Р. АБДУЛЛАЕВ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ



МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

Р.Абдуллаев

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

II издание

Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан в качестве учебного пособия по специальностям 5340000 «Управление и бизнес» в т.ч. 5340100 «Экономика», 5340200 «Менеджмент», 5340300 «Маркетинг», 5340400 «Бизнес»

Ташкент
«IQTISOD MOLIYA»
2010

65.052
А 135

Рецензенты: доктор экон. наук, проф. **К.Б. Уразов** (Сам ИЭС);
канд. экон. наук, доц. **А.И. Аликулов** (Сам СХИ)

Абдуллаев Р.

А13 **Бухгалтерский учет и аудит.** Учебное пособие для ВУЗов по направлениям обучения сферы услуг: 5340000 «Управление и бизнес» в т.ч. 5340100 «Экономика», 5340200 «Менеджмент», 5340300 «Маркетинг», 5340400 «Бизнес» / Р.Абдуллаев; МВ и ССО РУз. – Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2010. - 436 с.

Учебное пособие «Бухгалтерский учет и аудит» предназначено для студентов вуза, обучающихся по направлениям обучения «Экономика», «Менеджмент», «Маркетинг» в сфере услуг.

В пособии раскрываются основы теории и организации бухгалтерского учета на предприятиях, учет активов, дебиторской и кредиторской задолженности, обязательств, собственного капитала, финансовых результатов и финансовой отчетности.

В работе приведены опорные слова, тесты и основная литература.

ББК 65.052я73

Учебное пособие подготовлено на основе Типовой программы «Бухгалтерский учет, экономический анализ и аудит», утвержденной НМС МВ и ССО РУз. 14.05.2003 г.

ISBN 978-9943-13-145-3

© «IQTISOD-MOLIYA», 2010

Введение

На одном из своих выступлений Президент Республики Узбекистан И.А.Каримов отметил, что с первых же дней независимости, мы объявили о построении открытого демократического государства с социально ориентированной рыночной экономикой и формирования в стране гражданского общества[1].

Благодаря такой политики правительства, экономика республики все увереннее идет по пути рыночных отношений на основе систематического совершенствования законодательной базы для поэтапного перехода к рынку. Система общественных отношений, направленная на все большую открытость мировым экономическим и инвестиционным процессам, создала благоприятные условия для дальнейшей трансформации бухгалтерского учета.

На базе происходящих позитивных изменений в экономике республики возникает реальная возможность улучшения подготовки специалистов высокой квалификации в области экономики, среди которых система образования обучения по направлению «Бухгалтерский учет и аудит».

Бухгалтерский учет – как необходимое условие ведения хозяйственной деятельности возник в глубокой древности. Однако его значение в эффективном управлении хозяйствующих субъектов в новых условиях приобретает исключительное значение. Правильная организация бухгалтерского учета является важнейшим элементом повышения эффективности производства. Приведение системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики приобретает сегодня актуальное значение.

Разработанные и внедряемые в практику у нас в стране Национальных стандартов бухгалтерского учета и Националь-

---

[1] Народное слово. 31 августа 2007. №172 (4295)

SAMARQAND IQTISODIYOT
VA SERVIS INSTITUTI
AXBOROT RESURS MARKAZI
№ 444877

ных стандартов аудита являются решением поставленных задач экономики республики. Эти стандарты, опираясь на международные стандарты, всесторонне учитывают особенности национальной системы учета.

За годы независимости в республике существенно изменилась и система образования, где прочно укрепилась пятиступенчатая система обучения. В соответствии с Национальной программой подготовки кадров в стране осуществлен переход на новый уровень подготовки кадров и в области бухгалтерского учета и аудита.

Учебное пособие составлено на основе принятых законов и других нормативных документов, а также многолетнего опыта педагогической работы автора.

Основной задачей изучения дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит» является реализация требований, установленных в Государственном стандарте высшего профессионального образования к подготовке специалистов в облсти бухгалтерского учета и аудита.

Для удобства изучения студентами содержания курса в сборнике текстов лекций приведены значения опорных слов, тестовые вопросы для самопроверки, ряд таблиц и рисунков.

РАЗДЕЛ I

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ГЛАВА 1

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Понятия о хозяйственном учете

Хозяйствующий субъект - это предприятие, которое создается в соответствии с законодательством в целях производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также в целях удовлетворения и получения дохода (прибыли). Организационно-правовые формы субъекта хозяйствования определены Законом «О предприятиях в Республике Узбекистан». Наиболее распространенными в настоящее время в республике организационно-правовых форм являются: государственные, акционерные общества закрытого и открытого типа, товарищества, общественные, семейные, фермерские (деканские) хозяйства и др., которые, как правило, ведут хозяйственную деятельность внутри страны. Однако в ряде случаев на законодательной основе республики им может быть предоставлено право самостоятельного ведения внешнеторговой деятельности.

Ведение хозяйственной деятельности, направленное на производство продукции, выполнения работ, оказания услуг и реализации готовой продукции, требует наличия у предприятия определенных средств (основных и оборотных) и рабочей силы. Исходя из этого: движение хозяйственных средств, организация хозяйственных процессов, труд работников и его вознаграждение (в соответствии с количеством и качеством труда), ведение расчетно-платежных отношений, выпуск продукции и ее себестоимость, а также определение результатов хозяйственной деятельности являются **объектами бухгалтерского учета.**

В условиях рыночной экономики (которое приобретает все большее значение в развитии общества), и особенно приватизации государственной собственности, активное участие иностранных инвесторов в экономике различных форм собственности, появление таких новых понятий, как рынок ценных бумаг и других явлений вызвало серьезный интерес внутренних и внешних пользователей к **бухгалтерской информации**.

В этих условиях бухгалтерский учет должен стать действенным, активным средством, позволяющим максимально добиться роста отечественной экономики. Основное внимание при этом должно быть обращено на наиболее рациональное и эффективное использование хозяйственных ресурсов, устранение необоснованных расходов и потерь.

Для успешного решения поставленных задач, учет должен отвечать определенным требованиям, важнейшим из которых является объективное, точное и своевременное отражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Данные учета должны в простой, ясной и доступной для понимания инвесторами, акционерами форме характеризовать результаты предприятия. Это очень важное требование, так как инвесторы все в большей степени привлекаются к участию в управлении экономикой предприятия и в повышении его эффективности.

Следовательно, в условиях рыночной экономики бухгалтерский учет главным образом обеспечивает сбор, обработку и передачу информации о деятельности предприятия заинтересованным сторонам для принятия управленческих решений о том, как инвестировать их капитал. В результате, бухгалтерский учет приобретает исключительное значение в управлении хозяйственного субъекта, ибо рациональное ведение бухгалтерского учета обеспечивает руководство компаний достоверной информацией об эффективном управлении хозяйственной деятельностью. В противном случае предприятие может оказаться в тяжелом финансовом состоянии.

Понятие о бухгалтерском учете появилось в Европе в 15 веке, когда термин "бухгалтерия" на немецком языке означал **buch**-книга, **halter**-держать или дословное его значение пони-

мается, как держать книги. Поэтому работников, занятых ведением книг, называли **бухгалтер**.

Исторически бухгалтерский учет возник тысячу лет тому назад, из-за возникшей необходимости вести хозяйство без меры и счета, не учитывая полученные доходы и произведенных расходов.

В народнохозяйственном масштабе бухгалтерский учет является одним из трех видов хозяйственного учета, наряду со статистическим и оперативным учетом, которые составляют единый народнохозяйственный учет. Каждый из них отличается составом отражаемых процессов, областью применения, назначением и способами осуществления.

Статистический учет (статистика) применяется при изучении массовых социально-экономических явлений. С помощью этого учета получают обобщенные сведения о развитии народного хозяйства, его отраслей, использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов и т.д. В большинстве случаев статистический учет основывается на данных бухгалтерского и оперативного учета.

Статистический учет используется для изучения не только хозяйственных явлений, но и различных сторон общественной жизни. Поэтому данные статистического учета формируются также путем специальных обследований (перепись населения, единовременный учет наличия торговой сети и т.п.).

Оперативный (оперативно-технический) учет применяется для текущего руководства производственно-торговой деятельностью и для контроля за хозяйственными процессами в момент их осуществления или сразу после их совершения. Он обеспечивает быстрое получение фактических данных о работе предприятия на отдельных участках. Например, получают оперативную информацию за день, пятидневку, декаду об объеме выпуска продукции собственного производства, выполнении плана товарооборота, плана поставок сырья и товаров и т.п. В оперативном учете используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные. Данные оперативного учета могут быть зафиксированы в документах или поступать по различным каналам связи (телефон, телефакс, электронная почта и т.п.).

На предприятии оперативным учетом, обычно, занимаются такие отделы как: снабжения, сбыта, транспортный, диспетчерский, отдел кадров и т.п.

В отличие от статистического и оперативного, бухгалтерский учет основан на сплошном и непрерывном наблюдении за хозяйственной деятельностью предприятия в целях получения необходимой информации для принятия управленческих решений. Он является строго системным. Бухгалтерский учет позволяет получить сведения о средствах предприятий и источников их образования, отражает хозяйственные процессы по движению материальных ценностей, выпуску продукции и ее реализации. Только с помощью бухгалтерского учета возможно определить доходы и расходы по производству и реализации продукции, исчислить конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Важнейшей особенностью бухгалтерского учета является документальная обоснованность хозяйственных операций. Ни одна бухгалтерская запись не может совершаться без подтверждения документами. В бухгалтерском учете применяются натуральные, трудовые и стоимостные измерители. Обязательное применение стоимостных измерителей является отличительной чертой бухгалтерского учета.

Стоимостные измерители используют для отражения разнородных хозяйственных средств и процессов в едином обобщенном измерении. С помощью стоимостных (денежных) измерителей исчисляют объем товарооборота и выпуска продукции собственного производства, определяют общую величину средств предприятия и т.д. Стоимостные измерители применяют в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Натуральные измерители позволяют учитывать хозяйственные процессы и средства в их натуральном выражении — в мерах веса, длины, объема, площади. Использование тех или иных натуральных измерителей зависит от физических свойств учитываемых объектов. Натуральные измерители применяются для систематического наблюдения за состоянием и движением определенных видов ценностей.

Трудовые измерители служат для отражения в учете затрат труда, выраженных в единицах рабочего времени. Рабочее время измеряется в днях, часах, минутах. Трудовые измерители применяют в сочетании с натуральными, например, при определении производительности труда, учете выполнения норм выработки и т.д.

Необходимо отметить, что для всех видов учета обобщающим и однородным показателем является денежный измеритель, единицей которого является национальная валюта, т.е. сум.

С помощью денежного измерителя можно производить расчеты (вычисления) производственных затрат по выпуску продукции, их реализации, выполненных работ или оказанных услуг. При этом параллельно можно использовать трудовые и натуральные измерители. Денежный измеритель дает возможность обобщать общую сумму затрат производства (работ и услуг). Таким образом, денежный измеритель имеет, прежде всего, **контрольное значение**.

1.2. Предмет бухгалтерского учета

Организация и содержание бухгалтерского учета определяются характером деятельности хозяйствующих субъектов. В соответствии с Законом Республики Узбекистан все предприятия независимо от форм собственности и форм управления обязаны вести бухгалтерский учет. К числу их можно отнести предприятия производства, производственно – коммерческие, коммерческие, банки, страховые, научно – исследовательские, консультационные, общественные и некоммерческие организации, фонды, госучреждения, финансируемые из госбюджета, а также различные структуры типа объединения и ассоциации.

Предприятия, относящиеся к числу малых и микрофирм, а также лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица в соответствии с НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» (утвержден министерством юстиции РУз. 23 ноября 1999 г. №

87) могут вести бухгалтерский учет по упрощенной системе учета, отчетности и налогообложения.

На каждом предприятии имеются подлежащие учету объекты, к которым относятся хозяйственные средства (имущества), источники образования хозяйственных средств и совершаемые хозяйственные процессы.

Хозяйственные средства (имущества) предприятий участвуют в процессах производства собственной продукции, реализации и организации потребления этой продукции и покупных товаров. Хозяйственные процессы на предприятиях включают товародвижение от производства до потребления: приобретение сырья и материалов, производство продукции, ее реализация, организация потребления.

Таким образом, объектами (предметом) бухгалтерского учета являются все то, что учитывается на предприятии, а именно: имущество предприятия, его обязательства, собственный капитал, доходы и расходы, прибыль, убытки и хозяйственные операции, связанные с их движением. Исходя из сказанного выше, следует выделить три взаимосвязанные группы объектов бухгалтерского учета это:

Во-первых, имущество предприятия, его состав и размещение;

Во-вторых, имущество предприятия с точки зрения его источников образования (капитал, обязательства);

В-третьих, хозяйственные процессы, происходящие в сферах производства и реализации, а также обеспечивающие процессы производства – процесс снабжения.

Основные характеристики объектов бухгалтерского учета раскрыты в НСБУ «Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности».

Имущество предприятия его состав и размещение. В процессе хозяйственной деятельности предприятий или хозяйствующих субъектов используется различное имущество, которое находится в его распоряжении. Имущество, либо активы представляют собой разнообразный вид хозяйственных средств, при помощи которых осуществляют финансово-хозяйственную дея-

тельность. Число, размер, вид хозяйственных средств для каждого предприятия определяется исходя из характера и объема работы данного предприятия. Чем больше объем работ выполняет предприятие, тем больше у него должно быть хозяйственных средств.

Активы предприятия представляют собой определенный ресурс, отвечающий следующим требованиям:

а) они должны находиться в составе собственности;

б) для предприятия должны предоставлять определенную ценность;

в) они имеют некоторую стоимость и в обозримом будущем должны приносить предприятию выгоду.

В обобщенном виде имущество хозяйствующего субъекта с точки зрения состава и размещения можно подразделить на три группы: долгосрочные, текущие (оборотные) и отвлеченные (рис. 1).

Долгосрочными активами называется имущество, у которого полезный срок службы рассчитан более одного года, в течение которого, будучи полезным, принесет предприятию определенный доход или экономическую выгоду.

В противоположность долгосрочным активам, *текущие (оборотные) активы* представляют такое имущество, которое используется менее одного года и в процессе производства потребляется полностью за каждый цикл, и свою стоимость переносит на стоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

К отвлеченным активам следует отнести изъятие из оборота средств в виде платежей в бюджет из прибыли в виде налогов, уплаты процентов за кредит, исчисление дивидендов за счет прибыли и т.п., к числу отвлеченных средств относятся такие убытки предприятия, которые представляют собой превышение расходов над доходами.

В состав долгосрочных активов в соответствии с НСБУ входят: *основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения.*

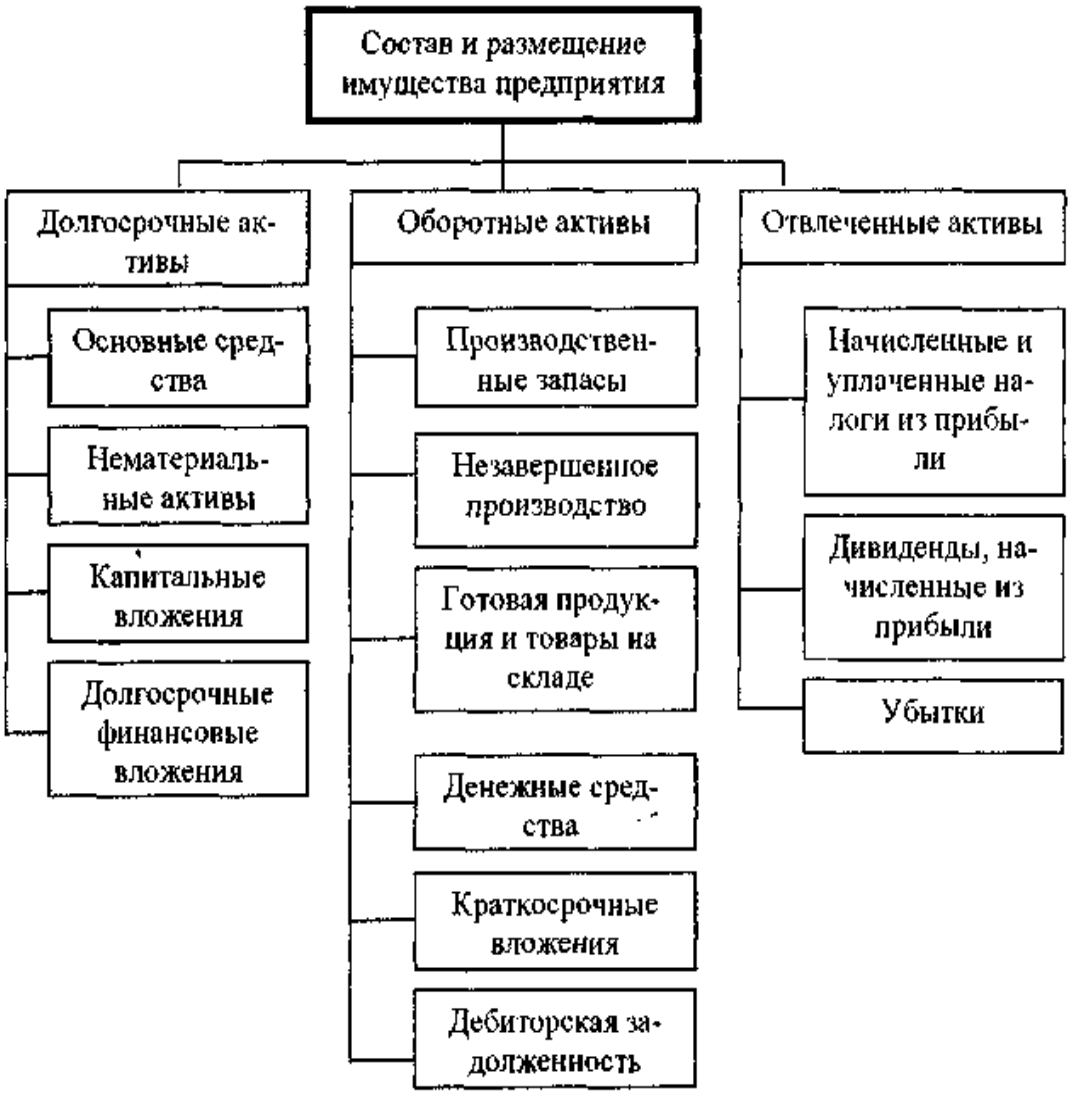

Рис. 1. *Группировка имущества предприятия по составу и размещению*

Основными средствами является имущество, используемое на предприятии в качестве предмета труда в процессе производства, выполнении работ, оказании услуг, а также в целях управления предприятием в течение длительного периода времени. Отличительная особенность основных средств состоит в том, что они многократно участвуют, а процессе производства и управлении, длительное время сохраняют свою первоначальную форму.

Их стоимость переносится на вновь созданный продукт или затраты предприятия постепенно, по мере их износа.

В соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету в состав основных средств входят: здания, сооружения и передаточные устройства; машины и оборудование; мебель и офисное оборудование; компьютерное оборудование и вычислительная техника; транспортные средства; рабочий и продуктивный скот; многолетние насаждения и другие.

Нематериальные активы хотя и сохраняют основные понятия основных средств, но в отличии от последних не имеют физического содержания. Их ценность заключается в долгосрочных правах или преимуществах, которые они дают владельцу. Наиболее распространенными нематериальными активами являются лицензии, авторские права, компьютерное программное обеспечение, право пользования землей, организационные расходы, торговые марки, товарные знаки и др.

Капитальные вложения. Затраты предприятия на строительство, приобретение основных средств и средства, использованные на незавершенное строительство, считаются капитальными вложениями. Следовательно, при строительстве здания, сооружения, средства затраченные на строительство, до их сдачи в эксплуатацию и принятия в состав основных средств учитываются как капитальные вложения.

Долгосрочные финансовые вложения предприятия могут быть затрачены на приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и т.п.), которые предусматриваются использовать на срок более одного года. Аналогичные затраты производятся в целях вложения средств в деятельность других предприятий и приобретения права на получение ежегодного дохода в виде дивиденда.

Текущими (оборотными) активами являются такие активы, которые быстрее других превращаются в денежные средства для оплаты обязательств. Такие активы в теории и практике называются **ликвидными** (быстро оборачиваемыми). К ним относятся: товарно-материальные запасы, расходы будущих периодов, счета к получению, денежные средства и прочие текущие активы.

К *товарно-материальным запасам (ТМЗ)* относятся запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующие изделия, топливо, запасные части, строительные материалы, тара и тарные материалы, инвентарь, хозяйственные принадлежности и прочие материалы. Сюда же следует отнести незавершенное производство (как продукция, не прошедшая все стадии производства), готовая продукция и товары.

Счета к получению, иначе говоря – это дебиторская задолжность различных юридических и физических лиц данному предприятию.

Денежные средства – это остаток наличных средств в кассе, на расчетном, валютном и других банковских счетах, включая депозиты до востребования.

Источники образования хозяйственных средств. Объектами бухгалтерского учета, как уже было отмечено выше, являются не только само имущество предприятия и его размещение, но и источники его образования, возникновения, которые показывают за счет каких средств они были приобретены. На практике их чаще называют **пассивом,** и подразделяют на источники собственных средств и источники заемных средств. Последние обычно понимаются как *обязательства* предприятия, в частности, перед кредиторами (заемодателями).

В бухгалтерском учете должны найти отражение не только состав и размещение имущества, но и показатели, рассматривающие источники образования и показывающие, за счет чего приобретены предприятием средства. Источники собственных средств (собственный капитал) закреплены за предприятием на постоянное пользование и пополняются в процессе его хозяйственной деятельности.

Источники заемных средств поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, по истечении которого они должны быть возвращены собственнику с процентом или без процента. Схема группировки пассивов предприятия приводится ниже (рис. 2).

Собственный капитал – это средства предприятия закрепленные за предприятием согласно учредительных документов на постоянное пользование. В соответствии с действующим за-

конодательством эти средства могут пополняться за счет собственных средств и других источников.



Рис. 2

Что касается заемных средств, то они поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, а затем они должны будут возвращены собственнику. При этом они могут быть возвращены при определенных условиях с процентом или без процентов. Таким образом, у предприятия возникает *обязательство* использования этими заемными средствами на определенных условиях и их возврата в установленные сроки. Пословица: *«Долг платежом красен»* - как раз уместна в учете обязательств.

Источники собственного капитала состоят из:

– уставного капитала;

– добавленного капитала;

– резервного капитала и прибыли.

Уставный капитал – является главным (исходным) источником образования имущества предприятия. Он образовывается за счет вкладов учредителей с целью создания и ведения хозяйственного субъекта. В качестве вклада в уставный капитал учредители могут внести: основные средства, нематериальные активы, сырье и материалы, различное имущество и денежные средства. Совокупность вкладов в уставный капитал отражается в учредительных документах и общая сумма фиксируется в *уставе предприятия* (поэтому и понятие уставный капитал). Размер уставного капитала при необходимости может быть изменен по решению учредителей с последующим внесением изменений в учредительные документы и перерегистрацией устава.

Добавленный капитал возникает в результате дополнительного выпуска акций и реализации их по цене, превышающей номинальную стоимость, как эмиссионный доход.

Резервный капитал создается за счет отчислений от прибыли в пределах, установленных законодательством и учредительными документами. Основная цель образования резервного капитала, выплата дивидендов учредителям в особых случаях и покрытие непредвиденных убытков и потерь. В состав резервного капитала также включаются корректировки по переоценки имущества и стоимость безвозмездно полученного имущества от юридических и физических лиц.

Прибыль предприятия - это результат хозяйственной деятельности за отчетный период. При этом его доходы превышают над расходами. Таким образом, положительный финансовый результат и представляет собой **прибыль** предприятия.

Целевыми поступлениями являются безвозмездные поступления в виде целевого финансирования со стороны правительства и других органов (включая иностранных) в виде: грантов, субсидий, членских взносов и другие.

Резервы – это созданные за счет собственных ресурсов средства для предстоящих расходов и платежей. К ним можно

отнести резерв по сомнительным долгам, резерв для равномерного включения предстоящих расходов по оплате отпусков, а также резерв для покрытия расходов на ремонт основных средств.

Источниками заемных средств (обязательств) являются кредиты банков, займы других предприятий и кредиторская задолжность. В целом обязательства предприятия образуют его *заемный капитал.*

В деятельности хозяйствующего субъекта, независимо от формы собственности, важную роль играют кредиты и займы банков, которые по срокам их использования могут быть долгосрочными и краткосрочными. Кредиты и займы представленные банками на срок до одного года называются *краткосрочными*, а кредиты и займы представленные на срок более одного года — *долгосрочными.*

Аналогично банковским кредитам и займам задолжность предприятий разным кредиторам также могут быть краткосрочными.

Кредиторская задолжность представляет собой долги хозяйствующего субъекта другим юридическим или физическим лицам, которые чаще всего возникают в результате временного разрыва между совершаемыми операциями и оплатой или окончательного расчета по ним. Например, между получением товарно-материальных ценностей, оказанием услуг и расчетом по этим операциям проходит определенный промежуток времени, за период которого хозяйствующий субъект пользуется средствами поставщиков, либо лиц оказавших услуги. Вот эта задолжность и есть *кредиторская задолжность.*

В состав кредиторской задолженности относятся также долги хозяйствующего субъекта своим покупателям, бюджету по налогам и сборам, органам социального страхования, перед своими работниками по оплате труда и другие.

Задолжность покупателям возникает в последствии получения предоплаты от покупателей за товары и услуги, но товар еще не отгружен либо услуги еще не оказаны.

Задолжность перед бюджетом по налогам и сборам образовывается в результате разрыва во времени между начисле-

4494877

нием налогов и их перечислении с расчетного счета (фактической оплатой). Аналогично этому возникает задолжность органам социального страхования в результате разрыва во времени между начислением и их оплатой.

Задолженность предприятия перед своими работниками по оплате труда возникает в результате того, что между временем начисления заработной платы и временем (датой) выдачи персоналу денег из кассы происходит разрыв. Например, начисленную заработную плату работникам в январе выплачивают в феврале.

Метод бухгалтерского учета. Организация и ведение бухгалтерского учета на предприятии независимо от форм собственности, специфики, величины основывается на использовании определенных процедур, приемов. *Система приемов и способов, на основе которых изучаются объекты бухгалтерского учета, называется его методами.*

В соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» основными элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

Документация – представляет собой сплошную регистрацию объектов бухгалтерского учета в первичных документах. Это значит любая хозяйственная операция, совершаемая на предприятии, должна быть отражена в бухгалтерском учете посредством документов. При этом они должны быть проверены с точки зрения правильности оформления, объективности и законности совершаемых операций. В соответствии с действующими положениями, документы должны отражать сущность совершенной операции, ее количественную оценку и стоимостное выражение. Документы, после их соответствующего оформления считаются достоверными, при наличии в них подписей лиц, ответственных за совершенные хозяйственные операции.

Инвентаризацией называется способ проверки фактического состояния имущества (основных средств, товарно-материальных ценностей и др.) предприятия и сопоставление фактического наличия ценностей с показателями бухгалтерско-

го учета. Основное назначение инвентаризации – это контроль за сохранностью ценностей и обеспечение достоверности показателей бухгалтерского учета. Сроки проведения инвентаризации определены нормативными документами. Однако обязательное проведение инвентаризации предусмотрено при смене материально-ответственных лиц, по требованию внешнего аудитора и при проведении следственных мероприятий.

Счета бухгалтерского учета используются в бухгалтерском учете, как способ непрерывного и систематического отражения хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета дают возможность систематизировать и группировать хозяйственные операции по их однородным экономическим признакам. Кроме того на счетах накапливается текущая информация о состоянии хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессах.

Двойная запись – как метод бухгалтерского учета представляет собой способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Суть двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция в учете отражается на двух счетах одновременно на одну и ту же сумму.

Оценка – является способом денежного выражения имущества, источников его образования и хозяйственных процессов в целях накопления информации о соответствующих объектах бухгалтерского учета. При этом в целях сопоставимости активов имущества и их источников оценка их должна производиться по единым правилам, предусмотренным действующим законодательством.

При помощи калькуляции в бухгалтерском учете обобщаются затраты на производство и определяется себестоимость единицы готовой продукции, выполненных объемов работ, оказанных услуг. Для определения себестоимости произведенной продукции, выполненной работы и оказанной услуги следует накапливать за отчетный период все затраты (сырья, материалов, оплата труда, амортизация оборудования и другие), связанные с производством.

Бухгалтерский баланс – это способ группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия, а также источников образования и целевого назначения средств

в денежном выражении на определенную дату (обычно на первое число квартала). Бухгалтерский учет обеспечивает взаимосвязь, с одной стороны, размещение и назначение средств предприятия, а с другой источников их образования. В этих целях имущество предприятия показано в балансе в разрезе двух групп. Первая группа отражает состав и размещение имущества, а вторая представляет размещение источников формирования имущества.

В результате две части баланса показывают одно и тоже имущество в различных группировках и поэтому они (имущество и их источники) между собой равны.

Отчетность – это способ обобщения итогов хозяйственной деятельности предприятия за определенный период (квартал, год). При этом надо иметь ввиду, что бухгалтерский баланс является основной, но не единственной формой отчета. Полную характеристику работы предприятия может дать *отчетность* как совокупность итоговых сведений о результатах финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Составление бухгалтерской отчетности производится по установленным Министерством финансов единым правилам и формам. Эти требования являются обязательными для всех предприятий, независимо от форм собственности и сферы деятельности.

