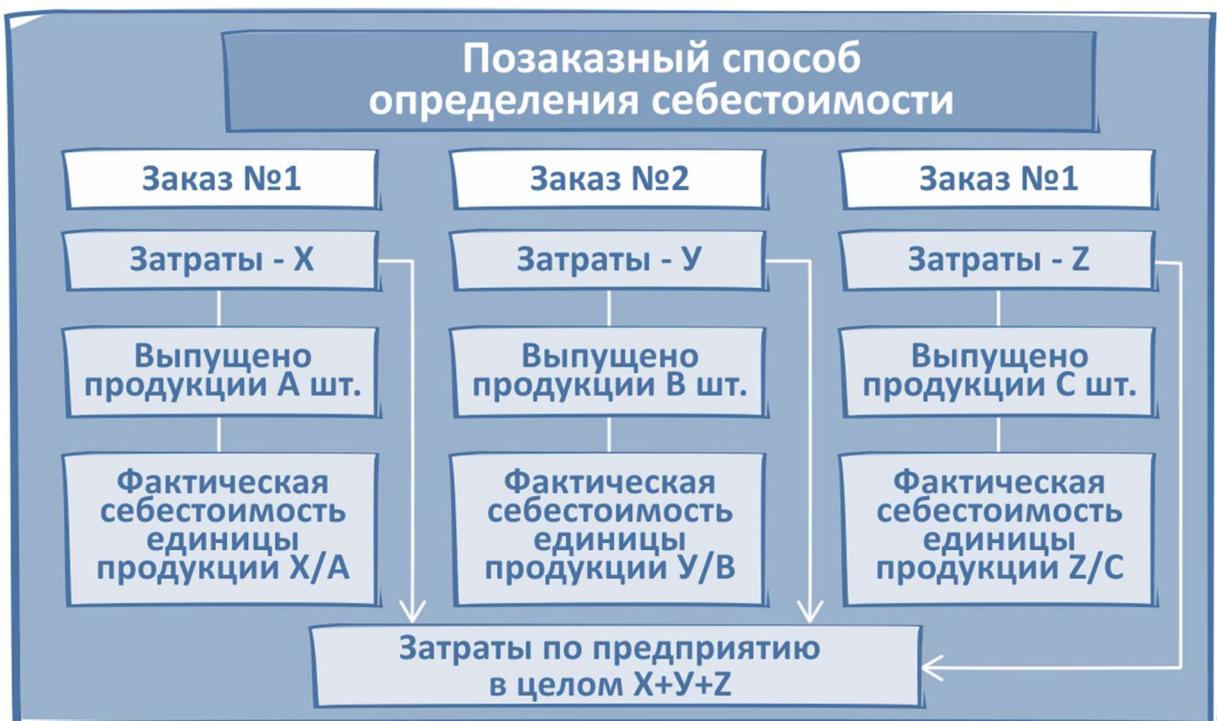
Первым делом составляется нормативная калькуляция по действующим на начало периода нормам. Отклонения от этих норм (экономия, перерасход) анализируются в конце каждого месяца. Такой учет обеспечивает возможность своевременно принимать меры по предотвращению перерасхода затрат.

Для определения себестоимости бухгалтер должен будет составить карточку нормативной себестоимости для каждого вида продукции.

Далее нормативная себестоимость сравнивается с фактическими результатами, после чего рассчитываются отклонения от нормы.

Показанный метод определения себестоимости применяется практически на всех производствах и в сфере услуг, где есть индивидуальные (мелкосерийные) заказы, либо производятся опытные и экспериментальные работы. В частности, его используют такие отрасли промышленности, как судостроение, самолетостроение, тяжелое машиностроение и т.п.

Фактическая себестоимость единицы изделий или работ в этом случае определяется после выполнения заказа путем деления суммы затрат на количество изготовленной **конкретно по этому заказу** продукции (изделий). Объектом заказа могут быть как мелкие партии одинаковой продукции, так и отдельные агрегаты, узлы и прочие законченные конструкции.



По сути, это один из простейших способов производственного учета. Вплоть до окончания заказа все затраты собираются по каждому заказу или партии продукции (а не по отдельным подразделениям или отчетным периодам) и учитываются как незавершенное производство. Аналитическая информация по заказу отражается в *карточках заказов*, где указываются

название и тип изделия, произведенное количество, заказчик, плановая себестоимость и цена.

Себестоимость единицы заказа определяется по окончании его выполнения. Вся сумма затрат по заказу и составляет его себестоимость. Если заказ состоит из серии одинаковой продукции (работ, услуг), себестоимость каждой ее единицы определяется делением суммы затрат по данному заказу на общее количество единиц.

При частичном выполнении заказа и сдаче его заказчику себестоимость частичного выпуска оценивается по себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений конструкции, технологии, условий производства.

У позаказного метода определения себестоимости есть один существенный недостаток: калькуляции составляются не периодически (ежемесячно), а лишь по мере выполнения отдельных заказов, поэтому выявить результаты производственной деятельности за отчетный период невозможно.

Попередельный (попроцессный) метод определения себестоимости применяется на предприятиях в химическом, текстильном, кирпичном, металлургическом и других производствах с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки получается готовый продукт. Объектом учета является **технологический передел**.

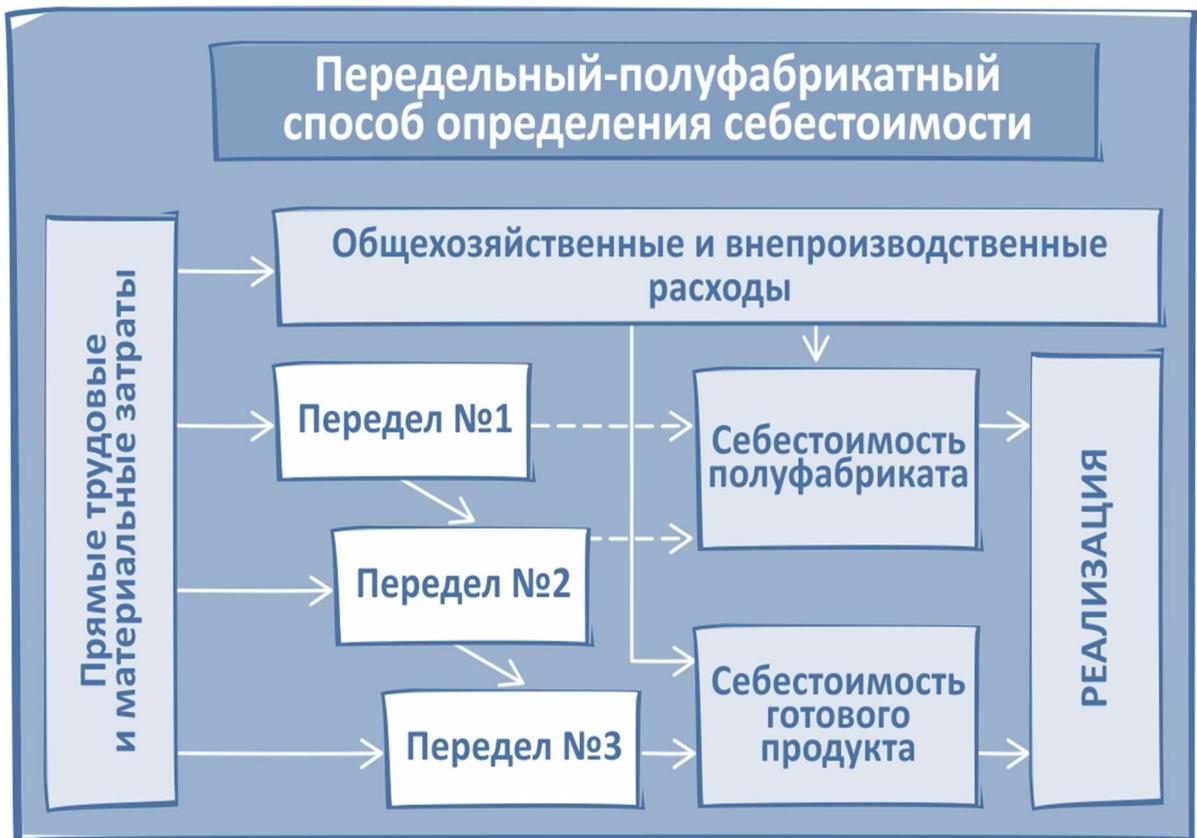
Передел – часть технологического процесса, заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения исходного материала через все переделы получается готовый продукт.

При этом методе затраты, образующие себестоимость продукции, учитываются по отдельным законченным технологическим переделам (фазам, стадиям) и статьям расходов. А себестоимость единицы продукции определяется делением общей суммы производственных затрат, отнесенных на определенное подразделение или производственный участок за неделю или месяц, на количество единиц готовой продукции, произведенных за тот же промежуток времени. Если продукция

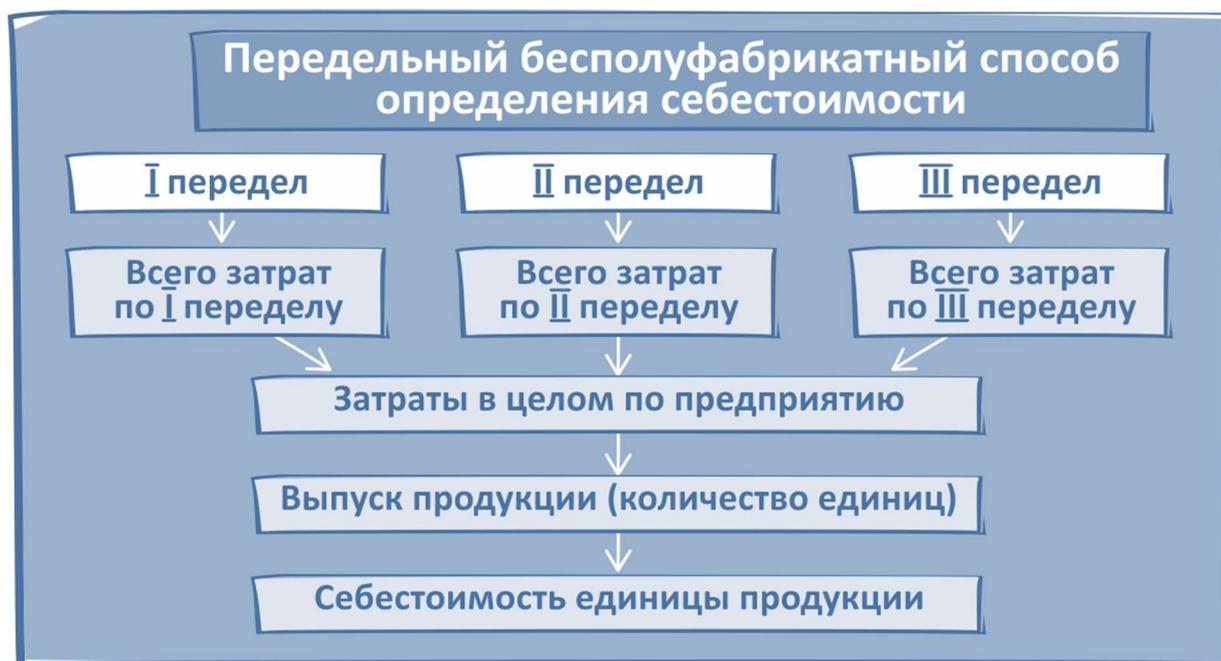
проходит обработку на нескольких участках, затраты по ним также суммируются, чтобы можно было определить общую себестоимость единицы продукции.

В зависимости от отраслевой принадлежности попередельный метод расчета себестоимости может быть полуфабрикатным и бесполуфабрикатным.

При полуфабрикатном варианте себестоимость продукции исчисляют по каждому переделу. Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в последующем. Себестоимость продукции последнего передела является себестоимостью всей готовой продукции.



При бесполуфабрикатном варианте рассчитывается только себестоимость продукции последнего передела. При этом затраты учитываются отдельно по каждому переделу без учета себестоимости продукции предыдущих переделов. А в себестоимость готовой продукции включаются затраты на ее производство по всем отдельным переделам.



9.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном синтетическом счете 2810 «Счет учета готовой продукции», готовые изделия, приобретенные для комплектации или продажи, учитывают на счете 2900 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону на счете 2810 «Готовая продукция» не отражают, т.к. их не приходяют на склад.

Одной из задач учета готовой продукции является обоснованность формирования издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям в бухгалтерском учете и отчетности, а также правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

Готовую продукцию можно учитывать либо по фактической производственной себестоимости, либо по учетным ценам (нормативной или плановой себестоимости).

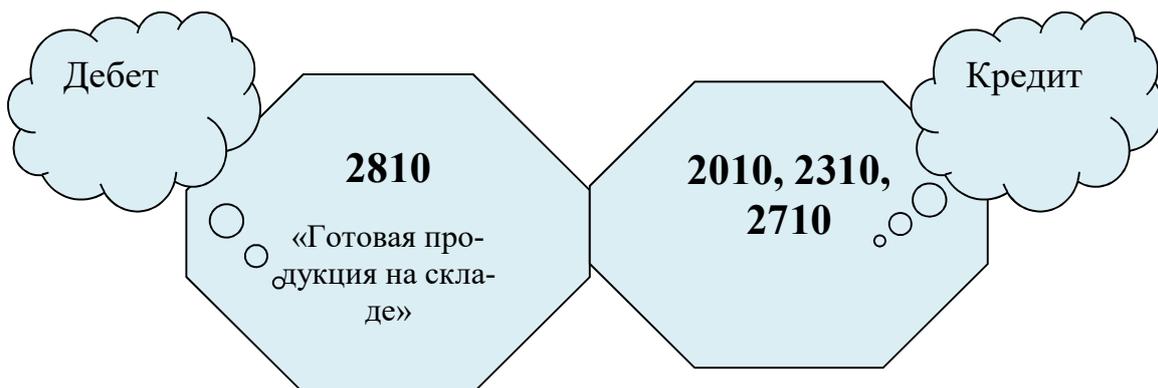
Несмотря на то, что отражать готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете проще

(используется один счет **2810 «Готовая продукция на складе»**), организации не часто применяют данный способ учета.

Все дело в том, что фактическая себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и косвенные. Поэтому при использовании этого метода практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передачи на склад, что создает дополнительные неудобства, если продукция, изготовленная в течение месяца, реализуется в этом же периоде. В результате себестоимость, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной.

Учет готовой продукции по фактической производственной себестоимости применим, главным образом, для организаций, производящих однородную продукцию и не имеющих полуфабрикатов и незавершенки.

Все производственные затраты за отчетный период при таком способе учета включаются в себестоимость всей выработанной продукции. Себестоимость единицы продукции рассчитывается делением суммы производственных затрат на общее количество единиц произведенной продукции.



Готовая продукция приходится по дебету счета **2810 «Готовая продукция на складе»** по фактической производственной себестоимости в корреспонденции со **счетами учета затрат**.

Оприходование готовой продукции по фактической производственной себестоимости оформляют бухгалтерской записью по дебету 2810 и кредиту 2010,2310,2710.

Пример. Предприятие выпускает светильники. Расходы основного производства на выпуск партии светильников составили 13 000 тыс. сумов, включая расходы на материалы 8 500 тыс. сумов и заработную плату производственных рабочих с отчислениями на соцстрах 4 500 тыс. сумов. Отдельные работы выполняет вспомогательное производство. Его расходы по этой партии светильников составили 1 400 тыс. сумов.

Фактическая себестоимость светильников составит:

$$8\,500 + 4\,500 + 1\,400 = 14\,400 \text{ тыс. сумов.}$$

Затраты сначала отражаются по месту возникновения (основное и вспомогательное производства), а затем списываются на счет **2810 «Готовая продукция на складе»**.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражены расходы на материалы	8500	2010	1010	Лимитно - заборная карта, требование-накладная
2.	Отражены расходы на заработную плату с отчислениями рабочих основного производства	4500	2010	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
3.	Отражены расходы вспомогательного производства	1400	2310	6710, 6520	Ведомость начисления заработной платы и др.
4.	Включаются в себестоимость готовой продукции расходы вспомогательного производства	1400	2010	2310	Расчет бухгалтерии
5.	Отражается передача готовой продукции на склад	14400	2810	2010	Приходный ордер, карточка учета материалов

Некоторые организации ведут учет готовой продукции по учетным ценам, к ним относятся следующие виды:

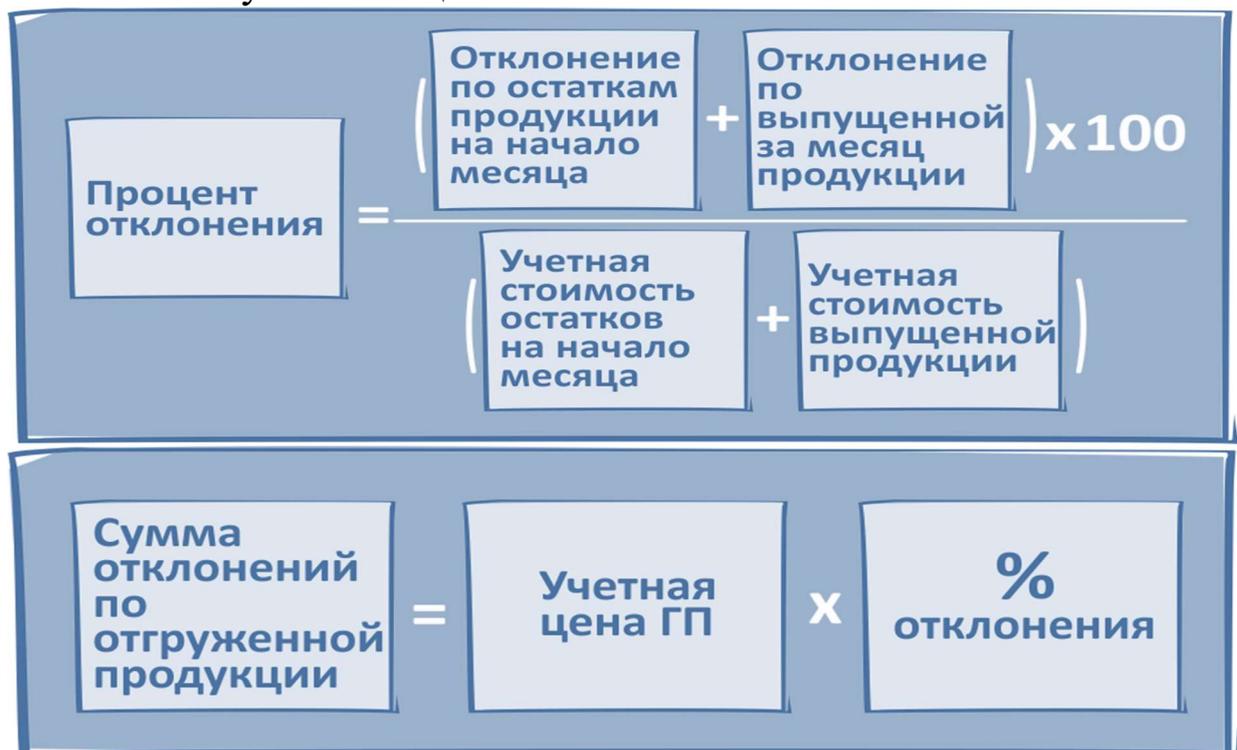
- ❖ Плановая – (нормативная) используется в массовом и серийном производстве с большой номенклатурой готовой продукции;

- ❖ Фактическая – себестоимость готовой продукции предыдущих периодов, используется при единичном и мелкосерийном производстве, при небольшой номенклатуре готовой продукции;
- ❖ Договорная – (оптовая) цена используется при стабильности цен. Может применяться при любом типе производства.

Конкретный вариант учетной цены предприятие устанавливает самостоятельно в своей учетной политике.

На протяжении месяца мы можем приходить и отгружать готовую продукцию по плановым ценам, а затраты на ее производство учитывать в обычном порядке на основании первичных документов по мере возникновения в фактических суммах.

Рассмотрим, как определяются фактическая производственная себестоимость продукции и процент ее отклонения от стоимости в учетной оценке.



По проценту отклонения отгруженная за месяц готовая продукция доводится до фактической себестоимости. То есть, независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс или минус отклонения) в любом случае должна равняться фактической ее себестоимости.

В некоторых случаях предприятия отгружают готовую продукцию с надбавкой или уценкой отпускных учетных цен (договорная цена реализации отличается от отпускной (калькуляционной) цены, по которой готовая продукция учитывается на складе).

Суммы этих надбавок или уценок включаются в отпускную цену при определении процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены в периоде, в котором готовая продукция была реализована.

Учет готовой продукции по учетным ценам может вестись с применением дополнительного счета (например, **3510 «Выпуск готовой продукции»**) или без него.

По дебету счета **3510** отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (в корреспонденции со счетами **2010 «Основное производство»**, **2310 «Вспомогательное производство»** и др.).

По кредиту счета **3510** отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции (в корреспонденции со счетами **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**).

Отклонение фактической производственной и нормативной (плановой) себестоимостей определяется сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету **3510 «Выпуск готовой продукции»** на первое число месяца.

Пример. Предприятие произвело и продало в отчетном периоде 1000 наборов стеклянных фужеров по цене 12 000 сумов за один набор на общую сумму 12 000 тыс. сумов (НДС – 2 000 тыс. сумов). Готовая продукция учитывается по плановым ценам. Плановая себестоимость одного набора – 7 000 сумов, фактическая себестоимость – 7 500 сумов.

Учетная политика предприятия предусматривает учет готовой продукции по учетным ценам.

Если используется счет **3510 «Выпуск готовой продукции»**, по его дебету будем отражать фактическую производственную себестоимость продукции, по кредиту – ее нормативную (плановую) себестоимость.

Потом сопоставим дебетовый и кредитовый обороты на первое число месяца и получим отклонение фактической себестоимости от нормативной.