Согласно законодательству, бухгалтерская отчетность должна представляться различным органам, к числу которых относится: налоговая инспекция, банки, вышестоящие организации, статистические органы и различные пользователи информации.

1.3. Виды бухгалтерского учета

Исходя из изложенного выше (в первом параграфе), можно определить, что **бухгалтерский учет** - это, прежде всего, информационная система, занимающаяся **сбором информации, ее обработкой и передачей финансовой информации о хозяйствующем субъекте,** для удовлетворения потребностей самых разнообразных пользователей. В условиях рыночной

экономики, исходя из требований, к объему и содержанию информации со стороны внешних и внутренних пользователей бухгалтерский учет выделяют как: финансовый и управленческий (производственный).

Целью **финансового учета** является обеспечение потребностей внешних пользователей, которые не входят в состав сотрудников предприятия. Задачей же **управленческого учета** является подготовка информации для внутренних пользователей, к числу которых можно отнести персонал и специалистов, осуществляющих управление хозяйствующим субъектом.

Следовательно, данные финансовой отчетности характеризуют, в основном, результаты хозяйственной деятельности предприятия и поэтому основными пользователями подобной информации финансовой отчетности являются внешние пользователи.

Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. Его цель - обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.

К бухгалтерской информации, созданной и подготовленной для использования руководством, применяются другие правила, нежели к информации, предназначенной для внешних пользователей, не работающих непосредственно в фирме. Управленческий учет - это внутреннее дело каждого предприятия.

Что касается управленческого учета, то здесь объем и качество информации не обязательно должно соответствовать принципам учета, ибо они в большей части являются конфедициальными.

Несмотря на наличие множества различий между финансовым и управленческим учетом фактически на практике встречается и ряд сходств. Прежде всего, следует отметить, что подавляющее большинство показателей финансового учета также находят отражение в управленческом учете. Ряд основных принципов финансового учета применим и для управленческого учета. Надо иметь ввиду и то, что руководство и менеджеры предприятия не могут всегда руководствоваться исключительно субъективными мнениями и оценками.

Кроме того, данные оперативной информации, собранные в целях управленческого учета могут быть использованы для составления финансовых документов, так как сбор первичной информации осуществляется по единым правилам и порядкам.

В целом большое сходство между ними - это то, что данные финансового и управленческого учета равнозначно используются как для принятия управленческих решений, так и для разработки стратегических планов предприятий в целях занятия достойной ниши на рынке.

И все же следует отметить, что наличие тесной взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом не дает возможности проводить между ними абсолютной, четкой границы.

Основополагающим положением бухгалтерского учета на любом этапе развития общества, на базе которого строгая система учета – является **принцип**. В соответствии с законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» основными принципами бухгалтерского учета являются следующие:

- применение в бухгалтерском учете метода двойной записи;
- непрерывное ведение бухгалтерского учета;
- использование денежной оценки, средств и их источников;
- обеспечение достоверности информации;
- начисление;
- предусмотрительность (осторожность) и ряд других;

Перечисленные принципы в более расширенном виде можно представить таким образом:

Применение метода **двойной записи** означает, что каждая хозяйственная операция предприятия отражается на счетах бухгалтерского учета дважды. Один раз в левой части одного счета и второй раз в правой части другого счета. Этот принцип обеспечивает равенство результатов хозяйственной деятельности предприятия.

Непрерывный принцип ведения бухгалтерского учета предполагает, что хозяйственные операции по мере их совершения фиксируются в первичных документах и отражаются в бухгалтерском учете непрерывно, до полного их завершения.

Денежная оценка представляет принцип, который является универсальным показателем в качестве измерителя информации

в учете и отчетности. Бухгалтерский учет в республике согласно НСБУ ведется в национальной валюте – сумах.

Принцип достоверности предполагает, что в бухгалтерской информации не может иметь место ошибки и неточности. Он верно должен раскрывать суть информации. Каждая информация должна подтверждаться первичными документами, имеющими юридическую силу. Следует отметить то, что иногда информация может быть уместной, но недостоверной по существу, которая может привести к неправильному отражению факта совершения хозяйственных операций.

Принцип начисления означает, что доходы и расходы предприятия отражаются в бухгалтерском учете и ее финансовых отчетах по мере их возникновения. Это значит, что пользователи информации имеют возможность получать сведения не только об операциях, совершенных в прошлом с оплатой или получением денежных средств, но и обязательства по расходу денежных средств в будущем. В соответствии с НСБУ финансовые отчеты, кроме отчета о денежных потоках, составляются по **принципу начисления**. В результате на практике исключается применение **кассового метода**, согласно которого доходы признаются только в том случае, когда поступают деньги за товары, работы и услуги без предварительного начисления, т.е. в момент отгрузки продукции (товара).

Принцип себестоимости является способом, который выражает оценку по первоначальной стоимости. При этом в учете затрат и для фиксации и за отражение в финансовых отчетах применяются денежные выражения. Данный принцип, чаще всего, применяется для учета текущих операций и явлений.

Непрерывный принцип ведения хозяйственной деятельности или принцип продолжающейся деятельности гласит, что хозяйствующий субъект будет функционировать неограниченный период и не предполагается ***ликвидация бизнеса*** в ближайшем будущем.

Принцип осторожности (благоразумия) предполагает, что в учете и отчетности оценка активов не должна быть завышенной, а обязательства, наоборот, заниженны. Этот прин-

цип позволяет отразить в бухгалтерском учете изменчивость рыночной ситуации и связанный с этим риск хозяйственной деятельности предприятия и его собственников. В результате принцип осторожности исключает возможность создания скрытых резервов, преднамеренное занижение, либо завышение активов и пассивов, что может привести к искажению финансовой отчетности и потери ее надежности.

Немаловажным принципом в условиях рыночной экономики является **принцип сопоставимости.** Это значит, что сведения о деятельности хозяйственного субъекта должны быть сравнимы с аналогичной информацией о деятельности других предприятий, а так же это должно дать возможность сопоставлять данные о деятельности предприятия за ряд отчетных периодов. Этот принцип дает основание для пользователей сопоставлять финансовую отчетность различных предприятий и оценить их финансовое состояние для принятия решений о возможности инвестировать конкретное предприятие. В этих условиях очень важно, что информация финансовой отчетности должна быть нейтральной, т.е. свободной от каких-либо искажений: отсутствие нейтральности информации может привести к принятию необъективного решения по отношению к данному хозяйственному субъекту.

Очень важным принципом бухгалтерского учета **является принцип соответствия доходов расходам отчетного периода**. Согласно принципу соответствия, расходы отчетного периода должны соответствовать полученным доходам данного отчетного периода. В случае же невозможности установления зависимости между отдельными видами расходов и доходов, расходы необходимо распределить между несколькими периодами по определенной системе распределения. Например, расходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов, амортизационные отчисления и т.п.

Принцип соответствия, так же как и принцип начисления обеспечивает процесс, согласно которому все доходы по мере их получения, а также расходы учитываются за один и тот же отчетный период. Наверное, не надо доказывать, что все поступления за реализацию продукции, выполненных ра-

бот, оказанных услуг и их себестоимость соответствующих 2009 г. не могут быть учтены в 2010 году.

И, наконец, **принцип преобладания экономического содержания над формой** представляет собой то, что экономические события должны быть учтены и представлены соответственно с их сущностью и реальной действительностью, а не только с их юридической формой.

В современных условиях рыночной экономики бухгалтерский учет в системе управления занимает ответственное место. При этом бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из них являются: информационная; контрольная; обеспечения сохранности; аналитическая.

Важнейшим из перечисленных функций является **информационная функция**, которая с углублением рыночных отношений приобретает весьма актуальное значение, когда серьезно возрастает роль и значение своевременной и достоверной информации о состоянии и финансовом положении деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация, полученная посредством бухгалтерского учета, является источником для различных пользователей, которые на основе анализа полученной информации принимают управленческое решение.

Главное достоинство бухгалтерского учета является то, что в нем формируются и обобщаются сведения о состоянии и движении имущества предприятия и источниках его образования, о хозяйственных процессах и достигших результатах. Наличие такой информации помогает оперативному и статистическому учету в прогнозировании перспективы развития предприятия.

Особенности рыночной экономики предъявляют повышенные требования к бухгалтерской информации, которая без каких-либо сомнений должна быть своевременной, достоверной и, объективной. Она должна быть эффективной для пользователей и высокого качества и, в конечном итоге, информация бухгалтерского учета должна характеризовать финансовое состояние предприятия.

Контрольная функция бухгалтерского учета в условиях функционирования различных форм собственности и расширения хозяйствующих субъектов еще более возрастает. На бухгалтерский учет возлагаются большие задачи по осуществлению эффективного контроля за использованием имущества предприятия. Обеспечение контроля за выполнением намеченных программ развития и достижения высоких экономических показателей является главнейшей контрольной функцией бухгалтерского учета. В результате бухгалтерский учет посредством сопоставления фактических показателей с данными установленных норм и нормативов может осуществить соответствующие коррективы.

На практике используются три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Контроль, осуществляемый при совершении хозяйственных операций и до принятия управленческих решений, называется *предварительным контролем*. Всевозможные контракты, проекты, программы, сметные документации, бизнес-планы и др. являются объектами текущего контроля. На этапе предварительного контроля осуществляются действия, в результате которых можно предупредить совершение незаконных хозяйственных операций, удержать должностные лица от неразрешенных действий, обеспечить рациональное использование материальных и финансовых ресурсов, пресечь от составления неправильного оформления документов и т.п.

Под *текущим контролем* понимается совершение конкретных операций непосредственно при выполнении хозяйственных операций. При этом такой контроль преследует цель выявления отклонений от основных параметров ведения хозяйственной деятельности и нормативных показателей предприятия. В результате текущий контроль своевременно предупреждает пути возможного хищения и потери материальных и денежных средств.

Последующий контроль преследует цель проверки целесообразности и правомерности совершенных хозяйственных операций за конкретный период деятельности. Такой контроль обеспечивает выявление недостатков в работе должностных лиц, злоупотреблений и нарушений, что дает возможность мобилизовать

внутренние ресурсы предприятия для дальнейшего улучшения его деятельности. Как обычно, органы внутреннего контроля осуществляют последующий контроль после совершения хозяйственных операций, используя при этом информацию первичных документов, учетных регистров (книг, журналов) и бухгалтерской отчетности.

Обеспечение сохранности собственности. Известно, что предприятия хозяйствующего субъекта независимо от их величины, мощности, специфики профиля располагают определенным набором имущественных ценностей. Их правильное и эффективное использование является одной из функций бухгалтерского учета. Наряду с этим одной из важнейших задач бухгалтерского учета также является обеспечение сохранности собственности предприятия, создание барьеров на пути возможного злоупотребления, хищения и нежелательных потерь. Само собой разумеющийся факт, что для достижения задач по сохранности на предприятии должны быть созданы необходимые условия: наличие весоизмерительных приборов, мерной тары, отвечающих техническим и санитарным условиям оборудованного складского помещения и другие.

Наличие сегодня на рынке разнообразных форм собственности функции сохранности приобретают исключительное значение, ибо рост числа собственников, инвесторов и особенно, зарубежных требует четкой организации бухгалтерского учета.

Обеспечение функции сохранности собственности достигается на предприятии путем проведения периодической инвентаризации ценностей и объективного отражения ее результатов в бухгалтерском учете.

Аналитическая функция бухгалтерского учета выражается в том, что на основе объективных и достоверных данных учета проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Анализ – это процесс последовательного изучения принятых решений с целью их улучшения. Аналитические показатели бухгалтерского учета, чаще всего, ложатся в основу перспективного планирования и регулирования хозяйственной деятельности. Анализ текущего финансового состояния предприятия позволяет оценить положение на данный момент.

РЕЗЮМЕ

Рациональное управление хозяйственной деятельности во многом зависит от состояния и эффективного ведения бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта.

Ведение хозяйственной деятельности направленное на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и реализацию готовой продукции требует наличия у предприятия определенных средств (основных и оборотных) и рабочей силы. Исходя из этого: движение хозяйственных средств, организация хозяйственных процессов, труд работников и их вознаграждение (в соответствии с количеством и качеством труда), ведение расчетно-платежных отношений, выпуск продукции и ее себестоимость, а также определение результатов хозяйственной деятельности являются **объектами бухгалтерского учета.**

По своей сути бухгалтерский учёт – это, предже всего, информационная система, занимающаяся сбором информации, ее обработкой и передачей финансовой информации о хозяйственном субъекте для удовлетворения потребностей самых разнообразных пользователей.

Исходя из требований к объему и содержанию информации со стороны внешних и внутренних пользователей бухгалтерский учет выделяется как: финансовый и управленческий (производственный).

Глоссарий

Хозяйствующий субъект – это предприятие, выполняющее определенный вид (виды) деятельности, разрешенный законодательством.

Предприятие – это юридическое лицо, прошедшее государственную регистрацию, имеющее свой расчетный, валютный и иные счета в банке, ставшее на учет в местном органе налоговой инспекции.

Хозяйственные средства – совокупность имущества предприятия для его нормального функционирования.

Источники хозяйственных средств – первоначально вложенный капитал плюс прибыль и обязательства предприятия.

Хозяйственные процессы – это процессы снабжения, производства и реализации продукции.

Методы бухгалтерского учета – система приемов и способов, на основе которых изучаются объекты бухгалтерского учета.

ГЛАВА 2

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС, СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

2.1. Понятие о бухгалтерском балансе

Для управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятия необходимо располагать необходимой информацией о составе, размере, размещении хозяйственных средств, а также источниках их образования. Эти сведения можно получить посредством баланса, где они обычно представляются в обобщенном, сгруппированном виде на конец отчетного периода (как правило, на первое число месяца или квартала).

В народном хозяйстве широко используется балансовый метод составления материальных потребностей и возможностей их удовлетворения. Известны, например, балансы трудовых ресурсов, доходов и расходов, энергетические, топливные и др.

Особенно большое применение балансовый метод нашел в сфере учета, обеспечивая взаимосвязь, с одной стороны, размещения и назначения средств предприятия, а с другой – источников их образования. Бухгалтерский баланс составляется на основе итоговых квартальных данных по состоянию на первое число следующего за отчетным периодом.

Следовательно, бухгалтерский баланс является способом группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия или организации, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном измерении на определенную дату.

Графически баланс представляет двустороннюю таблицу. Левая часть таблицы называется актив, правая – пассив. В активе баланса размещаются хозяйственные средства предприятия по их составу, в пассиве – источники образования и целевое назначение этих средств.

Актив и пассив баланса состоят из целого ряда статей, итоги по которым в связи с применением в учете способа двойной записи хозяйственных операций должны быть равны, что является обязательным условием правильности составления баланса. На основе анализа бухгалтерского баланса осуществляется руководство хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия (организации). По данным баланса определяются финансовое положение предприятия, его платежеспособность, обеспеченность собственными оборотными средствами, их использование и размещение, наличие ссуд банка, скорость оборота средств и т.д.

Равенство баланса вытекает из следующего уравнения:

Активы = Обязательства (заемный капитал) + Собственный капитал.

Необходимо иметь ввиду, что приведенное уравнение составляет основу бухгалтерского учета, ибо, с одной стороны, активы представляют совокупную стоимость имущества хозяйствующего субъекта. С другой стороны, обязательства или заемный капитал приводит к уменьшению активов, поскольку, кредиторская задолжность должна быть возвращена в установленный срок юридическим или физическим лицам. Что касается собственного капитала – это вклад в предприятие со стороны его собственников. При этом следует учесть то обстоятельство, когда предприятие рассчитается со своими кредиторами, вложенный капитал остается у собственника и будет принадлежать ему (предприятию). Отсюда выше приведенное уравнение можно представить иначе:

Собственный капитал = Активы – Обязательства.

Это означает то, что по отношению собственного капитала применяется так называемый остаточный принцип, так как кредиторы пользуются правом первоочередного иска на имущество. При этом следует иметь в виду, что в случае невыполнения своих обязательств кредиторы имеют право взыскания долгов через судебное разбирательство. Что касается инвесторов, то они пользуются правом остаточного иска. В конечном итоге данное уравнение позволяет раскрыть величину активов предприятия и степень долгового участия кредиторов

и собственников предприятия в составе его капитала. Следовательно, такое соотношение показывает финансовую устойчивость и стабильность предприятия.

Исходя из существующей практики, можно назвать различные виды балансов:

- *Вступительный баланс, который составляется при образовании нового предприятия. Вступительный баланс составляется также при преобразовании действующего предприятия;*
- *Периодический баланс, представляет собой баланс, составленный на каждый квартал (месяц);*
- *Годовой баланс – это часть финансовой отчетности предприятия, составленная по итогам работы за год;*
- *Сводный баланс – это объедение отдельных балансов в целом по министерству, концерну или корпорации;*
- *Консолидированный баланс – это объединение балансов независимых в юридическом отношении предприятий, но имеющих между собой экономически взаимосвязанные отношения. Здесь имеются ввиду такие балансы, которые составлены холдинговыми компаниями (обладающими пакетами акций других компаний) головными предприятиями по своим дочерним и зависимым предприятиям;*
- *Баланс – брутто, дословно от итальянского неочищенный, грубый, представляет собой наличие в нем некоторых регулирующих статей как «Износ основных средств», «Торговые наценки», «Использование прибыли», после исключения, которых баланс становится «Чистым», «Отшлифованным»;*

Баланс – нетто (от итал. – чистый), который появляется после исключения из баланса – брутто регулирующих статей, указанные выше.

В соответствии с Международными стандартами бухгалтерского учета в Республике Узбекистан требуется составления баланса – нетто.

В настоящее время все хозяйствующие субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность как юридические лица независимо от форм собственности, на основе действующих нормативных документов, должны составлять баланс по единой форме (табл. 1).

Как показывает таблица, баланс по вертикали состоит из разделов, а разделы из отдельных статей.

Разделы баланса объединяют активы предприятия и их источники образования в разрезе статей.

Статьи баланса представляют собой строки баланса, каждая из которых в свою очередь отражают один или несколько счетов. Поэтому в действующей форме баланса по каждой статье в скобках показываются порядковые номера соответствующих счетов (табл. 1).

Таблица 1

Бухгалтерский баланс

Наименование показателей	Код стр.	На начало отчетного года	На конец отчетного года
1	2	3	4
Актив I. Долгосрочные активы			
Основные средства:			
По первоначальной стоимости (0100, 0300)	010		
Износ (0200)	011		
Остаточная стоимость	012		
И т.д. Итого по разделу 012+022+030+090+100+110+120	130		
Оборотные активы			
Товарно-материальные ценности всего. В том числе:	140		
Производственные запасы (1000, 1100, 1500, 1600)	150		
Незавершенное производство (2000, 2100, 2300, 2600, 2700)	160		
Готовая продукция (2800)	170		
Товары	180		
И т.д. **Дебиторы всего (220-310)**	210		

1	2	3	4
-В т.ч. просроченная дебиторская задолженность	211		
-Задолжность покупателей и заказчиков (4000, 4900)	220		
И т.д. **Денежные средства (330-360)**	320		
Денежные средства в кассе (5000)	330		
Денежные средства на расчетном счете (5700)	340		
Денежные средства в иностранной валюте (5200, 5300)	350		
Прочие денежные средства и эквиваленты (5500, 5600, 5700)	360		
И т.д. Итого по I разделу (140+190+200+210+320+370+380)	340		
Всего по активу баланса (130+390)	400		
Пассив I I. Источники собственных средств			
Уставный капитал (8300)	410		
Добавленный капитал (8400)	420		
Резервный капитал (8500, 8840)	430		
И т.д. Итого по разделу I I (410+470)	480		
Обязательства Долгосрочные обязательства всего (500-590)	490		
Долгосрочная задолжность поставщикам и подрядчикам	500		
И т.д. **Текущие обязательства всего (610-760)**	600		
Задолжность поставщикам и подрядчикам (6010,6020)	610		
Задолжность по платежам в бюджете (6400)	680		
И т.д. Итого по разделу I I (490+600)	770		
Всего по пассиву баланса (480-770)	780		

*Руководитель*_____
*Главный бухгалтер*_____

2.2. Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс

Известно, что хозяйствующие субъекты в процессе своей деятельности совершают многочисленные хозяйственные операции и процессы, которые являются совокупностью хозяйственных операций.

Следовательно, объектами бухгалтерского учета, наряду с имуществами предприятия являются также хозяйственные операции и хозяйственные процессы. Необходимо иметь ввиду, что в процессе совершения хозяйственной операции происходят изменения в составе имущества (активов), в составе источников ее образования (пассивов) или изменения происходят как в составе имущества, так и в составе источников (одновременно изменяются и активы и пассивы).

Для хозяйственных субъектов (предприятий) **хозяйственные процессы складываются из: процесса снабжения, процесса производства, процесса реализации продукции**. Выполнение этих процессов требует наличия у предприятия в определенном размере предметов труда (сырьё, материалы, топливо и др.), средств труда (станки, оборудование, хозяйственный инвентарь) и рабочей силы. Необходимые для производства предметы и средства труда предприятия приобретают у поставщиков или физических лиц. В результате этих операций предприятие имеет расходы по уплате поставщику стоимости товарно-материальных ценностей, а также затраты по погрузке, разгрузке, доставке и т.п. Поступившие ценности должны быть оприходованы с соблюдением всех правил их количественной и качественной приемки. Бухгалтерский учет должен обеспечить систематический контроль за ходом поступления ценностей, своевременным оприходованием их материально-ответственными лицами, правильностью расчетов с поставщиками и транспортными организациями. Все эти процессы представляют собой *процесс снабжения.*

На этапе *процесса производства*, сырье, материалы, топливо и др. направляются в производственные цеха, отделы, где осуществляется их обработка с целью изготовления (выпуска) го-

товой продукции. При этом рабочая сила используя средства труда, воздействует на предметы труда и придают им новый вид или свойства. Тоже самое происходит при выполнении определенной работы или оказании услуг. В процессе производства используется рабочая сила и поэтому возникает необходимость производить расчеты по заработной плате, которые также являются объектами бухгалтерского учета.

В процессе реализации – готовая продукция подвергается дальнейшей обработке с целью ее реализации. Для этого выполняется ряд операций как: сортировка, упаковка, погрузка и доставка готовой продукции до покупателя. К расходам по реализации относятся также расходы по рекламе, оплате услуг брокеров, дилеров, а также по изучению рынка сбыта готовой продукции. В результате реализации продукции на расчетный счет предприятия поступают денежные средства (выручка от реализации), которые в последующем направляются для приобретения новых предметов и средств труда.

В ходе хозяйственных процессов образуются доходы за счет наценок по реализованной продукций. Они, как правило, должны превышать затраты по производству и реализации продукции и служить источником образования прибыли.

Таким образом, совершая непрерывный круговорот, хозяйственные средства переходят из сферы производства в сферу обращения и обратно, постоянно меняя свою форму. В ходе этих процессов происходят изменения величины средств и их источников.

В процессе деятельности систематически на предприятиях совершаются десятки различных хозяйственных операций, в результате которых происходят изменения в структуре имущества, в составе источников их образования, все они в конечном итоге образуют доходы и расходы предприятия и формируют финансовый результат.

Для нормального функционирования производственной деятельности необходимо систематически пополнять запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и др., которые получают на склад, а затем по мере надобности передают в производство. На производстве из сырья и материалов вы-

пускают готовую продукцию, которая реализуется покупателям, а вырученные денежные средства зачисляются на счет предприятия в банке. Далее предприятие за счет этих средств вновь приобретает новые партии материалов, производит выплату заработной платы своему персоналу, из производства поступает готовая продукция, которая реализуется покупателям. Таким образом, производственный цикл на предприятии постоянно повторяется в более качественном уровне, образуя расширенное воспроизводство.

Итак, из сказанного выше следует понимать, что любая хозяйственная операция, совершаемая на предприятии, вносит соответствующие изменения в составе имущества и его источников образования. Ряд хозяйственных операций вносит одновременное изменение и в составе имущества и в составе источников образования имущества.

Независимо от содержания операций и вносимых изменений равенство актива и пассива баланса всегда сохраняется.

С точки зрения влияния на бухгалтерский баланс хозяйственные операции следуют объединять в четыре типа (табл. 2).

Изменения, происходящие в балансе под влиянием хозяйственных операций, рассмотрим на примере.

Представим себе, что предприятие АВС на начало отчетного периода имеет следующее содержание баланса (сокращенный вариант).

Таблица 2

Типы	Содержание изменяющихся типов	Примеры изменяющихся типов	Алгоритм изменения типов
1	2	3	4
1-ый тип	Изменение происходит только в активе, при этом одна статья актива увеличивается, а другая уменьшается. В результате сумма баланса остается неизменной	1. С расчетного счета в банке получены деньги в кассу 2. Получена готовая продукция из производства	А+Уа-УмА=П, где А – актив Уа – увеличивающийся актив УмА – уменьшающийся актив П – пассив

1	2	3	4
2-ой тип	Изменение происходит только в пассиве. При этом одна статья увеличивается, а другая уменьшается. В результате сумма баланса остается неизменной	1. За счет прибыли образован резервный капитал 2. Начислен подоходный налог по заработной плате 3. За счет кредитов банка погашена задолжность поставщикам	А=П+УП-УмП, где УП – увеличивающийся пассив УмП – уменьшающийся пассив
3-ий тип	Изменение происходит одновременно и в активе и в пассиве на одну и ту же сумму в сторону увеличения. Равенство баланса сохраняется	1. На склад предприятия поступили товары от поставщиков 2. Начислена заработная плата работнткам 3. Получен кредит из банка	А+Уа=П+УП
4-ый тип	Изменение происходит одновременно и в активе и в пассиве в сторону уменьшения. Равенство баланса сохраняется	1. Погашена задолженность перед бюджетом 2. Выдана из кассы заработная плата работникам 3.Погашена задолженность поставщикам	А-УмА=П-УмП

Таблица 3

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Нераспределенная прибыль	3200
Касса	20	Задолженность поставщикам	1800
Расчетный счет	3500	Задолженность бюджету	1200
Дебиторы	280	Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Первая операция. В кассу предприятия получены деньги с расчетного счета в банке – 200 тыс. сумов. Данная операция приводит к изменению только внутри актива баланса. При этом остаток денежных средств в «Кассе» увеличится на 200 тыс. сумов, а на «Расчетном счете» остаток денежных средств в банке уменьшился на 200 тыс. сумов. Однако общая сумма баланса (валюта баланса) осталась неизменной в сумме 20300 тыс. сумов. В результате первой операции баланс будет выглядеть (табл. 4).

Таблица 4

(втыс.сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Нераспределенная прибыль	3200
Касса (+200)	220	Задолженность поставщикам	1800
Расчетный счет (-200)	3300	Задолженность бюджету	1200
Дебиторы	280	Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Вторая операция. Напомним, что второй тип операций вносит изменения только внутри пассива баланса, сохраняя при этом равенство баланса. Например, за счет прибыли предприятия образован резервный капитал (соответствующее решение собрания учредителей имеется) в сумме 150 тыс. сумов. На основе данной операции в источниках образования средств предприятия происходит лишь внутреннее перемещение, а именно статья пассива «Нераспределенная прибыль» уменьшается на 150 тыс. сумов и в статье пассива «Резервный капитал» появится сумма 150 тыс.сумов. Таким образом, вторая операция внося изменение в пассиве не изменяет общую сумму баланса – с валютой – 20300 тыс. сумов.

После второй операции общий вид баланса выглядит так:

Таблица 5

(в тыс.сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	6500	Резервный капитал (+150)	150
Касса (+200)	220	Нераспределенная прибыль(-150)	3050
Расчетный счет (-200)	3300	Задолженность поставщикам	1800
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20300	Баланс	20300

Третья операция относится к числу третьего типа, которая одновременно изменит состав средств и состав источников их образования в сторону увеличения. Например, на склад предприятия поступили материалы для производства на 600 тыс. сумов. Согласно данной операции в активе баланса увеличится статья «Производственные запасы» на 600 тыс. сумов, а в пассиве увеличится статья «Задолженность поставщикам» на 600 тыс. сумов. При этом сумма баланса (валюта баланса) увеличится на 600 тыс. сумов, но равенство его сохраняется, и будет иметь следующий вид (табл.6)

Таблица 6

(в тыс. сум)

Актив		Пассив	
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
1	**2**	**3**	**4**
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы (+600)	7100	Резервный капитал	150

1	2	3	4
Касса	220	Нераспределенная прибыль	3050
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
Расчетный счет	3300	Задолжность поставщикам (+600)	2400
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300
Баланс	20900	Баланс	20900

Четвертая операция. В целях погашения задолженности поставщикам с расчетного счета перечислены деньги за полученные материалы 600 тыс. сумов. Нам уже известно, что операция четвертого типа изменение в баланс вносит одновременно и в активе и в пассиве в сторону уменьшения валюты баланса. Следовательно, согласно четвертой хозяйственной операции в активе баланса по статье «Расчетный счет» произойдет уменьшение средств на 600 тыс. сумов, а в пассиве по статье «Задолженность поставщикам» произойдет уменьшение долга на 600 тыс. сумов. В результате валюта баланса изменится в сторону уменьшения при сохранении его равенства.

После четвертой операции баланс будет иметь вид (табл. 7).

Таким образом, сделаем вывод о том, что независимо от количества хозяйственных операций все они могут быть отнесены в один из четырех типов изменения в балансе. При этом следует еще раз отметить, что при всех случаях равенство баланса, т.е. общая сумма (валюта) сохраняется.

Таблица 7

(в тыс. сум)

Актив		**Пассив**	
Состав средств	**Сумма**	**Источники средств**	**Сумма**
Основные средства	10000	Уставный капитал	13800
Производственные запасы	7100	Резервный капитал	150
Касса	220	Нераспределенная прибыль	3050
Расчетный счет (-600)	2700	Задолжность поставщикам (-600)	1800
Дебиторы	280	Задолженность бюджету	1200
		Задолженность по оплате труда	300

РЕЗЮМЕ

В целях управления хозяйственной деятельностью предприятия необходимо располагать необходимой информацией о составе, размере, размещении хозяйственных средств, а также источниках их образования. Эти сведения можно получить посредством баланса, где они обычно представляются в обобщенном, сгруппированном виде на конец отчетного периода.

Бухгалтерский баланс составляется на основе итоговых квартальных данных по состоянию на первое число следующего за отчетным периодом.

Таким образом, бухгалтерский баланс является способом группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств предприятия или организации, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном измерении на определенную дату.

Глоссарий

Баланс – двусторонняя таблица, где размещаются хозяйственные средства предприятия и источники их образования на определенную дату.

Актив – левая часть баланса, где размещаются имущества (активы) предприятия на определенную дату.

Пассив – правая часть баланса, где размещаются источники образования имуществ (активов) предприятия на определенную дату.

Статьи баланса – это строки баланса, где отражается состояние конкретных объектов бухгалтерского учета.

Равенство в балансе – соответствие итогов актива и пассива.

Вступительный баланс – это начальный баланс на момент образования нового предприятия.

Периодический баланс – представляет собой баланс, составленный за каждый квартал (месяц).

Годовой баланс - часть финансовой отчетности предприятия, составленная по итогам работы за год.

Сводный баланс – это объединение отдельных балансов в целом по министерству, концерну или корпорации.

Консолидированный баланс – это объединение балансов независимых в юридическом отношении предприятий, но имеющих между собой экономически взаимосвязанные отношения.

Баланс брутто – неочищенный, грубый, представляет собой наличие в нем некоторых регулирующих статей.

Баланс нетто – «чистый», который появляется после исключения из баланса брутто регулирующих статей.

ГЛАВА 3

СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

3.1. Счета бухгалтерского учета

Эффективное управление хозяйственной деятельностью не может быть достигнуто лишь наличием сведений об имуществе и их источниках, отраженных в балансе. Дело в том, что баланс показывает состояние средств и их источников на определенную дату, т.е. баланс обычно составляется один раз в квартал или год. Между тем, в течение месяца, квартала, года на предприятии совершаются многочисленные хозяйственные операции, которые вносят изменения в балансе.

Для этой цели используют **счета** бухгалтерского учета, где группируются экономически однородные объекты учета. Сведения, получаемые из счетов, используются для текущего контроля движения средств, их источников, а также для контроля за их изменениями в процессе хозяйственной деятельности.

Следовательно, счета бухгалтерского учета представляют собой способ группировки, текущего контроля и отражения в денежной оценке изменения хозяйственных средств, и их источников и хозяйственных процессов.

Учет каждого вида средств и совершаемых хозяйственных процессов ведется на отдельном счете. Например, учет движения наличных средств ведется на счете «Касса», а денежные средства предприятия находящиеся в банке, - на счете «Расчетный счет». Состояние расчетов с поставщиками отражаются на счете «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», состояние расчетов с рабочими и служащими отражается на счете «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.

Под влиянием хозяйственных операций объекты бухгалтерского учета увеличиваются или уменьшаются. Каждое изме-

нение отражается на отдельном счете, в определенной стороне счета. Счета бухгалтерского учета графически представляют «Т» - образную форму, где на верхней части таблицы пишется наименование счета.

Левая сторона счета «Т» получила название *«дебет»*, что в переводе от латинского означает – должен, а правая сторона имеет название *«кредит»*, что в переводе от латинского означает – верит. Эти две стороны счета предназначены для отражения изменения объекта в части его увеличения или уменьшения.

Поскольку счета бухгалтерского учета отражают наличие средств и их движение, в них, прежде всего, записывается первоначальное состояние объекта, а затем его изменение. Увеличение отражается в одной, а уменьшение – в противоположенной стороне счета. Состояние объекта, показываемое на начало отчетного периода, называется начальным остатком, или *начальное сальдо*. Движение средств связано с изменением начального остатка. Поэтому после отражения всех изменений объекта учета на счете можно определить на любую дату его состояние, или остаток на конец отчетного периода, - *конечное сальдо*. Отражение на счетах всех изменений объекта учета как в сторону увеличения, так и уменьшения называется *оборотом*. Итоговые суммы оборотов, записанные в счетах в левой части, называются *дебетовым* оборотом, а в правой части счета – *кредитовым*.

В бухгалтерском учете различают соответственно счета хозяйственных средств, источников образования хозяйственных средств и счета хозяйственных процессов. В зависимости от того, что учитывается на счетах – хозяйственные средства или их источники, они подразделяются на счета активные и пассивные. Счета, отражающие хозяйственные средства, которые в балансе показываются в левой части – активе, называются *активными*. К активным счетам относятся, например, «Основные средства», «Материалы», «Товары», «Касса», «Расчетный счет» и др.

Пассивные счета отражают источники образования хозяйственных средств, которые в балансе показываются в правой части баланса – пассиве. Поэтому эти счета называются пассивными. К пассивным счетам, например, относятся «Уставный капитал», «Нераспределенная прибыль», «Расчеты с бюджетом по налогам» и т.д.

Начальный остаток у активных счетов показывается в дебете счета – *дебетовое сальдо,* а у счетов пассивных – в кредите счета – *кредитовое сальдо.* Увеличение размера объекта учета активных счетов отражается в дебете счета, а пассивных счетов – в кредите. И наоборот, уменьшение их в активных счетах отражается в кредите, а в счетах пассивных – в дебете.

Условно на счетах бухгалтерского учета указанные изменения можно представить в следующем виде:

Активный счет	
Дт	Кт
Сальдо на начало (Сн) Увеличение (+)	Уменьшение (-)
Дебетовый оборот Конечное сальдо (Ск)	Кредитовый оборот

Пассивный счет	
Дт	Кт
Уменьшение (-)	Сальдо на начало Увеличение (+)
Дебетовый оборот	Кредитовый оборот Конечное сальдо (Ск)

Для определения конечного дебетового сальдо активных счетов необходимо к дебетовому сальдо на начало периода прибавить обороты по дебету и вычесть обороты по кредиту счета:

$$\mathbf{Ск = Сн + Обд - Обк.}$$

Конечный остаток (кредитовое сальдо пассивных счетов) равен сумме кредитового сальдо на начало периода и обороты по кредиту счета за вычетом оборота по дебету счета:

$$\mathbf{Ск = Сн + Обк - Обд.}$$

3.2. Двойная запись

Совершаемые хозяйственные процессы предусматривают определенное движение хозяйственных средств или изменение источников их образования. При этом каждая хозяйственная операция учитывается минимум на двух экономически взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Отражение каждой хозяйственной операции в равной сумме в дебете одного и кредите другого счета называется *двойной записью.*

Двойная запись хозяйственной операции на счетах имеет исключительно важное значение. Она позволяет установить экономическую взаимосвязь объектов бухгалтерского учета, осуществить контроль за хозяйственно-финансовой деятельностью предприятия. Двойная запись необходима для отражения изменений средств и их источников в балансе под влиянием хозяйственных операций при соблюдении равенства записей по дебету и кредиту счетов.

Учет хозяйственных операций на счетах определяется особенностями построения активных и пассивных счетов. Так, под влиянием хозяйственной операции могут взаимодействовать или только активные счета, или только пассивные, или и активные и пассивные счета. В каждом конкретном случае взаимосвязь эта проявляется в корреспонденции счетов, когда один из них дебетуется, другой кредитуется, т.е. когда операции отражаются в дебете одного и кредите другого счетов.

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом *двойной записи* рассмотрим на следующих примерах:

П р и м е р 1. **Отражение хозяйственной операции на двух активных счетах.** Со склада предприятия отпущено на производство сырье и материалы на 65000 сумов. В этом случае произошло уменьшение сырья и материалов и увеличение на ту же сумму расходов по производству. Оба эти счета являются активными. Поэтому 65000 сумов записываются в дебете счета «Основное производство» и кредите счета «Сырье и материалы».

«Сырье и материалы»	
Дт	Кт
	(-) 65000 уменьшение сырья и материалов на складе

«Основное производство»	
Дт	Кт
(+) 65000 увеличение сырья и материалов в производстве	

П р и м е р 2. **Отражение хозяйственной операции на двух пассивных счетах.** На основе решения годового собрания акционеров за счет прибыли образован резервный капитал на 125000 сумов.

По данной операции увеличивается резервный капитал и уменьшится прибыль предприятия. Поэтому данную операцию следует отражать по дебету счета «Нераспределенная прибыль» и по кредиту «Резервный капитал».

«Нераспределенная прибыль»	
Дт	Кт
(-125000) уменьшение прибыли	

«Резервный капитал»	
Кт	Дт
	(+125000) увеличение резервного капитала

П р и м е р 3. **Отражение хозяйственной операции на активном и пассивном счетах.** На склад предприятия поступили сырье и материалы от поставщиков без предварительной оплаты на 150000 сумов. Согласно данной операции увеличиваются остатки сырья и материалов на складе предприятия, и увеличиться задолженность предприятия поставщикам, поэтому 150000 сумов следует отражать по дебету счета «Сырье и материалы» и по кредиту «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	
Д	К
	(+) 150000 увеличение задолженности поставщикам

«Сырье и материалы»	
Д	К
(+) 150000 увеличение сырья и материалов	

П р и м е р 4. **Отражение хозяйственной операции на активном и пассивном счетах.** С расчетного счета перечислено в погашение задолженности поставщикам 140000 сумов. Под влиянием данной операции уменьшается остаток денежных средств в банке и уменьшается задолженность поставщикам. Поэтому 140000 сумов следует отразить по дебету счета «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и по кредиту счета «Расчетный счет» на 140000 сумов.

«Расчетный счет»	
Д	К
	(-) 140000 уменьшение остатка средств на расчетном счете банка

«Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»	
Д	К
(-) 140000 уменьшение задолженности перед поставщиками	

Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета с указанием дебетуемых и кредитуемых счетов, а также суммы по ним называется *бухгалтерской записью.* Взаимосвязь счетов бухгалтерского учета, на которых отражается определенная хозяйственная операция, называется *корреспонденцией счетов.*

Хозяйственные операции учитываются на двух или более корреспондирующих между собой счетов. Поэтому различают *простые* и *сложные* бухгалтерские записи. Простыми называются те из них, когда дебетуется один и кредитуется другой счет. Сложные бухгалтерские записи имеют место в том случае, когда дебетуются два или несколько счетов, а кредитуются один или дебетуется один, а кредитуется два или несколько счетов.

П р и м е р. Со склада предприятия отпущены сырье и материалы на 98000 сумов, в том числе основному производству на 75000 сумов и вспомогательному производству на 23000 сумов. Данная хозяйственная операция записывается по дебету счета «Основное производство» - на 75000 сумов, также по дебету счета «Вспомогательное производство» - на 23000 сумов и по кредиту счета «Сырье и материалы» - на 98000 сумов.

Из сказанного выше следует вывод о том, что метод двойной записи имеет большое контрольное значение, ибо одна и та же хозяйственная операция на одну и ту же сумму отражается на счетах

дважды – т.е. по дебету одного счета и по кредиту другого счета. В результате этого достигается, как уже говорилось выше, равенство баланса, так как в случае расхождения в итоговых суммах оборота по дебету и кредиту выявляется допущенная ошибка.

3.3. Классификация счетов бухгалтерского учета

В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) №21 используемые в настоящее время счета бухгалтерского учета классифицируются по следующим признакам (рис. 1):

Согласно данным рисунка, счета бухгалтерского учета, прежде всего, делятся на *постоянные* и *транзитные* (временные) счета.

Постоянными называются такие счета, которые имеют в конце отчетного периода остаток (сальдо) и предусмотрены для учета активов, обязательств и собственного капитала. Эти счета показаны в балансе и поэтому их еще называют балансовыми счетами.

Транзитными или временными называются счета, по которым остаток (сальдо) не имеется, ибо, они в течение отчетного периода учитывают доходы и расходы, в конце отчетного периода закрываются.

Постоянные счета по отношению размещения их в балансе получили название: активные, пассивные, контрактивные и контрпассивные.



Рис.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

Активные счета предназначены для отражения в учете активов предприятия. На этих счетах могут быть только дебетовые сальдо. Как уже было отмечено в предыдущих лекциях, записи по дебету активного счета означают увеличение активов, а по кредиту их уменьшение.

Пассивные счета предназначены для отражения в учете источников образования активов как: собственный капитал и обязательства.

Контрарные счета используются для уточнения оценки хозяйственных средств и источников их образования. Необходимость применения контрарных счетов связана с отражением в текущем учете хозяйственных средств или их источников в постоянной неизменной оценке. В то же время фактическая себестоимость объектов учета отклоняется от принятой оценки, либо фактическая сумма наличия источников образования хозяйственных средств отличается от учетной. Контрарные счета корректируют оценку основных (активных и пассивных) счетов. Причем регулирование проявляется, как правило, в уменьшении той оценки средств, которая показывается на основном счете.

Счета контрарные, открываемые в развитии активных счетов, являются *контрактивными,* а открываемые в развитие пассивных счетов – *контрпассивными.* Например, согласно принятому в учете порядку основные средства показываются в течение всего срока их службы по неизменной *первоначальной стоимости.* Вместе с тем под влиянием износа их стоимость постоянно уменьшается. Поэтому фактическая стоимость каждого вида основных средств в определенный момент исчисляется как разность между первоначальной их стоимостью и начисленным износом. Следовательно, к основному счету «Основные средства» применяется контрактивный счет «Износ основных средств». К числу контрпассивного счета можно отнести счет «Собственные акции выкупленные», сальдо которого регулирует счет «Уставный капитал» для отражения в отчетности реальной величины уставного капитала.

По отношению размещения в балансе бывают *балансовые и забалансовые счета.*

К балансовым относятся счета по которым остатки вносятся в баланс. Все счета отражающие активы, обязательства и уставный капитал являются балансовыми.

Забалансовые счета. Различают забалансовые счета, остатки по которым не входят в итог баланса и показываются за балансом. Их применение вызвано необходимостью обеспечения учета и контроля за сохранностью ценностей, временно принятых предприятием, но принадлежащих другому предприятию. К ним относятся, например, «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде», «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и др.

В отличие от балансовых счетов, по забалансовым счетам принцип двойной записи не применяется.

С точки зрения *уровня обобщения* счета бухгалтерского учета подразделяются на *синтетические и аналитические*, основные характеристики их приведены в начале третьей лекции.

Рациональное управление деятельностью хозяйствующих субъектов требует наличия необходимой объективной информации, представляющей не только обобщенные показатели, но и сведения различной деятельности. В этой связи для получения общих сведений о состоянии средств и их источников, а также для получения информации различают степени детализации, в бухгалтерском учете используются *синтетические и аналитические счета.*

Счета бухгалтерского учета, предназначенные для получения обобщенных показателей экономически однородных групп хозяйственных средств и источников их образования и совершаемых процессов называются *синтетическими.* К ним относятся счета для учета «Основных средств», «Нематериальных активов», «Материалов», «Счета к получению от покупателей и заказчиков», «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и т.д.

Например, наряду с данными об общих суммах: основных средств, задолженности поставщикам, задолженности покупателей, задолженности работникам и т.п., необходимо иметь сведения об объектах основных средств, информацию о каждом поставщике и покупателе, сумму задолженности каждому работнику. При этом следует иметь ввиду, что данные о материальных

ценностях на счетах должны быть отражены не только в денежном выражении (в суммах), но и в количественном выражении, то есть в натуральном измерении.

Поэтому счета, которые предусмотрены для учета детального раскрытия синтетических счетов и отражения отдельных видов хозяйственных средств, источников их образования и совершения процессов, называют *аналитическими.* Аналитические счета применяются в развитии синтетических счетов. Характерным для аналитических счетов является применение натуральных и стоимостных показателей.

Таким образом, *учет, организованный с помощью аналитических счетов, называется аналитическим.* Аналитический учет детализирует синтетический и имеет исключительно важное значение для оперативного управления предприятием. Именно данные аналитического учета дают полную характеристику имеющихся средств предприятия, способствуют принятию правильных управленческих решений.

В ряде случаев, когда предприятие располагает большим количеством номенклатуры объектов учета и для этого потребуется ведение большого количества аналитических счетов, следует применить промежуточную дополнительную группу аналитических счетов, которые называются *субсчетами.* Они предназначены для группировки однородных показателей аналитических счетов в пределах одного синтетического счета. Таким образом, аналитические счета и субсчета позволяют детализировать и конкретизировать информацию, содержащуюся в синтетических счетах.

В бухгалтерском учете необходимым условием правильного ведения синтетического и аналитического учета является равенство их итогов. Итоговые данные аналитических счетов обязательно должны быть равны остатку по синтетическому счету, к которому они применяются.

Следовательно, синтетические и аналитические счета между собой тесно взаимосвязаны. Характерными особенностями взаимосвязи синтетических и аналитических счетов выражаются в следующем:

– для развития определенного синтетического счета и его детализации открываются аналитические счета;

- все аналитические счета должны соответствовать строению синтетического счета, т.е. если синтетический счет активный, то и открываемые счета должны быть активными или наоборот все аналитические счета, открываемые в разрезе пассивного синтетического счета также должны быть пассивными;
- сумма остатков и оборотов по всем аналитическим счетам должны быть равны остаткам и обороту соответствующего синтетического счета.

Взаимосвязь синтетического счета 0100 «Основные средства» с его субсчетами и аналитическими счетами приведены ниже (см. табл.8)

Таблица 8

Синтетический счет	Субсчет	Аналитические счета
0100 «Основные средства»	0120 «Здания и сооружения»	Здание администрации, здание цеха, водозаборная башня и т.д.
	0130 «Машины и оборудование»	Токарный станок, сверлильный станок, оборудование для упаковок и т.д.
	0140 «Мебель и офисные принадлежности»	Кабинетный гарнитур, железный сейф и др.
	0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»	Компьютер №1 Компьютер №2 Компьютер №3

Следует отметить, на практике не по всем счетам ведутся аналитические счета. Например, по счетам 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютный счет внутри страны» и др., обычно аналитические счета не ведутся.

Единообразное отражение однородных хозяйственных операций каждым предприятием достигается применением единого плана счетов бухгалтерского учета. *План счетов* – это научно обоснованный перечень счетов бухгалтерского учета. Его роль,

прежде всего, состоит в том, что он определяет методологию учета и отчетности для всех предприятий и организаций.

План счетов предусматривает их группировку на основании классификации счетов по экономическому содержанию, позволяющей отразить в учете все хозяйственные средства, источники их образования и хозяйственные процессы. В нем приводятся наименование и номер счетов, а также наименование и номер субсчетов, применяемых к некоторым синтетическим счетам и позволяющих по определенному однородному признаку сгруппировать данные аналитических счетов в пределах одного синтетического счета.

В настоящее время (с 1 января 2010 г.) все хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности ведут бухгалтерский учет по Новому плану счетов, внедрение которого позволяет максимально приблизить методику ведения бухгалтерского учета на предприятиях республики к Международным стандартам и внедрить НСБУ.

Новый план счетов утвержден приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 9 сентября 2002 г. как НСБУ №21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по их применению».

Действующий план счетов состоит из 5 частей и 9 разделов, из которых 1-8 разделы объединены в счета в соответствии со схемой баланса, а 9-й раздел в соответствии со схемой отчета о финансовых результатах.

Особенностями Нового плана счетов является то, что предприятиям рекоменцуется составлять собственный рабочий план счетов бухгалтерского учета хозяйственной деятельности, который позволяет вести учет активов предприятия и источников их образования. Рабочий план счетов может иметь большее или меньшее количество счетов, но при этом выбранная группировка счетов должна обеспечить учет всех хозяйственных операций с видом деятельности предприятия. Логическая нумерация, состоящая из 4-х разрядов обеспечит освоение и компьютеризацию бухгалтерского учета.

№ части и раздела	Наименование раздела
1	2
1 0100-0999 **2** 1000-2999 3000-3999 4000-4999 5000-5999 **3** 6000-6999 7000-7999	**Долгосрочные активы** Основные средства, нематериальные активы и др. долгосрочные активы **Текущие активы** Товарно-материальные запасы Расходы будущего периода и отсроченные расходы – текущая часть Денежные средства и прочие текущие активы **Обязательства** Текущие обязательства Долгосрочные обязательства
1	2
4 8000-8999 **5** 9000-9999	Собственный капитал Капитал, прибыль и резервы **Формирование и использование финансовых результатов** Доходы и расходы

РЕЗЮМЕ

Бухгалтерский баланс является способом группировки и отражения состава и размещения хозяйственных средств, а также источников образования и целевого назначения средств в денежном выражении на определенную дату.

Бухгалтерский баланс составляется на основе итоговых квартальных данных по состоянию на первое число следующего за отчетным периодом.

Актив и пассив баланса состоит из целого ряда статей, итоги по которым в связи с применением в учете способа двойной записи должны быть равны, что является обязательным условием правильности составления баланса. На основе анализа бухгалтеркого баланса осуществляется руководство

финансово-хозяйственной деятельностью предприятия. По данным баланса определяются финансовое положение предприятия, его платежеспособность, обеспеченность собственными оборотными средствами, их использование и размещение, наличие ссуд банка, скорость оборота средств и т.д.

Глоссарий

Счета бухгалтерского учета – способ группировки текущих операций по отдельным объектам бухгалтерского учета.

Дебет – левая сторона счета.

Кредит – правая сторона счета.

Активные счета – отражающие состояние хозяйственных средств (активов) за отчетный период.

Пассивные счета – отражающие состояние источников хозяйственных средств (активов) за отчетный период.

Сальдо – начальное и конечное, показывает остаток на активных и пассивных счетах.

Двойная запись – это отражение хозяйственных операций одновременно на двух счетах бухгалтерского учета на одну и ту же сумму.

Корреспонденция счетов – взаимосвязь счетов бухгалтерского учета, на которых отражается хозяйственная операция.

Балансовые счета – отражающие активы, обязательства и Уставный капитал.

Забалансовые счета – это счета, показатели которых отражаются за балансом.

ГЛАВА 4

Концептуальные основы организации бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов

4.1. Учетная политика и организация бухгалтерского учета

В законе Республики Узбекистан законодательно закреплена обязанность руководителя обеспечить «систему внутреннего учета и отчетности на предприятии». В этой связи в рамках государственной программы перехода Узбекистана на международную практику учета в числе ряда национальных стандартов бухгалтерского учета был введен в действие НСБУ №1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

В условиях рыночной экономики каждое предприятие (кроме государственных), выступая на рынке как самостоятельная хозяйственная единица вправе вести свою деятельность по всему усмотрению, т.е. иметь свою политику как в области управления предприятием, так и в области бухгалтерского учета. Дело в том, что действующие национальные стандарты предполагают ведение учета по отдельным объектам учета различные варианты (методы) отражения в бухгалтерском учете одних и тех же операций (оценок).

Поэтому НСБУ №1 дает возможность предприятиям разработку и реализацию учетной политики связывать с практическим осуществлением бухгалтерского учета или методом его ведения.

Метод ведения бухгалтерского учета представляет собой совокупность приемов:

– первичного наблюдения (документация и инвентаризация);

– стоимостное изменение (оценка и калькуляция);

– текущая группировка (счета и двойная запись);
– итоговое обобщение (баланс и отчетность).

В действительности в деятельности каждого предприятия каждый из перечисленных методов (приемов) может применяться по-разному. Например, оценка товарно-материальных запасов может производиться либо по средней их себестоимости, либо по себестоимости первых покупок, либо другими способами; износ основных средств может быть рассчитан либо по средним нормативам амортизации или по ускоренным способам; для ведения учета используются различные счета и субсчета и т.д.

Следовательно, из числа допущенных стандартами способов ведения бухгалтерского учета на предприятии можно использовать те методы, которые не противоречат законодательству страны и наилучшим образом обеспечивают учетный процесс, а также формирование полной и достоверной картины имущественного и финансового положения предприятия. Естественно, при этом выбранный вариант учета должен соответствовать требованиям национального стандарта.

В целом учетная политика предприятия – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, которые наиболее полно отвечают специфическим условиям ведения хозяйственной деятельности. Иначе, хотя выбранный вариант учета является реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, в то же время будет отличаться на разных предприятиях.

Именно поэтому, представленная возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, состава и порядка ведения счетов, особенности их использования – все это в целом составляет **степень свободы** предприятия по формированию учетной политики.

Учетная политика хозяйствующего субъекта формируется руководителем предприятия для того, чтобы финансовые показатели деятельности субъекта, представляемые в финансовой отчетности за разные годы были сопоставимы.

Учетная политика, которую предполагается вести на календарный год, должна быть предварительно рассмотрена и одобрена соответствующим органом управления (решением уч-

редителей или советом директоров), затем оформлена приказом руководителя. Для вновь создаваемых предприятий выбранная ими политика должна быть оформлена приказом руководителя не позднее чем через 90 дней со дня регистрации в органах власти.

Выбранный вариант учетной политики ведется в течение года без изменений. Всякие изменения в учетную политику могут быть внесены только с начала нового отчетного года.

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» (статья 7), организация бухгалтерского учета и отчетности возложена непосредственно на руководителя предприятия. В частности, руководитель предприятия должен обеспечить:

- разработку систему внутреннего учета и отчетности;
- определение порядка контроля за хозяйственными операциями;
- полноту и точность бухгалтерского учета;
- единство учетной документации;
- подготовку финансовой отчетности для представления внешним пользователям;
- своеобразное ведение расчетов и их представление;
- определение лиц, имеющих право подписи;
- определение состава комиссии и сроков проведения инвентаризации активов предприятия, контроль за своевременностью их проведения.

Согласно закону (статья 7) организацию бухгалтерского учета на предприятии можно вести по одной из приведенных ниже форм, путем:

1. Организации специальной бухгалтерии во главе главного бухгалтера;
2. Приглашения бухгалтера на контрактной основе;
3. Передачи права ведения бухгалтерского учета специальной бухгалтерской (аудиторской) фирме на контрактной основе, либо передачи документации для обработки в центральную бухгалтерию своего объединения;
4. Самостоятельного ведения бухгалтерского учета самим руководителем предприятия.

Организация бухгалтерского учета по первой форме производится, прежде всего, на крупных предприятиях с большим объемом работы и численностью работников (завод, фабрика, компания, коллективное хозяйство, общественные организации и др.). При этой форме бухгалтерский учет ведется в отдельном подразделении предприятия – *бухгалтерии.*

Бухгалтерия свою работу ведет согласно «Положения о бухгалтерии предприятия», утвержденного руководством предприятия. В положении предусматриваются цели и задачи бухгалтерии, структурное построение, права, функциональные обязанности, ответственность работников каждого отдела бухгалтерии.

Руководство бухгалтерией осуществляет главный бухгалтер.

Главный бухгалтер назначается руководством предприятия для руководства учетной работой.

Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера определены Положением. Главный бухгалтер является вторым лицом предприятия, после руководителя, имеющего право подписи в документах. Он наряду с руководителем предприятия несет ответственность перед законодательством и за допущенные недостатки и нарушения несет административную, финансовую и уголовную ответственность.

Структурное построение и иерархическое подчинение работников бухгалтерии приведен на рис. 1.

Вторая форма организации бухгалтерского учета относится к малым предприятиям бизнеса (фермеры, частные предприятия и др.). Здесь ввиду малого объема работы, ограниченного числа работников специальная бухгалтерия не создается. Но для ведения бухгалтерского учета приглашается на работу лицо (бухгалтер) на договорных основах. Согласно договора лицо принимается на работу как основной работник либо как совместитель. При этом бухгалтер в соответствии с законодательством пользуется правом главного бухгалтера, на него возлагаются обязательства и ответственность, вытекающие из его трудовой деятельности.

Организация бухгалтерского учета по *третьей форме* касается микрофирм и малых предприятий, где также не созда-

ются специальные бухгалтерские группы. Эти организации ведение бухгалтерского учета на договорных основах могут поручить специализированным бухгалтерским (аудиторским) фирмам или централизованной бухгалтерии объединения или управления, в состав которого входят малые предприятия и микрофирмы.