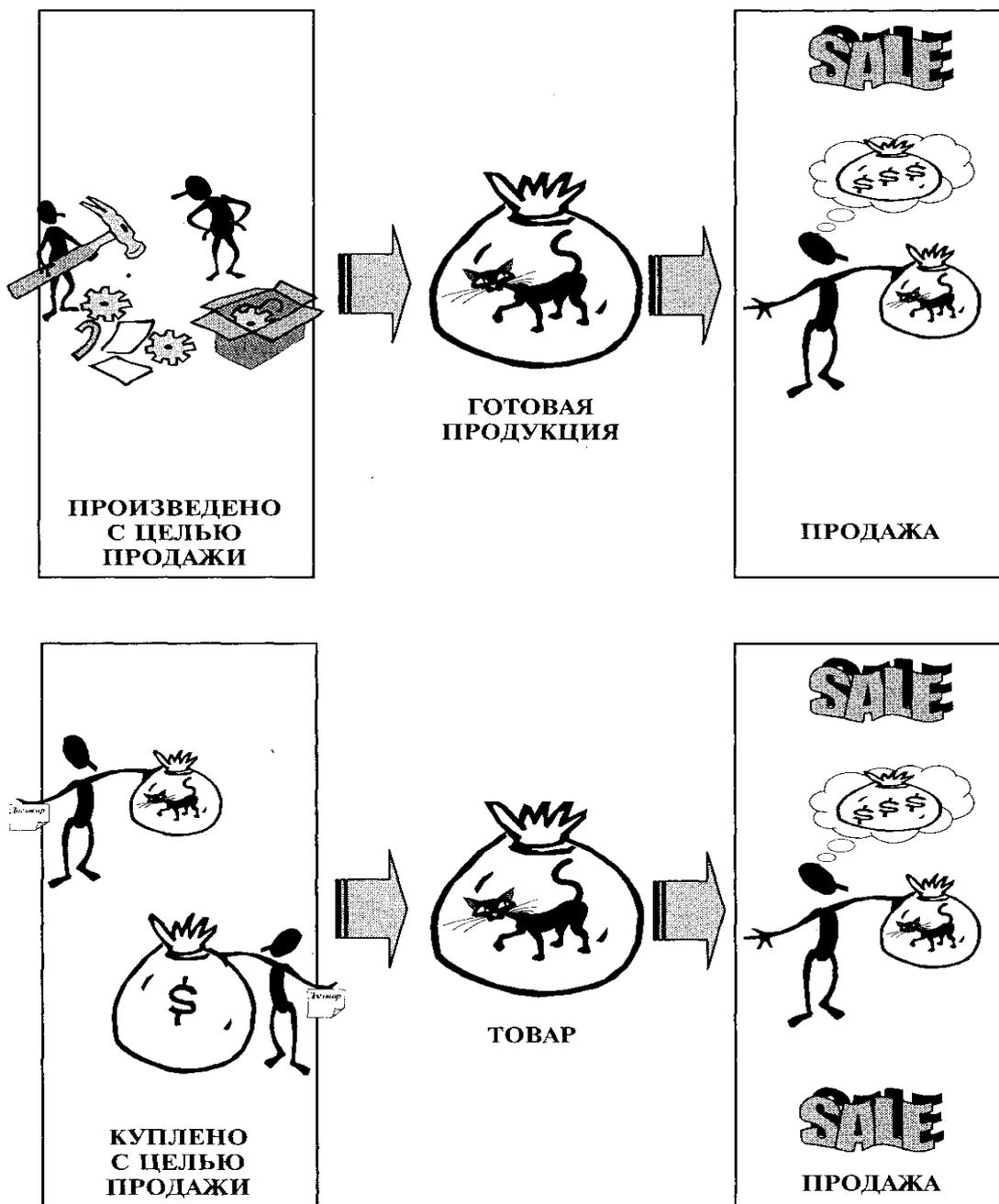
№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Оприходована на склад готовая продукция по плановой себестоимости	7000	2810	3510	Приходный ордер, расчет бухгалтерии
2.	Отражается фактическая себестоимость готовой продукции	7500	3510	2010	Расчет бухгалтерии
3.	Отражается доход от реализации готовой продукции	10000	4010	9010	Договор купли-продажи
4.	Начислен НДС от реализации готовой продукции	2000	4010	6410	Счет-фактура
5.	Списана нормативная себестоимость готовой продукции	7000	9110	2810	Расчет бухгалтерии
6.	Списывается сумма превышения фактической себестоимости готовой продукции над нормативной	500	9110	3510	Расчет бухгалтерии

Экономия (превышение нормативной себестоимости над фактической) сторнируется по кредиту счета 3510 «Выпуск готовой продукции» и дебету счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

Перерасход (превышение фактической себестоимости над нормативной) списывается с кредита счета 3510 «Выпуск готовой продукции» в дебет счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» дополнительной записью.

9.3. Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг)

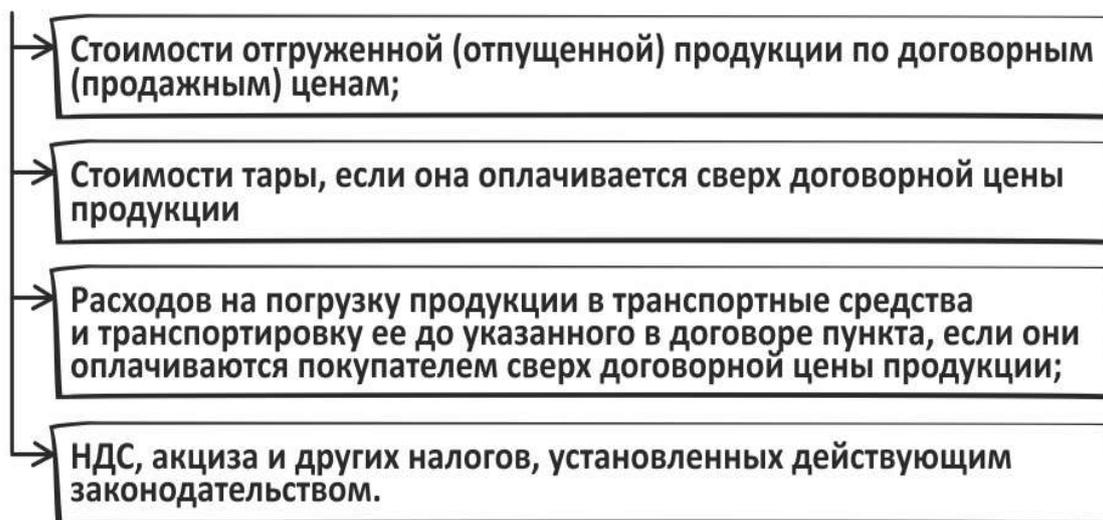
Моментом реализации продукции является момент перехода права собственности, который совпадает с моментом отгрузки готовой продукции покупателю и выставлением расчетных документов.



Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накладки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты.

Суммы, которые должен оплатить покупатель, поставщик учитывает по дебету счета **4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»**. Они могут складываться из:



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

Обороты по реализации готовой продукции облагаются НДС у плательщиков этого налога, если не являются исключением из этого правила. Подакцизная продукция также облагается акцизным налогом.

Доходом от реализации готовой продукции является **чистая выручка**, получаемая вычетом из валовой выручки НДС, акцизного налога и налога на потребление бензина, дизтоплива и газа.

Пример. Предприятие – плательщик НДС отгрузило покупателю собственную продукцию по договору поставки на сумму 3 000 тыс. сумов, что отражено в счете-фактуре. Фактическая себестоимость продукции составляет 2 000 тыс. сумов. Покупатель произвел 50% предоплату в размере 1 500 тыс. сумов. В данном случае выручка равна 3 000 тыс. сумов, доходом от реализации будет признана сумма выручки без НДС, т.е. чистая выручка 2 500 тыс. сумов ($3\ 000 \times 100 : 120$). Бухгалтерские записи при реализации продукции будут следующие:

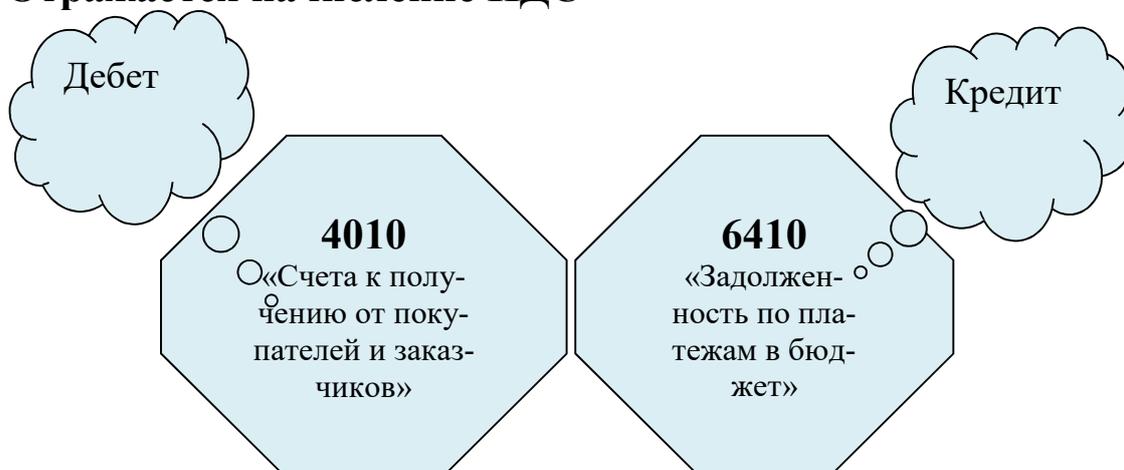
Списывается фактическая себестоимость готовой продукции –



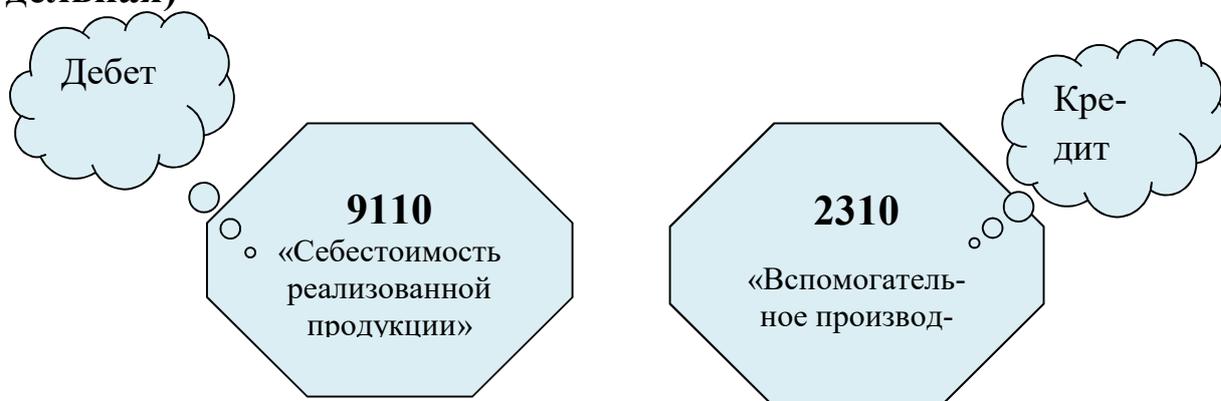
Отражается доход от реализации готовой продукции –



Отражается начисление НДС –



Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (оплата отдельная) –



Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции собственным транспортом предприятия (расходы покупателем не возмещаются) –



Отражаются расходы по транспортировке готовой продукции сторонним транспортом –

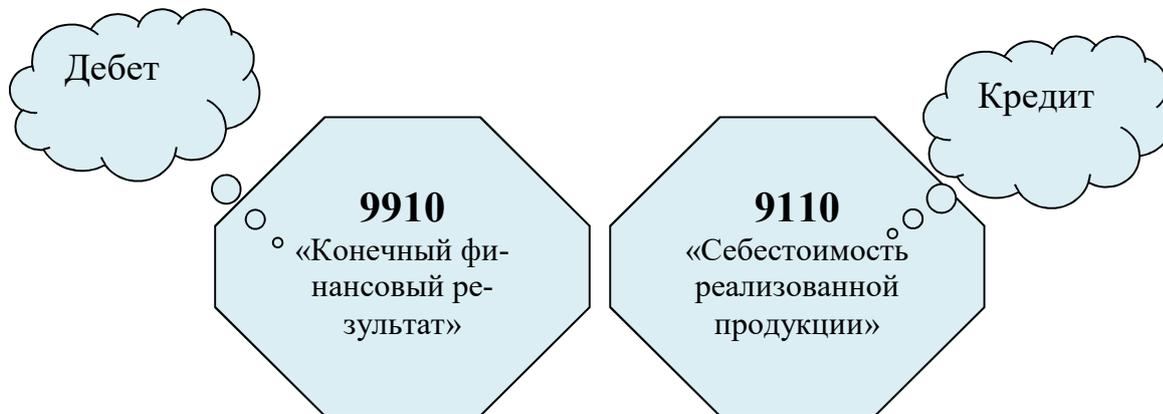


В конце отчетного периода счета доходов и расходов закрываются на счет 9910:



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

Существуют особенности отражения в бухгалтерском учете операций в том случае, если предприятие реализует готовую продукцию со скидками.



Под денежными скидками понимают уменьшение обычной цены продажи. Как правило, производитель предоставляет их своим постоянным покупателям при покупке больших партий продукции, за их досрочную оплату или при обнаружении брака.

Суммы скидок отражаются на счете **9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»**. Этот счет является контрпассивным к счету **9010 «Доходы от реализации готовой продукции»** – его дебетовый оборот уменьшает доходы от реализации продукции.

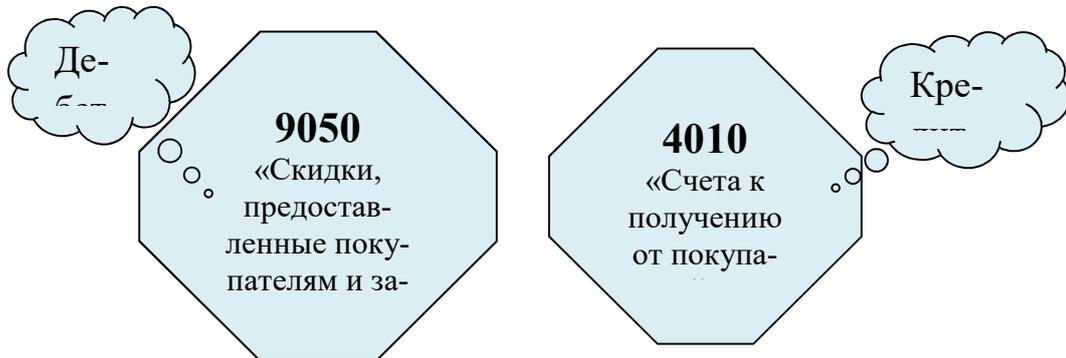
По дебету счета **9050** отражаются суммы предоставленных скидок в корреспонденции с соответствующими счетами учета к получению.

У производителя реализация продукции со скидками отражается таким образом:

Списывается фактическая себестоимость готовой продукции –



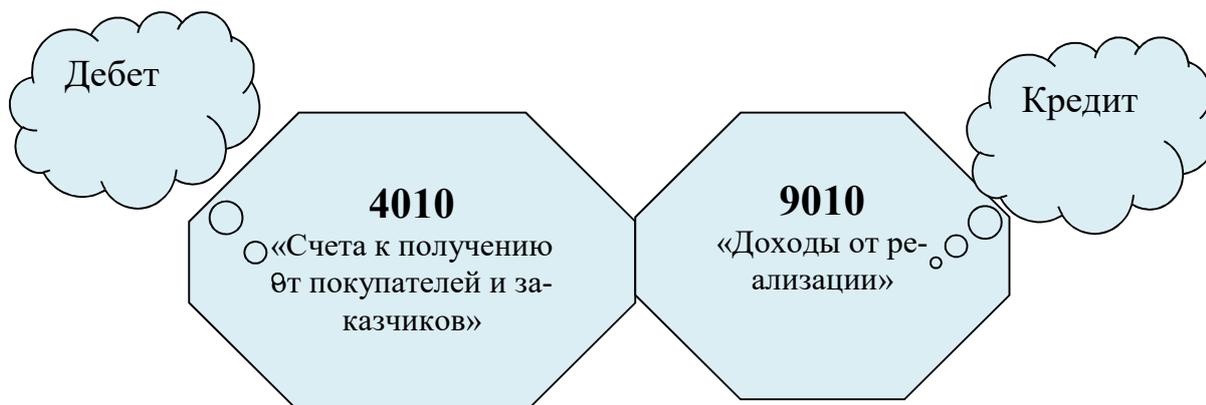
Отражается доход от реализации готовой продукции –



Отражается скидка –



Отражается начисление НДС –



Отражается закрытие счета 9050 –



Пример. Предприятие – плательщик НДС при реализации своей продукции предоставляет постоянным покупателям денежные скидки. Цена реализации продукции составляет 120 тыс. сумов с учетом НДС, скидка – 10% от цены.

Сумма скидки составит 12 тыс. сумов ($120 \times 10 : 100$). Цена реализации с учетом скидки – 108 тыс. сумов ($120 - 12$), в том числе НДС – 18 тыс. сумов ($108 \times 20 : 120$).

Пример. Предприятие – плательщик НДС реализует продукцию собственного производства на 7 200 тыс. сумов с учетом НДС. Согласно договору купли-продажи продукция реализуется на условиях 20% предоплаты, оставшаяся сумма должна быть перечислена в течение 20 дней после отгрузки товара. Если она будет оплачена в течение 5 дней, покупатель получит скидку в 5% (сможет оплатить на 5% меньше от

оставшейся суммы платежа). Покупатель оплатил оставшуюся сумму через 4 дня после отгрузки.

При отгрузке продукции покупателю цена реализации и сумма НДС отражаются без учета скидки, т.е. на сумму 6 000 тыс. сумов ($7\,200 \times 100 : 120$) и 1 200 тыс. сумов ($6\,000 \times 20\%$). Так как покупатель произвел платеж через 4 дня после отгрузки, он получил скидку и сумма оплаты составила 5 472 тыс. сумов ($((7\,200 - 7\,200 \times 20\%) \times 95\%)$), в т.ч. НДС – 912 тыс. сумов ($5\,472 \times 20 : 120$). Таким образом, сумма скидки составила 288 тыс. сумов ($7\,200 - 7\,200 \times 20\% - 5\,472$), в т.ч. НДС – 48 тыс. сумов ($288 \times 20 : 120$).

Поставщик должен отразить корректировку следующими проводками:

- отражается скидка (после оплаты покупателем в срок, предусмотренный договором для применения скидки) – на сумму 240 тыс. сумов:

Дт 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»;

Кт 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»

- отражается корректировка НДС – на сумму 48 тыс. сумов:

Дт 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»;

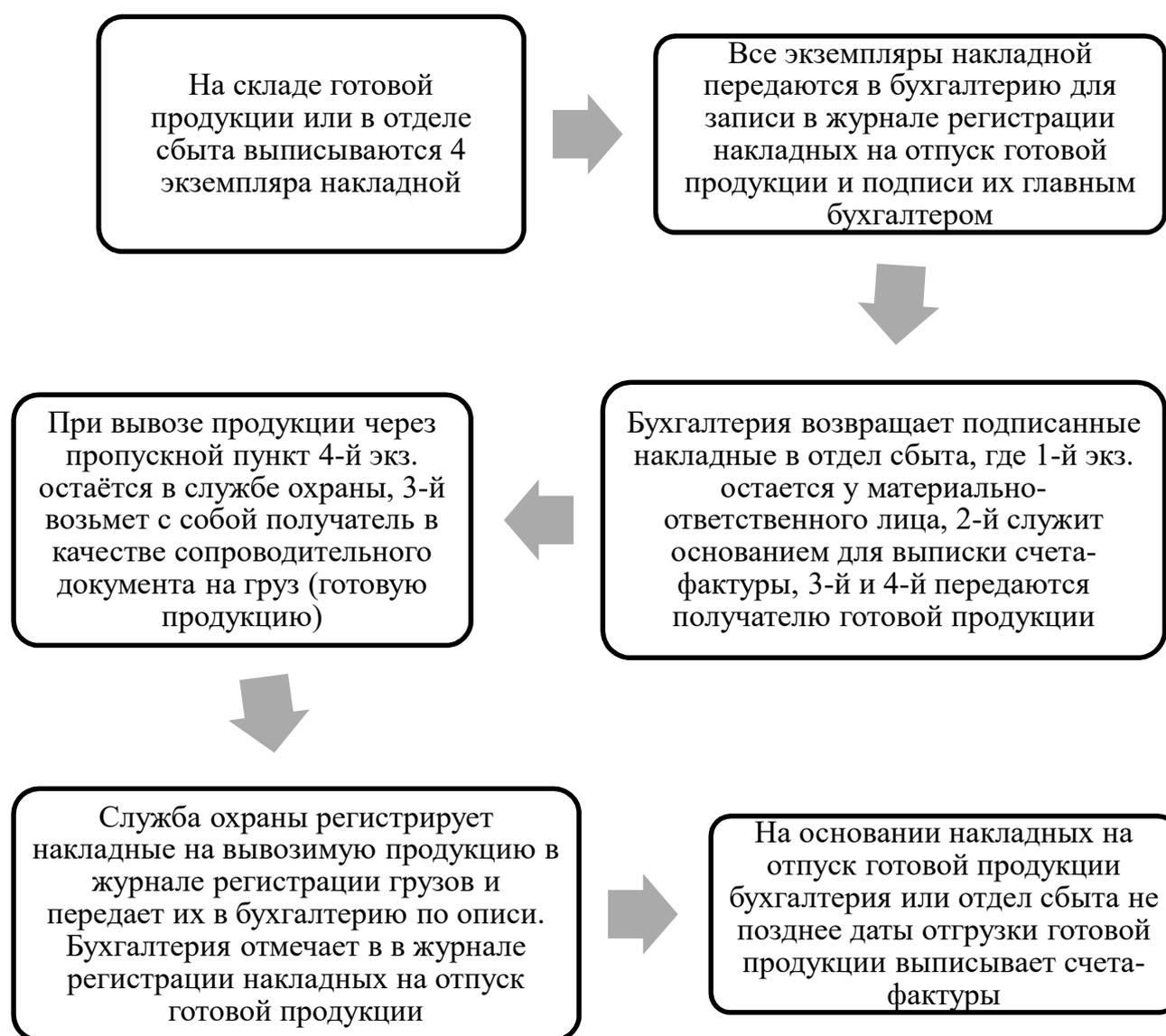
Кт 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Если скидка предоставляется после реализации продукции – при выполнении покупателем определенных условий по её оплате – в учете отражается полная стоимость реализации (без скидки), а затем даются корректировочные проводки (уменьшение стоимости).

9.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции

Готовая продукция отпускается покупателям со склада предприятия – производителя, напрямую из производственного цеха или других мест хранения. Перечень первичных документов на отпуск продукции (если нет нормативно установленных), а также порядок их оформления, передачи на исполнение и т.д. определяются учетной политикой предприятия.

При отпуске готовой продукции первичными документами могут быть как специальные **накладные на отпуск продукции** (по аналогии с формой №М-15), так и другие аналогичные документы. Главное требование к таким документам – они должны содержать обязательные реквизиты (ст. 14 Закона №279-І от 30.08.1996 г.). Кроме того, первичный документ должен содержать основные характеристики отпускаемой продукции: ее код (номенклатурный номер), сорт, размер, марку и т.п., наименование структурного подразделения, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.



Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, а в отдельных случаях непосредственно в подразделениях предприятия, могут быть:

- распоряжение руководителя предприятия или уполномоченного им лица;
- договор с покупателем.

Накладная на отпуск (или другой аналогичный документ) выписывается в том количестве экземпляров, которое необходимо предприятию для контроля, за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

Например, может быть использована следующая схема движения первичных учетных документов:

Если вместо счет-фактуры оформляется заменяющий его документ (например, чек контрольно-кассовой машины или чек терминала), то предприятие – плательщик НДС в этом документе обязательно должно выделить сумму НДС.

Счет на предварительную оплату (аванс) предстоящей поставки продукции не является счетом-фактурой.

Счет-фактура в бумажном виде, как правило, оформляется в двух экземплярах, подписывается руководителем и главбухом, заверяется печатью предприятия (при ее наличии, т.к. субъекты малого предпринимательства вправе не иметь печать). Первый экземпляр поставщик отдает покупателю, второй оставляет себе.

Контрольные вопросы

1. Какими законодательно-нормативными документами регламентируется учет готовой продукции?
2. Что собой представляет готовая продукция как актив, принимаемый к бухгалтерскому учету?
3. Из чего складывается фактическая себестоимость готовой продукции?
4. Что понимают под незавершенным производством?
5. На каком счете формируется информация о незавершенном производстве?
6. Как определяется величина незавершенного производства?

7. Что может быть базой для расчета незавершенного производства?

8. Какая существует взаимосвязь между незавершенным производством и готовой продукцией?

9. Как определяется фактическая себестоимость готовой продукции?

10. На каких счетах бухгалтерского учета отражается информация о готовой продукции?

11. Каким образом определяется нормативная себестоимость готовой продукции?

12. Каким образом организуется аналитический учет готовой продукции?

13. Какие существуют варианты учета готовой продукции?

Ключевые слова и понятия: готовая продукция, отгруженная продукция, оценка готовой продукции, реализация, продукции, отгрузка, инвентаризация готовой продукции.

ГЛАВА X. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

10.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала

Капитал является базой создания и развития предприятия и в процессе функционирования обеспечивает интересы государства, собственников и персонала.