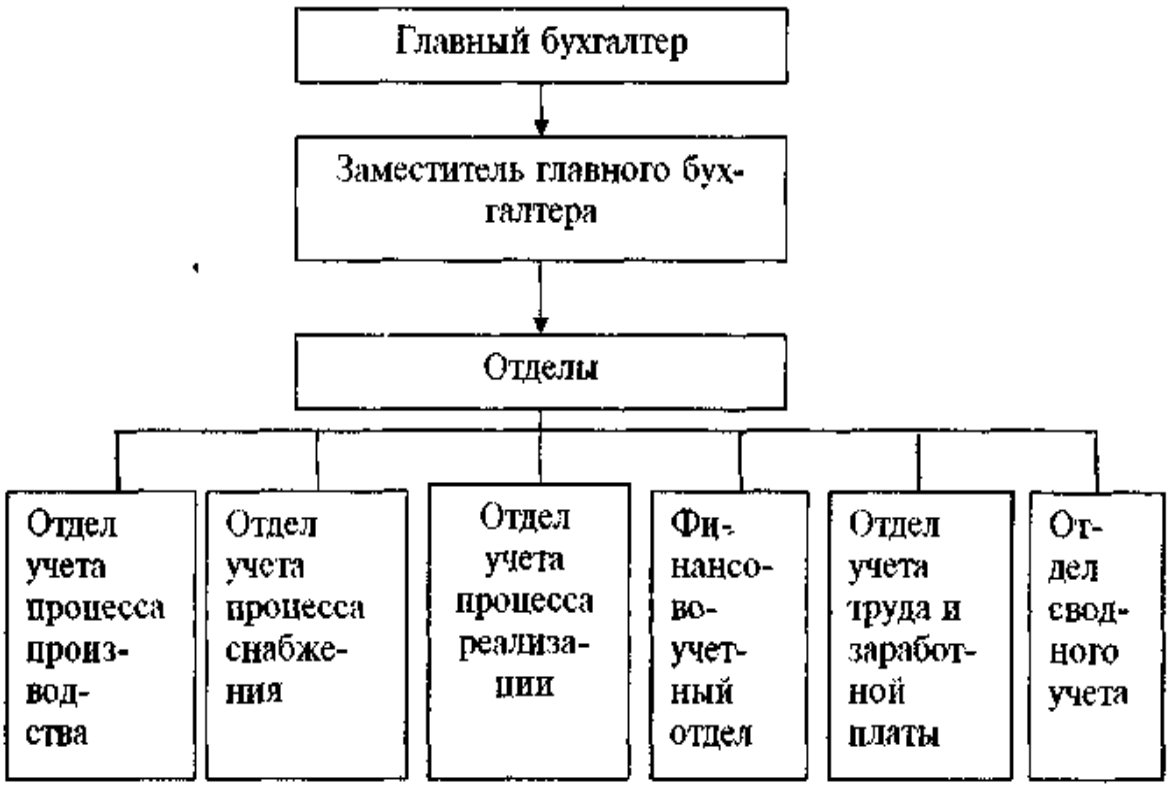

Рис. 1. Структурное построение бухгалтерии предприятия

В этих условиях ответственность за состояние и реальность данных бухгалтерского учета несут обе стороны.

Четвертая форма бухгалтерского учета касается частных предпринимателей, которые свои расчеты ведут самостоятельно. При таких формах ведения хозяйственного субъекта в документах подписывается руководитель и как главный бухгалтер и за состояние учета и отчетности перед Законом несет индивидуальную ответственность.

4.2. Документация и организация документооборота

Для бухгалтерского учета обязательным является обоснование его записей документами. Документ – это письменное юридическое доказательство, дающее право на совершение хозяйственной операции или подтверждающее факт ее исполнения.

Особо велико значение документов для предварительного и последующего контроля за законностью хозяйственных операций, а также для более эффективного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия. Документы являются письменным доказательством при рассмотрении исков и претензий в народных судах и арбитражах. Важную роль играют документы в контроле за сохранностью частной и коллективной собственности, не говоря о государственной. Прием и отпуск товарно-материальных ценностей и денежных средств, производимых на основании правильно оформленных документов, предотвращает возможность злоупотреблений.

В бухгалтерском учете применяется множество разнообразных документов. Их можно классифицировать по следующим признакам (рис.2).

По *назначению* документы делятся на распорядительные, исполнительные, комбинированные и бухгалтерского учета (бухгалтерского оформления).

Распорядительные документы содержат указания или право на совершение хозяйственных операций. Это могут быть приказы, требования на отпуск сырья и материалов, чеки на получение наличных денег с расчетного счета в банке, доверенности и др. Эти документы, в основном, имеют значение для предварительного контроля за правильностью совершения хозяйственных операций и установления лиц, ответственных за выдачу и выполнение данного распоряжения.

Исполнительные документы отражают факт совершения хозяйственных операций и поэтому являются основанием для отражения ее в бухгалтерском учете. К ним относятся платежные требования, накладные, акты и др.



Рис. 2. Классификация документов, используемых в бухгалтерском учете

Документы бухгалтерского учета (бухгалтерского оформления) создаются учетными работниками в целях подготовки операции, предусмотренной в распорядительных и исполнительных документах и дальнейшего отражения в бухгалтерском учете. К ним относятся различные расчеты, ведомости, а также бухгалтерские проводки, содержащие указание на каких счетах и в какой сумме записать совершенную хозяйственную операцию.

Многие документы содержат признаки указанных выше двух и даже трех типов документов, поэтому они называются *комбинированными.* Например, расходный кассовый ордер содержит указание кассиру выдать наличные деньги, подтверждает факт их получения и после проставления шифров синтетических и аналитических счетов приобретает признаки документов бухгалтерского оформления. Документы распорядительные, исполнительные и бухгалтерского оформления дополняют друг

друга, и в совокупности являются оправдательными документами бухгалтерского учета.

По способу составления документы бывают первичными и сводными. *Первичные документы* отражают факт совершения отдельных хозяйственных операций. Это товарно-транспортные накладные, приходные и расходные кассовые ордера, акты и др. *Сводные документы* представляют обобщение первичных документов. К ним относятся товарные отчеты, отчеты кассира, авансовые отчеты и др. Наличие таких документов позволяет уменьшить количество записей в бухгалтерском учете, поскольку они производятся по итогам сводных документов.

По способу отражения операций документы делятся на разовые и накопительные. *Разовые* документы служат для отражения, как правило, одной операции: приходные и расходные ордеры, денежные чеки, товарно-транспортные накладные и др. Накопительные документы фиксируют однородные хозяйственные операции, совершенные в течение определенного периода времени, например, дневной заборный лист, в котором отражают отпуск сырья и материалов за день из склада на производство.

По месту составления различают документы внутренние и внешние. *Внутренними* являются документы, составляемые и используемые только на данном предприятии. Внешние документы поступают от других предприятий, организаций и учреждений. К ним относятся товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, платежные требования, выписки банка с расчетного счета и др.

По методу составления документы могут быть составлены вручную и с помощью компьютера. При отсутствии компьютера или редко встречающихся документов, составляются вручную. Однако, при нынешних условиях оснащенности предприятия, большинство документов составляются на компьютере.

Одним из направлений рационализации учета является разработка комбинированных, сводных и накопительных документов. К средствам дальнейшего совершенствования документов относится их унификация и стандартизация.

Под унификацией документов понимается то, что все предприятия однородные операции составляют по одной и той

же типовой форме. Например, с 1 января 1998 года в Республике Узбекистан покупка и реализация товарно-материальных запасов оформляются по единой форме счета-фактуры. Аналогично этому все кассовые и банковские денежные операции оформляются типовыми унифицированными документами.

Стандартизация же документов представляет собой применение единого размера и формы для однородных документов. Приведенный выше документ «счет-фактура» и ряд других может быть примером стандартизированного документа.

Все документы, предусмотренные для оформления факта хозяйственной операции, должны отвечать следующим требованиям:

1. Документы должны содержать обязательные реквизиты, основными из которых являются:

* наименование документа;
* порядковый номер документа;
* дата составления документа;
* наименование участников сторон, адреса, телефоны, банковские реквизиты, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
* содержание хозяйственной операции;
* Ф.И.О. руководителя и главного бухгалтера;
* основание для совершения операции (например, номер и дата доверенности).

2. Документ должен быть подписан (руководителем, главным бухгалтером и лицами ответственными за совершение операций и оформления документа).

3. Документ должен быть заверен печатью предприятия.

4. Документ не должен быть составлен карандашом.

5. Все экземпляры должны быть одинаковыми.

Документы, составленные с нарушением установленных правил, считаются недействительными.

Современная компьютерная технология позволяет составлять документы с высоким качеством, со всеми реквизитами и повышает оперативность их обработки и хранения.

Сроки обработки документации и качество учета зависят от документооборота. **Документооборотом** называется движение документов от момента его составления до хранения в архиве. Порядок, сроки и пути прохождения документов фиксируются в графике. Документооборот должен быть построен по рациональной схеме, охватывающей наименьшее число промежуточных инстанций и минимальное количество времени нахождения на каждой из них.

В условиях компьютерной технологии организация документооборота приобретает исключительно важное значение, ибо новая технология позволяет значительно ускорить документооборот в любой момент и на любом рабочем месте, оснащенное компьютерной техникой можно разыскать нужный документ.

В целях предотвращения возможных злоупотреблений, таких как, повторного использования документов ряд из документов следует погасить. Это значит, что такие документы после их оформления погашаются штампом: «Получено», «Оплачено», «Погашено» и т.п.

Одним из требований к организации бухгалтерского учета является обязательная проверка документов поступающих в бухгалтерию. Такие проверки производятся по существу, по форме и правильности арифметических расчетов. После, так называемой, *таксировки* документы группируются в определенном порядке.

Проверка документов *по существу* преследует цель выяснения совершенных хозяйственных операций с точки зрения их соответствия действующему законодательству и нормативным документам. Например, при проверке расчетов по заработной плате проверяют, прежде всего, соответствие данных расчетов законодательным документом (должностной оклад, ставки и расценки за единицу работ и т.д.).

По форме документы проверяются с целью определения правильности составления их требованиям заполнения в них всех реквизитов, четкости текста и цифр, а также наличия в них подписей лиц.

Арифметическая проверка, а также таксировка документов производится с целью определения правильности расчетов, подсчета общих итогов и денежной оценки хозяйственных операций.

Далее документы следует группировать по однородным признакам, а итоги их заносить в накопительные ведомости.

Обработка документов завершается путем записи корреспонденции счетов, которые проставляются обычно в самих документах или оформляются отдельно на бланке проводок.

Все документы после завершения обработки собираются в отдельные папки, либо подшиваются и передаются на хранение в архив предприятия для обеспечения их сохранности.

В соответствии с законом РУз. «О бухгалтерском учете» и законодательству об архивном деле, первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы предприятий хранятся в течение определенных сроков в бухгалтерии предприятия, затем они либо уничтожаются, либо сдаются в государственный архив, соблюдая правила, предусмотренные в законодательстве об архивном деле.

Инвентаризация. Бухгалтерский учет призван постоянно, без исключения представлять точную информацию о составе и движении средств предприятия и их источников образования. Это значит, что данные документов непременно должны соответствовать данным фактического наличия. Между тем, в силу различных условий иногда могут появиться расхождения данных бухгалтерского учета с фактическими данными. Например, при хранении и реализации сыпучих товаров за счет естественной убыли (распыление, улетучивание, усушка, утряска и т.д.). В результате пересортицы и неправильного взвешивания, злоупотреблений и хищений, а также из-за допущенных ошибок в документах может происходить разница между показателями бухгалтерского учета и фактическими данными по месту хранения.

Поэтому периодически возникает необходимость проверки фактического состояния материальных ценностей и сопоставление с данными бухгалтерского учета на определенную дату. Такая процедура называется **инвентаризацией**.

Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) №19 «Организация и проведение инвентаризации», утвержденным МФ РУз. 19.10.1999 г. определены цели инвентаризации, правила ее проведения, порядок регулирования разниц и оформления результатов инвентаризации.

Таким образом, основные цели инвентаризации – это определение фактического наличия товарно-материальных ценностей, сравнение фактического их наличия с данными бухгалтерского учета, а также проверка правильности отражения в бухгалтерском учете обязательств (если это касается инвентаризации задолженностей у своих клиентов).

В соответствии с действующими нормативными документами в ряде случаев инвентаризация проводится в обязательном порядке:

- при смене материально-ответственных лиц;
- при переоценке основных средств и товарно-материальных запасов;
- при установлении фактов хищений и злоупотреблений, а также порче ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными ситуациями;
- при передачи имущества в аренду, выкупе, продаже, разгосударствлении и приватизации;
- при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта.

4.3. Регистры и формы бухгалтерского учета

Информация, содержащаяся в документах, после их проверки записывается по счетам синтетического и аналитического учета в регистры, которые представляют собой таблицы различной формы для записи в них признаков и показателей объектов бухгалтерского учета. Регистры используются для группировки однородных по своему экономическому содержанию операций, контроля за сохранностью документов и т.п.

Согласно записям в учетных регистрах можно осуществить контроль за хозяйственной деятельностью предприятия, регулированием производства, последующего анализа их результатов и подготовки необходимых рекомендаций для руководства с целью принятия управленческих решений.

На основе первичных документов в учетных регистрах записывают их номера и краткое содержание операции. В целях сохранения, первичные документы прикладываются к учетным регистрам.

Основным назначением учетных регистров является то, что по их данным на предприятии составляется финансовая отчетность. Поэтому достоверность финансовой отчетности подтверждается данными учетных регистров, которые должны соответствовать показателям первичных документов.

Учетные регистры классифицируются по различным признакам (рис. 3).

По характеру учетных записей учетные регистры могут быть хронологическими и систематическими.

Хронологические регистры предназначены для регистрации документов в календарной последовательности их составления или получения. Так, в хронологическом порядке в кассовой книге записывают приходные и расходные кассовые ордера, чем обеспечивается контроль за сохранностью и полнотой отражения.

Систематическими называют такие регистры, в которых однородные по экономическому содержанию хозяйственные операции группируются по счетам синтетического и аналитического учета. В качестве такого регистра можно назвать Главную книгу, в которой систематизируются обороты по всем синтетическим счетам с указанием корреспондирующих счетов.

По объему содержания учетные регистры делятся на *синтетические и аналитические.*

В *синтетических регистрах* хозяйственные операции отражаются в обобщенном виде и только в денежном выражении. Записи в таких регистрах производятся без пояснительного текста на основе предварительно группированных однородных до-

кументов. Примером синтетических регистров являются Главная книга и журналы – ордера по некоторым счетам (рис. 3).

Аналитическими являются такие регистры, которые конкретизируют показатели того или иного синтетического счета. В них содержатся сведения о содержании операции, дата ее совершения, ссылка на оправдательные документы. В регистрах аналитического учета товарно-материальных запасов, кроме того, указывают количество и цену. Аналитические регистры используются для контроля за наличием и движением каждого вида ценностей, состояния расчетов с каждым поставщиком, дебитором и кредитором.

По форме построения используются такие регистры как: односторонние, двусторонние и шахматные.

К *односторонним* регистрам, прежде всего, относятся карточки учета товарно-материальных запасов, расчетов и прочих операций. Форма их построения имеет следующий вид.

Дата	Номер операции	Содержание операции	Приход, сум	Расход, сум	Остаток, сум

Регистры *двусторонней* формы строятся таким образом, когда на одной стороне (слева) производят записи по приходу, а справа – по расходу средств. Это сделано с точки зрения удобства подсчета оборотов по приходу и расходу, т.к. часто могут быть случаи несоответствия итогов по приходу и расходу. Форма двустороннего регистра выглядит так:

Приход				Расход			
Дата	№ операции	Содержание записи	Сумма, сум	Дата	№ операции	Содержание записи	Сумма, сум



Рис. 3. Классификация учетных регистров

Шахматная форма регистра построена по принципу записей операций по дебету в горизонтальных рядах, а операций по кредиту в вертикальных колонках, которые представляют собой корреспонденцию счетов. Эта форма имеет следующий вид:

Дебет счетов	Кредит счетов						
	1000	2010	2810	2910	5110	6010	т.д.
1000						50000	
2010	40000						
2810		250000					
5110							
6010					50000		
и т.д.							

По внешнему виду учетные регистры представляют собой форму карточек, книг, машинограмм и т.д.

Карточки представляют собой специально разграфленные таблицы. В отличие от книг они не сброшюрованы. Кар-

точки изготавливают соответствующего формата, что позволяет их хранить в картотеке в определенной последовательности. Они используются, например, для пообъектного учета основных средств, аналитического учета сырья и материалов, товаров и др.

Книги представляют собой сброшюрованные учетные таблицы, специально разграфленные. Листы этих книг должны быть пронумерованы и переплетены. На последней странице книги главный (старший) бухгалтер заверяет своей подписью количество содержащихся в ней страниц. Применяют кассовые книги, книги по учету основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, Главные книги и др.

Отдельные (свободные) листы являются разновидностью карточек. Их размеры отличны от карточек. Хранятся они в специальных папках. Свободные листы используют для ведения накопительных ведомостей, журналов-ордеров, широко применяют при использовании вычислительных машин.

Машинограммы – это учетные регистры составляемые (распечатываемые) с помощью компьютера. В условиях автоматизации бухгалтерского учета, практически все учетные регистры составляются на компьютере.

Исправление ошибок в учетных регистрах. Регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах осуществляется в определенном порядке на основе предварительно обработанных документов. НСБУ предусматривают определенный порядок регистрации операций. Записи в учетных регистрах производятся вручную и с помощью компьютера.

Учетные регистры, как и документы должны вестись аккуратно, без помарок и подчисток. Записи в учетных регистрах должны быть обязательно проверены путем сопоставления данных синтетических и аналитических учетных регистров, так как их итоговые данные служат исходным материалом для составления отчетности. Обороты и остатки обязательно должны сверяться на 1-ое число каждого месяца независимо от их сверки в течение отчетного периода.

Применяется несколько способов проверки правильности сделанных записей. Например, сличают данные докумен-

тов с записями в учетных регистрах сплошным или выборочным порядком, сверяют итоги по корреспондирующим счетам и т.д. *Ошибки* должны быть исправлены до составления бухгалтерской отчетности. Существуют три способа исправления ошибок: корректурный, отрицательных чисел (красное сторно) и дополнительной записи.

Корректурный способ предполагает зачеркивание в документах или учетных регистрах неправильного текста или суммы и написание над зачеркнутыми правильного текста или суммы. Одновременно с зачеркиванием делается оговорка об исправлении, что подтверждается подписью работника, выявившего ошибку. Корректурный способ исправления ошибок применяют только в том случае, если ошибка обнаружена до составления бухгалтерского баланса и когда ее исправление не требует изменения указанной корреспонденции счетов.

Способ отрицательных чисел (красное сторно) заключается в том, что неправильная бухгалтерская запись аннулируется путем составления исправительной (сторнировочной) записи. Исправленная запись осуществляется красными чернилами или берется в рамку. При подсчете итогов сумма по ней вычитается.

Способом отрицательных чисел пользуются не только для исправления ошибок, но и при обычной записи, например, в случае необходимости уменьшения суммы по ранее составленной корреспонденции счетов, отражения торговой скидки и наценки по реализованным товарам.

Способ дополнительной бухгалтерской записи применяют для исправления ошибок в тех случаях, когда первоначальная запись была сделана в меньшей сумме, чем требовалось. Дополнительная запись делается в той же корреспонденции счетов, в какой была отражена предыдущая сумма.

Исправление ошибок в учетных регистрах может производиться после подсчета итогов или до него. В случае обнаружения ошибки до подсчета итогов ошибочная запись зачеркивается, а правильная приводится над зачеркнутой строкой. Если ошибка обнаружена после подсчета итога по учетному регистру, но до внесения его в Главную книгу, то при

журнально-ордерной форме учета исправление делается в свободных графах или строках, размещенных после данной строки. Если ошибка обнаружена в учетном регистре после составления Главной книги, то исправление не допускается. На ошибочные записи составляются специальные справки, записи по которым на счетах бухгалтерского учета получают отражение в следующем месяце или заносятся в Главную книгу текущего месяца обособленно.

Бухгалтерский учет ведется с применением различных учетных регистров, приемов и способов. Совокупность признаков построения учетных регистров, внешняя их форма, последовательность и техника записей в них, порядок сверки данных характеризуют определенную форму бухгалтерского учета. Под *формой бухгалтерского учета* принимается определенная система построения, порядок и способы записей в учетные регистры.

Основными признаками современных форм бухгалтерского учета являются ясность, простота, устранение дублирования в счетных записях с одновременным усилением контрольно-аналитических функций учета.

Хозяйствующие субъекты Республики Узбекистан в настоящее время применяют следующие формы бухгалтерского учета: упрощенная; мемориально-ордерная; журнально-ордерная; автоматизированная.

В целях создания благоприятных условий для ведения бухгалтерского учета и статистической отчетности в законе Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» разрешено субъектам малого и частного предпринимательства вести бухгалтерский учет по упрощённой форме (Статья 16).

В развитие закона «О бухгалтерском учете» Национальным стандартом бухгалтерского учета НСБУ №20 определены порядок ведения учета и составления отчетности в субъектах малого предпринимательства.

К числу субъектов малого предпринимательства согласно действующему законодательству независимо от форм собственности относятся предприятия с численностью работников (пост. КМ РУз. №439, от 11 октября 2003г.):

А. Микрофирмы

- в сфере производства до 20 человек;
- в сфере торговли до 5, в сфере услуг и других отраслей непроизводственной деятельности до 10 человек.

Б. Малые предприятия

- в сфере промышленности, по видам деятельности от 50 до 100 человек;
- в строительстве, сельском хозяйстве и других производственных отраслях до 50 человек;
- в науке, научном обслуживании, розничной торговли и других отраслях непроизводственной сферы от 25 до 50 человек.

Микрофирмы и малые предприятия для ведения бухгалтерского учета все хозяйственные операции согласно первичных документов отражают в специальной упрощенной форме, которая называется реестром хозяйственных операций по следующей форме:

	Дата	Название и номер документа	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
					Дебет	Кредит

Малые предприятия, в которых производственный процесс или сферы услуг имеют сложный характер, могут вести бухгалтерский учет в несколько иной форме (ведомственная форма). Для этих предприятий НСБУ №20 рекомендовано вначале данные первичных документов регистрировать в ведомости учета соответствующих объектов. Эти формы приведены в приложениях НСБУ №20, а именно:

-ведомости учета (В-1);

-ведомости учета денежных средств (В-2);

-ведомости чистого дохода (В-11).

Схемы упрощенной формы бухгалтерского учета приведены на рис. 4.



Рис. 4. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Мемориально-ордерная форма представляет собой систему отражения данных первичных документов в мемориальных ордерах по мере совершения операций после предварительной группировки данных документов в накопительных ведомостях. Схема мемориально-ордерной формы приведена ниже (рис. 5).

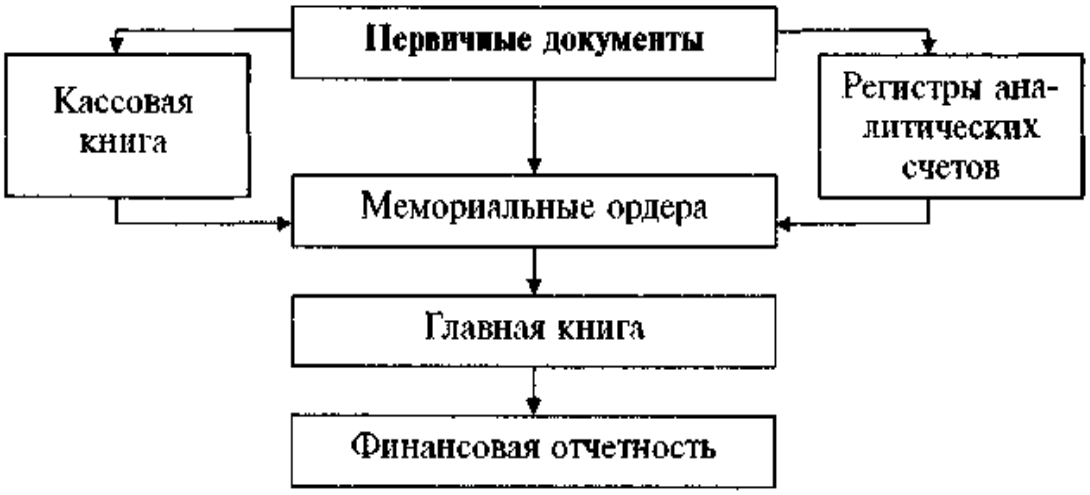

Рис. 5. Мемориально-ордерная форма

Журнально-ордерная форма учета. Использование данной формы учета повышает достоверность учетных данных, улучшает его качество при одновременном упрощении учетных работ. Система учетных записей при этой форме дисциплинирует счетных работников, требует четкого распределения обязанностей между ними. Все это способствует повышению оперативности учета, сокращению сроков составления бухгалтерской отчетности.

Основными учетными регистрами при журнально-ордерной форме учета являются журналы-ордера.

Для устранения дублирования записей журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку. Это означает, что на каждый синтетический счет или на несколько счетов в зависимости от количества записей открывается журнальный ордер, в котором записи ведутся только по кредиту данного счета или группы счетов с указанием корреспондирующих счетов по дебету. Дебетовые же обороты по данному счету отражаются в тех журналах-ордерах, где будут записаны данные, корреспондирующие с дебетом этого счета.

При журнально-ордерной форме, как правило, в единой системе записи или в одном учетном регистре совмещаются синтетический и аналитический учет. Такое совмещение, а также одновременное ведение хронологической и систематической записей позволяют резко сократить их количество и отказаться от использования карточек аналитического учета, и составления оборотных ведомостей по аналитическим счетам для сверки с данными синтетического учета. Такие журналы-ордера совмещены с ведомостями по дебету счетов, в которых отражаются дебетовые обороты данного счета в корреспонденции с кредитом других счетов. Дебетовые ведомости используются как вспомогательные учетные регистры для контроля за хозяйственными операциями.

Журналы-ордера открываются ежемесячно с указанием в них сальдо на начало месяца по каждому синтетическому счету, а в некоторых и нарастающих итогов с начала года. В конце месяца кредитовый оборот и суммы по дебету счетов, коррес-

пондирующих с кредитом счета каждого журнала-ордера, переносятся в Главную книгу.

Обороты по дебету синтетических счетов выявляются в Главной книге только после разноски в ней данных из всех журналов-ордеров, поскольку записи по дебету счетов отражены в корреспонденции с кредитом счетов разных журналов-ордеров. В Главной книге по каждому синтетическому счету определяется сальдо. На основании Главной книги составляется сальдовый баланс. Схема журнально-ордерной формы приведена на рис. 6.

Автоматизированная форма учета. Применение компьютерной технологии в бухгалтерском учете сегодня – это реальная действительность. Внедрение автоматизации обработки учетной информации позволяет автоматизировать процессы ввода в память компьютера, а также получения выходной информации. Исходная информация вводится в машину либо с периферийных устройств, находящихся в рабочих местах, либо фиксируются на бланках бухгалтерской документации.

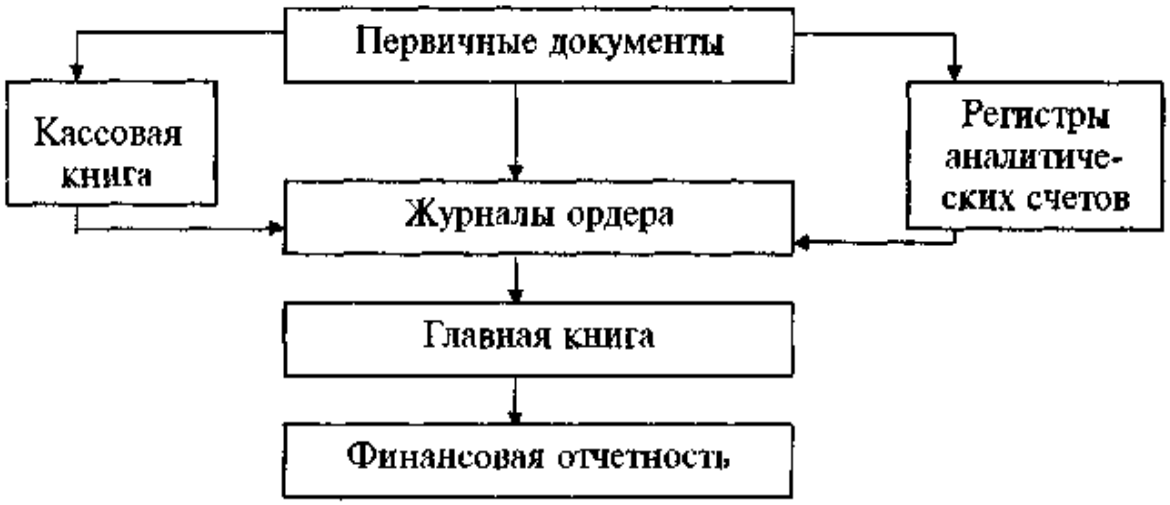

Рис.6. Журнально-ордерная форма

Введенная в машину нормативно-справочная информация обрабатывается совместно с текущими данными, обеспечивая

получение результатной информации для принятия управленческих решений. С помощью определенного классификатора хозяйственных операций, включающего код содержания операций и корреспондирующих счетов, введенная в память машины информация позволяет автоматически определять по каждому документу корреспонденцию счетов. Современные программные средства обеспечивают автоматическую запись, накапливание оборотов по дебету и кредиту синтетических и аналитических счетов и получение машинограмм. Схема автоматизированной формы учета приведена на рис. 7.

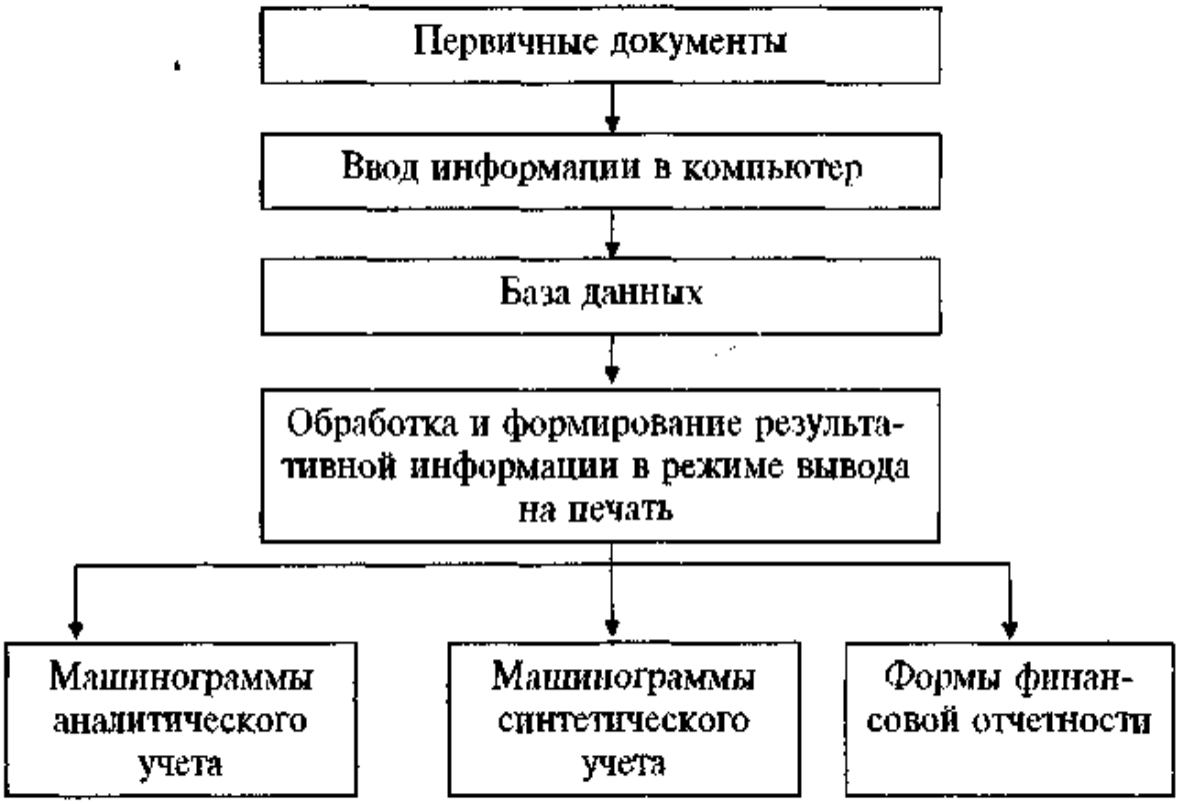

Рис. 7. Схема автоматизированной формы учета

В результате значительного сокращения ручного труда ввода и обработки информации автоматизированная форма учета позволяет при наименьшей численности работников учетного аппарата в сокращенные сроки получать необходимую информацию для руководства с целью принятия решений.

Следует отметить, что сбор, регистрация и обобщение информации при всех формах учета производится в определенной последовательности:

1. Определяется факт совершения хозяйственных операций с целью их сбора и обработки первичных документов.

2. Производится регистрация операций в учетных регистрах и составляются бухгалтерские проводки.

3. Производится открытие счетов бухгалтерского учета, где отражается сальдо на начало отчетного периода.

4. Производится разноска хозяйственных операций по счетам Главной книги и выполняется работа по подсчету оборотов и введение сальдо по счетам на конец отчетного периода.

5. Завершаются основные этапы ведения бухгалтерского учета подготовкой финансовой отчетности.

РЕЗЮМЕ

Учетная политика выражает специфические принципы, конвенции, правила и практические подходы, используемые хозяйствующими субъектами для подготовки и составления финансовой отчетности.

В условиях рыночной экономики каждое предприятие (кроме государственных), выступая на рынке как самостоятельная хозяйственная единица вправе вести свою деятельность по своему усмотрению, т.е. иметь свою политику как в области управления предприятием, так и в области бухгалтерского учета.

Документация является основой организации бухгалтерского учета. Документ – это письменное юридическое доказательство, дающее право на совершение хозяйственной операции или подтверждающее факт ее исполнения.

Информация, содержащаяся в документах, после их проверки записывается по счетам синтетического и аналитического учета в регистры, которые представляют собой таблицы различной формы. Основным назначением учетных регистров является то, что по их данным на предприятии составляется финансовая отчетность.

Инвентаризация – это определение фактического наличия ТМЦ, сравнение фактического их наличия с данными бухгалтерского учета.

Глоссарий

Учетная политика – система внутреннего учета и отчетности на предприятии.

Документ – это письменное доказательство совершенных операций.

Документооборот – движение документов от момента его составления до их передачи в архив для хранения.

Инвентаризация – проверка фактического наличия активов предприятия.

Формы бухгалтерского учета – определенная система построения, порядок и способы записей в учетные регистры.

Тесты для самопроверки

1. Какие виды бухгалтерского учета вы знаете?

а) Аналитический и оперативный;
б) Финансовый и статистический;
в) Финансовый и управленческий;
г) Управленческий и технический.

2. Финансовый учет – это:

а) Строго не регламентированный (нерегулируемый) учет;
б) Статистический учет;
в) Строго регламентируемый (регулируемый) учет;
г) Не обязательный учет.

3. В Республике Узбекистан финансовый учет регулируется:

а) Международными стандартами бухгалтерского учета;
б) Указами Президента;
в) Налоговым Кодексом;
г) Национальными Стандартами бухгалтерского учета.

4. Какие функции в управлении выполняет бухгалтерский учет:

а) Административные и неадминистративные функции;
б) Выдача информации и контрольные;
в) Потребление информации и их контроль;
г) Проверка и контроль руководителя предприятия.

5. На каком уровне управления ведется бухгалтерский учет:

а) На самом высоком уровне;
б) На самом низком уровне;
в) На любом уровне;
г) На среднем уровне.

6. Сведения о приходе и уходе отражаются:

а) В оперативно-техническом учете;

б) В статистическом учете;
в) В управленческом учете;
г) В финансовом учете.

7. Какой вид учета регламентирован в Республике Узбекистан:

а) Оперативно-технический учет;
б) Инженерный учет;
в) Управленческий учет;
г) Финансовый учет.

8. Кто определяет принципы бухгалтерского учета?

а) Руководитель;
б) Государство;
в) Наблюдательный совет;
г) Учредители.

9. Принципы учета – это:

а) Учет доходов и расходов, начиная с момента оплаты;
б) Учет доходов и расходов, начиная с момента их совершения;
в) Учет доходов и расходов на основе плана;
г) Учет доходов и расходов по желанию руководителя.

10. Какой принцип считается нарушенным, если нет равенсва актива и пассива баланса?

а) Принцип двойной записи;
б) Принцип начисления;
в) Принцип сопоставимости;
г) Принцип соответствия доходов и расходов.

11. Бухгалтерская отчетность представлена на 10 дней позже срока. Какой принцип учета нарушен?

а) Периодичности;
б) Сопоставимости;

в) Приоритетность содержания над формой;
г) Своевременность.

12. Бухгалтер оплату за аренду за последующий период отразил в составе расходов периода. Какой принцип учета нарушен?

а) Периодичности;
б) Сопоставимости;
в) Приоритетность содержания над формой;
г) Соответствия доходов и расходов.

13. Обеспечивающим объектом хозяйственной деятельности является:

а) Технологический процесс;
б) Хозяйственные операции;
в) Хозяйственные процессы;
г) Хозяйственные активы.

14. Что не входит в объект бухгалтерского учета:

а) Заработная плата;
б) Транспорт;
в) Технологические чертежи;
г) Капитал.

15. Что входит в объект бухгалтерского учета:

а) Собственный капитал;
б) Цены на рынке;
в) Технологические чертежи;
г) Отношения между людьми.

16. Полученный в банке кредит на 2 года относится к:

а) К собственному капиталу;
б) К текущему капиталу;
в) К краткосрочным обязательствам;
г) К долгосрочным обязательствам.

17. Резерв предстоящих расходов и платежей – это:

а) Инвестиция в капитал;
б) Элемент текущего актива;
в) Обязательства;
г) Элемент собственного капитала.

18. Что не входит в состав финансовой отчетности?

а) Баланс;
б) Отчет о финансовых результатах;
в) Отчет о труде;
г) Отчет о движении денежных потоков.

19. Кому из ниже перечисленных не представляется финансовая отчетность?

а) В налоговую инспекцию;
б) В прокуратуру;
в) В банк;
г) Органам статистики.

20. Баланс – это:

а) Равенство актива и обязательств;
б) Равенство актива и собственного капитала;
в) Равенство с одной стороны активов и с другой - собственного капитала и обязательств на определенную дату;
г) Равенство дебиторской и кредиторской задолженностей.

21. Такое не может быть:

а) Актив = Собственный капитал + Обязательства;
б) Актив = Собственный капитал – Обязательства;
в) Собственный капитал = Актив – Обязательства;
г) Обязательства = Разница между начисленными и уплаченными платежами.

22. Полученный аванс от покупателей относятся к:

а) Активам;
б) Собственному капиталу;
в) Обязательствам;
г) Ни к какому.

23. Когда Актив может быть равен сумме собственного капитала?

а) Никогда;
б) На дату образования предприятия;
в) В день банкротства предприятия;
г) В день слияния предприятия с другим.

24. 1 раздел актива баланса равен 1 разделу пассива баланса:

а) Всегда;
б) Никогда;
в) Иногда;
г) Возможно.

25. Баланс состоит из:

а) Статей, счетов и разделов;
б) Разделов и статей;
в) Разделов и счетов;
г) Разделов и подразделов.

26. В разделе I актива баланса отражаются:

а) Собственный капитал;
б) Кредиторская задолженность;
в) Хозяйственные средства;
г) Прибыль.

27. В разделе I пассива баланса отражаются:

а) Обязательства;
б) Текущие активы;

в) Долгосрочные активы;
г) Источники собственных средств.

28. Какие из ниже приведенных счетов не имеют конечного сальдо?

а) Счет кассы;
б) Счет производство;
в) Счета к оплате;
г) Себестоимость реализованной продукции (работ и услуг).

29. Кто впервые обосновал систему двойной записи?

а) Бобожонов;
б) Соколов;
в) Леонтьев;
г) Пачоли.

30. В дебете активного счета отражается:

а) Сальдо активов;
б) Сальдо и увеличение активов;
в) Увеличение активов;
г) Уменьшение активов.

31. В кредите пассивного счета отражается:

а) Сальдо;
б) Сальдо и увеличение пассива;
в) Сальдо и уменьшение пассива;
г) Сальдо на конец.

32. Двойная запись – это:

а) Отражение любой суммы в дебете одного счета;
б) Отражение любой суммы в дебете одного и в кредите другого счета;
в) Отражение любой суммы в кредите одного счета;
г) Отражение любой суммы в балансе и в отчете.

34. В каких счетах не производится двойная запись?

а) В аналитических счетах;
б) В синтетических счетах;
в) В транзитных счетах;
г) В забалансовых счетах.

35. Документ – это:

а) Письменное свидетельство о совершении какого-либо факта или дающее право на совершение факта в будущем;
б) Информация, представляемая внешним пользователям;
в) Письменное доказательство о действиях;
г) Письменное разрешение на действие подчиненного.

36. Кто несет ответственность за организацию правильного документооборота?

а) Главный бухгалтер;
б) Руководитель;
в) Заместитель руководителя;
г) Кассир.

37. К какой группе документов относится платежное требование?

а) К подтверждающим;
б) К распорядительным;
в) К отражающим в бухгалтерском учете расчетов;
г) К накопительным.

38. В течение года дважды поменялись МОЛ. Это не было связано с трудовым отпуском. Какой вид инвентаризации был проведен?

а) Плановая;
б) Вне плана;
в) Чрезвычайный;
г) Обязательный.

39. Какая из приведенных ниже форм не относятся к форме бухгалтерского учета?

а) Журнально-ордерная;
б) Мемориально-ордерная;
в) Книжно-журнальная;
г) Графическая.

40. Журналы-ордера ведутся:

а) По дебетовому признаку;
б) По кредитовому признаку;
в) По любому признаку;
г) Без признаков.

41. Кто определяет форму ведения бухгалтерского учета?

а) Государство;
б) Министерство финансов;
в) Налоговая инспекция;
г) Руководитель предприятия.

42. Частный предприниматель организует бухгалтерский учет путем:

а) Приема на работу бухгалтера;
б) Заключение договора с аудиторской фирмой;
в) Ведет сам;
г) Создания специального отдела бухгалтерии.

43. Главный бухгалтер подчиняется:

а) Руководителю предприятия;
б) Учредителю;
в) Акционерам;
г) Вышестоящей организации.

44. Малое предприятие для ведения бухгалтерского учета:

а) Организовывает бухгалтерию;
б) Создает учетный отдел;

в) Принимает бухгалтера на основе договора;
г) Нет нужды в бухгалтере.

45. В бухгалтерском учете формы учета определяют регистры или регистры определяют формы?

а) Регистры определяют формы учета;
б) Формы учета определяют регистры;
в) Не определяют друг друга;
г) Нет правильного ответа.

РАЗДЕЛ II

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТАХ

ГЛАВА 5

Учет долгосрочных активов

5.1. Учет основных средств

Задачи и основные принципы учета основных средств определены в НСБУ №5 «Основные средства», согласно которому основными средствами могут называться материальные активы предприятия, которые необходимы в целях их использования в процессе производства, выполнения работ или оказания услуг в течение длительного времени (более одного года).

Основными требованиями, предъявляемыми к учету основных средств являются определение момента признания их активами, определение их балансовой стоимости, и методов начисления амортизации, а также определение финансовых результатов от их выбытия.

В соответствии с национальными стандартами основными средствами признаются такие активы, которые: во-первых, в будущем приведут к получению определенной экономической выгоды; и, во-вторых, точно будут определены в стоимостном выражении.

Материальные активы, используемые на предприятии в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг, а также в целях осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного периода, называются основными средствами.

По своему составу основные средства учитываются по следующим группам классификации:

- здания, сооружения, передаточные устройства;
- машины и оборудование;
- мебель и офисное оборудование;
- компьютерное оборудование и вычислительная техника;
- транспортные средства;
- рабочий и продуктивный скот;
- многолетние насаждения;
- прочие основные средства.

Материальные ценности, признающиеся основными средствами, должны отвечать следующим требованиям:
а) они должны служить на предприятии более одного года;
б) их стоимость должна быть выше 50-ти кратного размера минимальной заработной платы за единицу (комплект).

Однако, согласно нормативным документам, руководитель предприятия имеет право установить на отчетный год меньший размер стоимости предметов для их учета в составе основных средств.

Между тем, независимо от срока службы и стоимости в состав основных средств не включаются:

- специальные инструменты;
- специальная и санитарная одежда, специальная обувь;
- постельные принадлежности;
- канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);
- кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;
- временные (не титульные сооружения), приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;
- сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;
- орудия лова (тросы, неводы, сети, снасти, и т.д.).

Основными средствами является также земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- активно способствовать повышению эффективности использования материальных активов;

- своевременно и правильно отражать наличие, поступление, перемещение и выбытие материальных ценностей;

- правильно и своевременно начислять износ основных средств;

- соблюдать единый принцип оценки основных средств;

- осуществлять контроль над рациональным использованием ресурсов по ремонту основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной, остаточной, восстановительной, текущей и ликвидационной стоимости.

Первоначальная стоимость - это стоимость затрат по строительству объекта или приобретению основных средств, включая уплаченные налоги, а также затраты по доставке и монтажу и другие расходы, связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению.

Остаточная стоимость – это первоначальная стоимость основных средств за вычетом суммы накопленной амортизации. Основные средства в процессе использования изнашиваются, ветшают, устаревают, отчего их первоначальная стоимость уменьшается.

Стоимость основных средств с течением времени может возрасти, например, в результате инфляции. Поэтому периодически возникает необходимость переоценки основных средств и определить их **восстановительную стоимость**. Оценка основных средств в современных ценах есть восстановительная стоимость. В Республике Узбекистан переоценка основных средств чаще производится решением правительства.

Текущая стоимость – это стоимость основных средств по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, достаточная для приобретения активов, или на которую актив может быть обменен.

Ликвидационная стоимость – предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации основных средств в конце ожидаемого срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является

инвентарный объект. Таковым считается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями.

Для учета наличия и движения основных средств в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие счета:

0110 «Земля»;

0111 «Благоустройство земли»;

0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»;

0120 «Здания, сооружения и придаточные 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».

Аналитический учет основных средств должен быть построен таким образом, чтобы на основе их можно было бы обобщить информацию о наличии и движении основных средств, принадлежащих предприятию в разрезе конкретных объектов. Для этого:

На счете 0110 «Земля» учитываются земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством;

На счете 0120 «Здания, сооружения и передаточные устройства» учитываются:

а) здания – производственные, административные, социально-бытовые и жилье;

б) сооружения – автомобильные дороги, мосты, водохранилища и т.д.;

в) передаточные устройства – линии электропередачи, трубопроводы, тепловые и газовые сети и др.;

На счете 0130 «Машины и оборудование» учитываются:

а) силовые машины и оборудование – котлы, паровые двигатели, турбины и др.;

б) рабочие машины и оборудование – станки, аппараты,

агрегаты, для механического или другого технологического воздействия на предметы труда;

в) измерительные и регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование;

г) прочие машины и оборудование – оборудование телефонных станций и другие машины;

На счете 0140 «Мебель и офисное оборудование» учитываются мебель и принадлежности производственного и административного назначения (столы, шкафы, кресла, сейфы и др.), а также офисное оборудование (телефаксы, аппараты, бумагорезательные и др.машины);

На счете 0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» учитываются (компьютеры, принтеры, сканеры, модемы, а также вычислительная техника);

На счете 0160 «Транспортные средства» учитывается подвижной состав железнодорожного, водного, автомобильного транспорта, а также магистральные трубопроводы;

На счете 0170 «Рабочий и продуктивный скот» учитывается скот, используемый в качестве рабочей силы, а также скот, приносящий продукцию;

На счете 0180 «Многолетние насаждения» учитываются озеленительные, декоративные, плодово-ягодные деревья и насаждения, живые изгороди и др.;

На счете 0190 «Прочие основные средства» учитываются основные средства, не перечисленные выше;

На счете 0199 «Законсервированные основные средства» учитываются основные средства, законсервированные в соответствии с нормативными документами.

Учет амортизации основных средств

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, и их сумма постепенно в соответствии с установленными нормами амортизации включается в себестоимость продукции (работ, услуг).

Согласно НСБУ №5 «Основные средства» возмещение стоимости основных средств, осуществляемых в виде аморти-

зационных отчислений, приравниваются к расходам по обычным видам деятельности. Тем самым признаётся, что амортизация представляет собой часть текущих издержек предприятия, формирующихся в результате постепенного износа основных средств в стоимостном выражении при одновременном аккумулировании средств на их воспроизводство по окончании срока службы.

Амортизация начисляется, обычно, с первого месяца принятия на баланс конкретного объекта. Начисление амортизационных отчислений не прекращается в течение всего срока полезного использования соответствующего объекта. Исключением из данного правила является перевод его на консервацию на срок более трех месяцев или в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

По выбывшим основным средствам начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем их выбытия.

Амортизации подлежат объекты основных средств, находящихся на праве собственности предприятия.

Начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств производятся независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Земельные участки не подлежат амортизации. Кроме того, по следующим основным средствам амортизация также не начисляется:

- продуктивному скоту;
- библиотечным фондам;
- музейным ценностям и др.

Амортизация рассчитывается на основании единых норм, установленных государством в процентах к первоначальной стоимости. Для этого все основные средства объединены в следующие группы с годовой нормой амортизации в следующих размерах:

1 группа. *Здания, сооружения и строения* – 5% .

2 группа. *Легковые автомобили, такси, автотракторная*

техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь, и принадлежности; компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных – 20%.

3 группа. *Подвижной состав автомобильного транспорта; грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы; машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно-прессовое оборудование; строительное оборудование; сельскохозяйственные машины и оборудование; мебель для офиса – 15%.*

4 группа. *Амортизируемыеые активы, не включенные в другие группы, - 10%.*

5 группа. *Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства; силовые машины и оборудование; технологическое оборудование, турбинное оборудование; электродвигатели и дизель-генераторы. Устройства электропередачи и связи; трубопроводы – 8%.*

Перечисленные нормы амортизации рассчитываются в процентах к первоначальной стоимости основных средств.

В соответствии с действующими нормативными документами предприятие имеет право применять сниженные амортизационные нормы против утвержденных норм, а также ускоренную амортизацию.

По каждому объекту основных средств начисление износа производится ежемесячно до полного перенесения всей стоимости амортизации на затраты предприятия. По объектам основных средств, по которым начислен полный износ, начисление амортизации не производится, ибо износ не может превышать размер первоначальной стоимости.

В соответствии с НСБУ №5 «Основные средства» амортизация может начисляться по одному из приведенных ниже методов, а именно:

- равномерного (прямолинейного) метода;
- производственного метода пропорционально объему выполненных работ;
- метод уменьшающего остатка;
- метод суммы лет (кумулятивный метод).

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

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

Расчет амортизации при равномерном (прямолинейном) методе производится по следующей формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок службы}} = \text{Годовая сумма амортизации.}$$

При незначительной сумме ликвидационной стоимости, ее можно не учитывать.

Например, стоимость офисной мебели 500 тыс.сум, ликвидацонная стоимость 40 тыс.сумов. Если срок службы офисной мебели установлен 6 лет, то ежегодная амортизация составит:

(500000-40000):5=76667 сумов.

Начисление амортизации в течение 6 лет можно отразить следующим образом:

в конце первого года – 76667 сумов, и т.д.

в конце шестого года – 76665 сумов.

Таким образом, в результате применения равномерного метода амортизации ее сумма в течение срока эксплуатации одинакова, накопленный износ увеличивается равномерно, остаточная стоимость уменьшается равномерно до оценочной ликвидационной стоимости.

Производственный (пропорционально объему выполненных работ) метод начисления амортизации основан на учете выработки объекта основных средств в каждом конкретном году. Расчет ежегодной величины износа по данному методу производится на основе общей оценочной суммарной выработки за весь срок эксплуатации и выработки в данном конкретном году.

Выработкой при этом могут быть объем произведенной продукции, количество проработанных часов и т.д.

Норма амортизации рассчитывается по следующей формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Срок службы}} = \text{Годовая сумма амортизации}$$

Предположим, *первоначальная стоимость автомобиля 1000000 сумов, ликвидационная стоимость – 100000 сумов, срок службы 5 лет (годовая норма амортизации 20%). Согласно техническому паспорту автомобиль за время службы (объем работы в часах) проработает – 10000 часов.* Фактический объем работы автомобиля равен:

в первом году – 2000 часов;
во втором году – 3000 часов;
в третьем году – 2500 часов;
в четвертом году – 1500 часов;
в пятом году – 1000 часов.

Здесь, прежде всего, следует определить ежегодную сумму амортизации пропорционально объему работ. Это будет равно 90 сумам (900000:10000)=90.

Следовательно, норма амортизации составит 90 сум.

Начисление амортизации производственным методом производится следующим образом:

в конце первого года – 2000х90=180000 сумов;
в конце второго года – 3000х90=270000 сумов;
в конце третьего года – 2500х90=225000 сумов;
в конце четвертого года – 1500х90=135000 сумов;
в конце пятого года – 1000х90=90000 сумов.
Итого 900000 сумов.

Таким образом, остаточная (ликвидационная) стоимость автомобиля равна 1000000-900000=100000 сумам.

Метод уменьшающего остатка предполагает уменьшение амортизационной суммы в течение полезного срока службы актива. При этом норма износа умножается на остаточную стоимость основных средств. Обычно норма амортизации при этом

методе удваивается. При сроке службы пять лет норма составит 20% (100:5). Но при методе уменьшающего остатка норма составит 20х2=40%. Это фиксированная ставка (40%) относится к остаточной стоимости основных средств в конце каждого года.

При методе сумм лет (кумулятивный метод) норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизации. Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

К различным видам основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации.

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой предприятия.

Для обобщения информации об износе основных средств в бухгалтерском учете используется группа счетов 0200 «Счета учета износа основных средств» в разрезе следующих счетов:

- 0211 «Износ благоустройства земли»;
- 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»;
- 0220 «Износ зданий, сооружений и передаточных устройств»;
- 0230 «Износ машин и оборудования»;
- 0240 «Износ мебели и офисного оборудования»;
- 0250 «Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники»;
- 0260 «Износ транспортных средств»;
- 0270 «Износ рабочего скота»;
- 0280 «Износ многолетних насаждений»;
- 0290 «Износ прочих основных средств»;
- 0299 «Износ основных средств полученных по договору долгосрочной аренды».

Аналитический учет износа основных средств обеспечивает получение информации о наличии и движении износа основных средств по каждому инвентарному номеру.

На счетах 0211-0290 отражается износ основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности.

На счете 0299 «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды» учитывается износ основных средств, полученных в долгосрочную аренду.

Начисленная сумма износа основных средств относится в кредит соответствующих счетов учета износа основных средств (0200) в корреспонденции со счетами учета затрат.

При списании объектов основных средств в результате ликвидации, реализации, безвозмездной передачи, передачи в уставный капитал в качестве вклада сумма начисленного износа списывается с дебета соответствующих счетов учета износа основных средств (0200) в кредит счета 9210 «Выбытие основных средств».

Учет поступления и выбытия основных средств. Основные средства могут поступать на предприятие из различных источников, основными из которых являются поступление:

- за счет капитальных вложений;
- путем приобретения со стороны;
- за счет передачи акционерами (инвесторами) своего имущества в виде вкладов в уставный капитал (фонд);
- за счет безвозмездного получения.

Независимо от источника поступления по каждому объекту основных средств составляется акт приема-передачи, для этого руководителем предприятия образуется комиссия. В акте приема-передачи указывается характеристика объекта, его местонахождение, источник приобретения, год выпуска или постройки, даты ввода в эксплуатацию, результаты испытания объекта и др. После ввода в эксплуатацию на каждый объект оформляется инвентарная карточка, где производится соответствующая запись. Формы акта приема-передачи и инвентарной карточки являются типовыми.

Инвентарный объект — это законченное устройство (оборудование) или конструктивно обновленный объект, например, здание, либо комплекс предметов, выполняющих определенную операцию (например, линия по консервированию овощей и фруктов).

Каждой единице объекта присваивается инвентарный номер, который сохраняется за объектом на весь период его эксплуатации.

Перемещение основных средств внутри предприятия оформляется накладными. Внутри помещения, где находятся основные средства следует вывесить список инвентарных объектов.

Капитальные вложения (инвестиции) представляют собой, прежде всего, строительство и приобретение новых объектов. Для учета капитальных вложений предусмотрены счета группы 0800, которые используются для обобщения информации об инвестиции предприятия в основные средства и нематериальные активы. На этом же счете обобщаются затраты по формированию основного стада.

Например, счет 0810 «Незавершенное строительство», счет 0820 «Приобретение основного стада», 0830 «Приобретение нематериальных активов» и др.

Передача акционерами (инвесторами) своего имущества в виде вкладов в уставный капитал (фонд) отражается в бухгалтерском учете путем составления проводки:

дебет 0110 – 0190 «Основные средства»;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность предприятия, производится в оценке определенной по договоренности учредителей.

Безвозмездное поступление основных средств в бухгалтерском учете оформляется записью:

дебет 0110-0190 «Основные средства»;

кредит 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Учет выбытия основных средств. Выбытие основных средств в практике хозяйствующих субъектов происходит по различным причинам. В соответствии с Положением о порядке списания с баланса основных средств (приказ Минфина РУз. от 16.08.2004 г. № 101) выбытие основных средств и списание их с баланса может происходить в результате:

а) ликвидации;

б) реализации;

в) обмена;

г) безвозмездной передачи;

д) передачи в уставный капитал в виде учредительного взноса;

е) передачи по договору долгосрочной аренды;

ж) выявления недостачи или потери;

з) расчеты основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица.

Выбытие основных средств оформляется актом ликвидации (образец 31). В акте ликвидации необходимо отразить первоначальную стоимость, сумму износа и составить расчет результатов по ликвидации. Согласно данного акта, инвентарная карточка закрывается и сдаётся в архив. Об этом следует сделать запись в инвентарном списке основных средств.

Выбытие основных средств в связи с их ликвидацией. Ликвидация основных средств может происходить в следующих случаях:

- после окончания срока службы (в результате полного износа);
- пришедшие в полную негодность вследствие физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушения нормальных условий эксплуатации.

Возможны и другие случаи ликвидации, которые изложены в Положении о порядке списания с баланса основных средств.

Ликвидация основных средств оформляется «Актом о ликвидации основных средств (форма № ОС-4) и «Актом о ликвидации транспортных средств (форма № ОС-4а), которые составляются комиссией, назначенной руководителем предприятия.