В Энциклопедическом словаре капиталу дается определение: капитал – (от фр., англ. capital, от лат. capitalis - главный) - в широком смысле – это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные людьми для производства товаров и услуг. В более узком смысле - это вложенный в дело, работающий источник дохода, в виде средств производства (физический капитал). Принято различать основной капитал, представляющий часть капитальных средств, участвующий в производстве в течение многих циклов, и оборотный капитал, участвующий и полностью расходуемый в течение одного цикла.

Всякая организация, ведущая производственную или иную коммерческую деятельность, должна обладать определенным капиталом, представляющим собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления его хозяйственной деятельности.

Формируется капитал предприятия как за счет собственных (внутренних), так и за счет заемных (внешних) источников. Основным источником финансирования является собственный капитал. Развитие рыночных отношений сопровождается существенными сдвигами в составе и структуре источников финансового обеспечения хозяйственной деятельности предприятия. Одним из главных показателей, характеризующих его финансовую устойчивость, становится величина собственного капитала.

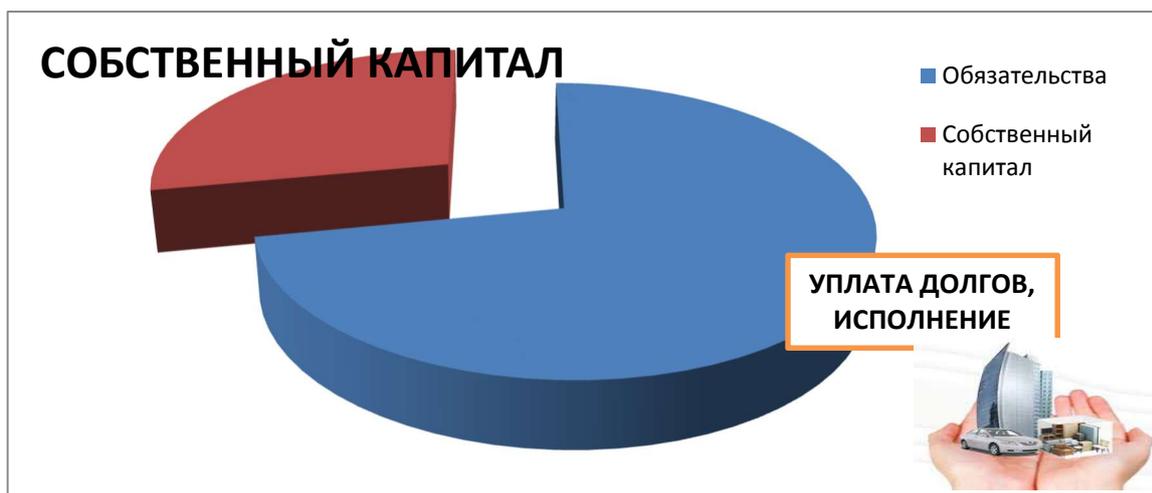
Под собственным капиталом понимают совокупность экономических отношений, позволяющих включить в хозяйственный оборот финансовые ресурсы, принадлежащие либо собственникам, либо самому хозяйственному субъекту.

Функционирование собственного капитала предприятия в процессе его производительного использования характеризуется процессом постоянного кругооборота. Каждый завершённый оборот капитала состоит из ряда стадий.

В условиях рыночной экономики и повышения требований к функционированию предприятий, которые сопровождаются частыми изменениями гражданского, налогового и бухгалтерского законодательства, неизмеримо возрастает потребность в совершенствовании организации деятельности, связанной с предотвращением отрицательных результатов в управлении, в стабильности и финансовой устойчивости работы предприятия. В этой связи, каждое предприятие для достижения поставленных целей обязано выбирать наиболее оптимальные варианты решений для дальнейшего эффективного развития, что возможно при условии наличия определенной учетной политики.

Учет собственного капитала должен обеспечивать своевременное и правильное отражение на корреспондирующих счетах операций по формированию уставного капитала, резервного капитала, отражению итоговой прибыли (убытка), операций по переоценки активов и т.д.

Собственный капитал (ск) = Активы – Обязательства.



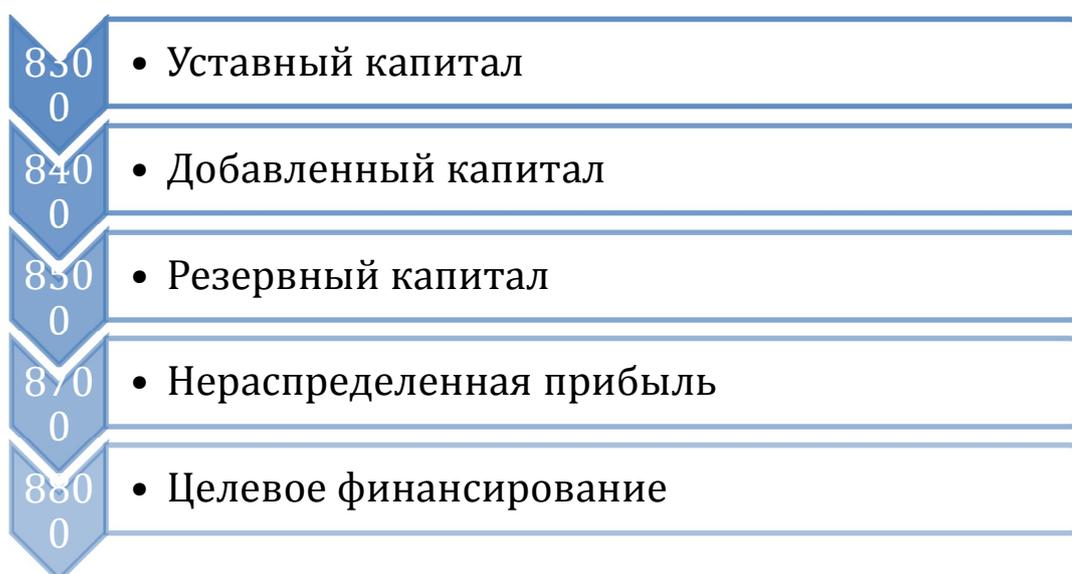
Понятие “собственный капитал” в бухгалтерском учете предприятия – разница между его активами и обязательствами.

Другими словами это то, что останется у нас после того как мы из совокупной стоимости наших активов вычтем всё то, что мы кому-нибудь должны.

Всё что у нас есть, самое разнообразное имущество, денежные средства, недвижимость, готовая продукция, запасы сырья и прочее.

Большая часть всего нашего совокупного добра уйдёт на уплату долгов и исполнение прочих обязательств. То что осталось это и есть собственный капитал.

Собственный капитал представлен уставным капиталом, добавленным капиталом, резервным капиталом, нераспределенной прибылью, целевым финансированием и прочими фондами.



Уставный капитал - характеризует первоначальную сумму собственного капитала предприятия, инвестированную в формирование его активов для начала осуществления хозяйственной деятельности. Его размер определяется учредительными документами и уставом предприятия. Для предприятия отдельных сфер деятельности и организационно - правовых форм (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью) минимальный размер уставного капитала регулируется законодательством.

Добавленный капитал - эмиссионный доход, возникающий при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций; положитель-

ных курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал предприятия (складочный капитал). Добавленный капитал отражает эмиссионный доход, получаемый при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость.

Резервный капитал – представляет собой часть собственного капитала предприятия, выделенного в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета, сформированного за счет: прироста стоимости внеоборотных активов (в частности, основных средств), выявляемый по результатам их переоценки. Резервный капитал создают хозяйствующие субъекты, у которых формирование резервного капитала предусмотрено действующим законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами. Так, например, согласно статье 32 Закона РУз “Об акционерных обществах и защите прав акционеров” (новая редакция) от 26.04.1996 г. N 223-I в АО создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его УК. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5 %) до достижения, им установленного уставом размера. Средства резервного капитала АО могут быть использованы только для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств, погашения корпоративных облигаций и покрытия общих балансовых убытков.

Нераспределенная прибыль отражает накопление прибыли и может быть зачислена в уставный капитал по решению собственников.

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

Основные задачи учета собственных средств предприятия сводятся к следующему:

- ✚ правильное отражение формирования собственного капитала предприятия;
- ✚ отражение изменения величины и структуры собственного капитала;

✚ отражение иммобилизации собственных средств и выявление причин ее возникновения.

Основным источником полезной (понятной, прозрачной, достоверной, существенной, надежной) информации должна служить финансовая отчетность. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений.

10.2. Порядок формирования и учет уставного капитала

Отражает совокупность вкладов (в денежном выражении), определенных учредительными документами. Материальные и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный фонд (уставный капитал), оцениваются по соглашению между учредителями (участниками), а в случаях, предусмотренных законом, подлежат оценке оценочной организацией.

Уставный капитал

Уставный капитал (уставный фонд) – совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество предприятия в денежном выражении. Он формируется в соответствии с законодательством и во многом зависит от организационно-правовой формы предприятия. В частности, от нее напрямую зависит и минимальный размер уставного фонда.

Увеличение или уменьшение уставного капитала осуществляется после внесения изменений в учредительные документы организации и их перерегистрации в установленном порядке.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного (складочного) капитала формируют в установленном порядке уставный фонд.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 8300 «Уставный капитал». Данный счет предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала организации. Сальдо по счету 8300 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету

производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Аналитический учет по счету 8300 ведется по учредителям организации и по видам акций.

При объявлении уставного фонда (при регистрации учредительных документов в регистрирующем органе) должна быть сделана следующая проводка:



Субсчет счета **8300** зависит от организационно-правовой формы предприятия (**8310** – для акционерных обществ, **8330** – для предприятий других организационно-правовых форм).

При поступлении активов, вносимых учредителями в качестве вклада в уставный фонд, делается следующая проводка:

Дт 5110,	(в зависимости от того, что вносит учредитель – денежные средства, материалы, основные средства или нематериальные активы)
Дт 1000,	
Дт 0820,	
Дт 0830	
Кт 4610	«Задолженность по вкладам в уставный фонд»

В дальнейшем внесенные учредителями активы учитываются в соответствии с обычным порядком, определенным для учета данных активов. Другими словами, он ничем не отличается от учета активов, полученных от кредиторов, к примеру, по договорам займа или на других основаниях.

Предельный срок, в течение которого объявленный уставный фонд должен быть сформирован (т.е. когда учредители должны внести все имущество, прописанное в учредительных

документах), определяется уставом предприятия, но в любом случае он не может превышать 1 год.

Если в течение 1 года уставный фонд не был сформирован полностью, предприятие обязано уменьшить его до размера, в котором фактически были внесены средства или имущество в денежном выражении. А если этот размер оказывается ниже минимально разрешенного законодательством, предприятие должно принять решение о своей ликвидации.

Взносы учредителей в уставный фонд не являются доходами предприятия и не облагаются ни ЕНП, ни налогом на прибыль.

Государственные унитарные предприятия (ГУП) создаются на базе имущества, находящегося в государственной собственности. Решение об учреждении такого предприятия может быть принято только правительством.

Имущество государственного унитарного предприятия принадлежит ему на праве оперативного управления, оно неделимо и не может быть распределено по вкладам, долям или паям, в том числе – между работниками предприятия.

Учредительным документом государственного предприятия является его устав (положение), который определяет величину уставного капитала.

В соответствии с уставом и приказом о создании ГУП и передаче на его баланс основных и оборотных средств формируется уставный капитал.

Акционерное общество (АО) – коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих права акционеров по отношению к обществу.

Акционерные общества создаются в единой форме с неограниченным числом акционеров. Решение учредителей (учредителя) о создании АО должно быть принято учредительным собранием.

Уставный капитал АО (акционерный капитал) учитывается на счетах **8310 «Простые акции»** и **8320 «Привилегированные акции»**. Он отражается в учете в размере зарегистрированной, но еще не заверченной эмиссии. Поэтому следует вести аналитический учет простых акций в зависимости от их статуса

по отношению к акционерному обществу (разрешенные к выпуску, находящиеся в обращении, размещенные дополнительно и т.п.).

Общества с ограниченной ответственностью

ООО учреждаются решением учредителей (учредителя) – юридических и/или физических лиц. Решение об учреждении, как и в случае с АО, принимается учредительным собранием.

Количество участников ООО может быть от 1 до 50. При этом единственным участником ООО не может быть другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица, за исключением акционерных обществ, состоящих из одного акционера. Размер доли учредителя ООО в уставном фонде общества определяется в процентах и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли к уставному фонду общества.

К моменту государственной регистрации ООО, являющегося кредитной организацией, каждый учредитель должен оплатить 30% своей доли в уставном капитале. К прочим предприятиям в форме ООО такое требование не предъявляется.

Для кредитных организаций внесение каждым из учредителей 30% от размера его доли в уставном фонде предприятия подтверждается в зависимости от того, в каком виде вносится доля: банковской справкой о внесении денежных средств на временные накопительные сумовый и валютный счета, таможенным документом, подтверждающим ввоз имущества на территорию республики, актом приема-передачи имущества, документом, подтверждающим право на вносимое имущество и др. Увеличить размер уставного капитала ООО может только после его полной оплаты. Увеличение может осуществляться за счет:

- ❖ имущества общества;
- ❖ дополнительных вкладов участников общества;
- ❖ вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом.

В некоторых случаях на это должно быть получено предварительное согласие антимонопольного органа.

Частным предприятием признается коммерческая организация, созданная и управляемая собственником – одним физическим лицом.

При создании частного предприятия размер уставного капитала определяет сам собственник и самостоятельно оценивает вносимое имущество. Оценка вклада, передача и оприходование имущества производятся в общеустановленном порядке.

Вкладом в уставный капитал частного предприятия могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество или имущественные права либо иные отчуждаемые права, имеющие денежную оценку. Если вкладом в уставный капитал является общая (долевая или совместная) собственность членов семьи собственника частного предприятия, требуется получить нотариально удостоверенное согласие всех собственников этого имущества.

Семейное предприятие – субъект малого предпринимательства, создаваемый членами одной семьи на добровольной основе на базе общего имущества, находящегося в их долевой или совместной собственности, а также имущества каждого из участников семейного предприятия для осуществления производства и реализации товаров (работ, услуг).

Участники семейного предприятия несут субсидиарную ответственность принадлежащим им имуществом по обязательствам семейного предприятия при недостаточности у него имущества. Уставный фонд семейного предприятия формируется за счет денежных средств, ценных бумаг, иного имущества, включая имущественные права или другие отчуждаемые права, имеющие денежную оценку, за исключением единственного жилого дома или квартиры. Участники семейного предприятия самостоятельно оценивают имущество, вносимое ими в уставный фонд в порядке, предусмотренном в его учредительном договоре.

Семейные предприятия не имеют права:

- производить подакцизную продукцию и добывать полезные ископаемые, облагаемые налогом за пользование недрами;
- осуществлять деятельность, по которой предусмотрена уплата фиксированного налога для юридических лиц или единого земельного налога;

- осуществлять деятельность промышленного характера в жилых помещениях многоквартирного жилого дома;
- использовать ядовитые, радиоактивные вещества и материалы, оборудование высокого давления и прочее оборудование, представляющее повышенную опасность для человека и окружающей среды.

Законодательство может предусматривать минимальный размер уставного капитала в зависимости от осуществляемого вида деятельности.

Минимальный размер уставного капитала для вновь создаваемых акционерных обществ теперь составляет не менее 1,6 млрд. сумов на дату государственной регистрации обществ. Соответствующее изменение внесено 29 сентября 2017 года в указ Президента Республики Узбекистан от 18.11.2008 г. №УП-4053 «О мерах по дальнейшему повышению финансовой устойчивости предприятий реального сектора экономики».

Указом главы государства от 29.09.2017 г. № УП-5197 также внесены изменения и в ряд других решений Президента РУз. Так, исходя из изменений в пункт 10 Положения о профессиональных участниках страхового рынка, утвержденного постановлением от 10.04.2007 г. №ПП-618, минимальные размеры уставного капитала составляют для страховщиков, осуществляющих деятельность:

- ✓ в отрасли общего страхования – 7,5 млрд. сумов (вместо 1,5 млн. евро);
- ✓ в отрасли страхования жизни – 10 млрд. сумов (вместо 2,0 млн. евро);
- ✓ по обязательному страхованию – 15 млрд. сумов (вместо 3,0 млн. евро);
- ✓ исключительно по перестрахованию – 30 млрд. сумов (вместо 6,0 млн. евро).

Также, исходя из изменений в пункт 3 постановления от 23.08.2017 г. №ПП-3237 «О мерах по дальнейшему внедрению современных форм и методов осуществления государственных и корпоративных закупок товаров (работ, услуг)», до 01.01.2018 г. государственные и корпоративные закупки товаров (работ, услуг) осуществляются на сумму:

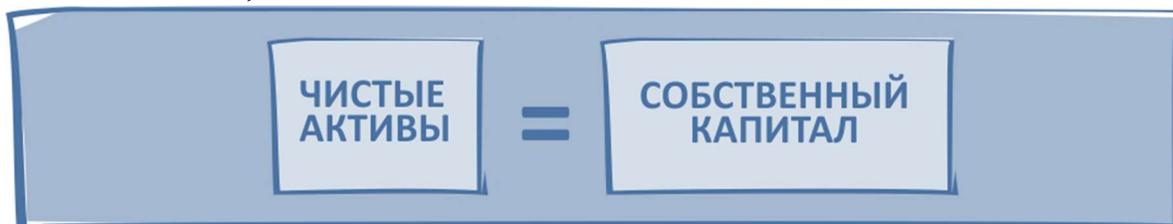
✚ менее 4 млн. сумов по одному контракту путем заключения прямых договоров с поставщиками, предложившими наиболее приемлемые условия по цене, качеству и срокам поставки товаров (работ, услуг);

✚ от 4 млн. сумов до 400 млн. сумов по одному контракту путем отбора наилучших предложений, оцениваемых ведомственными конкурсными комиссиями, создаваемыми заказчиками;

✚ свыше 400 млн. сумов по одному контракту путем проведения конкурсных (тендерных) торгов, организуемых межведомственными конкурсными (тендерными) комиссиями, создаваемыми заказчиками.

Чистые активы – это разница между суммой активов предприятия и суммой его обязательств. Иначе говоря, это денежная оценка его активов, свободных от претензий со стороны кредиторов предприятия.

Из основного балансового уравнения (*Активы = Обязательства + Собственный капитал*) следует, что разница между активами и обязательствами является собственным капиталом. То есть, чистые активы – это и есть собственный капитал.



На практике обычно не нужно определять сумму чистых активов в течение периода, пока счета доходов и расходов не закрыты на счет нераспределенной прибыли. Если возникнет необходимость — это сделать, чистые активы нужно определять либо как разницу между активами и обязательствами, либо как сумму собственного капитала, увеличенную на сумму доходов за текущий период и уменьшенную на сумму расходов за текущий период. Практическое значение понятию “чистые активы” придает тот факт, что предприятия, чьи чистые активы на протяжении 2-х и более лет из-за получаемых убытков оказывались ниже, чем их уставный фонд, обязаны уменьшить уставный фонд до суммы чистых активов. Если при этом он окажется ниже, чем разрешено по законодательству для данного типа предприятий, оно подле-

жит ликвидации либо теряет право осуществлять вид деятельности, для которого формировался прежний уставный фонд.

Пример. ООО, оказывающее аудиторские услуги и имеющее уставный фонд 1500 МРЗП (позволяющий осуществлять только инициативные аудиторские проверки), в течение 2-х лет терпит убытки и в результате должно уменьшить свой уставный фонд до суммы в 1200 МРЗП. Оно не подлежит ликвидации в этом случае, но лишается права заниматься аудиторской деятельностью.

Пример. АО с уставным фондом 450 тыс. долларов США терпит убытки, в результате которых сумма чистых активов в течение 2-х лет оказывается ниже 400 тыс. долларов США. В этом случае общество обязано принять решение о своей ликвидации.

10.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала



Добавленный капитал – капитал, включающий эмиссионный доход при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость, и суммы курсовой разницы при формировании уставного капитала.

Эмиссионный доход показывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается акционерными обществами только при первичной их продаже (первым владельцам). Эмиссионный доход учитывается на счете **8410 «Эмиссионный доход»**.

По кредиту этого счета отражается сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцам). Она не является объектом обложения по налогу на прибыль и единому налоговому платежу.

По дебету счета **8410** учитывается использование этих сумм на покрытие разницы в ценах при **аннулировании** выкупленных собственных акций.

Отражение эмиссионного дохода акционерного общества		
Отражение задолженности учредителей в уставный капитал АО на дату регистрации	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8310 «Простые акции» 8320 «Привилегированные акции»
Отражение продажи акций АО по номинальной стоимости	5010 «Денежные средства в кассе» 5110 «Расчетный счет»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Отражение продажи акций АО по цене, превышающей их номинальную стоимость (при первичной эмиссии акций на сумму превышения номинала)	5010 «Денежные средства в кассе» 5110 «Расчетный счет»	8410 «Эмиссионный доход»

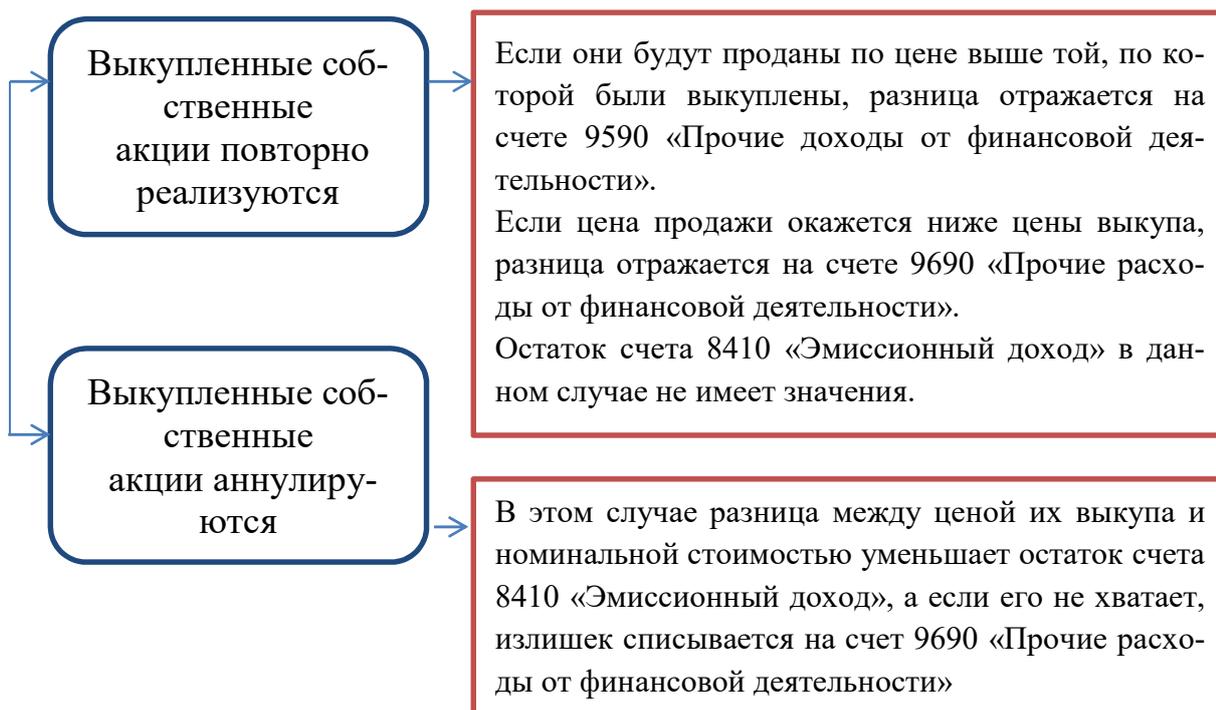
Пример. АО выпустило 400 000 акций номинальной стоимостью 4 000 сумов за акцию. Они были проданы по цене 4 500 сумов за акцию.

Сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной продаже (первым владельцам), учитывается по кредиту счета **8410 «Эмиссионный доход»**. В данной ситуации

эмиссионный доход общества составит 200 000 тыс. сумов ((4 500 - 4 000) x 400 000).

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
			Дебет	Кредит	
1.	Отражается продажа акций по цене выше номинала	1 600 000	5010,	4610	Выписка банка
		200 000	5110	8410	

Иногда предприятию приходится выкупать собственные акции. В этом случае они учитываются по дебету контрпассивного счета **8610 «Выкупленные собственные акции»**. В дальнейшем возможны два варианта развития событий:



Пример. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1300 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 650 000 (500 x 1 300);

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 х 1 200);

Кт 9590 «Прочие финансовые доходы» 50 000.

Пример. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии они были повторно реализованы по 1050 сумов. При повторной реализации будет сделана следующая проводка:

Дт 5110 «Денежные средства» 525 000 (500 х 1050);

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 75 000;

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 х 1200).

Пример. Предприятие выкупило 500 собственных акций номинальной стоимостью 1000 сумов по 1200 сумов. Впоследствии эти акции были аннулированы. Сальдо счета 8410 «Эмиссионный доход» на этот момент составляло 70 000 сумов. При аннулировании акций будет сделана следующая проводка:

Дт 8310 «Простые акции» 500 000 (500 х 1 000);

Дт 8410 «Эмиссионный доход» 70 000;

Дт 9690 «Прочие финансовые расходы» 30 000 (превышение убытка от аннулирования над сальдо эмиссионного дохода);

Кт 8610 «Выкупленные собственные акции» 600 000 (500 х 1 200).

Размер уставного капитала может быть установлен в иностранной валюте. В этом случае при его формировании у предприятия может возникнуть курсовая разница в результате различия между валютными курсами ЦБ на момент регистрации учредительных документов и момент фактического внесения вкладов в уставный капитал. Положительная курсовая разница, возникающая в таких ситуациях, учитывается на счете **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала».**

В последующих операциях положительная курсовая разница будет отражаться в учете по кредиту счета **8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»**, а отрицательная курсовая разница – по дебету этого счета в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы. Итоговое превышение отрицательной курсовой разницы, над положительной в

конце отчетного периода относится на расходы по финансовой деятельности (счет 9620 «Убытки, от валютных курсовых разниц»).

Отражение курсовой разницы при формировании уставного капитала ООО		
Регистрируется уставный фонд ООО	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8330 «Паи и вклады»
Учредитель вносит вклад в виде валютных средств на валютный счет предприятия	5210 «Денежные средства в иностранной валюте»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»
Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

Пример. Уставный капитал предприятия с иностранными инвестициями составляет согласно учредительным документам 200 тыс. долларов США. Доля иностранного учредителя равна 40% и составляет 80 тыс. долларов США.

Курс доллара составлял:

- ❖ на момент регистрации предприятия – 3 110 сумов;
- ❖ на момент вноса – 3 117 сумов.

Вклад иностранного учредителя оценивается:

✓ на дату регистрации предприятия – 248 800 тыс. сумов (80 х 3 110);

✓ на дату внесения вклада – 249 360 тыс. сумов (80 х 3 117).

Положительная курсовая разница составит 560 тыс. сумов (249 360 – 248 800).

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1.	Отражается задолженность иностранного участника	248 800	4610	8330
2.	Отражается вклад иностранного участника	249 360	5210	4610
3.	Отражается курсовая разница	560	4610	8420

Денежные средства в иностранной валюте (валютная статья баланса) должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода. Результат переоценки будет относиться на статьи доходов и расходов по финансовой деятельности, а полученное сальдо учитываться при расчете налога на прибыль и ЕНП. Основные средства, нематериальные активы и товарно-материальные ценности, поступившие в счет вклада, не переоцениваются в связи с изменением курса валют, а отражаются в учете по стоимости, которая была определена по валютному курсу на дату их поступления.

Увеличение уставного капитала ООО		
	дебет	кредит
Поступление денежных средств или иного имущества в качестве вклада в уставный капитал (по курсу ЦБ на дату внесения)	5210 «Денежные средства в иностранной валюте»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Увеличение уставного капитала за счет дополнительного вклада учредителей на дату регистрации увеличения уставного фонда	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений» - по курсу ЦБ на дату регистрации увеличения	8330 «Паи и вклады» - по курсу ЦБ на день первоначальной регистрации учредительных документов

Отражение отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы, образовавшейся при формировании уставного фонда	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Отражение отрицательной курсовой разницы при формировании уставного капитала на сумму, превышающую накопленную курсовую разницу на счетах добавленного капитала, образовавшуюся при формировании уставного фонда	9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»	6630 «Задолженность учредителям по имуществу, вносимому в уставный капитал, до регистрации изменений»
Уменьшение уставного капитала ООО		
	дебет	кредит
Уменьшение уставного капитала, не сформированного в полном размере (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»
Уменьшение сформированного уставного капитала (по курсу на дату первоначальной регистрации учредительных документов)	8330 «Паи и вклады»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Отражение положительной курсовой разницы	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»
Отражение отрицательной курсовой разницы в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы	8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»

Превышение суммы отрицательной курсовой разницы над суммой положительной курсовой разницы	9620 «Убытки, от валютных курсовых разниц»	4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
---	--	--

10.4. Порядок формирования и учет резервного капитала

Резервный капитал – фонды, создаваемые предприятиями за счет прибыли в соответствии с учредительными документами. Они нужны для покрытия общих балансовых убытков, ожидаемых издержек по каким-либо неординарным операциям, списания долгов и для других целей.



В состав резервного капитала включаются также инфляционные резервы, образующиеся при переоценке внеоборотных активов, и безвозмездно полученное имущество.

8500 – счета учета резервного капитала		
8510	8520	8530
«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	«Резервный капитал (фонд)»	«Безвозмездно полученное имущество»

Переоценка основных средств до их рыночной стоимости проводится по решению правительства или собственников имущества предприятия (учредителей) – при условии, что эту рыночную стоимость можно точно определить.

Результаты переоценки учитываются на счете **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Образование и пополнение резервного капитала в результате переоценки активов отражается по кредиту счета **8510** – в корреспонденции со счетами учета тех активов, чья стоимость после переоценки выросла.

Если же переоценка дает не увеличение, а уменьшение стоимости актива, возможны 2 варианта ее отражения в учете. Если уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же активу, оно отражается по дебету счета **8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»**. Если же уценка оказалась больше прироста, то сумма превышения признается как расход и отражается на счете **9430 «Прочие операционные расходы»**.

Если долгосрочные активы выбывают, и нужно определить финансовый результат от выбытия, то суммы дооценки (превышения) включаются в состав дохода от выбытия с одновременным уменьшением резервного капитала по счету **8510**.

Пример. Производственное оборудование с первоначальной стоимостью 60 000 тыс. сумов и накопленным износом 20 000 тыс. сумов переоценивается индексным методом. Индекс по данному виду основных средств – 1,6.

Восстановительная стоимость оборудования (по коэффициенту 1,6) составила 96 000 тыс. сумов (1,6 x 60 000), сумма дооценки – 36 000 тыс. сумов.

Износ оборудования с учетом переоценки составил 32 000 тыс. сумов (1,6 x 20 000), дооценка износа – 12 000 тыс. сумов.

Разница в стоимости основных средств и износа до и после переоценки увеличивает резервный капитал предприятия на 24 000 тыс. сумов (36 000 - 12 000). Проводка:

Дт 0130	«Производственное оборудование»	36 000
Кт 0230	«Износ производственного оборудования»	12 000
Кт 8510	«Корректировки по переоценке долгосрочных активов»	24 000

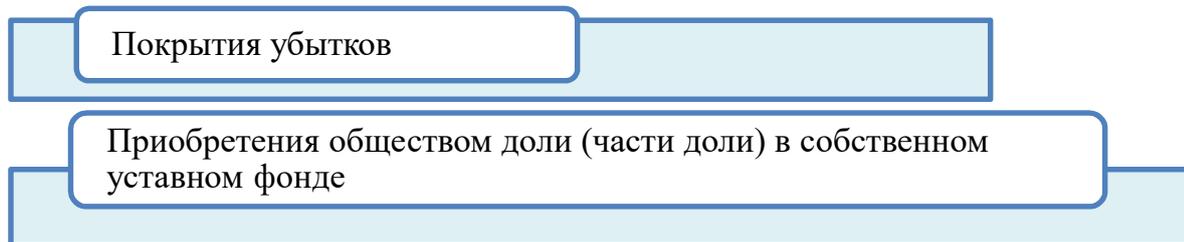
Резервный капитал создают те хозяйствующие субъекты, у которых его формирование предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами. К примеру, акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 15% от его уставного капитала. Он формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли (не менее 5%) до того момента, пока не будет полностью сформирован.

АО могут использовать средства резервного капитала только для:

- Выплаты дивидендов по привилегированным акциям
- Выкупа акций по требованию акционеров в случае отсутствия иных средств
- Погашения корпоративных облигаций
- Покрытия общих убытков

Общества с ограниченной ответственностью также могут создавать резервный фонд. Если такое решение принято, его размер нужно предусмотреть уставом общества, и он также не может быть меньше 15% уставного капитала. Резервный фонд ООО

формируется ежегодными отчислениями 5% чистой прибыли и предназначен для:



Создание резервного капитала, отражается по кредиту счета **8520 «Резервный капитал (фонд)»** в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»**. Использование его средств учитывается по дебету счета **8520 «Резервный капитал (фонд)»** в корреспонденции со счетами – потребителями этих средств. Например, со счетом **6610 «Дивиденды к оплате»** – в части сумм, направляемых на выплату дивидендов по привилегированным акциям при недостаточности средств, для их выплаты за счет прибыли отчетного года.

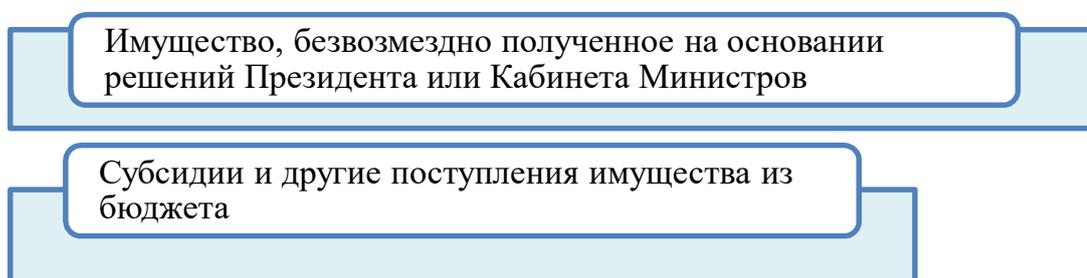
Формирование и использование резервного капитала		
	дебет	кредит
Формирование резервного фонда	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Выплата дивидендов по привилегированным акциям за счет средств резервного фонда	8520 «Резервный капитал»	6610 «Дивиденды к оплате»
Задолженность учредителю на разницу между действительной стоимостью доли и сумму внесенного вклада	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года» 8520 «Резервный капитал»	6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»
Списание общих убытков	8520 «Резервный капитал»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Безвозмездно полученное имущество является третьей составляющей резервного капитала. В учете оно отражается по текущей стоимости на счете **8530 «Безвозмездно полученное имущество»**.

Отражение безвозмездно полученного имущества		
	дебет	кредит
Безвозмездное получение основных средств, материалов и нематериальных активов	1000 «Материалы» 0890 «Прочие капиталовые вложения»	8530 «Безвозмездно полученное имущество»

В целях налогообложения стоимость безвозмездно полученного имущества включается в налогооблагаемую базу, при исчислении налога на прибыль и единого налогового платежа.

Не рассматриваются в качестве дохода при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и ЕНП:



Учет активов, полученных безвозмездно, ничем не отличается от учета активов, приобретенных или полученных иным путем. За исключением одного интересного момента...

Дело в том, что счет **8530** – это пассивный счет, входящий в состав резервного капитала. Использование и, соответственно, уменьшение этого резерва действующим законодательством не предусмотрено. То есть кредитовое сальдо счета **8530** не может быть уменьшено, даже если само подаренное имущество, к примеру, обесценится или пропадет.

10.5. Учет нераспределенной прибыли

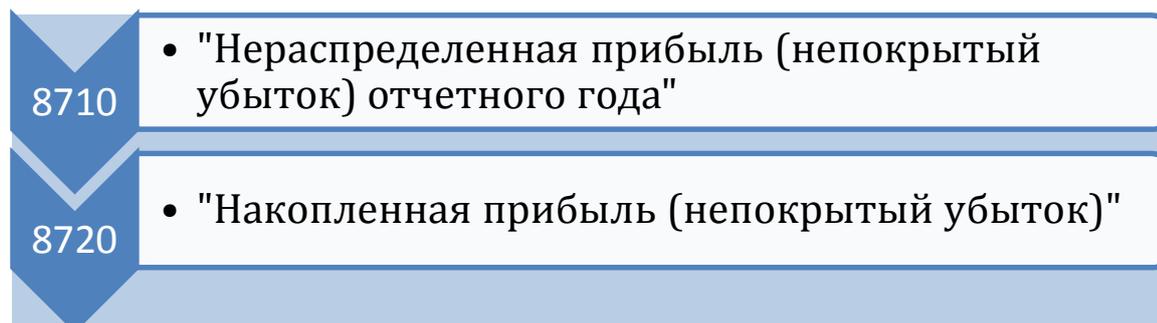
Нераспределенная прибыль – вся чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами или учредителями предприятия и не реинвестированная в собственный капитал по решению собственников.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в главной книге в конце отчетного периода с дебета счета **9910 «Конечный финансовый результат»** в кредит счета

8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Использование прибыли отражается по дебету счета **8710** в корреспонденции со счетами учета обязательств, фондов и другими. Нераспределенная же ее часть зачисляется на счет **8720** «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, учет чистой прибыли ведется на двух счетах:



Решение использовать нераспределенную прибыль могут принять акционеры, учредители (участники) или собственники предприятий.

Она может быть использована предприятием в зависимости от его организационно-правовой формы на:



Формирование резервного капитала

Если нераспределенная прибыль направляется на формирование резервного капитала, счет **8520** кредитуется, а счет **8710** дебетуется. При необходимости покрыть текущие убытки

предприятия за счет резервного капитала делается обратная проводка.

Резервный капитал формируется в акционерных обществах и обществах с ограниченной (дополнительной) ответственностью в соответствии с:

- Акционерные общества – ст. 32 Закона «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» (новая редакция от 06.05.2014 г. №ЗРУ-370) №223–I от 26.04.1996 г.

- Общества с ограниченной ответственностью – ст. 27 Закона «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» №310–II от 06.12.2001г.

Резервный фонд в АО и ООО создается в размере, предусмотренном уставом общества (не менее 15% от его уставного капитала), и образуется путем обязательных ежегодных отчислений не менее 5% чистой прибыли до полного его формирования.

В акционерных обществах резервный фонд предназначен для покрытия убытков, погашения корпоративных облигаций, выплаты дивидендов по привилегированным акциям и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Использовать резервный фонд на другие цели нельзя.

В обществах с ограниченной ответственностью резервный фонд используется исключительно для покрытия убытков и приобретения обществом доли (части доли) в собственном уставном фонде.

Общество с ограниченной ответственностью может ежеквартально, 1 раз в полгода или 1 раз в год принимать решение о распределении своей чистой прибыли между участниками общества пропорционально их долям в уставном фонде. Такое решение принимается общим собранием участников общества.

Дивидендами признается часть чистой прибыли, распределяемая между учредителями (участниками) предприятий (ст. 48 Закона №223-I). В целях налогообложения к дивидендам относятся и другие виды доходов (ст. 22 НК):

Доходы подлежащие выплате по акциям

Часть чистой прибыли и (или) нераспределенной прибыли прошлых лет, распределяемой между учредителями

Доходы от распределения имущества при ликвидации предприятия

Доходы при изъятии учредителем доли участия в организации за вычетом стоимости имущества, внесенного учредителем в качестве вклада в уставный фонд

Доходы учредителя организации, полученные в виде увеличения стоимости доли при направлении нераспределенной прибыли на увеличение уставного фонда

Доходы в виде дивидендов участников ООО и АО облагаются налогом по ставке 10% у источника выплаты с января 2019 года ставка налога на дивиденды снижена до 5%.

Суммы прибыли, остающиеся в распоряжении собственника частного предприятия и участников семейного предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей, не облагаются НДФЛ. Причем, собственник частного предприятия единолично решает, как использовать прибыль, а в семейном предприятии право на получение своей доли прибыли в зависимости от условий учредительного договора есть у каждого его участника.

Увеличение уставного капитала

АО. Акционерное общество может увеличить свой уставный капитал, размещая дополнительные акции (привлекая инвестиции). Это возможно только после размещения акций первичного выпуска.

Также УК можно увеличить за счет нераспределенной прибыли или начисленных дивидендов.

В первом случае, часть нераспределенной прибыли будет направлена на формирование уставного капитала (стоимость акций возрастет). Во втором – после начисления дивидендов обязательство перед участниками будет погашено не выплатой денеж-

ных средств или передачей иных активов, а дополнительной эмиссией акций, распределяемых между участниками в качестве дивидендов



Принципиально эта операция не отличается от увеличения уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. Разница в том, что в случае с дивидендами новые акции распределяются исключительно между существующими акционерами.

ООО. Уставный фонд ООО можно увеличить только после его полной оплаты в изначальном размере. Решение об увеличении УФ должно быть принято общим собранием с результатом не менее 2/3 голосов от общего числа голосов участников ООО, если уставом не предусмотрено иное.

Уставный фонд может быть увеличен за счет:

- дополнительных вкладов участников общества;
- нераспределенной прибыли;
- вкладов третьих лиц, если это не запрещено уставом общества.

Капитализация нераспределенной прибыли. Если общее собрание акционеров или участников хозяйственного общества принимает решение о нераспределении чистой прибыли отчетного года на дивиденды или увеличение УФ, она направляется в накопленную прибыль.

Формирование и использование нераспределенной прибыли		
	дебет	кредит
Отражение финансово-результата – нераспределенной прибыли отчетного года	9910 «Конечный финансовый результат»	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»
Отражение отчислений в резервный фонд предприятия	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8520 «Резервный капитал»
Начисление дивидендов за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	6610 «Дивиденды к оплате»
Увеличение уставного капитала за счет прибыли	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8300 «Уставный капитал»
Зачисление нераспределенной прибыли отчетного года в накопленную прибыль	8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»	8720 «Накопленная прибыль»

Накопленная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и реинвестированной прибыли. Она учитывается по кредиту счета **8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Накопленная прибыль может быть использована в акционерных обществах на выплату дивидендов или погашение убытков. Во всех случаях использования накопленной прибыли необходимы решения (протоколы) общего собрания акционеров или учредителей, участников хозяйственных обществ.

10.6. Учет целевых поступлений и финансирования

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.



Для обобщения информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, в плане счетов предусмотрена группа счетов 8800 «Счета учета целевых поступлений», в состав которой входят счета:

- 8810 «Гранты»;
- 8820 «Субсидии»;
- 8830 «Членские взносы»;

- ✚ 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»;
- ✚ 8890 «Прочие целевые поступления».

Необходимым условием для признания перечисленных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- ❖ использование их строго по целевому назначению;
- ❖ отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- ❖ безвозвратность при выполнении определенных условий.

Гранты представляют собой безвозмездную гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными, зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго, по целевому назначению и отражаются на счете 8810.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается, соответственно, по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу ЦБ на день совершения хозяйственной операции.

Субсидии – денежная и натуральная помощь, оказываемая государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики.

Счет 8820 «Субсидии» предназначен для обобщения информации о наличии и движении выделенных субсидий в соответствии с НСБУ №10 «Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи». Счет 8830 «Членские взносы» используются только в некоммерческих организациях, основанных на членстве; на нем отражаются суммы членских взносов членов общества, определенных учредительными документами. Поступление членских взносов отражается по кредиту счета 8830

«Членские взносы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Налоговое законодательство Республики Узбекистан допускает в ряде случаев освобождение юридических лиц от налогообложения с целевым назначением.

Для учета этих целевых средств, предусмотрен счет 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием».



На сумму высвободившихся средств дебетуется счета учета задолженности по платежам в бюджет (по видам), кредитуется счет 8840 «Налоговые льготы с целевым использованием».

Прочие целевые поступления отражаются на счете 8890 «Прочие целевые поступления» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Счета учета целевых поступлений используются чаще всего в негосударственных некоммерческих организациях (ННО). Это связано с её спецификой - ННО не ставят цель заработать прибыль, занимается общественно-полезной деятельностью, для выполнения которой и предназначены целевые поступления. Все расходы ННО, связанные с уставной деятельностью, списываются за счет уменьшения целевого финансирования. Например, отражены расходы по аренде помещения:

- ✓ Дебет 8810-8890 (счета для учета целевого финансирования);
- ✓ Кредит 6910 «Краткосрочная аренда к оплате».

Аналитический учет по счетам учета целевых поступлений (8800) ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников финансирования.

10.7. Резервы предстоящих расходов и платежей

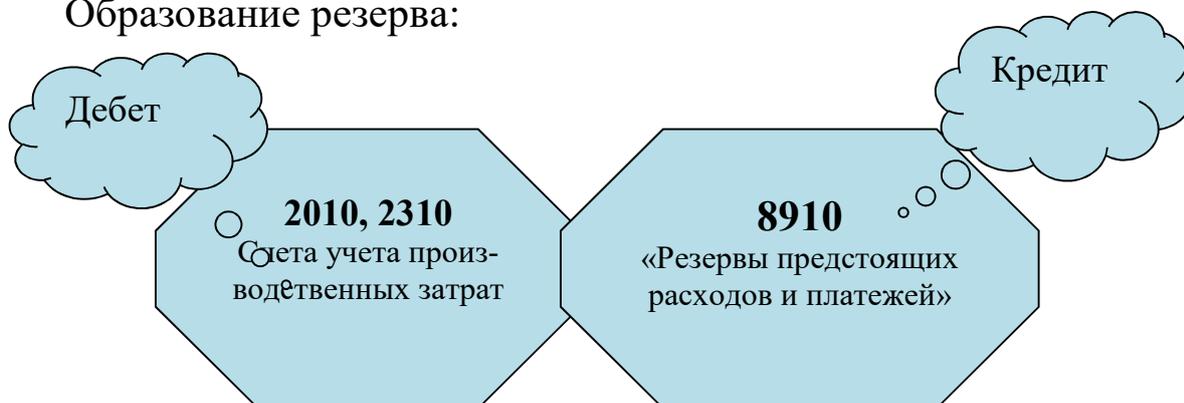
В процессе хозяйственной деятельности, в силу объективных причин возникает необходимость создания резервов для осуществления в последующем расходов и платежей в целях равномерного включения в состав затрат предприятия.