Для учета выбытия основных средств в плане счетов предусмотрен счет № 9210 «Выбытие основных средств». По дебету этого счета отражаются первоначальная стоимость и расходы, связанные с ликвидацией основных средств. По кредиту данного счета учитывается сумма начисленного износа на день ликвидации и доходы от ликвидации.

Ликвидация основных средств и их списание с баланса предприятий и организаций отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

1. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

2. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета основных средств (0200);
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

3. На сумму расходов по ликвидации:
дебет 9210 «Выбытие основных средств»;
кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов.

4. При оприходовании стоимости полученных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных материалов:
дебет счетов учетов материалов (1000);
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

5. На сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
дебет 8510 «Корректировки по персоценке активов»;
кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

6. На сумму прибыли от ликвидации основных средств:
дебет 9210 «Выбытие основных средств»;
кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

7. На сумму убытка от ликвидации основных средств:
дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Выбытие основных средств в связи с реализацией происходит с согласия собственника имущества предприятия, либо в соответствии с законодательством. Факт реализации основных средств и списание их с баланса отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

1. На сумму реализованной (продажной) стоимости основных средств:
дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

2. В случае начисления налога на добавленную стоимость:
дебет 9210 «Выбытие основных средств»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

3. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

4. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета износа основных средств (0200);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

5. На сумму расходов по реализации:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

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

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

дебет 8510 «Корректировки по переоценке активов»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

7. На сумму прибыли от реализации основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

8. На сумму убытка от реализации основных средств:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Выбытие основных средств в связи с обменом осуществляется в порядке, установленном законодательством и отражается в бухгалтерском учете в следующем порядке:

1. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

2. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета основных средств (0200);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

3. При оприходовании объекта основных средств, полученного в обмен без доплаты по остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств:

дебет счетов учет основных средств (0100);
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

4. При оприходовании объекта основных средств, полученного в обмен с доплатой денежных средств или их эквивалентов:
дебет счетов учета основных средств (1000) – на сумму остаточной стоимости переданного основного средства и уплачиваемую сумму денежных средств или их эквивалентов;
кредит 9210 «Выбытие основных средств» - по остаточной стоимости переданного основного средства;
кредит 6990 «Прочие обязательства» – на сумму денежных средств или их эквивалентов, уплачиваемых при обмене.

5. При оприходовании объекта основных средств, полученного в обмен с получением денежных средств или их эквивалентов:
дебет счетов учет основных средств (0100) – на сумму разницы между остаточной стоимостью переданного основного средства и получаемой суммой денежных средств или их эквивалентов при обмене;
дебет 4890 «Задолженность прочих дебиторов» – на получаемые суммы денежных средств или их эквивалентов при обмене;
кредит 9210 «Выбытие основных средств» - на остаточную стоимость переданного основного средства.

6. На сумму расходов при обмене основных средств:
дебет 9210 «Выбытие основных средств»;
кредит счетов учета материалов (1000), расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по страхованию и по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов.

7. На сумму результатов (сальдо) переоценки этого объекта основных средств, учитываемых на счетах учета резервного капитала:
дебет 8510 «Корректировки по переоценке активов»;
кредит 9210 «Выбытие основных средств».

8. В случае начисления налога на добавленную стоимость:
дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

9. На сумму прибыли от обмена основных средств:

дебет 9210 «Выбытия основных средств»;

кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

10. На сумму убытка от обмена основных средств:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Выбытие основных средств и их списание с баланса в связи с их безвозмездной передачей происходит в соответствии с приказом, распоряжением или иным решением собственника имущества предприятия, либо самостоятельно в соответствии с законодательством. При этом операции по передаче основных средств отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:

1. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

2. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета основных средств (0200);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

3. В случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

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

дебет 8510 «Корректировки по переоценке активов»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

5. На сумму прибыли от безвозмездной передачи основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

6. На сумму убытка от безвозмездной передачи основных средств:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Выбытие основных средств и их списание с баланса в связи с передачей в уставный капитал в качестве вклада может происходить в случае участия предприятия в качестве учредителя. При этом операции по передаче основных средств и списания их с баланса отражаются в бухгалтерском учете таким образом:

1. Передача основных средств в уставный капитал в качестве вклада по стоимости, определенной в соответствии с учредительным договором или иным документом в соответствии с законодательством:

дебет счетов учета долгосрочных инвестиций (0600);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

2. В случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

3. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

4. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета износа основных средств (0200);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

5. Расходы по передаче основных средств в уставный капитал:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

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

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

дебет 8510 «Корректировки по переоценке активов»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

7. На сумму прибыли от передачи основных средств в уставный капитал в качестве вклада:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

8. На сумму убытка передачи основных средств в уставный капитал в качестве вклада:

дебет счета 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит счета 9210 «Выбытие основных средств».

Выбытие основных средств и их списание с баланса при передаче их по договору аренды в бухгалтерском учете отражается в соответствии с «Положением о порядке отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете» (приказ Минфина РУз. № 74 от 12.05.2004 г. регис. № 1373).

Выбытие основных средств и их списание в связи с выявлением недостачи и потери. Данный вопрос является объектом следующей лекции, где будет рассмотрена методика учета недостач и излишков имущества.

Выбытие основных средств и их списание в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица. Передача основных средств участнику, выходящему из состава участников юридического лица, осуществляется на основании решения собрания участников или в соответствии с учредительными документами.

В этом случае списание основных средств с баланса производится составлением следующих проводок:

1. Передача основных средств для расчета задолженности выбывающим участникам по их доле:

дебет 6620 «Задолженность выбывшим учредителям по их доле»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств» на сумму передаваемой стоимости основных средств для расчета по задолженности выбывающим участникам по их доле.

2. В случае начисления налога на добавленную стоимость:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)».

3. При списании первоначальной стоимости основных средств:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит счетов учета основных средств (0100).

4. При списании накопленного износа основных средств:

дебет счетов учета износа основных средств (0200);

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

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

дебет 8510 «Корректировки по переоценке активов»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

6. На сумму прибыли от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

7. На сумму убытка от выбытия основных средств в связи с расчетом основными средствами при выходе участника из состава участников юридического лица:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Учет ремонта основных средств. В целях поддержания основных средств в рабочем состоянии периодически требуется производить ремонт, своевременное проведение которого обеспечивает ритмичность работы объектов основных средств, в целом работы предприятия, сокращает возможные простои, а также увеличивает общий срок службы.

Материальные, трудовые и иные затраты, направленные на ремонт основных средств производственного характера относятся на себестоимость продукции. При производстве ремонта основных средств административного назначения соответствующие затраты относятся на расходы периода.

На практике, обычно, ремонтные работы производят либо подрядным, либо хозяйственным способом. Требования

к ремонту подрядным способом предполагает осуществление ремонта специализированными ремонтными организациями согласно договора. При этом отражение в бухгалтерском учете операций по ремонту основных средств происходит следующим образом:

На представленный счет подрядчиком на оплату:

дебет 2010 «Основное производство», либо
дебет 2510 «Общепроизводственные расходы», либо
дебет 9420 «Административные расходы»;
кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

При оплате счета:

дебет 6010 «Счет к оплате поставщикам и подрядчикам»;
кредит 5110 «Денежные средства в национальной валюте».

Производство ремонта основных средств хозяйственным способом осуществляется собственными силами предприятия. При этом, затраты на ремонт основных средств отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками.

На сумму материальных затрат:

дебет 2010 «Основное производство», либо
дебет 9420 «Административные расходы»;
кредит 1010 «Сырье и материалы».

На сумму начисленной заработной платы рабочим:

дебет 2010, 2510, 9420;
кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

На сумму отчислений на социальное страхование:

дебет 2010, 2510, 9420;
кредит 6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

В связи с тем, что на практике ремонтные работы могут производиться не равномерно в течение года и, следовательно, расходы по ремонту основных средств включаются в себестоимость продукции (работ и услуг) неравномерно некоторые предприятия (например, овощесушильные или сезонно работающие) могут образовывать резервы на ремонтный фонд. В целях равномерного включения в затраты расходов по ремонту основных средств эти предприятия самостоятельно устанавливают фиксированную норму в процентах к первоначальной стоимости основных средств.

При формировании ремонтного фонда ежемесячно в бухгалтерском учете составляется проводка:

дебет 2010, 2510, 9420;

кредит 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ремонтный фонд».

При производстве фактических работ по ремонту:

дебет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ремонтный фонд»;

кредит 1010 «Сырье и материалы», либо

кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», либо

кредит 6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

Однако, если сумма резерва превышает фактически произведенные затраты на ремонт, в конце года эту разницу записывают методом красного сторно. Если же сумма резерва не покрывает фактические затраты, то эту разницу относят на счета для учета затрат.

Порядок создания резервного (ремонтного) фонда и его использования следует отразить в приказе об учетной политике предприятия.

Учет аренды основных средств. Арендная деятельность представляет собой нечто среднее между формой кредитования производства и инвестиционной деятельностью. Арендные платежи обычно обеспечивают арендодателю прибыль не ниже средней нормы на вложенный капитал, а для арендатора реальной становится возможность использовать дорогостоящее имущество без крупных единовременных денежных оттоков, и выплачивать арендные платежи по мере полученной прибыли от эксплуатации арендованного имущества.

В соответствии с НСБУ № 6 «Учет лизинга» аренда в целях бухгалтерского учета подразделяется на лизинг (финансовая аренда), долгосрочную аренду и краткосрочную аренду.

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

Краткосрочная аренда – соглашение, по которому арендодатель передает арендатору имущество за плату во владение и использование на срок до 12 месяцев.

Арендная плата – может устанавливаться за все арендуемое имущество в совокупности или отдельно по каждой из его составных частей.

Субъектами **долгосрочной и краткосрочной аренды** является **арендодатель и арендатор.**

Арендодатель – это собственник имущества или лицо, уполномоченное законодательством или собственником сдавать имущество в аренду. **Арендатор** – это юридическое или физическое лицо, получающее имущество в аренду в соответствии с договором аренды.

Арендные платежи - это сумма возмещения арендатором арендодателю всех или большей части затрат на приобретение объекта аренды.

Порядок ведения бухгалтерского учета арендных отношений регулируется НСБУ №6 «Учет лизинга», зарегистрирован министерством юстиции 22 июня 2004 г. № 1374.

Краткосрочная (текущая) аренда в бухгалтерском учете у арендатора и у арендодателя отражается следующим образом:

I. Учет краткосрочной аренды у арендатора

а) при получении в аренду основных средств:

дебет 001 «Арендованные основные средства»;

б) при начислении арендной платы:

дебет 2010, 2310, 2510, 9420;

кредит 6910 «Краткосрочная аренда к оплате»;

в) при перечислении арендной платы:

дебет 6910 «Краткосрочная аренда к оплате»;

кредит 5110 «Денежные средства в национальной валюте»;

г) при возврате арендованного имущества арендодателю:

кредит 001 «Арендованные основные средства».

На практике возможны случаи, когда арендатор перечисляет арендную плату авансом за все последующее периоды. В этих условиях такая плата является как предоплаченная арендная плата и подлежит постепенному списанию на затраты.

При этом составляются следующие проводки:

а) на сумму перечисленной предоплаты арендодателю:

дебет 3110 «Предоплаченная аренда»;

кредит 5110 «Денежные средства в национальной валюте»;

б) на сумму ежемесячного списания на расходы арендной платы:

дебет 2010, 2310, 2510, 9420;

кредит 3110 «Предоплаченная аренда».

II. Учет краткосрочной аренды у арендодателя

а) *при передаче в текущую аренду:*

дебет 0100 «Основные средства, переданные в аренду»;

кредит 0100 «Основные средства, находящиеся на балансе предприятия»;

б) *при начислении арендной платы:*

- на сумму арендной платы;

дебет 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде»;

кредит 9350 «Доходы от краткосрочной аренды»;

- на сумму НДС:

дебет 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

В условиях, когда арендодатель получил арендную плату вперед, полученная плата учитывается как отсроченный доход, который в последующем равномерно списывается на доход соответствующего периода.

При этом: на сумму полученной предоплаты:

дебет 5110 «Денежные средства в национальной валюте»;

кредит 6230 «Прочие отсроченные доходы»;

далее ежемесячно в равной доле списывается причитающая сумма арендной платы:

дебет 6230 «Прочие отсроченные доходы»;

кредит 9530 «Доходы от краткосрочной аренды».

Если арендодатель предоставляет в текущую аренду нежилые помещения, то он должен зарегистрировать договор аренды в управлении нежилых помещений при местных органах власти, которое определяет ставку арендной платы на 1кв.м. площади.

Долгосрочная аренда. Согласно НСБУ №6 «Учет лизинга» долгосрочная аренда характеризуется как *финансируемая аренда* или иначе говоря *финансовый лизинг.* Такая аренда согласно кон-

тракту предусматривает существенный перенос всех рисков и выгод от арендодателя к арендатору. Для того, чтобы аренду отнести к финансируемому лизингу необходимо чтоб:

- срок лизинга превышал 12 месяцев;
- право собственности по окончании срока аренды было передано от лизингодателя к лизингополучателю;
- в контракте было предусмотрена возможность выкупа основных средств лизингополучателем в период срока действия договора;
- отсроченная стоимость объектов лизинга должна соответствовать менее 20% их стоимости в начале срока лизинга;
- текущая стоимость платежей за весь срок лизинга должна превышать 90% стоимости объекта лизинга;
- текущая стоимость минимальных арендных платежей на момент вступления в силу лизингового контракта должна быть большой или равной объективной (справедливой) рыночной стоимости арендуемого объекта.

По основным средствам, переданным в долгосрочную аренду, амортизационные отчисления производит лизингополучатель.

Учет операций долгосрочной аренды у арендодателя

а) при оприходовании объектов основных средств, в том числе для передачи по долгосрочной аренде:

дебет счетов учета капитальных вложений (0800);

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

б) для отражения финансовой аренды:

дебет 0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде»;

дебет 4820 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде»;

кредит счетов по учету основных средств (0100);

в) при начислении процентного дохода по аренде основных средств:

дебет 4830 «Проценты к получению»;

кредит 9520 «Доходы в виде процентов»;

г) при получении арендной платы за первый год:

дебет 5110 «Денежные средства в национальной валюте»;

кредит 4810 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде»;

кредит 4830 «Проценты к получению».

Учет операций долгосрочной аренды у арендатора

а) при отражении финансовой аренды на основе договора о лизинге:

дебет 0310 «Основные средства, полученные по договору лизинга»;

кредит 7910 «Долгосрочная аренда к оплате»;

кредит счета 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть»;

б) при отражении финансовой платы по аренде (начисление процентов) за первый год:

дебет 9610 «Расходы в виде процентов»;

кредит 6920 «Начисленные проценты»;

в) при перечислении арендной платы за первый год:

дебет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть»;

дебет 6920 «Начисленные проценты»;

кредит 5110 «Денежные средства в национальной валюте»;

г) при начислении износа по арендованным основным средствам за первый год (прямолинейным методом):

дебет 2010 «Основное производство» или 2310, 2510, 9420;

кредит счета 0299 «Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды».

Учет переоценки и инвентаризации основных средств. Решением правительства исходя из требований рыночной экономики периодически в стране проводится переоценка основных средств, с целью определения справедливой их рыночной стоимости.

Ежегодная переоценка основных средств, как было установлено правительством, проводится до 1 февраля по состоянию на 1 января исходя из уровня цен в период проведения переоценки. Порядок проведения переоценки основных средств регламентирован Положением о порядке проведения ежегодной переоценки основных средств по состоянию на 1 января, утвержденным Министерством финансов 29 октября 2002г. №129.

Все основные средства, находящиеся в распоряжении предприятия включая и долгосрочно арендуемые, а также обо-

рудование к установке и объекты незавершенного строительства подлежат переоценке.

Для переоценки основных средств в соответствии с Положением о порядке проведения ежегодной переоценки основных средств на предприятиях используют следующие методы:

1. **Метод прямой переоценки**. При применении данного метода пересчет стоимости отдельных объектов производится на основе документально подтвержденных рыночных цен на новые объекты, а именно: полученных в письменной форме от заводов-изготовителей, торгующих организаций, у государственных органов, публикуемые в средствах массовой информации и специальной литературе, а также отчета оценщика.

2. **Метод индексации первоначальной (восстановительной) стоимости.** Переоценка основных средств производится с применением индексов изменения стоимости основных средств, разрабатываемых Госкомитетом РУз. по статистике и официально публикуемых в средствах массовой информации.

Изменения стоимости основных средств в результате их переоценки в сторону увеличения или уменьшения в бухгалтерском учете отражения по дебету (кредиту) счетов учета основных средств с корреспонденцией со счетом учета резервного капитала, а именно:

при увеличении стоимости основных средств:

дебет 0120-0199 «Основные средства»;

кредит 8520 «Резервный капитал»;

при уменьшении стоимости основных средств:

дебет 8520 «Резервный капитал»;

кредит 0120-0199 «Основные средства»;

при переоценке основных средств сумма износа корректируется соответствующим образом, а именно:

разница между суммой скорректированного износа и суммой износа, начисленного до переоценки отражается по кредиту (в случае превышения) и дебету (в случае уменьшения) счета «Износ основных средств» в корреспонденции со счетом учета резервного капитала.

Например, предприятие произвело переоценку копировального оборудования (ксерокс) стоимостью 1500 тыс. сум,

рыночная цена которого составила 1800 тыс. сум, износ начислен в сумме 300 тыс. сум. Превышение рыночной стоимости над первоначальной составило (1800-1500):1500х100=20%. Следовательно, износ корректируется на сумму 300 тыс. сум х 20%:100=60 тыс.сум, при этом:

на сумму дооценки делается запись:

дебет 0190 «Прочие основные средства» – 300;

кредит 8510 «Корректировка по переоценке активов»-300;

на сумму корректировки износа:

дебет 8510 «Корректировка по переоценке активов» 60;

кредит 0290 «Износ прочих основных средств» - 60.

Инвентаризация основных средств. Порядок проведения инвентаризации основных средств и учет ее результатов регламентированы НСБУ №5 «Основные средств» и НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации».

Целью инвентаризации основных средств является:

- выявление фактического наличия имуществ;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете имуществ.

Независимо от места нахождения объектов основные средства хозяйствующего субъекта подлежат обязательной инвентаризации не реже одного раза в два года.

Проведение инвентаризации является обязательным:

- при переоценки основных средств;
- при смене материально-ответственных лиц (на день приёма-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета в них должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактиче-

ского наличия основных средств против данных бухгалтерского учета регулируются путем:

- оприходования излишне оказавшихся имуществ в пользу хозяйствующего субъекта;

- отнесения на виновного лица, с последующим взысканием стоимости недостающих основных средств. При этом недостачи, выявленные во время инвентаризации, до выявления виновных лиц отражаются на счете учета недостач.

Результаты инвентаризации основных средств в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

1. При обнаружении недостач основных средств на сумму первоначальной стоимости:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 0112-0199 «Счета учета основных средств».

2. При списании накопленного износа основных средств:

дебет 0112-0199 «Счета учета основных средств»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

3. На остаточную стоимость недостающих основных средств:

дебет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

4. При установлении остаточной стоимости основных средств выше фактической остаточной стоимости на разницу между ними:

дебет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

кредит 9390 «Прочие операционные доходы».

5. При взыскании задолженности с материально-ответственного лица:

дебет счетов «Денежных средств», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

кредит 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

6. При обнаружении излишков основных средств:

дебет 0112-0199 «Счета учета основных средств»;

кредит 9390 «Прочие операционные доходы».

В целях налогообложения Налоговым кодексом РУз: установлен такой порядок, когда доходы предприятия, образовавшиеся в результате оприходования излишков основных средств или в результате взыскания с персонала превышающей части остаточной стоимости, должны быть включены в валовой доход предприятия и облагаться налогом в общеустановленном порядке.

5.2. Учет нематериальных активов

Понятие и классификация нематериальных активов приобретает такое же значение, что и основные средства. Они приобретаются в целях длительного использования в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Нематериальные активы представляют собой основные средства, которые не имеют материально-вещественного содержания.

Организация и порядок ведения бухгалтерского учета нематериальных активов регламентирован НСБУ № 7 «Нематериальные активы». Согласно этим стандартам нематериальные активы отражаются в бухгалтерском учете в составе активов, если они могут быть оценены достоверно и в последующем принесут предприятию экономическую выгоду. В состав нематериальных активов согласно НСБУ № 7 относятся: патенты, лицензии, ноу-хау, права пользования (торговыми марками, товарными знаками, промышленными образами), программное обеспечение компьютерной техники, организационные расходы и другие.

Ниже приводится характеристика некоторых нематериальных активов, которые часто встречаются в деятельности хозяйствующих субъектов.

Патент - это юридически оформленные в соответствии с законодательством права использования нового образца изобретения или производства нового изделия. Владелец патента наделяется исключительным правом пользования, производства и реализации запатентованного продукта.

Лицензия выдается соответствующими органами хозяйствующим субъектам или физическому лицу для занятия определенного вида деятельности на срок более одного года. Перечень видов деятельности и органов, имеющих право выдавать лицензии утверждается законодательством. Все виды деятельности, совершаемые без наличия лицензии считаются нарушением законодательства с определенными негативными последствиями для нарушителей.

Ноу-хау представляет собой стоимость новой идеи, новой технологии в целях эффективного решения производственной проблемы.

Торговые марки, торговые знаки и названия – это название, символы или другие определяющие идентификации данной компании, продукции или услуг (например, «Нескафе», «Нестле» и «Адидас»). Они могут быть зарегистрированы для обоснования владения и защиты законодательством от несанкционированного использования другими фирмами.

В соответствии с законом Республики Узбекистан «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» владельцу товарного знака предоставляется право передачи другому лицу по договору для использования товарного знака. Закон допускает также возможность передачи исключительного права на товарный знак. Однако здесь оговариваются условия, когда качество продукции нового владельца товарного знака не будет ниже его оригинала (первоначального варианта или образца).

В бухгалтерском учете факт регистрации товарного знака на выпускаемую продукцию предприятия будет отражен по дебету счета 0420 «Торговые марки, торговые знаки и промышленные образцы» и по кредиту счета 0830 «Приобретение нематериальных активов» либо счет 6990 «Прочие обязательства».

Программное обеспечение. Затраты предприятия для приобретения, создания программного продукта в целях внутреннего пользования или продажи и аренды учитываются в бухгалтерском учете как **нематериальные активы**. В тоже время, как показывает международная практика бухгалтерского учета, затраты компании по разработке программного обеспечения

для внутреннего пользования (т.е. не подлежащее для реализации), обычно, относятся на расходы текущего периода по мере их возникновения.

Организационные расходы возникают, обычно, при создании хозяйствующего субъекта. Организационными являются расходы, связанные с организацией деятельности юридического лица. К ним относятся расходы по юридическому оформлению, регистрации в органах государственной власти, оплате государственной пошлины в связи с регистрацией и другие.

Учет поступления нематериальных активов. Поступление нематериальных активов могут происходить:

- за счет приобретения за плату у других организаций и лиц;
- изготовлением их на самом предприятии нематериальных активов;
- путем внесения в счет вклада в уставный капитал;
- путем безвозмездного получения в качестве дара и государственной субсидии.

Для учета наличия и движения нематериальных активов в плане счетов предусмотрены счета:

0410 «Патенты, лицензии, «ноу-хау»;

0420 «Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы»;

0430 «Программное обеспечение»;

0440 «Права пользования землей и природными ресурсами»;

0450 «Организационные расходы»;

0460 «Франчайз»;

0470 «Гудвилл»;

0490 «Прочие нематериальные активы».

Оприходование на предприятиях нематериальных активов производится на основании договора купли-продажи, свидетельства, протокола о внесении активов и соглашения по их оценке, акты приема-передачи по разработке программного обеспечения, счета-фактуры и др. В первичных документах, согласно которых производится оприходование нематериальных активов должны содержаться сведения об объекте, его первоначальной стоимости, порядок использования, срок эксплуатации.

В бухгалтерском учете приемка и оприходование нематериальных активов отражается по себестоимости приобрете-

ния или по первоначальной стоимости, которая состоит из: покупной цены, импортных пошлин, налогов, уплаченных при приобретении и затрат, связанных с приобретением актива и его подготовке к эксплуатации (расходы на маркетинговые изыскания, оплата юридических и консультационных услуг).

Процесс приобретения нематериальных активов от других организаций и лиц за плату в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов нематериальных активов (0400) и по кредиту счетов обязательств. При этом в процессе приобретения, если произведены какие-либо расходы, то они накапливаются предварительно на счете 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Оприходование нематериальных активов, внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия, отражается по дебету счетов учета нематериальных активов (0400) и по кредиту счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Оприходование нематериальных активов, полученных от других предприятий и лиц безвозмездно, отражается по дебету счетов учета нематериальных активов (0400) и по кредиту счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество.

Учет амортизации нематериальных активов. Нематериальные активы включены в состав долгосрочных активов в силу того, что они используются в процессе производства многократно (длительное время) и постепенно за весь период эксплуатации их стоимость включается в себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг путем начисления амортизации. Расчет амортизации производится по нормам, которые устанавливаются предприятием исходя из первоначальной стоимости и срока службы.

Полезным сроком службы считается период времени, на протяжении которого предполагается использование активов предприятием или же субъект намерен производить определенное количество продукции (работ и услуг).

Амортизация по нематериальным активам начисляется исходя из их амортизационной стоимости, которая определяется как первоначальная стоимость за минусом предполагаемой

ликвидационной стоимости. Амортизация согласно НСБУ № 7 может начисляться путем применения следующих методов: равномерный метод, метод начисления амортизации по сумме произведенных единиц или метод уменьшающего остатка.

При формировании равномерного метода списание стоимости нематериального актива производится равными долями, в течение срока его полезного действия. Сумма амортизации рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Сумма амортизации} = \frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый срок использования}}.$$

Например, 5 января 2004 года приобретена программа для компьютера стоимостью 600 тыс. сум. Предполагаемый срок полезного использования пять лет, после этого программу можно будет продать за 100 тыс. сум. Сумма амортизации составит (600000-100000):5=100000. Следовательно, ежегодная сумма амортизации составит 100 тыс. сум.

Равномерный метод начисления амортизации является наиболее распространенным.

Другие методы амортизации применяются исходя из конкретных условий.

Начисление амортизации по нематериальным активам отражается записью по дебету счетов затрат:

2010 «Основное производство»;

2310 «Вспомогательное производство»;

2510 «Общехозяйственные расходы»;

9420 «Административные расходы» и по кредиту 0510-0590 «Счета учета износа нематериальных активов».

Учет выбытия нематериальных активов. Выбытие нематериальных активов происходит чаще всего: путем списания актива вследствие полной амортизации или непригодности к дальнейшему использованию; путем реализации на сторону; путем безвозмездной передачи и передачи в счет вклада в уставный капитал других организаций.

Основанием для списания нематериальных активов являются: акты приема-передачи, акты на списание, протоколы заседаний, правлений, товариществ акционерных обществ, совместных предприятий и др.

Для отражения в бухгалтерском учете процессов выбытия нематериальных активов используется счет 9220 «Выбытие прочих активов». По дебету этого счета отражается первоначальная стоимость выбывающих нематериальных активов и расходы по выбытию. Здесь же отражается сумма НДС по реализованным активам, подлежащая перечислению в бюджет. По кредиту счета 9220 отражается сумма начисленного износа по нематериальным активам, сумма выручки, полученной от реализации вместе с НДС.

Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по счету 9220 даст возможность определить финансовый результат от выбытия нематериальных активов. При этом если кредитовый оборот счета 9220 превышает его дебетовый оборот, то эта разница составляет прибыль от списания или выбытия нематериальных активов и она отражается по кредиту счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов».

Если же дебетовый оборот счета 9220 превышает его кредитовый оборот, то эта разница составляет убыток от выбытия нематериальных активов, который отражается по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы».

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих право организации на их использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетность.

5.3. Учет финансовых инвестиций

Финансовые инвестиции – представляют собой вложение свободных денежных средств в ценные бумаги других предприятий в целях получения определенной выгоды на

протяжении определенного периода времени. Экономическая выгода от финансовой инвестиции может быть в виде процентов, дивидендов, прироста инвестиционного капитала.

Основные положения учета финансовых инвестиций определены НСБУ № 12, который утвержден Министерством финансов 25 декабря 1998 г. № 65 и зарегистрирован Министерством Юстиции 16 января 1999 г. № 596.

Финансовые инвестиции с точки зрения сроков вложения могут быть текущими (краткосрочными) и долгосрочными.

К текущим вложениям относятся, прежде всего, ценные бумаги, которые предприятие предполагает реализовать (превратить в денежные средства) в течение одного года с момента их приобретения. Иначе их можно назвать краткосрочными инвестициями.

Долгосрочными являются финансовые вложения в ценные бумаги, если они приобретаются в целях их использования в течение длительного периода времени (более одного года).

Финансовые вложения в зависимости от права собственности могут быть долговыми и долевыми ценными бумагами. Долговыми являются ценные бумаги, которые выпускаются предприятием-эмитентом и передаются предприятию инвестору в счет своего долга. При этом должник обязуется выплатить инвестору не только сумму долга взамен ценных бумаг, но и систематически уплачивать процент по ставке, установленной от номинальной стоимости ценных бумаг.

Необходимо отметить то, что долевые ценные бумаги не дают основания для инвестора претендовать на право собственности в имуществе эмитента.

Что касается вклада инвестиции в долевую ценную бумагу, то она дает право владения инвестором доли собственности (капитала) в имуществе эмитента.

В целом финансовые инвестиции можно группировать на:

- финансовые инвестиции в ценные бумаги (акции, облигации, государственные и местные процентные займы);
- инвестиции в дочерние хозяйственные общества;

- инвестиции в зависимые хозяйственные общества;
- инвестиции в предприятия с иностранным капиталом;
- прочие инвестиции.

В то же время долгосрочные инвестиции одного предприятия в простые акции другого предприятия могут быть классифицированы в зависимости от процента акции с правом голоса, принадлежащих инвестору:

1. Когда вкладывающий инвестор владеет более 50% акций голоса (контрольный пакет). При этом возникает необходимость в составлении инвестором консолидированной (сводной) отчетности.

2. Если инвестор владеет от 20% до 50% акций с правом голоса, то он может иметь значительное влияние на компанию - эмитент. Поэтому акции необходимо учитывать по себестоимости плюс доля инвестора в нераспределенной прибыли предприятия, являющегося объектом инвестирования (метод долевого участия).

3. В условиях, когда инвестор имеет менее 20% акций с правом голоса, необходимо инвестиции учитывать по наименьшей их стоимости-себестоимости или рыночной цене (метод стоимости).

В обобщенном виде все виды инвестиций, имеющихся на предприятии, составляют инвестиционный портфель.

В стоимостном отношении различают номинальную, текущую рыночную стоимость финансовых инвестиций.

Сумма, указанная на бланке ценной бумаги, называется номинальной стоимостью. Совокупная стоимость всех акций по номинальной стоимости составляет величину уставного капитала.

Текущая стоимость – это есть цена продажи и обмена ценной бумаги между покупателем и продавцом ценной бумаги.

Цена, определенная в результате котировки ценных бумаг на рынке, представляет собой рыночную стоимость ценных бумаг. Такое положение в определенном промежутке времени отражает равновесие между спросом и предложением.

В качестве активов предприятия финансовые инвестиции в бухгалтерском учете отражаются по себестоимости или по цене приобретения. В себестоимость финансовых вложений включаются:

- затраты, или подлежащие уплаты поставщикам;

- затраты на вознаграждения агентам и дилерам;
- сборы фондовых бирж и других регулирующих органов;
- налоги и сборы по переводу средств, вознаграждения за банковские услуги и другие.

Краткосрочные и долгосрочные финансовые вложения в момент их приобретения учитываются по стоимости приобретения, а в дальнейшем могут отражаться в себестоимости следующим образом:

а) текущие инвестиции:
- по рыночной стоимости;
- по наименьшему из значений; стоимости приобретения рыночной стоимости.

Доход или убыток от изменения рыночной стоимости текущих инвестиций признается в том отчетном периоде, в котором он имеет место;

б) долгосрочные инвестиции:
- по стоимости приобретения;
- по стоимости с учетом переоценки;
- по наименьшему из значений; стоимости приобретения или рыночной стоимости.

Учет поступления инвестиций. Для отражения в бухгалтерском учете поступления инвестиций используются:
- счета 5800-5890 «Счет учета краткосрочных инвестиций»;
- счета 0610-0690 «Счет учета долгосрочных инвестиций».

На этих счетах финансовые инвестиции отражаются по себестоимости приобретения, которая складывается из расходов, связанных с поступлением инвестиций. Однако на практике встречаются факты, когда ценные бумаги могут быть приобретены по цене ниже или выше номинальной стоимости. Как уже было сказано выше номинальная стоимость – это стоимость, которая указана на бланке ценных бумаг.

В тех случаях, когда покупная цена по акциям или рыночная ставка процента по облигациям ниже номинальной (скидка или дисконт), в течение периода погашения производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. Такие операции отражаются:

по дебету 0610-0690, или
по дебету 5810-5890 и
кредиту 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

Если же ценные бумаги приобретаются предприятием выше их номинальной стоимости (надбавка или премия), то в течение периода с момента приобретения до момента погашения производится списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью. Отражение подобных операций в бухгалтерском учете производится:

по дебету 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»
и по кредиту 0610 или 5810.

При этом следует иметь в виду, что на момент погашения ценных бумаг их стоимость, отраженных в учете должна быть равной номинальной. Списание скидок и надбавок производится в тот период, когда периодически начисляется по ним процентный доход.

Начисление процентов (дивидендов) по ценным бумагам отражается в учете:

по дебету 4830 «Проценты к получению», или
по дебету 4840 «Дивиденды к получению», и
по кредиту 9530 «Доход в виде процентов» или
по кредиту 9520 «Доход в виде дивидендов».

Проценты начисляются исходя из номинальной стоимости.

Пример. 1 июля 2008 года частное предприятие «МР» приобрело 12 процентные облигации СП «Пахтакор» номинальной стоимостью 2000000 сум по цене 2200000 сум., т.е. облигации приобретены с надбавкой (премий). Уплачено брокеру в момент приобретения 60000 сум. Срок погашения облигации 30 апреля 2009 г. Такое вложение является краткосрочным, так как срок погашения облигации 10 месяцев. При покупке данной партии облигации в бухгалтерском учете делаются записи:

1 июля 2008 г.:
дебет 5810 «Ценные бумаги» – 2260000;
кредит 5110 «Расчетный счет» – 2260000;

31 июля 2008 г. начисляется процентный доход (2000000х12%:12=20000 сум):

дебет 4830 «Проценты к получению» – 20000;

кредит 9530 «Доходы в виде процентов» – 20000.

В этот же период списывается соответствующая часть надбавки (2200000-2000000):10=20000 сум.

дебет 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» – 20000;

кредит 5810 «Ценные бумаги – 20000.

Пример. 1 апреля 2008 г. ООО «МН» приобрело 10 %-ные облигации компании «Сардор» общей номинальной стоимостью 600000 сум за 500000 сум, т.е приобрело со скидкой. Срок погашения 1 октября 2009 г., т.е. через 18 месяцев.

На день приобретения, т.е. 1 апреля 2008 г.:

дебет 0610 «Ценные бумаги» – 500000;

кредит 5110 «Расчетный счет» – 500000.

30 апреля 2008 г. начисляется процентный доход (600000x10%:12=5000):

дебет 4830 «Проценты к получению» – 5000;

кредит 9530 «Доходы в виде процентов» – 5000.

В тот же момент списывается соответствующая часть скидки (дисконт) (600000-500000):18=5556.

В случае, если финансовые инвестиции предоставляются в виде продукции, товаров, выполненных работ и услуг, то производится запись:

дебет 0610 или 5810 «Ценные бумаги»;

кредит 9010-9030 «Доходы от реализации продукции, работ и услуг».

Если ценные бумаги поступили в счет оплаты акций при формировании уставного капитала учредителей дается проводка:

дебет 0610 или 5810 «Ценные бумаги»;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладом в уставный капитал».

При получении ценных бумаг безвозмездно делается запись:

дебет 0610 или 5810 «Ценные бумаги»;

кредит 8530 «Безвозмездное получение и имущества».

На практике иногда производится так называемая реструктуризация ценных бумаг, когда долгосрочные ценные бумаги переводятся в краткосрочные или наоборот. В этом случае в бухгалтерском учете делают запись:

- при переводе из краткосрочных в долгосрочные:
дебет 0610 «Ценные бумаги»;
кредит 5810 «Ценные бумаги»;
- при переводе из долгосрочных в краткосрочные:
дебет 5810 «Ценные бумаги»;
кредит 0610 «Ценные бумаги».

Долгосрочные и краткосрочные инвестиции в аналитическом разрезе (аналитический учет) ведут по его видам вложений, например: паи, акции, облигации и др. и по объектам, т.е. по наименованиям предприятий эмитентов. Ведение аналитического учета финансовых инвестиций должно обеспечить возможность получения полной, достоверной и своевременной информации. В этих целях ценные бумаги, находящиеся на предприятии должны быть описаны в специальном журнале учета ценных бумаг. В данном журнале отражаются такие сведения как: наименование предприятия - эмитента, номинальная и покупная стоимость ценной бумаги, серия номер, общее количество, дата покупки и дата продажа и т.д. Если ценные бумаги хранятся в депозитарии, в журнале фиксируются реквизиты депозитария.

Учет выбытия инвестиций. Выбытие инвестиций, находящихся в распоряжении предприятия могут происходить в силу разных условий, а именно:

- в результате их реализации;
- при возврате ценных бумаг эмитенту;
- при безвозмездной передаче другому предприятию.

В процессе выбытия возникает необходимость определения разницы между балансовой стоимостью инвестиций и ценой его реализации или стоимости передачи. При этом если балансовая стоимость ниже реализации, то возникает прибыль. В то же время в ряде случаев, когда балансовая стоимость инвестиций выше цены реализации или передачи, образуется убыток от выбытия инвестиций. Для ведения учета выбытия в плане счетов предусмотрен счет 9220 «Выбытие прочих активов».

Пример. Предприятие реализовывает краткосрочные облигации, балансовая стоимость которых составляет 300000 сум по стоимости 360000 сум.

Отражение реализации инвестиций в бухгалтерском учете выглядит следующим образом:

1. На цену реализации:

дебет 5110 «Расчетный счет» – 360000;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов» – 360000.

2. На балансовую стоимость инвестиций:

дебет 9220 «Выбытие прочих активов» – 300000;

кредит 5810 «Ценные бумаги» – 300000.

3. На сумму разницы от реализации инвестиции (прибыль).

дебет 9220 «Выбытие прочих активов» – 60000;

кредит 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности» – 60000.

Пример. Те же облигации балансовой стоимостью 300000 сум предприятие реализовывает по цене 250000 сум. При этом отражение в учете процесса реализации будет выглядеть так:

1. На цену реализации:

дебет 5110 «Расчетный счет» – 250000;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов» – 250000.

2. На балансовую стоимость:

дебет 9620 «Выбытие прочих активов» – 300000;

кредит 5810 «Ценные бумаги» – 300000.

3. На сумму разницы убытка от реализации:

дебет 9620 «Прочие расходы по финансовой деятельности» – 50000;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов» – 50000.

Пример. Предприятие передает краткосрочные инвестиции другому предприятию безвозмездно. Балансовая стоимость инвестиций составляет 200000 сум. Такая операция отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

На балансовую стоимость инвестиций:

дебет 9220 «Выбытие прочих активов» – 200000;

кредит 5810 «Ценные бумаги» – 200000.

На сумму убытка от выбытия:

дебет 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» – 200000;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов» – 200000.

РЕЗЮМЕ

Основные средства используются как материальные активы предприятия в целях их использования в процессе производства, выполнения работ или оказания услуг в течение длительного времени (более одного года).

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются, и их сумма постепенно в соответствии с установленными нормами амортизации включается в себестоимость продукции (работ, услуг).

Основные средства могут поступать на предприятие: за счет капитальных вложений; путем приобретения со стороны; за счет передачи акционерами (инвесторами) своего имущества в виде вкладов в уставный капитал (фонд); за счет безвозмездного получения.

Выбытие основных средств в практике хозяйствующих субъектов происходит в результате: ликвидации, реализации, обмена, безвозмездной передаче, передачи в уставный капитал в виде учредительного взноса, передачи по договору долгосрочной аренды, выявления недостачи или потери.

В целях определения справедливой рыночной стоимости периодически производится переоценка основных средств.

Нематериальные активы, как и основные средства, приобретаются в целях длительного использования в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Большинство положений ведения бухгалтерского учета нематериальных активов идентичны, как и основные средства.

Финансовые инвестиции – представляют собой вложение свободных денежных средств в ценные бумаги других предприятий в целях получения определенной выгоды на протяжении определенного периода времени. Экономическая выгода от финансовой инвестиции может быть в виде процентов, дивидендов, прироста инвестиционного капитала.

Глоссарий

Основные средства – это материальные активы, используемые на предприятии в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.

Амортизационная стоимость – это первоначальная стоимость актива за минусом ликвидационной стоимости.

Амортизация – стоимостное выражение износа.

Первоначальная стоимость – стоимость затрат плюс расходы по доставке, установке, пуска в эксплуатацию.

Текущая стоимость – это стоимость основных средств по действующим рыночным ценам.

Остаточная (балансовая) стоимость – это первоначальная стоимость основных средств за вычетом суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость – предполагаемая сумма получаемых активов при ликвидации основных средств.

Тестовые вопросы для самопроверки

1. Что из перечисленного не относится к основным средствам?

а) Здание;
б) Компьютер;
в) Корова;
г) Спецодежда.

2. Что из нижеследующего не относится к производственным основным средствам?

а) Кузнично - прессовый станок;
б) Автомашина Нексия;
в) Сортировочная машина;
г) Генератор.

3. В первоначальную стоимость не входит?

а) Покупная цена;
б) Таможенные платежи;
в) Заработная плата директора;
г) Расходы по доставке.

4. Что из перечисленного верно?

а) Расчет остаточной стоимости;
б) Расчет первоначальной стоимости;
в) Расчет продажной стоимости;
г) Расчет суммы амортизации.

5. Приобретение основных средств отражается в бухгалтерском учете записью?

а) Д-т 0110-0199 К-т 2010;
б) Д-т 0110-0190 К-т 0810;
в) Д-т 0110-0090 К-т 0820;
г) Д-т 0110-0190 К-т 4710.

6. Безвозмездно поступившее основное средство:

а) Отражается как резервный капитал;
б) Записывается как доход предприятия;
в) Относится на уменьшение расходов предприятия;
г) Отражается как добавленный капитал.

7. Поступившие основные средства от учредителей приходуются по:

а) Продажной цене;
б) Договорной цене;
в) Остаточной цене;
г) Любой цене.

8. Капитальные инвестиции:

а) Увеличивают стоимость основных средств;
б) Не увеличивают стоимость основных средств;
в) Расходы, связанные с ремонтом;
г) Расходы, связанные с реализацией.

9. Капитальный ремонт:

а) Увеличивает первоначальную стоимость основных средств;
б) Не увеличивает первоначальную стоимость основных средств;
в) Является нематериальным активом;
г) Считается инвестиционным капиталом.

10. Кем устанавливаются нормативы износа основных средств?

а) Кабинетом Министров;
б) Руководителем предприятия;
в) Министерством финансов;
г) Наблюдательным советом.

11. Какой метод расчета амортизации соотносится с Налоговым кодексом:

а) Кумулятивный метод;
б) Производственный метод;
в) Равномерный метод;
г) Ускоренный метод.

12. На стоимость материалов, полученных от ликвидации основных средств, составляется проводка:

а) Дт 1010 Кт 4710;
б) Дт 1050 Кт 9310;
в) Дт 1050 Кт 9210;
г) Дт 1050 Кт 9220.

13. Какая бухгалтерская проводка отражает списание остаточной стоимости основных средств?

а) Дт 8410 Кт 4710;
б) Дт 9210 Кт 0110;
в) Дт 4630 Кт 9210;
г) Дт 9210 Кт 8410.

14. Что из приведенного ниже не относится к нематериальным активам?

а) Здание;
б) Гудвилл;
в) Авторское право;
г) Франшизы.

15. Безвозмездно поступивший нематериальный актив относят к:

а) Резервному капиталу;
б) Доходу предприятия;
в) Уменьшению расходов предприятия;
г) Добавленному капиталу.

16. Что из приведенного ниже является номинальной стоимостью акции?

а) Продажная (рыночная) стоимость;
б) Стоимость, указанная на бланке акции;
в) Расчетная сумма дивиденда;
г) Оплаченная сумма дивиденда.

17. Приобретение акции преследует цель:

а) Получения процентов;
б) Получения дивидендов;
в) Выплаты дивиденда;
г) Уплаты процента.

18. Что из приведенного ниже дает правильное определение?

а) Финансовые инвестиции частично не возвращаются;
б) Финансовые инвестиции возвращаются частично;
в) Финансовые инвестиции возвращаются полностью;
г) Финансовые инвестиции полностью не возвращаются.

ГЛАВА 6

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ЗАТРАТ

6.1. Учет производственных запасов

Материалы, их классификация и оценка. Материальные ценности, являясь предметами труда в отличие от средств труда, в процессе производства участвуют однократно и полностью свою стоимость переносят на вновь создаваемую продукцию. Говоря по-другому, материалы как активы предприятия за один производственный цикл превращаются из состояния материалов в готовую продукцию.

Основными задачами бухгалтерского учета на предприятии является обеспечение правильного ведения учета материалов на основе разработанных правил и предпосылок, в частности:

- разработка номенклатуры – ценника материалов;
- организация стройной системы документирования прихода и расхода материалов;
- разработка должностных обязанностей и инструктаж с материально – ответственными лицами;
- определение круга лиц, которые будут нести ответственность за совершение операций по расходу материалов и составление с ними договоров о материальной ответственности;
- утверждение приказом руководителя списка должностных лиц, имеющих право подписи в документах по расходу материалов;
- организация работы складского хозяйства;
- своевременное проведение инвентаризации и полное отражение ее результатов в учете.

Организация и порядок ведения бухгалтерского учета товарно-материальных запасов, их оценка, а также другие вопросы управления ТМЗ рассматриваются в НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы», введенного в действие с 28 августа 1998 г.

В соответствии с НСБУ №4 в состав материальных ценностей включаются следующие их виды:

- сырье, такое как хлопок, нефть, уголь, руда и т.д.;
- материалы, которые составляют основу изготавливаемой продукции (мука, сахар, кожа, волокно, материал и т.д.);
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия (моторы, шипы);
- топливо (уголь, бензин, нефтепродукты);
- тара и тарные материалы (деревянная, картонная, металлическая, стеклянная посуда);
- запасные части (детали, агрегаты машин, оборудования, механизмы);
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности - предметы сроком службы менее одного года и стоимостью за единицу менее 50-кратного размера минимальной заработной платы;
- прочие материалы.

На производственных предприятиях в состав материалов включаются также незавершенное производство, готовая продукция и товары на складах, предназначенные для реализации.

В состав материальных ценностей не относятся материалы, не принадлежащие данному предприятию. Они выделяются в отдельную группу и учитываются на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и счете 003 «Материалы, принятые на переработку».

В организации бухгалтерского учета серьезное внимание уделяется вопросам оценки и исчисления себестоимости при отнесении на затраты производства. Согласно НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» оцениваются по наименьшей оценки из себестоимости или частой стоимости реализации.

Действующее законодательство Республики Узбекистан предусматривает применение в учете следующих методов оценки материалов:

1. Свободная рыночная (договорная) или государством регулируемая оптовая цена. Такие цены устанавливаются предприятиями при заключении договоров поставок самостоятельно.

Они используются в виде фактурных цен с указанием их в платежных документах поставщика.

2. Плановая цена. Она рассчитывается путем включения в договорную цену расходов, связанных с транспортно-заготовительными операциями.

3. Фактическая себестоимость. Она рассчитывается ежемесячно путем прибавления к договорным ценам дополнительно израсходованных средств на уплату импортных таможенных пошлин и сборов, а также расходов по сертификации, комиссионных вознаграждений, налогов, расходов на перевозку, погрузку, разгрузку, хранение и доставку, складирование, командировочных расходов, связанных с доставкой материалов.

Следует иметь в виду, на практике фактическую цену материала можно рассчитать только после окончания месяца. Для этого в бухгалтерии предприятия должны быть собраны все подтверждающие расходные документы. В то же время известно, что движение материалов на предприятии происходит ежедневно, по которым своевременно оформляются приходные и расходные документы. В этой связи и появляется необходимость применения в учете предварительно установленных цен, которые называются учетными в качестве плановых или договорных (фактурных) цен. Если в учете используются фактурные цены, то в конце месяца рассчитывается сумма и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактических.

Если же на предприятии применяются плановые цены, то в конце месяца необходимо рассчитывать сумму и процент отклонений фактических цен от плановых (экономия или перерасход).

Ниже приводится пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов при использовании фактурных цен в качестве учетных.

Счет 1010

Показатель	Оценка материалов, в тыс. сум	
	по фактурным ценам	по фактической себестоимости
1	2	3
Остаток материалов на складе на начало месяца	9000	9600

1	2	3
Поступление материалов за отчетный период	200000	208500
ИТОГО	**209000**	**218100**
Сумма транспортно-заготовительных расходов, %	(218100-209000) 9100x100:209000	9100 4,35%
Израсходовано материалов за отчетный месяц	185000	(185000x4,35%:100 + 185000 = 193048
Остаток материалов на складе на конец месяца	(209000-185000) = 24000	(218100-193048) =25052

Метод измерения себестоимости материалов. В соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета Узбекистана, которые были разработаны и приняты на основе международных стандартов (например, НСБУ № 4) для учета стоимости отдельных наименований товарно-материальных ценностей предусмотрены следующие методы: метод средневзвешенной стоимости (AVECO) и метод FIFO.

В зарубежной практике применяется также метод LIFO, который дает наименьшую прибыль в период инфляции и наибольшую прибыль в период дефляции, т.е. снижения цен. Суть данного метода сводится к оценке по ценам последних покупок (LIFO – последним поступил – первым продан). Это значит, что себестоимость товаров, приобретенных последними, используется для определения стоимости товаров проданных в первую очередь, себестоимость запасов на конец отчетного периода рассчитывается на основе себестоимости товаров, приобретенных первыми. Поэтому такой метод применяется за рубежом, чаще всего, в розничной торговле. Однако в силу разных объективных условий такой метод оценки ТМЗ НСБУ РУз. к применению не рекомендован.

Метод средневзвешенной стоимости AVECO. Такой метод оценки предусматривает, что стоимость каждой единицы ТМЗ определяется средневзвешенной стоимостью однотипных единиц ТМЗ в начале отчетного периода и стоимостью однотипных единиц, приобретенных или произведенных в течение отчетного периода. Средневзвешенная стоимость единиц ТМЗ определяется делением всей стоимости ТМЗ на количество единиц этих запасов.

Метод FIFO. Представляет собой понятие первым поступил – первым продан. Данный метод является наиболее распространенным и предпочтительным. При применении метода FIFO в первую очередь на себестоимость произведенной продукции списывается стоимость запасов, приобретенных или произведенных первыми.

Для наглядности рассмотрим пример применения методов FIFO и средневзвешенной оценки ТМЗ. В течение года компания «МР» приобрела следующие товарно-материальные ценности:

Дата поступления	Количество единиц	Стоимость единицы товара, сум	Общая стоимость тыс. сум
19 января	5000	450	2250
5 мая	7000	600	4200
11 октября	4000	750	3000
ИТОГО	**16000**		**9450**

К концу года на складе оставалось 2000 единиц товара, доход от реализации составил 9000 тыс. сум.

Требуется определить себестоимость реализованной продукции и затраты, распределяемые на запасы на конец периода, используя вышеперечисленные методы.

Метод FIFO

Определяем количество реализованных товаров:
16000 – 2000 = 14000 ед.

Расход товаров:
(5000x450)+(7000x600)+(2000x750)=7950.

Расход товаров можно рассчитать другим способом – исходя из оценки остатков товаров, который составит 2000x750=1500 тыс. сум.

Себестоимость реализованных товаров составит 9450-1500=7950 тыс. сум.

Доход от реализации 9000 тыс. сум.

Себестоимость продукции, готовой к реализации – 9450 тыс. сум.

ТМЦ на конец отчетного периода – 1500 тыс. сум.

Себестоимость реализованной продукции – 7950 тыс. сум

Валовая прибыль от реализации продукции – 1050 тыс. сум.

Метод средневзвешенной стоимости AVECO

Средневзвешенная стоимость единицы товара:
9450:16000=0,591 тыс. сум.

Расход товаров:
14000х0,591=8274 тыс. сум.

Доход от реализации товара – 9000 тыс. сум.

Себестоимость продукции, готовой к реализации – 9450 тыс. сум.

ТМЦ на конец периода (2000х0,591)=1182 тыс. сум.

Себестоимость реализованной продукции – 9450-1182=8268 тыс. сум.

Валовая прибыль от реализации: 9000-8268=732 тыс. сум.

Для применения в учете того или метода оценки себестоимости ТМЦ необходимо, чтобы этот метод был отражен в учетной политике предприятия, утвержденной приказом.

Документальное оформление движения материалов. Обеспечение предприятия соответствующими материальными ценностями возлагается на отдел снабжения, который своевременно заключает договора поставок и контролирует выполнение поставщиками договорных обязательств. При необходимости отдел снабжения предъявляет им претензии по качеству и недостачам материалов, а также предпринимает меры по розыску и доставке материалов на оклад, если они современно не поступили на предприятие.

Обязанности доставки материалов от поставщиков возлагаются на экспедитора, который, принимая груз от транспортных организаций или непосредственно от поставщиков, проверяет условия сохранения груза, например, наличие пломб, состояние тары, соответствие качеству материалов условиям договора. При обнаружении каких либо отклонений от норм составляется коммерческий акт на право предъявления претензий к транспортной организации или непосредственно поставщику.

Для подтверждения экспедитору в качестве представителя покупателя ему выдается доверенность соответствующего образца, на основе которой он получает материалы со склада поставщика. Срок договора не должен превышать 15 дней. Список лиц, имеющих право на получение доверенностей, утверждается руко-

водителем предприятия и главным бухгалтером. Образец доверенности приводится в альбоме типовых форм первичных документов бухгалтерского учета.

Доверенности регистрируются в бухгалтерии предприятия в пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей по следующей форме:

Образец

№ п/п	Дата выдачи	Срок действия	Кому выдана доверенность (должность и фамилия)	Наименование поставщика	№ даты договора и иных сделок	Подпись лица получившего доверенность	Отметки о выполнении поручений по доверенности
1	2	3	4	5	6	7	8

На последнем листе журнала за подписями руководителя предприятия или лицами ответственными за выдачу доверенностей делятся запись «В настоящем журнале пронумеровано ..листов» и заверяется печатью. Количество листов указывается прописью.

Какие либо случаи выдачи доверенностей без указаний всех реквизитов и особенно без образцов подписи лиц, на имя которых они выписаны, не допускаются.

Лицо, уполномоченное на получение ценности, после получения их обязано представить в бухгалтерию отчет о выполнении поручения и о сдаче на склад (кладовую) полученных им товарно-материальных ценностей.

В случае, если доверенности остались не использованными, то они должны быть возвращены предприятию на следующий день после истечения срока их действия. Факт возврата неиспользованной доверенности отмечается в «Журнале учета выданных доверенностей» (в графе 8). Эти доверенности погашаются надписью «Не использован» и хранятся до конца отчетного года у

ответственного за это дело. В конце года все неиспользованные доверенности уничтожаются, на что составляется соответствующий акт.

Согласно действующим законодательствам, лицам, не отчитавшимся за предыдущие доверенности, сроки действия которых истекли, новые доверенности не выдаются.

При отпуске товарно-материальных ценностей доверенность поставщик оставляет себе. По окончании отпуска ТМЦ доверенность сдается в бухгалтерию вместе с документом на отпуск ценностей.

Нельзя производить отпуск товарно-материальных ценностей в случаях нарушений условий и порядка выдачи доверенностей согласно действующему законодательству, а именно:

- при предъявлении доверенности с нарушением порядка заполнения или с неполными реквизитами;
- при предъявлении доверенности, в которой допущены исправления, поправки и помарки;
- при отсутствии паспорта лица, указанного в доверенности;
- в случае истечения срока, на который выдана доверенность;
- и другие, когда предъявленная доверенность вызывает сомнение об ее подлинности.

Доставленные материальные ценности от поставщиков принимает, как обычно, заведующий складом или кладовщик. Он должен проверить соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов согласно документам поставщика: счет-фактура, платежное требование, спецификация, сертификат, товарно-транспортная накладная. Когда перечисленные показатели полностью соответствуют документам поставщика и не вызывают сомнения кладовщик выписывает приходный ордер соответствующего образца. Допускается также проставлять штамп с основными реквизитами приходного ордера в документах поставщика.

В процессе приемки материальных ценностей на складе могут быть случаи, когда между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика составляется акт о приемке материалов. Такой акт составляется комиссией при участии представителя поставщика или представителя неза-

интересованной организации, зав.складом и работником отдела снабжения. В этом случае приходный ордер не составляется.

В акте об установленном расхождении в количестве и качестве при приемке товара (материала) отражаются сведения о месте составления акта, составе комиссии, товарополучателя, поставщика, основание отгрузки, станции отправления и станции назначения, дате составления коммерческого акта, условии хранения товара до его вскрытия, фактическом количестве товара и расхождения по документу поставщика и т.д.

При внутреннем перемещении материалов неиспользованных на склад или передачи из производства неиспользованных материалов, а также отходов составляются накладные.

Приобретение материалов подотчетными лицами от физических лиц после сдачи ценностей оформляется составлением акта закупки материалов за наличные у частных лиц.

Отпуск материалов на производственные нужды (изготовлении продукции), на хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы) или реализация неликвидных материалов оформляются расходными документами. К ним следует отнести требования, лимитно - заборные карты, накладные.

Разовый, не часто повторяющийся отпуск материалов оформляется требованиями, которые выписываются потребителями, то есть цехами, отделами и участками.