Порядок резервирования сумм в счет затрат регулируется соответствующими актами законодательства, а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, осуществляется на счете 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

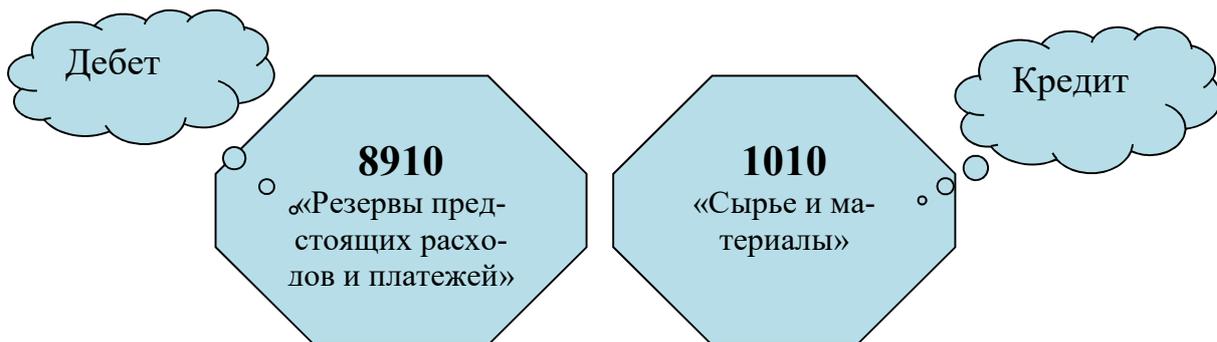
Прежде всего, на этом счете могут быть отражены суммы предстоящих затрат по ремонту основных средств.

Образование резерва:

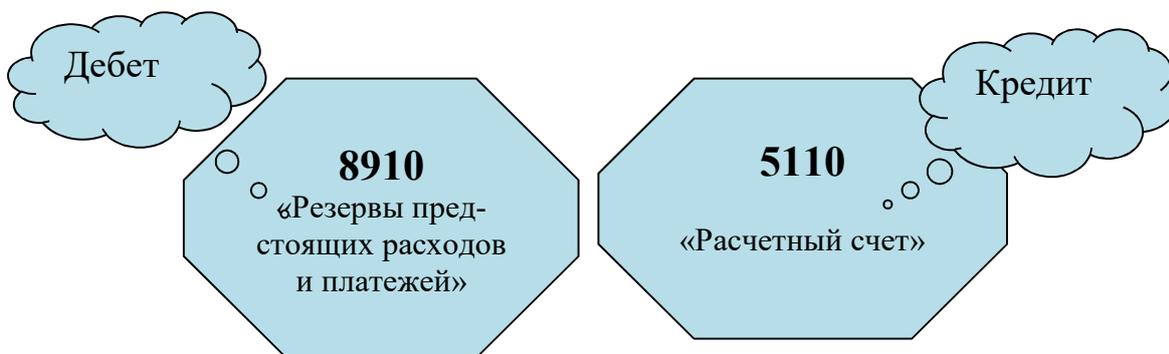


Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов по дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей». Использование резерва допускается на те цели, для которых резерв был создан.

Например, списываются материалы на расходы, отражаемые за счет ранее созданного резерва (для капитального ремонта цеха):



Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:



Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:



Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

Д-т счета учета затрат;

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Эта сумма увеличивает базу по налогу на доходы (прибыль). По мере использования резерва на производственные нужды налогооблагаемая база будет уменьшена на сумму этих затрат.

Создание резервов за счет производственных затрат допускается по согласованию с Министерством финансов РУз и, в основном для предприятий с сезонным характером работ.

Контрольные вопросы

1. Где в бухгалтерском балансе отражается собственный капитал предприятия?
2. Величина уставного капитала на момент создания предприятия отражается в бухгалтерском балансе в полной сумме или только в той части, насколько уставный капитал оплачен?
3. Имеет ли право предприятие не создавать резервный капитал?
4. На какие цели используется резервный капитал предприятия?
5. Обязательно ли для АО создание резервного капитала? А для ООО?
6. Как формируется добавленный капитал предприятия?

Ключевые слова и понятия: собственный капитал, уставный капитал, добавленный капитал, резервный капитал, учредители, дивиденды, акционерное общество, резервы предстоящих расходов и платежей, нераспределенная прибыль.

ГЛАВА XI. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

11.1. Общие понятия финансового результата

Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток. В соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденного постановлением КМ РУз от 5 февраля 1999 г. № 54 и налоговым законодательством имеются определенные различия между налогооблагаемой прибылью и прибылью, получаемой на счетах бухгалтерского учета (балансовой прибылью). Такое положение существенно повышает полезность финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

Следовательно, предприятие должно располагать системой сбора и обработки информации, которая бы позволила ему рассчитать все свои доходы за отчетный период с тем, чтобы определить эффективность своей хозяйственной деятельности.

В связи с этими задачами бухгалтерского учета является непрерывное и четкое отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе предпринимательской деятельности за отчетный период.

В бухгалтерском учете общий финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для этой цели служит счет 9910 «Конечный финансовый результат».

По кредиту счета 9910 отражаются прибыли и доходы, по дебету – убытки и потери. Операции отражаются на счете 9910 «Конечного финансового результата» по так называемому куму-

лятивному принципу: показатели прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим итогом с начала отчетного года.

Финансовые результаты деятельности предприятия определяются, прежде всего, качественными показателями выпускаемой предприятием продукции, уровнем спроса на данную продукцию, поскольку, как правило, основную массу в составе финансовых результатов составляет прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Финансовый результат деятельности предприятия служит своего рода показателем значимости данного предприятия в народном хозяйстве. В рыночных условиях хозяйствования любое предприятие заинтересованно в получении положительного результата от своей деятельности, поскольку благодаря величине этого показателя предприятие способно расширять свою мощность, материально заинтересовывать персонал, работающий на данном предприятии, выплачивать дивиденды акционерам и т.д.

Финансовый результат предприятия складывается из следующих видов дохода:

- ✓ доходы (расходы) от основной деятельности;
- ✓ доходы (расходы) прочей деятельности;
- ✓ доходы (расходы) от финансовой (инвестиционной) деятельности;
- ✓ чрезвычайные прибыли и убытки.

Сальдо по счету 9910 определяется как разность между всей суммой прибыли, отраженной по кредиту счета 9910, и всей суммой убытков, отраженных по дебету счета 9910, с начала отчетного года.

11.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)

Основной вид доходов любого предприятия – это доходы от различных видов деятельности или, другими словами, – выручка от продажи готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Выручка от реализации продукции и товаров определяется исходя из стоимости их отгрузки. Основанием для

признания выручки и определения ее размера являются документы, подтверждающие факт отгрузки.

Доходы (выручка) от реализации готовой продукции и товаров в бухучете отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9010	«Доходы от реализации готовой продукции»
Кт 9020	«Доходы от реализации товаров»
Одновременно с отражением выручки списывается себестоимость реализованных готовой продукции и товаров:	
Дт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
Дт 9120	«Себестоимость реализованных товаров»
Кт 2800	«Готовая продукция»
Кт 2900	«Товары»
Если учет товаров ведется по продажным ценам, списывается и сумма торговой наценки по реализованным товарам:	
Дт 2980	«Торговая наценка»
Кт 9110	«Себестоимость реализованной готовой продукции»
В конце отчетного периода счета 9000 и 9100 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС и акцизного налога, одновременно с признанием выручки начисляет и эти налоги:	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Доходы (выручка) от реализации работ или услуг отражаются в бухучете, когда работа уже выполнена, а услуга оказана, результат принят заказчиком и подписаны подтверждающие это документы.

В бухучете доходы от реализации работ и услуг отражаются так:

Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 9030	«Доходы от выполнения работ и оказания услуг»
Себестоимость работ и услуг списывается проводками:	
Дт 9130	«Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»
Кт 2010	«Основное производство»
Кт 2310	«Вспомогательное производство»
<p>В конце отчетного периода счета 9030 и 9130 закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Если предприятие является плательщиком НДС, одновременно с признанием дохода отражает его начисление:</p>	
Дт 4010	«Счета к получению от покупателей и заказчиков»
Кт 6410	«Задолженность по платежам в бюджет (по видам)»

Пример. Предприятие – не плательщик НДС оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 000 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

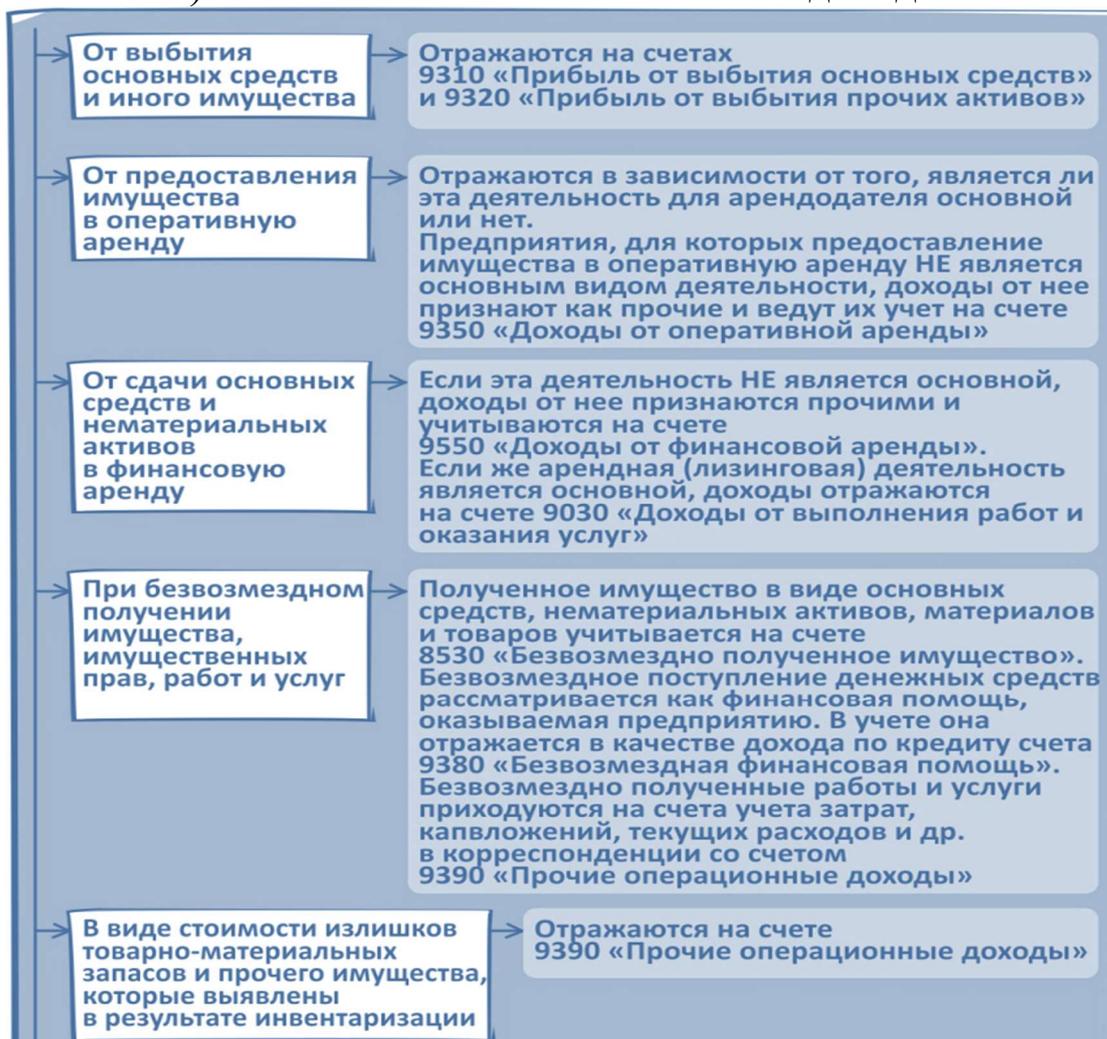
Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

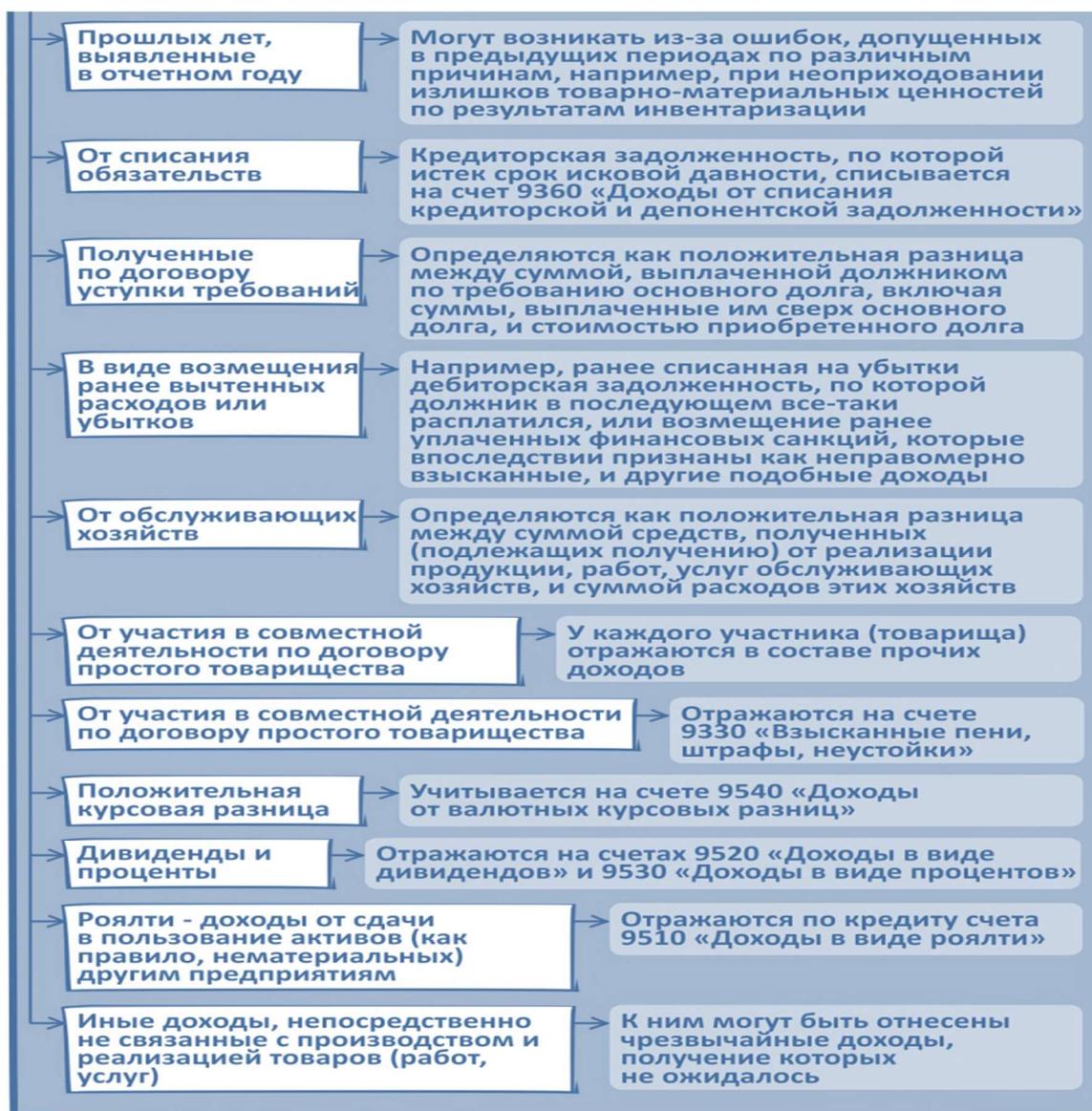
Пример. Предприятие – плательщик общеустановленных налогов оказало заказчику услуги по уборке помещений. Стоимость заказа – 2 400 тыс. сумов, включая НДС 400 тыс. сумов. Себестоимость услуг составила 1 600 тыс. сумов.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. сум.	Корреспонденция счетов		Подтверждающие документы
		Дебет	Кредит	
Отражена реализация услуг	2 000	4010	9030	Счет-фактура, акт выполненных работ
Начислен НДС	400	4010	6410	Счет-фактура
Списана себестоимость реализованных услуг	1 600	9130	2010	Акт выполненных работ, расчеты бухгалтерии

11.3. Учет прочих доходов

Прочими доходами в бухгалтерском учете считаются доходы, которые не связаны с обычными видами деятельности предприятия, т.е. – с его выручкой от реализации продукции и товаров, выполнения работ или оказания услуг. Их перечень определен в Положении о составе затрат (прил. к ПКМ № 54 от 05.02.1999 г.) и в ст. 132 НК. К ним относятся доходы:





Следующие виды доходов могут быть как доходами от основной деятельности (реализации услуг), если их сумма в совокупности превышает общую сумму доходов от реализации товаров (работ, услуг), так и прочими доходами – если не превышает, т.е. деятельность является неосновной (ст. 130 НК):

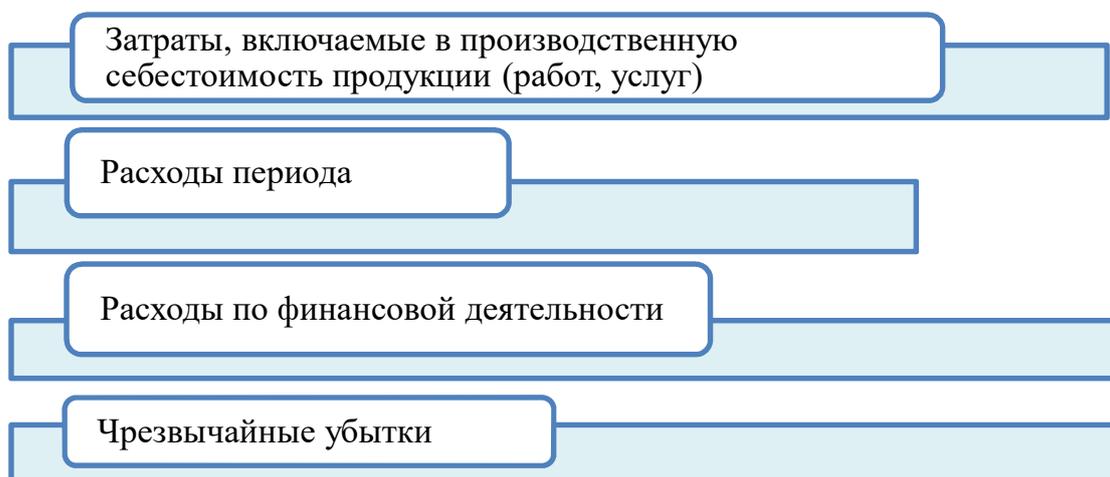
- Проценты и роялти
- От предоставления имущества в оперативную аренду
- От сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду
- От уступки права требования

11.4. Учет расходов предприятия

Основным принципом, который следует соблюдать при учете расходов, является их соответствие доходам. Данный принцип означает, что в отчетном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение доходов этого периода.

Если между отдельными доходами и расходами трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к расходам на амортизацию, которые распределяются на несколько лет.

Согласно Положению о составе затрат все затраты группируются на:



В производственную себестоимость включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции, работ или услуг. К ним относятся:



Прямые затраты можно непосредственно отнести на конкретный объект калькуляции – продукцию, работу или услугу, основываясь на первичной документации (наряде,

накладной и т.д.). Как правило, это – зарплата, отчисления на социальное страхование, расходы на материалы. В бухучете подобные затраты относят на счет **2010 «Основное производство»**.

К **косвенным затратам** относится стоимость ресурсов, которые нельзя напрямую отнести на объект калькуляции. Такими затратами являются амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения; ремонт производственных основных средств; расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; аренда производственных помещений, машин и оборудования; оплата труда обслуживающего производственного персонала. В бухучете такие затраты сначала относятся на счет **2510 «Общепроизводственные расходы»**, а затем распределяются между объектами калькуляции.

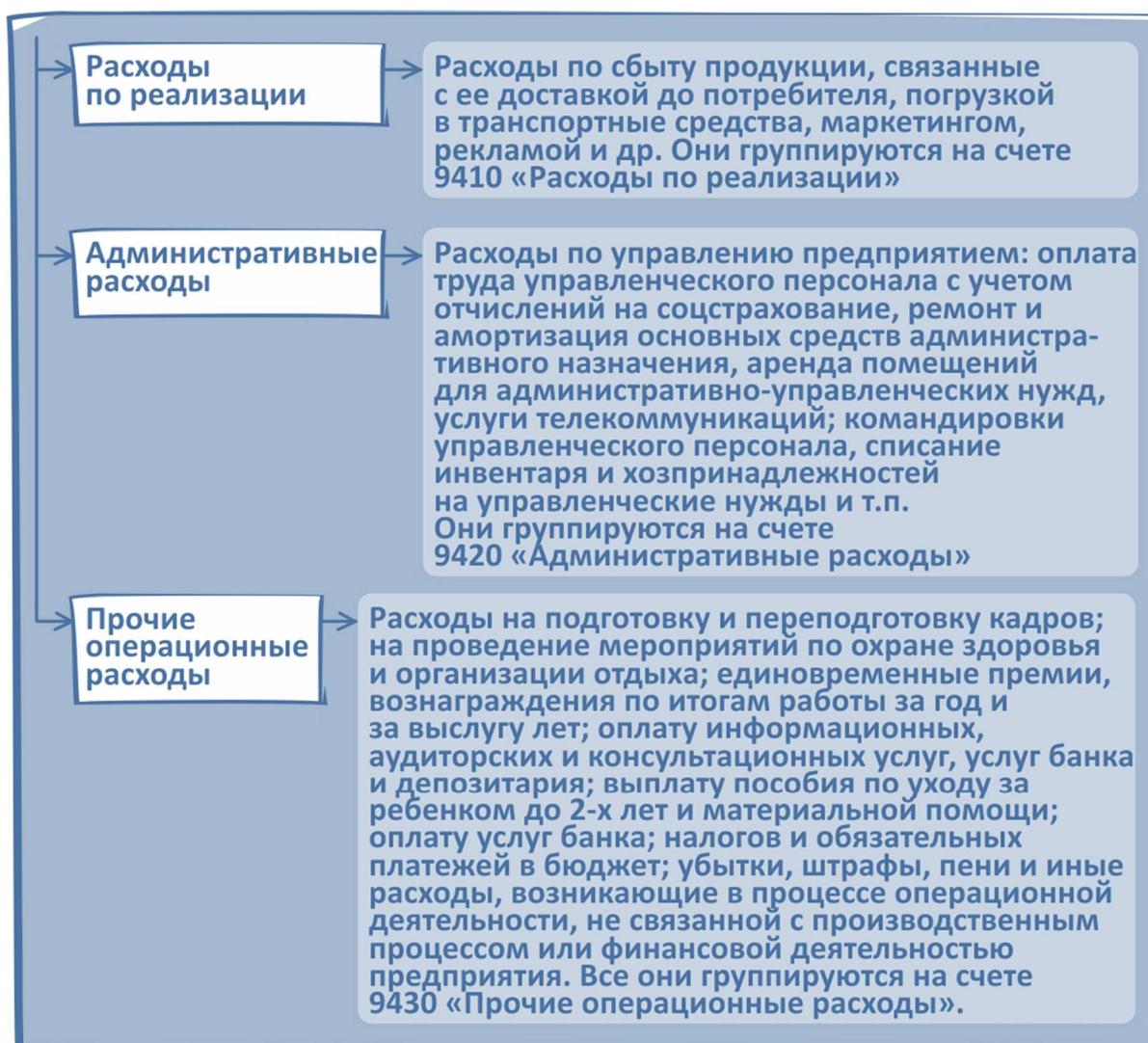
За экономическую основу их распределения принимаются некоторые разновидности прямых затрат – к примеру, зарплата основных работников, занятых на производстве, или размер выручки, полученной от реализации данной партии товара.

В соответствии с экономическим содержанием затраты, образующие производственную себестоимость, группируются по элементам:



Фактическая себестоимость завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывается со счета **2010 «Основное производство»** в дебет счетов **2810 «Готовая продукция на складе»**, **9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»**, **9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»**.

Под **расходами периода** понимаются затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. Они суммируются и списываются в том отчетном периоде, в котором возникли. В отличие от затрат на производство продукции, они не зависят от объема производства и являются постоянными расходами предприятия. К ним относятся:



Расходы по финансовой деятельности включают в себя расходы по процентам, отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой, расходы по переоценке средств, вложенных в ценные бумаги, и прочие расходы по финансовой деятельности. Учитываются они на счетах группы **9600 «Расходы по финансовой деятельности»**.

Чрезвычайные убытки – это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за

рамки обычной деятельности предприятия и получение, которых не ожидалось. Чрезвычайные убытки должны соответствовать 3-м критериям:

- Быть очень редким (но существенным) явлением;
- Не иметь никакой связи с обычной деятельностью предприятия;
- Не зависеть от решений руководства предприятия.

При принятии решения о том, относить какие-либо расходы к разряду чрезвычайных или нет, нужно учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если предприятие расположено в зоне особых климатических условий, то простои по причине климатических условий не могут квалифицироваться как чрезвычайные, т.к. как эта статья расходов не отвечает критерию «очень редкое явление».

Как правило, к чрезвычайным убыткам относятся потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией последствий. Потери, понесенные предприятием в связи с указанными событиями, списываются в дебет счета **9720 «Чрезвычайные убытки»**.

В конце отчетного периода все счета расходов полностью списываются на счет **9910 «Конечный финансовый результат»**.

11.5. Определение чистой прибыли (убытка)

Методика формирования финансовых результатов для определения чистой прибыли приводится в Положении о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов (прил. к ПКМ №54 от 05.02.1999 г.). Результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуются следующими показателями прибыли:

Валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции:

$$ПВ = ЧВР - СР$$

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, 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 общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$\text{ПДН} = \text{ПО} + \text{ПЧ} - \text{УЧ}$$

где

ПДН - прибыль до уплаты налога;

ПЧ - чрезвычайная прибыль;

УЧ - чрезвычайные убытки.

Чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога и представляет собой прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на прибыль и других налогов и платежей, предусмотренных законодательством:

$$\text{ПЧ} = \text{ПДН} - \text{ННД} - \text{НД}$$

где

ПЧ - чистая прибыль;

ННД - налог на прибыль;

НД - другие налоги и платежи (ЕНП, ЕЗН, налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры) .

Чистая прибыль (убыток) формируется на транзитном счете **9910 «Конечный финансовый результат»**. По дебету этого счета отражаются расходы (убытки), а по кредиту – доходы (прибыль) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

$Дт > Кт = \text{убыток}$

$Дт < Кт = \text{прибыль}$

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет **9910** закрывается в корреспонденции со счетом **8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»**. Эта операция называется **реформацией баланса**.

С начала каждого нового года прекращается отражение финансовых результатов прошлого года. Поэтому на 1 января следующего года счет по учету финансовых результатов должен быть «очищен» от записей предыдущего года, для чего и нужна реформация баланса. Она должна быть проведена по состоянию на 31 декабря отчетного года закрытием счетов:

- 9000 «Доходы от основной (операционной) деятельности»;
- 9100 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;
- 9300 «Прочие доходы от основной деятельности»;
- 9400 «Расходы периода»;
- 9500 «Доходы от финансовой деятельности»;
- 9600 «Расходы по финансовой деятельности»;
- 9710 «Чрезвычайные прибыли»;
- 9720 «Чрезвычайные убытки»;
- 9810 «Расходы по налогу на прибыль»;
- 9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли».

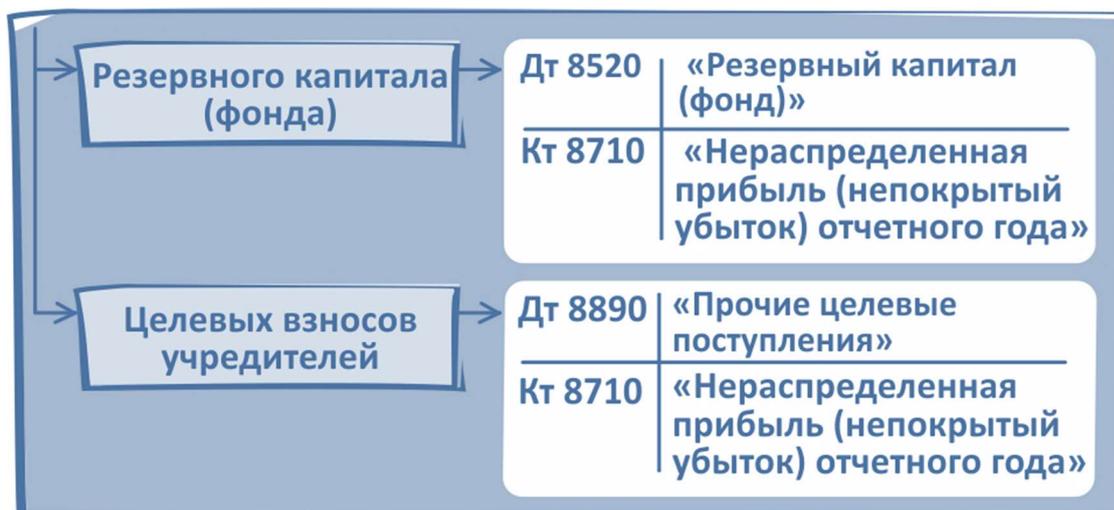
Если по итогам отчетного года предприятие получило прибыль (т.е. сальдо по счету **9910** – кредитовое), эта операция отражается проводкой:

Дт 9910	«Конечный финансовый результат»
Кт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Если по итогам отчетного года получен убыток (т.е. сальдо по счету 9910 дебетовое), в учете эта операция отражается проводкой:

Дт 8710	«Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»
Кт 9910	«Конечный финансовый результат».



Убыток (как прошлых лет, так и текущего года) может покрываться за счет:



Если имеющихся источников для погашения непокрытого убытка отчетного года недостаточно, в балансе показывается непокрытый убыток со знаком «минус».

Контрольные вопросы

1. Что признается доходом организации?
2. Что признается расходом организации?
3. Какие существуют виды доходов?
4. Какие существуют виды расходов?
5. При наличии, каких условий признается выручка?
6. При наличии, каких условий признаются расходы?
7. Какие доходы относятся к операционным?
8. Какие расходы относятся к операционным?
9. Какие доходы относятся к прочим?
10. Какие расходы относятся к прочим операционным?
11. Какие доходы относятся к чрезвычайным?
12. Какие расходы относятся к чрезвычайным?
13. Какие виды доходов относятся к доходам будущих периодов?
14. Какие виды расходов относятся к расходам будущих периодов?

Ключевые слова и понятия: доходы предприятия, расходы предприятия, чрезвычайная прибыль (убыток), расходы на реализацию, доходы (расходы) от финансовой деятельности, конечный финансовый результат.

ГЛАВА XII. СОСТАВЛЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

12.1. Порядок представления финансовой отчетности

С помощью финансовой отчетности информация о финансовом положении предприятия на определенную дату или за отчетный период представляется различным группам пользователей, которые используют ее в своих целях. Она нужна:

Руководству предприятия - для принятия своевременных бизнес-решений

Инвесторам - для анализа инвестиционного потенциала предприятия

Банкам - для принятия решения о выдаче кредитов

Другим предприятиям - для определения рисков при заключении крупных коммерческих сделок

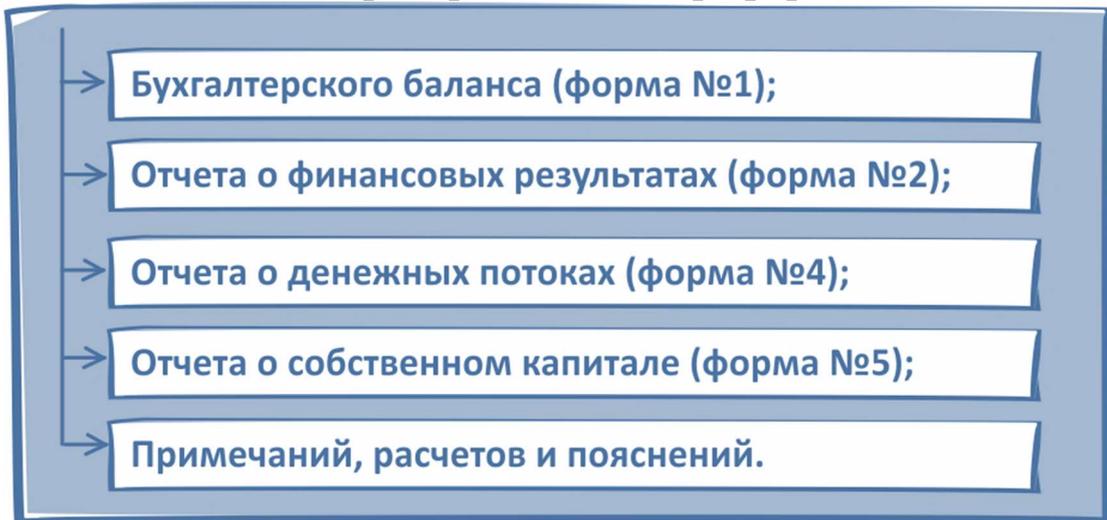
Налоговым органам - для целей налогообложения

Бухгалтерия систематически учитывает, сортирует и обобщает тысячи первичных документов, подтверждающих хозяйственные операции предприятия: реализацию товаров, начисление заработной платы, приобретение товарно-материальных запасов и многое-многое другое. В дальнейшем на основе полученных данных готовится финансовый отчет.

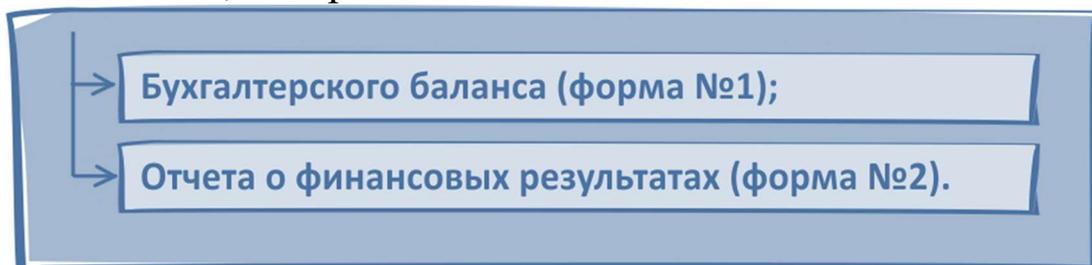
Финансовые отчеты формируются ежеквартально или 1 раз в год. Детали регламентированы специальным Положением (рег. МЮ №942 от 03.07.2000 г.).

Состав финотчетности определен ст. 22 Закона «О бухгалтерском учете» (рег. №ЗРУ-404 от 13.04.2016 г.) и п. 12 НСБУ №1 (рег. МЮ №474 от 14.08.1998 г.).

Годовая и квартальная финотчетность хозсубъектов (за исключением малых предприятий и микрофирм) состоит из:



Субъекты малого бизнеса представляют только годовую финотчетность, которая также состоит из:



Отчетным периодом годовой финотчетности является календарный год, исчисляемый с 1 января по 31 декабря. Однако для новых предприятий (так называемых, вновь созданных) это правило действует с некоторыми оговорками.

В частности, если новое предприятие зарегистрировано до 1 октября, первым отчетным годом для него считается период с даты госрегистрации по 31 декабря того же года. Если предприятие зарегистрировано после 1 октября, первый отчетный год для него начинается с даты госрегистрации и завершается 31 декабря следующего года.

Предприятие, ликвидированное или реорганизованное в отчетном году, представляет отчетность за период с начала года до момента ликвидации (реорганизации).

В формах финотчетности должны заполняться все реквизиты и предусмотренные показатели.

Если какая-либо строка или графа не заполняется из-за отсутствия у предприятия соответствующего показателя, их нужно прочеркнуть.

Все числовые показатели в финотчетности заполняются в тысячах сумов и, как правило, округляются до целых чисел.

В финотчетности не должно быть подчисток и помарок. Показатели деятельности всех обособленных подразделений головного предприятия, не выделенных на самостоятельный баланс, должны включаться в финотчетность головного предприятия. Формы отчетности и Правила по их заполнению утверждены приказом министра финансов (рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

До 2015 года налогоплательщики имели право самостоятельно выбирать форму представления отчетности – явочным порядком, по почте заказным письмом или в виде электронного документа по сети Интернет. Однако с 1 января 2015 г. все субъекты предпринимательства должны представлять налоговую отчетность только в виде электронного документа без права выбора иной формы.

Учитывая, что финансовая отчетность представляется, как правило, одновременно с налоговой отчетностью, введенная норма электронной сдачи отчетности распространяется на обе отчетности. Порядок представления электронной отчетности определен специальным Положением (рег. МЮ №2808 от 12.07.2016 г.).

12.2. Формы финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс (форма № 1)

Бухгалтерский баланс (прил. №1, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.) отражает состав имущества предприятия (в активе) и источники его формирования (в пассиве) на отчетную дату.

При его составлении следует помнить, что:

Недопускается зачет между статьями актива и пассива

Амортизируемое имущество (ОС и НМА) отражается по остаточной стоимости

Дебиторская и кредиторская задолженности, а также финансовые вложения показываются с разделением на краткосрочные и долгосрочные

При отсутствии у предприятия каких-либо активов или пассивов, соответствующая строка баланса прочеркивается.

Баланс состоит из «уравновешенных» актива и пассива. Актив баланса должен быть равен пассиву баланса и на начало периода, и на его конец. «Неуравновешенность» означает, что в бухгалтерском учете допущены ошибки, которые бухгалтеру придется выявлять и исправлять. Поэтому **до составления баланса обязательно нужно сверить обороты и остатки по аналитическим счетам с оборотами и остатками по синтетическим счетам Главной книги на конец отчетного периода.**

Если «разноска по счетам», как говорят бухгалтеры, произведена правильно, дебетовые обороты и дебетовые остатки будут равны кредитовым. Но помимо правильной разnosки, нужно, чтобы статьи баланса были обоснованы тщательно проведенной инвентаризацией активов и обязательств.

Активы – это имущество предприятия, которое должно приносить ему выгоду. Прежде всего, это основные средства (производственное оборудование, здания, сооружения, транспорт и т.п.), денежные средства в кассе и на расчетном счете, ценные бумаги, товарно-материальные запасы, дебиторская задолженность. То есть все то, с чем предприятие ведет активную деятельность с конечной целью – получить прибыль.

Активы бывают долгосрочные (используются более 1 года) и текущие или оборотные (потребляются, используются, продаются или обращаются в деньги в течение года). Исключение составляют денежные средства, которые – всегда! – считаются текущими (оборотными) активами.

Пассивы – обязательства и долги предприятия, они показывают, откуда взялись активы. Ведь все активы, которыми владеет предприятие, не могли появиться из ничего, они всегда возникают за счет определенных источников (займы и прочие обязательства, собственный капитал).

Из каких разделов состоит баланс и что в каждом из них отражается, описано в НСБУ №15 (рег. МЮ №1226 от 20.03.2003 г.), который так и называется – «Бухгалтерский баланс».

Отметим одну особенность при заполнении баланса. В I разделе пассива баланса «Источники собственных средств» по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 450) отражается чистая прибыль (или убыток) отчетного года и накопленная прибыль (или убыток) прошлых лет. Если предприятие получило прибыль, она отражается в строке как обычно, то есть, как и все другие показатели, со знаком «+». Но если получен убыток, он показывается в строке уже со знаком «–» и, соответственно, при подсчете итога раздела (строка 480) вычитается.

Очень важной подсказкой при заполнении баланса является то, что в его утвержденной форме в каждой статье (строке) после ее названия указаны номера бухгалтерских счетов, остатки по которым учитываются в этой строке.

В продолжение баланса заполняется **Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах**. В ней показывается имущество, не принадлежащее предприятию, но временно находящееся в его пользовании или распоряжении. Это могут быть, к примеру:

Основные средства, полученные по договору оперативной аренды
Материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении
Товары, принятые на комиссию
Оборудование, принятое для монтажа

Также в справке отражается:

Дебиторская задолженность, списанная в убыток из-за неплатежеспособности дебиторов

Она должна учитываться за балансом 5 лет с момента списания. Если в течение этого времени финансовое положение должника изменится в лучшую сторону, может появиться возможность для ее взыскания.

В этой же справке показывается:

Сумма временных нецелевых налоговых льгот (средств, высвобожденных при временном освобождении от налогообложения, не предусматривающем их целевого использования)

По истечении льготного периода эта сумма списывается с забалансового счета. Также ведется за балансом учет:

Инвентаря хозяйственных принадлежностей, находящихся в эксплуатации

При передаче в эксплуатацию стоимость такого имущества полностью относится на затраты производства или расходы периода. Но для обеспечения контроля за его сохранностью оно должно учитываться за балансом, пока им пользуются и оно не пришло в негодность.

Предприятия, имеющие просроченную дебиторскую и кредиторскую задолженность, заполняют приложение к бухгалтерскому балансу – *Расшифровку просроченной дебиторской и кредиторской задолженности*.

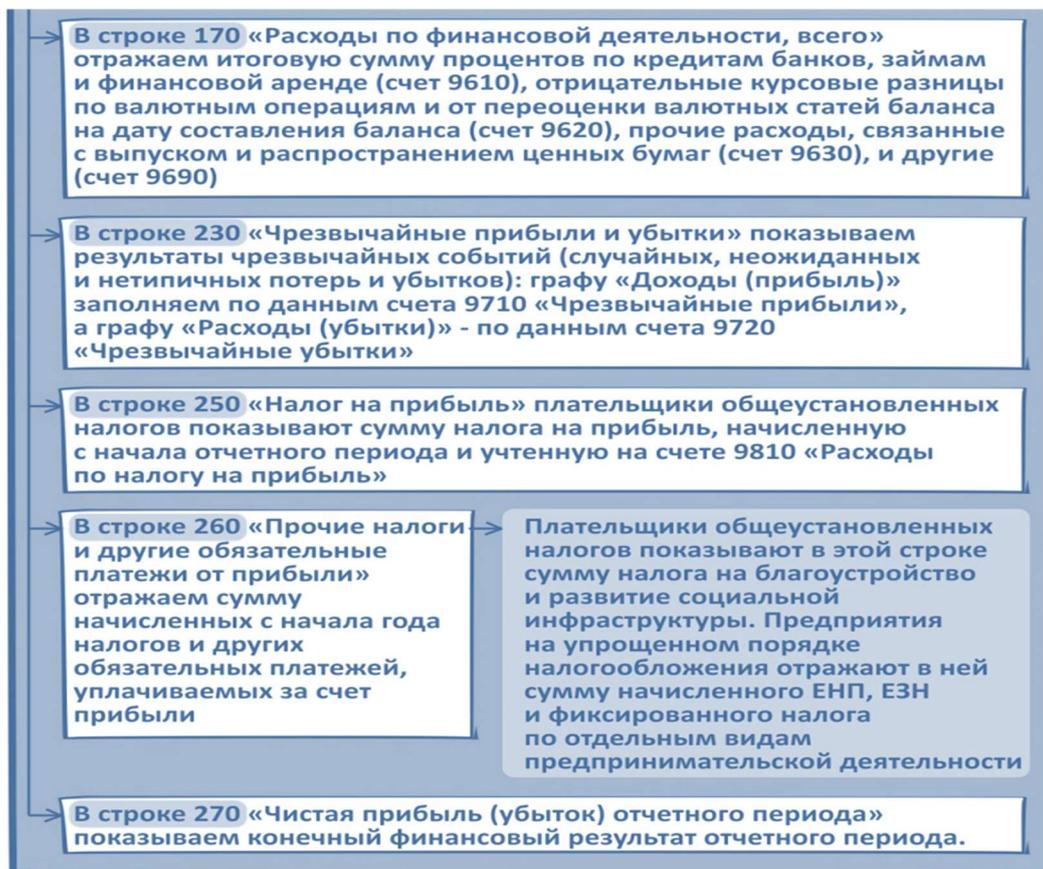
12.3. Отчет о финансовых результатах (форма №2)

Отчет о финансовых результатах – один из основных финансовых отчетов предприятия наряду с бухгалтерским балансом (прил. №2 рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.). Он входит в состав годовой и квартальной финансовой отчетности. Субъекты малого бизнеса, представляющие только годовую финотчетность, сдают его 1 раз в год.

Данные в отчете отражаются за 2 периода: за текущий (отчетный) и за соответствующий период прошлого года. Если мы, к примеру, составляем отчет за 2017 год, то параллельно должны показать данные за 2016 год. Для отчета за I квартал 2018 года соответствующим периодом прошлого года будет I квартал 2017-го. Показатели за каждый период разделены на 2 графы: доходы (прибыль) и расходы (убытки). В строках, в которых показываются только расходы, графа доходов отмечена знаком «X», и наоборот. Это служит своеобразной подсказкой: нужно заполнять только те графы отчета, где нет знака «X».

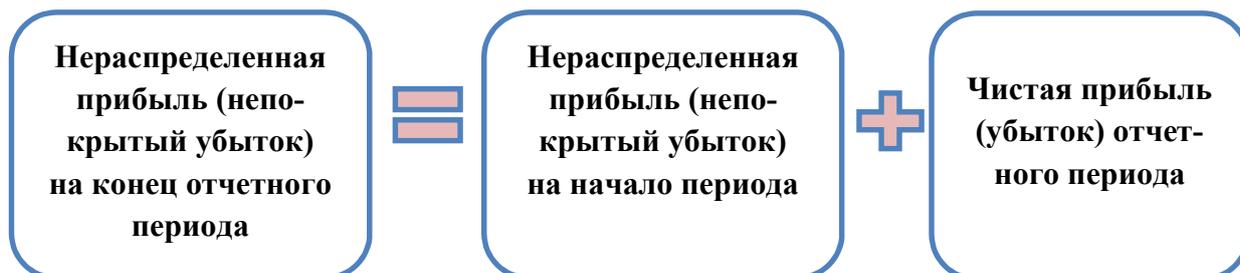
При заполнении отчета нужно соблюдать требования НСБУ №3 (рег. МЮ №484 от 27.08.1998 г.) и Правила по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.). Вот основные из них:

<p>→ В строке 010 «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» показываем выручку за вычетом налогов (НДС, акцизного, налог на потребление бензина), стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, а также скидок покупателя с продажных цен</p>	<p>→ Эту строку заполняем по данным счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000)</p>
<p>→ В строке 020 «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)» показываем себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг), учтенную на счетах учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (9100)</p>	<p>→ Торговые предприятия в этой строке отражают покупную стоимость реализованных товаров</p>
<p>→ В строке 040 «Расходы периода, всего» отражаем итоговую сумму расходов по реализации, учитываемых на счете 9410; административных расходов, учитываемых на счете 9420; прочих операционных расходов, учитываемых на счете 9430</p>	
<p>→ В строке 080 «Расходы отчетного периода, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли в будущем» отражаем соответствующие расходы согласно статье 146 НК</p>	<p>→ Эту строку заполняем по данным счета 9440</p>
<p>→ В строке 090 «Прочие доходы от основной деятельности» показываем прибыль от выбытия основных средств и прочих активов, взысканные штрафы и пени, прибыли прошлых лет, доходы от оперативной аренды (если она не является основной деятельностью предприятия), доходы от списания кредиторской и деponentской задолженности, доходы обслуживающих хозяйств, безвозмездную финансовую помощь и прочие операционные доходы, которые учитываются на счетах группы 9300</p>	
<p>→ В строке 110 «Доходы от финансовой деятельности, всего» отражаем итоговую сумму доходов в виде дивидендов (счет 9520), процентов (счет 9530), от финансовой аренды (счет 9550), от валютных курсовых разниц (счет 9540), а также прочих - от переоценки ценных бумаг (счет 9560), в виде роялти (счет 9510) и других (счет 9590)</p>	



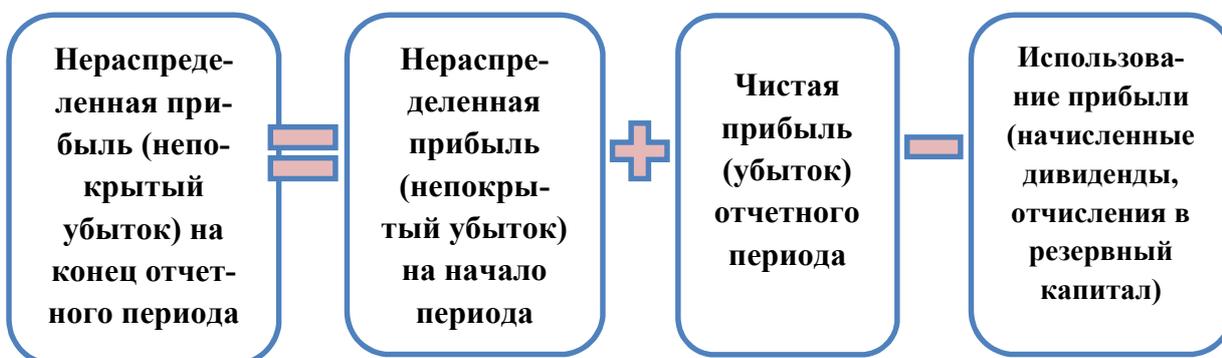
Если по данным баланса можно судить о наличии активов и обязательств предприятия на отчетную дату (конец квартала или конец года), то отчет о финансовых результатах дает представление об объемах доходов и расходов, наличии прибыли или убытка, то есть об эффективности работы предприятия за отчетный период. Однако есть показатель, который увязывает оба финансовых отчета, – это прибыль (или убыток). Только в балансе она показывается как остаток на отчетную дату, а в отчете о финансовых результатах – как сумма, полученная за период.

Если баланс и отчет составлены правильно (при условии, что в течение отчетного периода накопленная прибыль не распределялась), то будет соблюдено следующее равенство:



Пример. В балансе ООО «Суперкастрюля» на 1 января 2016 г. по строке 450 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (8700)» числятся 30 580 тыс. сумов. В течение года накопленная прибыль не использовалась. В отчете о финрезультатах чистая прибыль за 2016 г. (стр. 270) составила 10 200 тыс. сумов. Значит, в балансе на конец года по строке 450 должно быть указано 40 780 тыс. сумов.

Сумма начисленных дивидендов или отчислений в резервный капитал отражается в **Пояснительной записке** к финотчетности. Кроме этого, использование прибыли по направлениям отражается в Отчете о собственном капитале (форма №5) (только теми, кто его представляет). Если же предприятие в отчетном периоде распределяло чистую прибыль между учредителями в виде дивидендов или же за счет прибыли сформировало резервный капитал (фонд), то результат будет таким:



В продолжение отчета о финрезультатах заполняется **Справка о платежах в бюджет**. В ней показываются все платежи в бюджет и в государственные целевые фонды, производимые предприятием. По каждому виду платежа указывается его начисленная сумма (в графе «Причисляется по расчету за отчетный период») и оплаченная (в графе «Фактически внесено из причитающихся по расчету за отчетный период»). Если у предприятия по расчетам за отчетный период получилась отрицательная разница по НДС, в строке 310 по графе «Причисляется по расчету за отчетный период» сумма этой отрицательной разницы показывается со знаком «минус».

12.4. Отчет о денежных потоках (форма № 4)

Отчет о денежных потоках тоже входит в состав годовой финансовой отчетности. Его сдают все предприятия, кроме субъектов малого бизнеса (прил. №4, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Данный документ показывает, откуда у предприятия появились денежные средства в отчетном году и куда оно их направило. Он составляется по кассовому методу (так называемый «метод по оплате»). Суть его заключается в том, что учитываются только фактически полученные и фактически оплаченные средства, а не начисленные, как это было бы при методе начисления.

Любое предприятие, независимо от своего размера, структуры и отрасли, может составить этот отчет для себя. Он даст общую картину производственных результатов и позволит легко провести финансовый анализ. При заполнении отчета нужно соблюдать требования НСБУ №9 (рег. МЮ №519 от 04.11.1998 г.) и Правила по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Приток и отток средств предприятия разделен по направлениям его деятельности: операционная, инвестиционная, финансовая, налогообложение.

Операционной считается основная и прочая деятельность предприятия, в ходе которой поступают и расходуются денежные средства. В этом разделе учитываются:

Денежные средства, поступившие в отчетном году на банковские счета и в кассу предприятия за реализованную продукцию (работы, услуги)

Денежные средства, уплаченные поставщикам за материалы, товары, работы, услуги, кроме покупки долгосрочных активов

Денежные средства, выплаченные работникам в виде оплаты труда, а также уплаченные в государственные целевые фонды, уплата в бюджет налогов, в профсоюз, уплата алиментов, по кредитам банков, предоставленным работникам, оплата услуг, оказываемых работникам, прочий расход денежных средств из кассы и банковских счетов, приходящийся на операции с работниками

Уплаченные и полученные средства от роялти, вознаграждений различного характера, комиссионных сборов и др. операционной деятельности

В разрезе операционной деятельности отчет можно формировать двумя способами – прямым и косвенным.

Прямой метод предусматривает раскрытие информации об основных видах валовых денежных поступлений и выплат. Он раскрывает основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат.

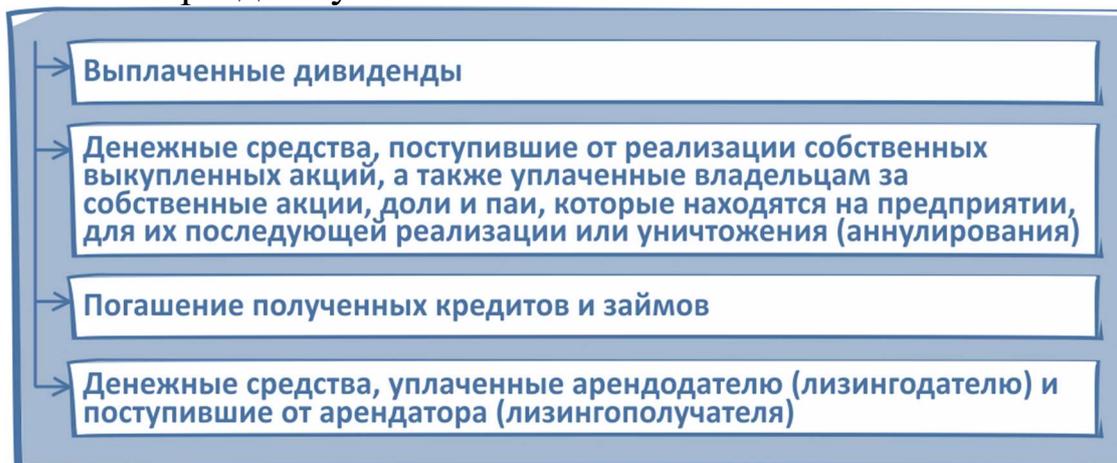
По **косвенному** методу чистый доход или убыток корректируется на изменения текущих активов и обязательств, неденежных операций, а также на доходы и убытки, являющиеся результатом операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.



Инвестиционной считается деятельность, связанная с приобретением и продажей основных средств, нематериальных активов, долгосрочных и краткосрочных инвестиций (например, ценных бумаг, включая комиссионные вознаграждения посредникам и проценты, уплаченные на бирже).

Финансовая деятельность приводит к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств предприятия. Как правило, она связана с привлечением и возвратом кредитов, необходимых

для финансирования операционной и инвестиционной деятельности. В этом разделе учитываются:



В разделе **налогообложение** отдельно отражается уплаченный налог на прибыль и уплата других налогов, пошлин и приравненных к ним сборов и отчислений.

Полученные и уплаченные проценты, и дивиденды могут быть классифицированы как денежный поток от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Например, для банков они обычно являются операционными денежными потоками. Другими хозяйственными субъектами они также могут быть классифицированы как денежные потоки от операционной деятельности, так как входят в состав чистого дохода или убытка. Выплаченные дивиденды могут быть классифицированы как финансовые денежные потоки, так как они являются платой за получение финансовых ресурсов.

По каждой деятельности подсчитывается **чистый денежный приток/отток**: суммируются данные по графе «Приход» и вычитаются по графе «Расход». Если сальдо получается со знаком «+», оно отражается в графе «Приход», если со знаком «-» – в графе «Расход».

Таким же образом в отчете подсчитывается **общий чистый приток/отток** от финансово-хозяйственной деятельности.

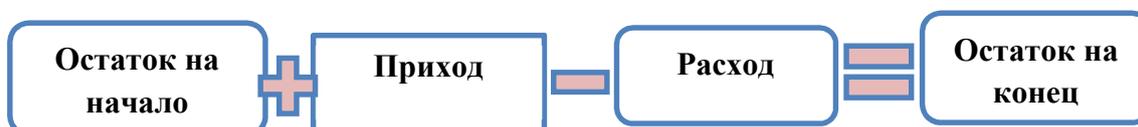
Дополнительно, вне разделов, в отчете отражается сальдо курсовых разниц, образовавшихся от переоценки денежных средств в иностранной валюте в течение отчетного периода.

В итоге отчета отражаются суммы денежных средств на начало и на конец года. Они включают остатки денежных средств на счетах учета:



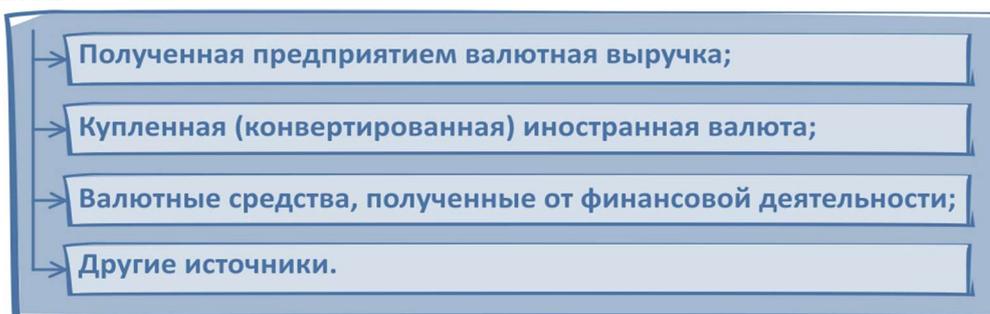
Эти показатели связывают Отчет о денежных потоках с Бухгалтерским балансом: они должны соответствовать данным строки **320** баланса по графам **3** и **4**, соответственно.

Весь отчет можно изобразить в виде классической бухгалтерской схемы:

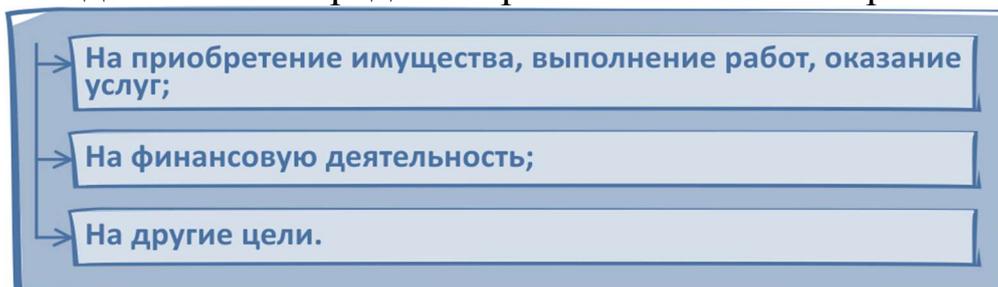


Дополнительно к Отчету о денежных потоках заполняется **Справка о движении денежных средств в иностранной валюте**. Валютные средства отражаются в ней в суммах по курсу Центробанка в момент совершения операций, а остаток валютных средств – на последнюю дату отчетного периода.

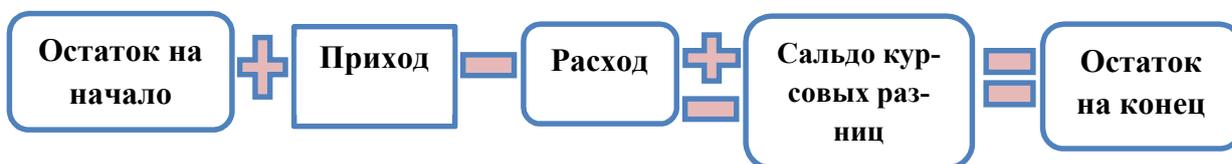
Поступление валютных средств отражается в разрезе его источников:



Расход валютных средств отражается по его направлениям:



Итогом справки является остаток валютных средств на конец отчетного года. Он определяется по той же классической бухгалтерской схеме, но с корректировкой на сальдо курсовых разниц:



12.5. Отчет о собственном капитале (форма № 5)

Отчет о собственном капитале входит в состав годовой финансовой отчетности. Его сдают все предприятия, кроме субъектов малого бизнеса (прил. №5, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Этот документ показывает состояние и движение собственного капитала предприятия за отчетный год:



При его заполнении нужно соблюдать требования НСБУ №14 (рег. МЮ №1335 от 07.04.2004 г.) и Правила по заполнению форм финансовой отчетности (прил. №7, рег. МЮ №1209 от 24.01.2003 г.).

Все составляющие собственного капитала приведены в графах Отчета. Это:



Источники собственного капитала показаны построчно:

Эмиссия ценных бумаг	→	Отражается сумма номинальной стоимости (в графе «Уставный капитал») и эмиссионного дохода (в графе «Добавленный капитал») за отчетный год от выпуска и реализации ценных бумаг
Переоценка долгосрочных активов	→	В графе «Резервный капитал» отражается сумма переоценки ОС, НМА и других долгосрочных активов, проводимой по инициативе предприятия. Обязательная ежегодная переоценка основных фондов по состоянию на 1-ое число отчетного года отражается как прочий источник формирования резервного капитала
Валютная курсовая разница при формировании уставного капитала	→	В графе «Добавленный капитал» отражается курсовая разница, возникшая в отчетном году при формировании УК предприятия
Отчисления в резервный капитал	→	Отражается сумма отчислений в РК согласно учредительным документам и в порядке, установленном законодательством
Нераспределенная прибыль (убыток) текущего года	→	Показывается сумма полученной чистой прибыли (убытка) за отчетный год
Безвозмездно полученное имущество	→	В графе «Резервный капитал» показывается стоимость безвозмездно полученного имущества из различных источников
Полученные средства по целевому назначению	→	Показываются полученные за отчетный год гранты, субсидии, членские взносы и прочие целевые поступления для использования по целевому назначению
Начисленные дивиденды	→	Показывается сумма начисленных в отчетном году дивидендов как из нераспределенной прибыли отчетного периода, так и из накопленной прибыли прошлых лет
Прочие источники формирования собственного капитала		

Уменьшение источников собственного капитала (курсовая разница при формировании уставного капитала, корректировки по переоценке имущества, резервный капитал, целевые поступления и резервы предстоящих расходов и платежей) по сравнению с суммой на начало года указывается со знаком «минус». Также с минусом отражается сумма начисленных дивидендов и непокрытого убытка отчетного года.

Раздел «Справочно» заполняют только акционерные общества. Здесь они показывают количество выпущенных привилегированных и простых акций, их номинальную стоимость и количество акций в обращении.

12.6. Пояснительная записка и раскрытие учетной политики

К годовой финансовой отчетности прилагается **Пояснительная записка**, в которой должны быть перечислены основные факторы, повлиявшие в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия. В ней также приводятся основные моменты принятой предприятием учетной политики. Требования к составлению пояснительной записки определены в НСБУ №1 (рег. МЮ №474 от 14.08.1998 г.).

Если баланс на начало года был изменен, в пояснительной записке нужно объяснить причины этих изменений. К примеру, изменения в балансе могут быть результатом переоценки основных фондов: если она проводится по состоянию на 1-ое января текущего года, ее результаты отражаются в финотчетности на начало этого же года. При этом данные по основным фондам на конец предыдущего года и на начало текущего не будут соответствовать друг другу. Вот это несоответствие и должно быть объяснено в пояснительной записке как результат переоценки.

В ней также отражается сумма начисленных дивидендов или отчислений в резервный капитал. Эти сведения позволят пользователям финотчетности сопоставить величину прибыли предприятия по данным баланса и отчета о финансовых результатах.

Также, если в отчетном году увеличился или уменьшился уставный капитал, в пояснительной записке необходимо отразить, за счет чего это произошло.

Раскрытие учетной политики. Раздел об учетной политике в пояснительной записке должен раскрывать, прежде всего, основные оценки, используемые при подготовке финансовых отчетов:

- ❖ критерии признания основных средств и нематериальных активов;
- ❖ применяемые методы начисления амортизации;
- ❖ методы переоценки;
- ❖ способ учета затрат на ремонт основных средств;
- ❖ методы оценки ТМЗ при списании их в производство;
- ❖ информация по инвентаризациям;
- ❖ методы списания курсовых разниц;
- ❖ другие вопросы учета, существенные для предприятия.

Кроме того, в ней раскрывается информация о хозсубъекте, которой нет в других финотчетах. К примеру, это может быть краткая характеристика деятельности предприятия, его юридический и фактический адрес, название головной компании или вышестоящей организации, среднесписочная численность работников, данные о руководителе и главном бухгалтере и т.д.

Контрольные вопросы

1. Финансовая отчетность, ее роль и состав.
2. Составление отчета о финансовых результатах.
3. Способы составления отчета о денежных потоках.
4. Порядок составления финансовой отчетности.
5. Состав собственного капитала.
6. Нормативно правовые документы финансовой отчетности РУз.
7. Отчетный период и порядок представления финансовой отчетности.
8. Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.
9. Основные принципы учетной политики и финансовой отчетности.
10. Порядок составления и заполнения отчета о собственном капитале.
11. Порядок заполнения и составления бухгалтерского баланса.
12. Показатели финансовых результатов и способы их определения.

Ключевые слова и понятия: Бухгалтерский баланс, финансовые результаты, учетная политика, собственный капитал, денежные потоки, дебиторская и кредиторская задолженность, забалансовые счета.

НСБУ № 21

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
ЧАСТЬ I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
0100	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	А
0110	Земля	
0111	Благоустройство земли	
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства	
0130	Машины и оборудование	
0140	Мебель и офисное оборудование	
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника	
0160	Транспортные средства	
0170	Рабочий и продуктивный скот	
0180	Многолетние насаждения	
0190	Прочие основные средства	
0199	Законсервированные основные средства	
0200	СЧЕТА УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	КА
0211	Износ благоустройства земли	
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств	
0230	Износ машин и оборудования	
0240	Износ мебели и офисного оборудования	
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники	
0260	Износ транспортных средств	
0270	Износ рабочего скота	
0280	Износ многолетних насаждений	
0290	Износ прочих основных средств	
0299	Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0300	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРУ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ	А

0310	Основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0400	СЧЕТА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау	
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы	
0430	Программное обеспечение	
0440	Права пользования землей и природными ресурсами	
0460	Франчайз	
0470	Авторские права	
0480	Гудвилл	
0490	Прочие нематериальные активы	
0500	СЧЕТА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	КА
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау	
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов	
0530	Амортизация программного обеспечения	
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами	
0560	Амортизация франчайза	
0570	Амортизация авторских прав	
0590	Амортизация прочих нематериальных активов	
0600	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	А
0610	Ценные бумаги	
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества	
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества	
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом	
0690	Прочие долгосрочные инвестиции	
0700	СЧЕТА УЧЕТА ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ	
0710	Оборудование к установке – отечественное	
0720	Оборудование к установке – импортное	
0800	СЧЕТА УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ	А
0810	Незавершенное строительство	
0820	Приобретение основных средств	
0830	Приобретение нематериальных активов	
0840	Формирование основного стада	
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли	
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0890	Прочие капитальные вложения	

0900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ	
0910	Векселя полученные	
0920	Платежи к получению по финансовой аренде	
0930	Долгосрочная задолженность персонала	
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	
0950	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы	
ЧАСТЬ II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ II. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ		
1000	СЧЕТА УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ	А
1010	Сырье и материалы	
1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	
1030	Топливо	
1040	Запасные части	
1050	Строительные материалы	
1060	Тара и тарные материалы	
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону	
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
1090	Прочие материалы	
1100	СЧЕТА УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ	А
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ	
1510	Заготовление и приобретение материалов	
1600	СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ	А
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА	
2010	Основное производство	

2100	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА	А
2110	Полуфабрикаты собственного производства	
2200		
2300	СЧЕТА УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ	
2310	Вспомогательное производство	
2400		
2500	СЧЕТА УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ	
2510	Общепроизводственные расходы	
2600	СЧЕТА УЧЕТА БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ	
2610	Брак в производстве	
2700	СЧЕТА УЧЕТА ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ХОЗЯЙСТВ	А
2710	Обслуживающие хозяйства	
2800	СЧЕТА УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	А
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ	
2910	Товары на складах	
2920	Товары в розничной торговле	
2930	Товары на выставке	
2940	Предметы проката	
2950	Тара под товаром и порожня	
2960	Товары, переданные на комиссию	
2970	Товары в пути	
2980	Торговая наценка	КА
2990	Прочие товары	
РАЗДЕЛ III. РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ И ОТСРОЧЕННЫЕ РАСХОДЫ – ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
3000		
3100	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ	А
3110	Предоплаченная оперативная аренда	
3120	Предоплаченные услуги	
3190	Прочие расходы будущих периодов	

3200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ	А
3210	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
3220	Отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
3290	Прочие отсроченные расходы	
3300		
3400		
3500		
3600		
3700		
3800		
3900		
РАЗДЕЛ IV. СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ – ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
4000	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ	А
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ	А
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ	А
4210	Авансы, выданные по оплате труда	
4220	Авансы, выданные на служебные командировки	
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	
4290	Прочие авансы, выданные персоналу	
4300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	А
4310	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ	
4320	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы	
4330	Прочие авансы выданные	
4400	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ	А
4410	Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)	
4500	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ И ПО СТРАХОВАНИЮ	А
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО	А

	ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ	
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ	А
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит	
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам	
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	
4790	Прочая задолженность персонала	
4800	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫХ ДЕБИТОРОВ	А
4810	Платежи к получению по финансовой аренде – текущая часть	
4820	Платежи к получению по оперативной аренде	
4830	Проценты к получению	
4840	Дивиденды к получению	
4850	Роялти к получению	
4860	Счета к получению по претензиям	
4890	Задолженность прочих дебиторов	
4900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ	КА
4910	Резерв по сомнительным долгам	

РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, КРАТКОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ И ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ

5000	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ	А
5010	Денежные средства в национальной валюте	
5020	Денежные средства в иностранной валюте	
5100	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ	А
5110	Расчетный счет	
5200	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ	А
5210	Валютные счета внутри страны	
5220	Валютные счета за рубежом	
5300		
5400		
5500	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ	
5510	Аккредитивы	
5520	Чековые книжки	
5530	Прочие специальные счета	
5600	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ	А
5610	Денежные эквиваленты (по видам)	

5700	СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПЕРЕВОДОВ) В ПУТИ	А
5710	Денежные средства (переводы) в пути	
5800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	
5810	Ценные бумаги	
5830	Краткосрочные займы выданные	
5890	Прочие текущие инвестиции	
5900	СЧЕТА УЧЕТА НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ	
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей	
5920	Прочие текущие активы	
ЧАСТЬ III. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
РАЗДЕЛ VI. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
6000	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	П
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	П
6110	Счета к оплате обособленным подразделениям	
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
6200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
6230	Прочие отсроченные доходы	
6240	Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
6250	Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
6290	Прочие отсроченные обязательства	
6300	СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ	
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции	
6390	Прочие полученные авансы	
6400	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ	
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)	
6500	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СТРАХОВАНИЮ И ПО ПЛАТЕЖАМ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ	
6510	Платежи по страхованию	

6520	Платежи в государственные целевые фонды	
6600	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЯМ	
6610	Дивиденды к оплате	
6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	
6630	Вклады учредителей по увеличению уставного капитала	
6700	СЧЕТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	
6720	Депонированная заработная плата	
6800	СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	П
6810	Краткосрочные банковские кредиты	
6820	Краткосрочные займы	
6830	Облигации к оплате	
6840	Векселя к оплате	
6900	СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
6910	Оперативная аренда к оплате	
6920	Начисленные проценты	
6930	Задолженность по роялти	
6940	Задолженность по гарантиям	
6950	Долгосрочные обязательства – текущая часть	
6960	Счета к оплате по претензиям	
6970	Задолженность подотчетным лицам	
6990	Прочие обязательства	
РАЗДЕЛ VII. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
7000	ДОЛГОСРОЧНЫЕ СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ	П
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ	П
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	П
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы	

7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства	
7300	СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ	П
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	П
7810	Долгосрочные банковские кредиты	
7820	Долгосрочные займы	
7830	Облигации к оплате	
7840	Векселя к оплате	
7900	СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ	
7910	Финансовая аренда к оплате	
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам	
ЧАСТЬ IV. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
РАЗДЕЛ VIII. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ		
8000		
8100		
8200		
8300	СЧЕТА УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА	П
8310	Простые акции	
8320	Привилегированные акции	
8330	Паи и вклады	
8400	СЧЕТА УЧЕТА ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА	П
8410	Эмиссионный доход	
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала	
8500	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА	П
8510	Корректировки по переоценке долгосрочных активов	
8520	Резервный капитал (фонд)	
8530	Безвозмездно полученное имущество	
8600	СЧЕТА УЧЕТА ВЫКУПЛЕННЫХ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ	КП
8610	Выкупленные собственные акции – простые	

8620	Выкупленные собственные акции – привилегированные	
8700	СЧЕТА УЧЕТА НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)	П
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)	
8800	СЧЕТА УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ	П
8810	Гранты	
8820	Субсидии	
8830	Членские взносы	
8840	Налоговые льготы с целевым использованием	
8890	Прочие целевые поступления	
8900	СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ	П
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей	
ЧАСТЬ V. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ		
РАЗДЕЛ IX. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
9000	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ (ОПЕРАЦИОННОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9010	Доходы от реализации готовой продукции	
9020	Доходы от реализации товаров	
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг	
9040	Возврат проданных товаров	КП
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам	КП
9100	СЧЕТА УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)	Т
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции	
9120	Себестоимость реализованных товаров	
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг	
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете	
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете	
9200	СЧЕТА УЧЕТА ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ	
9210	Выбытие основных средств	
9220	Выбытие прочих активов	
9300	СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9310	Прибыль от выбытия основных средств	
9320	Прибыль от выбытия прочих активов	
9330	Взысканные пени, штрафы, неустойки	

9340	Прибыли прошлых лет	
9350	Доходы от оперативной аренды	
9360	Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности	
9370	Доходы обслуживающих хозяйств	
9380	Безвозмездная финансовая помощь	
9390	Прочие операционные доходы	
9400	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПЕРИОДА	Т
9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9500	СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9510	Доходы в виде роялти	
9520	Доходы в виде дивидендов	
9530	Доходы в виде процентов	
9540	Доходы от валютных курсовых разниц	
9550	Доходы от финансовой аренды	
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг	
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности	
9600	СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	Т
9610	Расходы в виде процентов	
9620	Убытки от валютных курсовых разниц	
9630	Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг	
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности	
9700	СЧЕТА УЧЕТА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ПРИБЫЛЕЙ (УБЫТКОВ)	Т
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	Т
9810	Расходы по налогу на прибыль	
9820	Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли	
9900	СЧЕТА УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА	Т
9910	Конечный финансовый результат	
ЧАСТЬ VI. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
001	Основные средства, полученные по оперативной аренде	З
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	З

003	Материалы, принятые в переработку	3
004	Товары, принятые на комиссию	3
005	Оборудование, принятое для монтажа	3
006	Бланки строгой отчетности	3
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	3
008	Обеспечения обязательств и платежей – полученные	3
009	Обеспечения обязательств и платежей – выданные	3
010	Основные средства, сданные по договору финансовой аренды	3
011	Имущество, полученное по договору ссуды	3
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	3
013	Временные налоговые льготы (по видам)	3
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	3
015	Имущество, полученное по договору простого товарищества (совместной деятельности)	3
016	Нематериальные активы, полученные по праву пользования	3

ГЛОССАРИЙ

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, которая характеризует активы организаций в денежной оценке, на определенную дату по их составу и размещению.

Активно-пассивные счета – счета, применяемые для учета расчетов, так как сальдо их может быть дебетовым и кредитовым.

Активные счета предназначены для учета имущества организации.

Активы – экономические ресурсы хозяйствующего субъекта, выраженные в стоимостной оценке и способные приносить доход в будущем.

Амортизируемые активы – часть активов, стоимость которых погашается начислением амортизации.

Аналитический учет – система сбора и группировки учетной информации для целей управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Аналитические счета – счета, детализирующие информацию, содержащуюся в обобщенном виде в синтетических счетах.

Бухгалтерский учет – упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах организации и источниках их образования.

Бухгалтерская запись (проводка) – наименование дебетуемого и кредитуемого счетов с указанием суммы хозяйственной операции.

Бухгалтерская отчетность – система показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерский баланс – способ группировки имущества организации как по составу и размещению, так и по источникам их образования и назначению.

Вспомогательные материалы – материально-производственные запасы, не образующие материальной основы готовой продукции, но являющиеся необходимыми компонентами для ее выработки, а также используемые для хозяйственных нужд организации.

Готовая продукция – составная часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи и соответствующая установленным техническим параметрам и другим стандартам.

Двойная запись – отражение каждой хозяйственной операции одинаковой суммой по дебету и кредиту взаимосвязанных счетов.

Дебиторы – юридические и физические лица, которые являются должниками организации.

Денежные средства – часть оборотных активов, используемых хозяйствующим субъектом для осуществления расчетов.

Добавочный капитал – часть собственного капитала, созданного в результате дополнительного внесения сверх уставного капитала.

Документация – письменное разрешение на проведение хозяйственной операции и подтверждение ее совершения.

Документооборот – этапы движения документов от их создания или поступления до передачи в архив.

Долгосрочные активы – часть экономических ресурсов, используемых в течение длительного времени.

Долгосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств или иного имущества в другие организации на срок более одного года.

Долгосрочные обязательства – задолженность, погашение которой превышает 12 месяцев.

Доходы будущих периодов – доходы, полученные в одном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Забалансовые счета – счета для учета имущества, не принадлежащего данной организации.

Заём – взятые в долг деньги или имущество у других организаций (кроме банков) с обязательством их возврата.

Запасные части – часть материально-производственных запасов, предназначенных для ремонта и замены износившихся узлов и деталей.

Затраты на оплату труда – вид затрат, включаемый в издержки производства или обращения, связанный с заработной платой работников организации.

Затраты на производство – расходы организации, связанные с производством продукции, работ, услуг.

Инвентаризация – проверка фактического наличия имущества и сопоставление полученных результатов с данными учета.

Капитал – стоимость вложенных собственниками активов прибыль, накопленная за время деятельности организации.

Капитальные вложения – затраты по строительству или приобретению объектов основных средств и нематериальных активов.

Косвенные затраты – затраты, относящиеся к нескольким видам продукции (работ, услуг). В себестоимость каждого вида включаются путем распределения.

Краткосрочные обязательства – задолженность, срок погашения которой не превышает одного года.

Краткосрочные финансовые вложения – вложение денежных средств или иного имущества в другие предприятия на срок менее одного года для получения дохода или контроля, за их деятельностью.

Кредит – представление в долг товаров или денег.

Кредитор – физическое или юридическое лицо, перед которым данная организация имеет задолженность.

Кредиторская задолженность – обязательства организации перед кредиторами за товары, работы, услуги, т.е. долги данного предприятия другим организациям и отдельным лицам.

Лимит кассы – сумма наличных денежных средств, в кассе предприятия, размер которых устанавливается банком в зависимости от величины наличного оборота денежных средств данной организации.

ЛИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: последняя партия на приход, первая в расход.

Материально-производственные запасы – часть имущества организации, используемая при производстве продукции (работ, услуг), а также предназначенная для продажи и для управленческих нужд организации.

Незавершенное производство – предметы труда, находящиеся в обработке на рабочих местах.

Нематериальные активы – имущество организации, не обладающее материальными или физическими свойствами, но которые обеспечивают получение дохода длительное время или постоянно.

Непокрытый убыток – финансовый результат, характеризующий уменьшение капитала организации за отчетный год.

Нераспределенная прибыль – финансовый результат, характеризующий увеличение капитала организации за отчетный год и весь период ее деятельности.

Оборот по счету – итог хозяйственных операций за отчетный месяц без начального остатка.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам – свод оборотов и остатков по счетам аналитического учета, предназначена для проверки правильности записей по счетам аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета – способ отражения и проверки записей по счетам синтетического учета, основа составления сальдового баланса.

Оборотные активы – материальные оборотные средства, средства в текущих расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, расположенные в балансе в порядке возрастания ликвидности.

Обязательства – задолженность организации, возникшая в результате прошлых хозяйственных событий и сделок, выполнение которых влечет за собой погашение этой задолженности.

Оправдательный документ – документ, подтверждающий факт совершения хозяйственной операции.

Основные материалы – часть материально-производственных запасов организации, которые составляют вещественную основу вырабатываемой продукции.

Основные средства – часть средств труда, используемых организацией при производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость НМА за вычетом их амортизации.

Отвлеченные средства – часть средств, выбывших из кругооборота (инвестиции, убытки и др.).

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Оценка – денежное выражение затрат на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Пассив баланса – часть бухгалтерского баланса, в которой отражено имущество организации по источникам их образования и назначению.

Пассивные счета – предназначены для учета источников образования имущества.

Первичный документ – письменное доказательство совершения хозяйственной операции или разрешение на ее осуществление.

Первоначальная стоимость – оценка, по которой основные средства и нематериальные активы принимаются к учету.

План счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета первого и второго порядка (синтетические счета и субсчета).

Подотчетные лица – работники предприятия, получившие аванс на командировочные, операционные и хозяйственные расходы, которые должны отчитаться в израсходованных суммах или неиспользуемый остаток вернуть в кассу организации.

Полуфабрикаты – предметы труда, прошедшие обработку в одном или нескольких цехах организации, но нуждающиеся в дальнейшей доработке.

Предметы обращения – часть оборотных активов организации, предназначенных для продажи.

Предметы труда – часть имущества организации, предназначенная для изготовления продукции (работ, услуг).

Прибыль – сумма превышения расходов над доходами.

Прямые затраты – затраты, которые непосредственно относятся на себестоимость конкретного вида продукции (работ, услуг).

Раздел бухгалтерского баланса – группа экономически однородных статей актива и пассива баланса.

Распорядительный документ – документ, который содержит распоряжение на совершение хозяйственной операции.

Расходы будущих периодов – затраты, которые произошли в отчетном периоде, но подлежат списанию, в течение периода к которому они относятся.

Расчетный счет – счет, открываемый организацией в банках для хранения денежных средств и осуществления безналичных расчетов.

Резервный капитал – часть собственного капитала, создаваемого за счет прибыли и предназначенного для покрытия потерь, выплаты дивидендов и др.

Реквизит – показатель документа.

Сальдо – остаток по счету.

Себестоимость продукции – затраты организации на производство продукции, в целях осуществления своей хозяйственной деятельности.

Синтетические счета – счета для отражения обобщенной (укрупненной) информации об экономически однородных объектах бухгалтерского учета.

Систематическая запись – запись хозяйственных операций на счетах, сгруппированных по экономически однородным признакам.

Собственный капитал – часть капитала организации, состоящая из уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Средняя себестоимость – способ оценки материалов при отпуске их в производство, который исчисляется делением стоимости всех материалов на количество единиц данного вида ценностей.

Средства в расчетах – долги предприятий или отдельных лиц данной организации.

Средства производства – совокупность средств труда и предметов труда для осуществления процесса производства.

Статья бухгалтерского баланса – элемент актива и пассива баланса, характеризующий отдельные имущества или источники их образования.

Субсчет – способ группировки информации, содержащейся на аналитических счетах; занимает промежуточное значение между счетами синтетического и аналитического учетов.

Сырье – часть материально-производственных запасов организации, составляющая материальную основу вырабатываемой продукции (продукты добывающей промышленности, сельского хозяйства).

Тара – часть материально-производственных запасов организации, предназначена для упаковки и хранения готовой продукции, материалов.

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц для продажи или перепродажи без доработки.

Убытки – потеря активов по разным причинам.

Управленческий учет – бухгалтерский учет внутри организации, необходимый для управления ее экономическими ресурсами.

Уставный капитал – первоначально инвестируемый капитал.

Учетная политика – совокупность методов и способов ведения бухгалтерского и налогового учетов, выбранная самой организацией.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов – сумма фактических затрат, связанных с их приобретением.

Финансовые вложения – инвестиции организаций в ценные бумаги, уставные капиталы других хозяйствующих субъектов и предоставленные займы.

Финансовый учет – бухгалтерский учет, осуществляемый с целью получения информации для внешних и внутренних пользователей.

ФИФО – способ оценки материалов при отпуске их в производство: первая партия – на приход, первая партия на расход,

Хронологическая запись – регистрация хозяйственных операций в последовательности их совершения.

Хозяйствующий субъект – самостоятельная хозяйственная единица.

Хозяйственная операция – факт хозяйственной деятельности, отраженный в бухгалтерском учете.

Целевое финансирование – полученные из бюджета других организаций и лиц источники, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения.

Шахматная оборотная ведомость – способ отражения и проверки правильности корреспонденции счетов.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995 г. № 163-І и 29.08.1996 г. №256- І (с последующими изменениями 2018 г.).
2. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25.12.2007 г. № ЗРУ-136 (с последующими изменениями 2018 г.).
3. Трудовой кодекс Республики Узбекистан от 21.12.1995 г. (с последующими изменениями 2009 г.).
4. Закон РУз «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г. №279- І и от 13.04.2016 г. №ЗРУ- 404.
5. Указ Президента Республики Узбекистан УП – 4947 от 07.02.2017 г. «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан».
6. Постановление Кабинета Министров РУз 17.11.2011. № 306 «О дополнительных мерах по дальнейшему совершенствованию применения контрольно-кассовых машин с фискальной памятью».
7. Постановление от 02.09.2004 г. Министерства финансов №98, Министерства экономики №41, Государственного налогового комитета № 2004-57, Правления Центрального банка №257-В, Государственного комитета по статистике №8 «Об утверждении Положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, статистической и иной отчетности» (зарегистрировано МЮ 17.09.2004 г. №1411).
8. Постановление от 24.02.2005 г. Министерства финансов №29, Государственного налогового комитета №2005-25, Государственного таможенного комитета №01-02/8-3 «Об утверждении Положения о порядке оформления и отражения в бухгалтерском учете льгот, предоставленных юридическим лицам по налогам, таможенным и обязательным платежам в бюджет» (зарегистрировано МЮ 02.04.2005 г. № 1463).
9. Правила ведения кассовых операций юридическими лицами, рег Минюст 22.06.2015г. №2687.
10. Положение «О безналичных расчетах в Республике Узбекистан» от 03.06.2013 г. № 2465.

11. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, рег. Минюст 14.01.2004 г. № 1297.
12. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан № 54 от 05.02.1999 г. «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов» (Национальная база законодательства 24.05.2018 г. №09/18/384/1266).
13. Правила по заполнению форм финансовой отчетности зарег. МЮ от 24.01.2003 г. №1209 (с последующими изменениями 2015г.).
14. НСБУ № 21 План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению зарегю МЮ №1181-3 от 30.05.2017 г.
15. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан 2018 г.
16. Мирзиёев Ш.М. Мы все вместе построим свободное демократическое и процветающее государство Узбекистан. Т.: Узбекистон, 2016. 56 с.
17. Мирзиёев Ш.М. Критический анализ, жесткая дисциплина и персональная ответственность должны стать повседневной нормой в деятельности каждого руководителя. Доклад, посвященный итогам социально-экономического развития страны в 2016 г. и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2017 год. Т.: Узбекистон, 2017. 104 с.
18. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения. М.: Бухгалтерский учет, 2002.
19. Власова В.М. Первичные документы – основа финансовой отчетности: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2001.
20. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. М.: Аскери.
21. Гулямова Ф. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Т.: Мир экономики и права, 2009. 352 с.
22. Документальное оформление кассовых операций. М.: Бератор-Пресс, 2002.
23. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. М.: Книжный мир, 2001.
24. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: Юристъ, 2003.

25. Ивашкевич В.Б., Семенова И.М. Учет и анализ дебиторской и кредиторской задолженности. М.: Бухгалтерский учет, 2003.
26. Камарджанова Н.А, Карташова И.В, Бухгалтерский учет в схемах и рисунках: Учебное пособие. М.: Инфра, 2002.
27. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. М.: Элиста: Джангар, 2000.
28. Кутер М.М. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000.
29. Сборники финансовых законов Республики Узбекистан. 2000-2010.
30. «Финансовый учет» Корпорация КАРАНА. Т., 2006.
31. Сайт <http://diplombuh.narod.ru>
32. Панков Д. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах. Мн: Экоперспектива, 1998. 238с.
33. Николаева О. Международные стандарты финансовой отчетности: М.: УРСС, 2001. 264 с.
34. Чая В., Чая Г. Международные стандарты финансовой отчетности. ГУП ИПК «Ульяновский Дом печати», 2000.
35. Шевелев А., Шевелева Е. Бухгалтерский финансовый учет/Серия «Учебники, учебные пособия». Ростов н/Д: Феникс, 2004. 480 с.
36. Fregmen F.M. Accounting for managerial Analysis: Third Edition. Richard D. Irwing Inc., Homewood, Illions, 1996.
37. Kenneth M. Morris & Allan M. Siegel. Guide to understanding money & investing. 2000 by light bulb, press, INC.
38. Securities Regulation in THE Unite State. NASD. Washigton, 2000.
39. The Istanbul Stock Exchange in a Historical Perspective. Written by Prof. Haydar Kazgan/ Published by ISE. -Istanbul, 1999.
40. The Work of SEC.U.S. Securities and Exange Commis-sion. 1999.
41. Cost accounting (a managerial emphasis)/USA. Mexico. Or Canada. 2001.
42. Financial accounting / USA. Mexico. Or Canada. 2001.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА I. ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ, ЕГО ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ И ОБЪЕКТЫ УЧЕТА.....	4
1.1. Основные понятия и элементы бухгалтерского учета.....	4
1.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета	12
ГЛАВА II. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	23
2.1. Учет денежных средств, в кассе предприятия и порядок ведения кассовых операций.....	23
2.2. Учет операций по движению денежных средств на расчетном счете.....	37
2.3. Особенности учета денежных средств, выраженных в иностранной валюте.....	45
ГЛАВА III. ДОЛГОСРОЧНЫЕ И КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	57
3.1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности	57
3.2. Расчеты с покупателями и заказчиками	64
3.3. Расчеты с обособленными подразделениями, дочерними и зависимыми хозяйственными обществами.....	69
3.4. Учет авансов, выданных и полученных	72
3.5. Учет расчетов с бюджетом	76
3.6. Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал и задолженность перед учредителями	82
3.7. Расчеты с персоналом по прочим операциям	85
3.8. Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами	86
3.9. Расчеты по претензиям.....	91
3.10. Расчеты с поставщиками и подрядчиками.....	95
3.11. Учет отсроченных обязательств.....	99
3.12. Расчеты с подотчетными лицами	105
ГЛАВА IV. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	110
4.1. Задачи учета труда и заработной платы	110
4.2. Формы оплаты труда	117
4.3. Расчет среднего заработка при оплате отпусков.....	127
4.4. Документальное оформление, синтетический и аналитический учет расходов на оплату труда	133
4.5. Виды удержаний из заработной платы и их учет	139

ГЛАВА V. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ.....	153
5.1. Общие принципы организации учета товарно-материальных запасов.....	153
5.2. Классификация и оценка товарно-материальных запасов	159
5.3. Учет товарно-материальных запасов на складе и в бухгалтерии.....	167
5.4. Учет поступления материалов	176
5.5. Учет выбытия материалов	187
5.6. Учет расхода производственных запасов по методам оценки.....	199
 ГЛАВА VI. УЧЕТ ИНВЕСТИЦИЙ.....	 206
6.1. Основные определения финансовых инвестиций.....	206
6.2. Поступление ценных бумаг и переоценка финансовых инвестиций.....	209
6.3. Учет выбытия ценных бумаг	212
6.4. Инвестиции в дочерние предприятия.....	215
 ГЛАВА VII. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	 219
7.1. Сущность, роль, классификация и оценка основных средств предприятия.....	219
7.2. Документальное оформление движения основных средств	226
7.3. Поступление основных средств	229
7.4. Выбытие основных средств.....	241
7.5. Учет начисления износа (амортизации) основных средств	250
7.6. Переоценка основных средств	260
 ГЛАВА VIII. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	 264
8.1. Понятие нематериальных активов.....	264
8.2. Учет поступления НМА.....	268
8.3. Учет амортизации и выбытия НМА	278
 ГЛАВА IX. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЁ РЕАЛИЗАЦИИ	 291
9.1. Понятие готовой продукции и методы определения её себестоимости.....	291
9.2. Учет готовой продукции, товаров (работ, услуг) и их оценка.....	297
9.3. Учет реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг)	302
9.4. Документальное оформление операций по отгрузке продукции.....	310
 ГЛАВА X. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	 314
10.1. Понятие, сущность и состав собственного капитала.....	314
10.2. Порядок формирования и учет уставного капитала	318
10.3. Порядок формирования и учет добавленного капитала.....	325
10.4. Порядок формирования и учет резервного капитала	332
10.5. Учет нераспределенной прибыли	336
10.6. Учет целевых поступлений и финансирования.....	342

10.7. Резервы предстоящих расходов и платежей	345
ГЛАВА XI. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	348
11.1. Общие понятия финансового результата	348
11.2. Учет дохода и выручки от реализации продукции (работ, услуг)....	349
11.4. Учет расходов предприятия.....	354
11.5. Определение чистой прибыли (убытка).....	357
ГЛАВА XII. СОСТАВЛЕНИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	363
12.1. Порядок представления финансовой отчетности.....	363
12.2. Формы финансовой отчетности. Бухгалтерский баланс (форма № 1)	365
12.3. Отчет о финансовых результатах (форма №2)	368
12.4. Отчет о денежных потоках (форма № 4).....	371
12.5. Отчет о собственном капитале (форма № 5).....	376
12.6. Пояснительная записка и раскрытие учетной политики	378
<i>Приложение</i>	380
ГЛОССАРИЙ.....	392
ЛИТЕРАТУРА.....	398

ДЖАМБАКИЕВА Гульнора Сайфутдиновна

ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ

Учебник

Редактор Э. Хуснутдинова

Художник К. Бойхужаев

Компьютерная верстка О. Фозилова

Лиц. изд. АИ □ 305. Подписано в печать 21.08.2019.

Формат 60x84 1/16. Усл.печ.л. 23,0. Уч.-изд.л. 24,0.

Тираж 50 экз. Заказ □ ____.

Издательство «IQTISOD-MOLIYA».
100000, Ташкент, ул. Амира Темура, 60^А.

Отпечатано в типографии
«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO‘JIZASI».
100000, Ташкент, ул. Амира Темура, 60^А.