Ритмичная и равномерная организация производства требует систематического (ежедневного) отпуска материалов со склада в цеха, участки, отделы. В этих целях плановый отдел или диспетчерская служба заранее определяет лимит отпуска материала на один месяц. Для упрощения учета в этих условиях отпуск материала оформляется выпиской лимитно - заборной карты в двух экземплярах. Один экземпляр до начала месяца передается цеху-потребителю, а второй – на склад. При отпуске материалов кладовщик расписывается в экземпляре цеха, а получатель в экземпляре кладовщика. Остаток неиспользованного лимита выводится в карте кладовщиком после каждого отпуска, что устраняет случаи сверхлимитного отпуска материалов, который должен быть оформлен дополнительным требованием.

Учет материалов на складе. Ответственность за хранение и движение материалов на складе возлагается на кладовщика, для чего с ним заключается договор о материальной ответственности. На него же возлагается ответственность ведения учета материалов. Для этого используется Карточка складского учета, где кладовщик отражает движение материалов по количеству, ассортименту и сортам.

На каждый вид, наименование и сорт материалов в бухгалтерии предприятия открываются карточки складского учета, где отражаются: наименование предприятия, номер карточки, номер склада, наименование материала, марка, сорт, размер, единица измерения, номенклатурный номер, учетная цена.

На основании приходных и расходных документов кладовщик ежедневно производит записи в карточки складского учета только в количественном выражении и выводит новый остаток.

Первичные приходные и расходные документы кладовщик в определенные сроки сдает в бухгалтерию в сопровождение реестра сдачи документов. Первый экземпляр реестра с документами остается в бухгалтерии, а второй после тщательной проверки возвращается кладовщику с подписью бухгалтера.

В бухгалтерии предприятия, в целях контроля за работой кладовщика и правильного ведения карточек складского учета, открывается сальдовая книга учета остатков материалов, куда кладовщик переносит количественные остатки. Книга открывается и хранится в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца, а 1-2 числа следующего за отчетным месяцем он, заполнив ее, возвращает в бухгалтерию.

Учет материалов в бухгалтерии. Наличие и движение сырья, материалов, топлива, запчастей и т.п., принадлежащих предприятию в бухгалтерском учете отражаются на следующих счетах, посредством которых обобщается информация о состоянии материальных ценностей:

1010 «Сырье и материалы»;

1020 «Покупные полуфабрикаты, 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».

На указанных счетах учитываются материальные ценности, обычно, по фактической себестоимости их приобретения, которая включает в себя все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товарно-материальных запасов к месту их расположения.

На счете 1010 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов (в т.ч. строительных);
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции;
- сельскохозяйственной продукции для переработки.

На счете 1020 «Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, строительных деталей и конструкций.

На счете 1030 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов, горюче-смазочных материалов (нефть, бензин, керосин, дизельное топливо, масло и т.п.).

1040 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для собственных нужд запасных частей.

1050 «Строительные материалы» учитывается наличие и движение строительных материалов, приобретенных со стороны или собственного производства.

1060 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары, а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления и ремонта тары.

1070 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается наличие и движение материалов, предназначенных для переработки на сторону. К ним относятся в основном лес и лесные материалы, продукция растениеводства и животноводства.

1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение специальных инструментов и приспособлений, специальной и санитарной одежды, специальной обу-

ви, постельных принадлежностей, канцелярских принадлежностей (калькуляторы, настольные приборы и т.д.), кухонного и столового инвентаря, а также столового белья и т.д.

Периодически в сроки установленные руководством предприятия кладовщик в бухгалтерию сдает реестр, с приложенными документами. Бухгалтер, принимая реестр, проверяет таксировку. Для этого используется ведомость №10 «Движение материальных ценностей», которая имеет два раздела: «Поступление и остатки материалов на начало месяца» и «Расход и остатки материалов на конец месяца».

Движение материалов в бухгалтерии в течение отчетного месяца учитывается по учетным ценам, а по окончании месяца – после расчета процентов и суммы транспортно – заготовительных расходов или отклонений фактической себестоимости от учетной, эта стоимость доводится до фактической себестоимости.

Синтетический учет материалов в бухгалтерии ведется на счетах 1010-1090. Остаток материалов и их поступление за месяц отражаются по дебету, а расход материалов – по кредиту счета.

Аналитический учет по счетам учета материалов (1000) ведется по местам хранения и по отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам).

Для учета животных, принадлежащих предприятию, в плане счетов предусмотрены счета 1100 «Животные на выращивании и откорме». На этих счетах учитывается:

- молодые животные;
- взрослые животные, находящиеся на откорме, в нагуле;
- птицы;
- кролики;
- семьи пчел;
- взрослый скот, выбракованный из основного стада для реализации (без постановки на откорм);
- скот, принятый от населения для реализации.

Учет этих животных ведется на счетах:

1110 «Животные на выращивании»;

1120 «Животные на откорме».

Все затраты, связанные с откормом или выращиванию отражаются:

- на счете 2010 «Основное производство», для тех предприятий, где животноводство является основным видом деятельности;

- на счете 2710 «Обслуживающее хозяйство», когда животноводство не является основным видом производства.

Затраты, направленные на выращивание и откорм относятся на увеличение себестоимости животных. Иначе говоря, привес и прирост животных определяется по сумме затрат, накопленных на счетах учета производственных затрат:

дебет 1110, 1120;

кредит 2010, 2710.

В конце года по указанным счетам производится запись, корректирующая стоимость привеса или прироста животных, принятых на учет в течение года по плановой себестоимости выращивания, до фактической себестоимости выращивания.

По мере выращивания скота молодняк переводится в основное стадо, который отражается через счета капитальных вложений:

дебет 0840 «Формирование основного стада»;

кредит 1110 «Животные на выращивании», одновременно с этим:

дебет 0170 «Рабочий и продуктивный скот»;

кредит 0840 «Формирование основного стада».

Животные, выбракованные из основного стада, отражаются на счете 1120 «Животные на откорме» через счет выбытия:

дебет 1120 «Животные на откорме»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств»:

и далее:

дебет 9210 «Выбытие основных средств»;

кредит 0170 «Рабочий и продуктивный скот».

Выбытие на сторону животных, в том числе сдача заготовительным предприятиям скота, выбракованного из основного стада, отражается следующим образом:

- списание себестоимости животных:

дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

кредит 1110 «Животные на выращивании», 1120 «Животные на откорме»;

- одновременно на сумму, причитающихся предприятию за этих животных с покупателя:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей» заказчиков»;

кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

Национальные стандарты бухгалтерского учета допускают организацию учета материалов с использованием счетов 1500 и 1600 следующим образом, если это предусмотрено учетной политикой предприятия.

Для обобщения информации о заготовке и приобретении материальных ценностей применяется счет 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

По дебету счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов» отражают учетную цену материальных ценностей с корреспонденцией счетов 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и т.д. в зависимости от источников поступления.

По кредиту счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов» записывают фактическую себестоимость приобретенных материалов (поступивших на склад).

Между показателями дебета и кредита счета 1510 может образоваться разница. Сумма разницы между фактической себестоимостью материальных ценностей и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов» на счет 1610 «Отклонения в стоимости материалов».

Остаток на конец месяца по счету 1510 «Заготовление и приобретение материалов» показывает наличие заготовленных и приобретенных материалов, а также находящихся в пути или не вывезенных со складов поставщиков (без оприходования этих ценностей на склад).

Основные типовые операции по счетам учета заготовления и приобретения материалов (1500) приведены ниже.

Счет 1610 «Отклонения в стоимости материалов» предназначен для обобщения информации о разнице в фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и учетных ценах.

Сумма разницы в фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей и учетных ценах считывается в де-

бет или кредит счета 1610 «Отклонения в стоимости материалов» со счета 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

Накопленная на счете 1610 «Отклонения в стоимости материалов» разница между фактической себестоимостью приобретенных материальных ценностей и учетных цен списывается в дебет счетов учета затрат на производство, расходы периода или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных материалов.

Аналитический учет по счету 1610 «Отклонения в стоимости материалов» ведется по группам материальных ценностей».

Учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей. В составе материалов особое место занимает «Инвентарь и хозяйственные принадлежности», для учета которых предусмотрен счет 1080 с таким же названием. Дело в том, что до недавнего времени такие ценности отражались на специальном счете «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы». В связи с исключением из плана счетов отдельного счета появилась новая статья в группе материалов – инвентарь и хозяйственные принадлежности. Она включает в себя имущество, отвечающее одному из следующих критериев:

а) срок службы не более одного года;

б) предметы стоимостью до пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект) независимо от срока службы. Руководитель имеет право установить на отчетный год меньший предел стоимости предметов для их учета в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Независимо от срока службы и стоимости в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включают:

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

б) специальная и санитарная одежда, специальная обувь;

в) постельные принадлежности;

г) канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);

д) кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;

е) временные (не титульные сооружения), приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;

ж) сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;

з) орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.).

Предприятия могут самостоятельно открыть счета для учета инвентаря, инструментов и хозяйственных принадлежностей в зависимости от их назначения и роли в финансово-хозяйственной деятельности.

Их стоимость полностью включается в затраты производства или расходы периода в момент передачи со склада в эксплуатацию.

Например, отпуск специальных инструментов в производственный цех:

дебет 2010 «Основное производство»;

кредит 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Или передача калькулятора со склада в отдел бухгалтерии:

дебет 9420 «Административные расходы»;

кредит 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности».

Однако в целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентарь и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет необходимо вести на забалансовом счете 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» в разрезе цехов, кладовых и индивидуальных пользователей.

В случае непригодности инвентаря и хозяйственных принадлежностей для дальнейшей эксплуатации (использования) их списание с забалансового счета производится на основании оформленного в установленном порядке акта на списание.

Инвентаризация материалов и учет ее результатов. Периодически на всех предприятиях хозяйствующего субъекта, независимо от форм собственности по действующему законодательству проводится инвентаризация товарно-материальных ценностей. Целью проведения инвентаризации является пересчет фактического наличия материальных ценностей и сопоставление данных

инвентаризаций с показателями бухгалтерского учета. С другой стороны проведение инвентаризации преследует цель контроля за работой материально-ответственных лиц, обеспечения сохранности материальных ценностей предприятия, а также проверки условий хранения и порядок ведения учета их движения.

Порядок организации и проведения инвентаризации и выявления результатов определен НСБУ №19 «Организация и проведение инвентаризации» (утвержден Министерством финансов РУз. № 58 от 2.11.1998г. и зарегистрирован Министерством Юстиции РУз. №833 2.11.1999 г.).

В соответствии с НСБУ №19 инвентаризации подлежат все имущество хозяйствующего субъекта, независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. Инвентаризация материальных ценностей производится по их местонахождению и материально-ответственному лицу.

Проведение инвентаризации является обязательным:

а) при смене материально-ответственных лиц на дату приема-передачи дел и ценностей;

б) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

в) при установлении фактов хищения или злоупотреблений;

г) при передаче в аренду, выкупе, продаже и разгосударствления предприятия;

д) при переоценке основных средств и товарноматериальных ценностей;

е) в случае пожара или стихийных бедствий – немедленно по окончании пожара, стихийного бедствия.

Частота проведения инвентаризации в отчетном году, даты проведения, перечень имущества устанавливается руководителем предприятия.

Для проведения инвентаризации на хозяйствующих субъектах создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе руководителя предприятия или его заместителя (председатель комиссии); главного бухгалтера; других специалистов (инженеров, экономистов, техников и т.д.).

Инвентаризационная комиссия проводит инвентаризацию ценностей в местах хранения и производства, совместно с бухгалтерией участвует в определении результатов инвентаризации и

разрабатывает предложения по принятию решений по результату инвентаризации.

Материально-ответственное лицо перед началом инвентаризации дает расписку о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на его ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Проверка фактического остатка производится при обязательном участии материально-ответственных лиц. Наименования инвентаризуемых ценностей и их количество показываются в инвентаризационных описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Обнаруженные при инвентаризации расхождения (излишки или недостачи, повреждения или порчи) оформляются в сличительной ведомости и оцениваются по фактической себестоимости. По каждому случаю расхождения принимаются соответствующие решения.

Результаты инвентаризации в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

- при обнаружении излишков ТМЗ:

дебет 1010 «Сырье и материалы» или другие счета учета ТМЗ;

кредит 9390 «Прочие операционные доходы»;

- при выявлении в процессе инвентаризации недостачи ТМЗ:

дебет 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

кредит 1010 «Сырье и материалы» или другие счета учета ТМЗ.

При этом на сумму естественной убыли в пределах норм или недостачи (потерь) от стихийных бедствий, а также, в случае если виновные не обнаружены, производится запись:

дебет 2010 «Основное производство» или 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае обнаружения недостачи ТМЗ по вине материально-ответственных лиц, допущенный ущерб взыскивается с них. При этом составляется проводка:

а) дебет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

кредит 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

б) при взыскании с материально-ответственных лиц:

дебет 5010 «Денежные средства в национальной валюте» или 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

кредит 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

6.2. Учет производственных затрат

Затраты на производство и их классификация. Производство продукции, выполнение работ и оказание услуг связано с определенными затратами, которые, прежде всего, состоят из материальных, денежных, трудовых и прочих ресурсов. В совокупности эти затраты образуют себестоимость продукции.

Для осуществления производственного процесса необходимо полное и своевременное обеспечение предприятия средствами производства. Это находит отражение в плане материально-технического снабжения, который включает расчеты потребности предприятия в сырье, материалах, таре и т.п. Бухгалтерский учет должен обеспечить действенный контроль, за своевременностью и полнотой поставки сырья и материалов, за качеством их приемки и правильностью цен, за сохранностью ценностей у материально-ответственных лиц.

Важным фактором производства является труд. В плане по труду и заработной плате входят показатели численности и фонда оплаты труда по предприятию в целом, по цехам и участкам производства, структура фонда оплаты труда, баланс рабочего времени и т.п. Задачей бухгалтерского учета является контроль, за выполнением норм выработки, за правильным использованием рабочей силы и расходованием фонда оплаты труда.

Производственная деятельность предприятия в целом оказывает всестороннее влияние на себестоимость продукции, этот раздел плана производства включает смету затрат на производство, смету цеховых, общезаводских и внутри производственных расходов, калькуляции, план по прибыли и рентабельности и т.п. Контроль за формированием себестоимости продукции относится к одной из важнейших задач бухгалтерского учета. Правильная организация учета и калькулирования себестоимости позволяет

точно и своевременно выяснить как общий уровень затрат, так и отдельных элементов себестоимости, их динамику за различные периоды производства, отклонения плановых норм и причины этих отклонений.

В условиях рыночной экономики снижение себестоимости продукции имеет большое значение, так как в конкурентной среде важны не только спрос и качество продукции, но и ее цена, в которой значительную часть составляет себестоимость.

В этой связи организация учета затрат на производство продукции должна быть построена в соответствии со следующими принципами:

- группировка затрат в бухгалтерском учете по экономическим элементам и статьям расходов, по видам продукции и подразделениям предприятия;
- неизменность принятой методики учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции;
- правильное обеспечение доходов и расходов по отчетным периодам;
- согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции;
- разграничение в учете текущих затрат на производство и затрат, связанных с капитальными вложениями.

В целях внедрения единых норм и принципов накопления информации о затратах на производство и реализацию продукции государство устанавливает общий порядок формирования затрат, которые могут быть включены в себестоимость продукции, группировки доходов и расходов, их отражения в бухгалтерском учете.

Кабинет Министров Республики Узбекистан своим постановлением от 5 февраля 1999 г. № 54 утвердил «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» с последующими изменениями.

Необходимость разработки «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» было вызвано тем, что в бухгалтерском учете и налогообложении прослеживались различные подходы при исчислении затрат и включения их в себестоимость продукции.

Своевременное исчисление затрат и определение финансовых результатов деятельности предприятия в целях повышения его конкурентоспособности является одним из основных задач бухгалтерского учета. На практике часто налогооблагаемая прибыль расходится с балансовой прибылью (т.е. прибыль, полученная на счетах бухгалтерского учета). В результате некоторая часть расходов предприятия включается в налогооблагаемую базу согласно налоговому законодательству.

В Положении дается методика расчета налогооблагаемой базы. Для этой цели в Положении приведены два приложения. Например, в приложении № 1 приводится перечень статей затрат, включаемых в налогооблагаемую базу, а в приложении №2 приводится перечень затрат не исключаемых из налогооблагаемой базы данного периода, но исключаемых из налогооблагаемой базы последующих периодов.

Большое место в Положении отводится методике формирования финансовых результатов. Для этого приводится перечень затрат, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующих субъектов, а также перечень доходов, получаемых в результате производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

В соответствии с Положением все затраты предприятия группируются по следующим группам:

а) затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции;

б) затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности;

в) чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытка до уплаты налога на прибыль (доход).

Таким образом статьи затрат можно классифицировать в такой последовательности:

Производственная себестоимость продукции

а) прямые и косвенные материальные затраты;

б) прямые и косвенные затраты на труд;

в) прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

2. Расходы периода

а) расходы на реализацию;

б) расходы по управлению (административные расходы);

в) прочие операционные расходы и убытки;

г) расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

3. Расходы по финансовой деятельности

а) расходы по процентам;

б) отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

в) переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

г) прочие расходы по финансовой деятельности.

4. Чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли и убытки до уплаты налога на доход (прибыль)

В целом *затраты на производство продукции (работ и услуг)* включают в себя прямые и косвенные, переменные и постоянные расходы.

Прямые затраты – это затраты, непосредственно связанные с производством единицы продукции, такие как:

- производственные материальные затраты;
- расходы по оплате труда основных производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству.

Указанные затраты являются переменными, так как их размер непосредственно связан с изменением объема производства.

Косвенные затраты - это затраты производственного назначения, связанные с обслуживанием производственного процесса, такие как: повременная заработная плата вспомогательных рабочих, амортизация производственных основных средств, содержание, текущий и капитальный ремонт производственных основных средств и другие затраты, которые остаются относительно постоянными, независимо от изменения объема продукции.

Косвенные затраты включаются в производственную себестоимость продукции (работ и услуг) только в том случае, когда они связаны с производственным процессом. В производственную себестоимость не должны включаться такие расходы, как:

- расходы на хранение, кроме необходимых в производственном процессе или при переходе к следующему производственному этапу, например, естественная просушка лесоматериалов или хранение спирта для производства коньяка;

- административные расходы, не связанные с доведением запасов до их настоящего местонахождения и состояния, а также коммерческие (сбытовые) расходы;

- затраты и потери, относимые на убытки, затраты по аннулированным производственным заказам и на содержание законсервированных производственных мощностей.

Эти затраты, хотя и имеют отношение к производству, относятся к расходам данного отчетного периода.

Учет основного и вспомогательного производства. Процесс производства, направленный на выпуск продукции, которая образует основную деятельность, согласно учредительных документов хозяйствующего субъекта называется основным производством. Оно связано, прежде всего, с использованием в процессе производства или переработки продукции определенных ресурсов как: сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат. В совокупности эти затраты образуют производственную себестоимость, которая включает затраты непосредственно связанные с определенной технологией и организацией производства.

К ним относятся:

- прямые материальные затраты;
- прямые трудовые затраты;
- косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

В соответствии с экономическим содержанием, затраты, включающие в производственную себестоимость продукции, группируются по следующим элементам:

- производственные материальные затраты;
- затраты на оплате труда производственного характера;
- отчисления на социальное страхование работников;
- амортизация основных фондов и нематериальных активов производственного назначения;
- прочие затраты производственного характера.

В состав материальных затрат, относимых в производственную себестоимость продукции, включаются следующие статьи:

- сырье и материалы, приобретенные на стороне;
- покупные материалы, необходимые в процессе производства продукции с целью обеспечения нормального технологического процесса;
- покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними предприятиями или физическими лицами.

Что касается затрат на оплату труда производственного характера, то к ним следует отнести:

- заработную плату работников производственного характера начисленную за фактически выполненную работу, согласно сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов;
- надбавку к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество;
- выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, а именно: надбавки за сверхурочные и ночные работы и т.д.

Отчисления на социальные нужды, относящиеся к производству, исчисляемые по нормам к начисленной заработной плате. Они перечисляются органом государственного страхования, пенсионного фонда.

Предприятие может производить отчисления в негосударственные пенсионные фонды, на добровольное медицинское страхование и другие виды добровольного страхования.

В состав производственных затрат включаются также суммы амортизационных отчислений основных фондов и нематериальных активов, используемых в производственных целях. К ним можно отнести аморгизационные отчисления производственных основных фондов и нематериальных активов.

К прочим затратам производственного назначения относятся различные затраты с обслуживанием производства и организацией технологического процесса и другие, которые подробно изложены в Положении о составе затрат.

Прочие расходы, связанные непосредственно с выпускном

продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства отражаются на счете 2010 «Основное производство».

В производствах со сложной технологией отработки изделий в конце каждого месяца в цехах определяются остатки незавершенного производства, которые выявляются при помощи инвентаризации и отражаются по нормативной (плановой) себестоимости и выводятся как остаток по дебету счета 2010 «Основное производство».

Учет вспомогательного производства. В целях нормального и эффективного функционирования основного производства на предприятиях создается ряд вспомогательных производств, которые предназначены для обеспечения энергией, инструментами, тарой, ремонтными, транспортными услугами.

Основными видами вспомогательных производств являются:

- энергетические, производящие и распределяющие электрическую, тепловую и другую энергию, водоснабжение, пароснабжение; обеспечивающие сжатым воздухом, отчистку сточных вод, вентиляцией, монтаж и ремонт;
- транспортные, выполняющие функции погрузки – разгрузки, транспортные работы, экспедицию и сопровождение грузов в пути, обслуживание транспортных средств и т.д.;
- ремонтные, обеспечивающие монтаж, модернизацию, обслуживание основных средств, изготовление и восстановление запасных частей, строительных деталей и конструкций;
- инструментальные, на которые возлагаются обязанности изготовления, ремонт и восстановление инструментов, приспособлений, штампов, пресс форм, моделей и др. Например, деревообрабатывающий завод создает у себя цех по изготовлению навесов, шпингалет, шурупов, гвоздей;
- тарные, для изготовления и ремонта тары;
- карьеры, для добычи камня, гравия, песка и других материалов;
- цехи соления, сушки и консервирования сельхоз. продуктов, прежде всего, в предприятиях торговли и общественного питания и др.

Учет затрат вспомогательных производств, обслуживающих основное производство отражается на счете 2310 «Вспомогательное производство». Этот счет является калькуляционным и ведется по каждому виду вспомогательных производств. В течение отчетного периода здесь (на счете 2310) накапливаются все расходы, непосредственно связанные с выпуском продукции, оказанием услуг, выполнением работ по вспомогательным цехам, а также косвенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением вспомогательных производств.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг списываются на счет 2310 «Вспомогательное производство» с кредита счетов производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов. Например,

- при отпуске материалов на нужды вспомогательного производства:

дебет 2310 «Вспомогательное производство»;

кредит 1010 «Сырье и материалы»;

- при начислении заработной платы работникам вспомогательного производства:

дебет 2310 «Вспомогательное производство»;

кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных и прочих производств, списываются на счет 2310 «Вспомогательное производство» со счета 2510 «Общепроизводственные расходы»:

дебет 2310 «Вспомогательное производство»;

кредит 2510 «Общепроизводственные расходы».

В процессе производства возможны случаи брака продукции. В этом случае сумма потери от брака с кредита счета 2610 «Брак в производстве» списывается на дебет счета 2310 «Вспомогательное производство».

По кредиту счета 2310 «Вспомогательное производство» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции. Эти суммы списываются со счета 2310 «Вспомогательное производство» в дебет счетов:

- 2010 «Основное производство» – при отпуске продукции

основному производству или основному виду деятельности. Например, списаны услуги транспортного цеха по транспортировки грузов для основного производства (Д-т 2010 К-т 2310);

- 2510 «Общепроизводственные расходы» – при отпуске продукции (работ, услуг) на общепроизводственные цели. Например, списана услуга парокотельни, потребленная заводоуправлением (Д-т 2510, К-т 2310);
- 9130 «Себестоимость реализованных работ и услуг» – при реализации работ, услуг сторонним организациям. Например, транспортный цех оказывает услуги по перевозке грузов на сторону (Д-т 9130, К-т 2310);
- 9420 «Административные расходы» – при отпуске продукции (работ и услуг) на общеадминистративные цели. Например, отражены стоимость капитального ремонта административного здания, проведенного ремонтным цехом (Д-т 9420, К-т 2310).

Остаток на счете 2310 «Вспомогательное производство» (так же как и по счету 2010) на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Учет общепроизводственных расходов. Для крупных производственных предприятий характерными являются наличие весомых размеров затрат по управлению производством. Учет таких затрат накапливается по дебету счета 2510 **«Общепроизводственные расходы»** по следующим статьям:

- содержание аппарата управления и прочего цехового персонала;
- содержание и ремонт оборудования, зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения;
- расходы по охране труда, техники, безопасности;
- испытания, опыты, исследования, рационализация и изобретательство;
- потери от простоев;
- потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;
- недостача материальных ценностей и незавершенного производства;
- прочие расходы.

В целях контроля за расходованием средств по управлению

производством бухгалтерией предприятия необходимо разработать смету этих расходов.

В конце отчетного периода общепроизводственные расходы списываются (или распределяются) со счета 2510 на дебет счета 2010 «Основное производство» в разрезе видов продукции. Учитывая особенности производства, применяются различные способы распределения общепроизводственных расходов:

- пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально затратам по переделу;
- пропорционально количеству выработанной продукции;
- пропорционально прямым затратам и др.

На основе нижеследующих данных рассмотрим пример распределения общепроизводственных расходов пропорционально основной заработной платы производственных рабочих.

Продукция	Основная заработная плата производственных рабочих	Коэффициент распределения	Фактическая сумма общепроизводственных расходов
А	240000	0,8	192000
Б	360000	0,8	288000
В	200000	0,8	160000
ИТОГО	800000	0,8	640000

Методика расчета распределения такова: во-первых, следует определить коэффициент расходов по отношению к общей заработной плате за месяц (640000:800000=0,8); во-вторых, соответственно этому коэффициенту и сумме заработной платы, необходимо определить сумму общепроизводственных расходов, относящихся на каждый продукт:

Продукт А (240000 х 0,8) = 192000;

Продукт Б (360000 х 0,8) = 288000;

Продукт В (200000 х 0,8) = 160000.

На основе подобного расчета они списываются на основное производство путем составления проводки:

дебет 2010 «Основное производство»;

кредит 2510 «Общепроизводственные расходы».

Списание затрат на себестоимость вспомогательного производства:

дебет 2310 «Вспомогательное производство»;

кредит 2510 «Общепроизводственные расходы».

На производственных предприятиях, выпускающих однотипную продукцию и не составляющих калькуляцию продукции, все расходы общепроизводственного характера сразу по мере их совершения можно отнести на счет 2010 «Основное производство».

Учет брака продукции. В процессе производства в силу различных объективных и субъективных причин допускается брак продукции, который не соответствует по своему качеству требованиям стандарта и техническим условиям.

Такая продукция, естественно, не может быть применена по прямому назначению и может быть использована лишь после исправления нестандартных допущений. Поэтому в ряде отраслей производства (текстильных, стекольных и др.) планируется определенный минимальный размер брака продукции.

По характеру дефектов брак может быть исправимым и неисправимым. Если брак квалифицирован как исправимый, на производстве предпринимаются меры до доведения продукции, отвечающей условиям стандарта и в последующем будет принята к использованию. Неисправимым браком считается брак, который не может быть исправлен, а следовательно попытка устранения его недостатков либо дополнительные затраты считаются нецелесообразными.

Брак, обнаруженный непосредственно на предприятии называется внутренним, оформляется актом на брак, в котором отмечаются наименование забракованной продукции, ее количество, причины возникновения и виновник. Для устранения недостатков по ним определяются размеры затрат по устранению. Далее принимаются решения по возмещению сумм потерь.

Брак, обнаруженный у покупателя в процессе обработки, сборки, монтажа ли эксплуатации продукции называется внешним и, как правило, такие потери от брака возмещаются покупателю.

Для учета брака производства в бухгалтерском учете предусмотрен счет 2610 «Брак в производстве». По дебету этого счета от-

ражаются затраты по выявленному браку, потери от неисправимого брака. По кредиту счета 2610 «Брак в производстве» отражаются суммы относимые на уменьшение потерь от брака, а также суммы, списываемые на затраты производства как потери брака.

Например, на основе акта о браке на сумму окончательного брака составляется проводка:

дебет 2610 «Брак в производстве»;

кредит 2010 «Основное производство»;

кредит 2310 «Вспомогательное производство»;

кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму заработной платы рабочим по исправлению брака;

кредит 6510 «Платежи в государственные целевые фонды» – на сумму отчислений по социальному страхованию;

кредит 1010-1090 «Счета учета материалов» – на сумму материалов, затраченных на исправление брака и др.

Суммы, относимые на уменьшение потерь от брака отражаются следующими записями:

дебет 1010-1090 «Счета учета материалов» - оприходование материальных ценностей отбракованной продукции по цене ее возможного использования;

дебет 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство» - списание потерь от брака и включение их в себестоимость продукции основного и вспомогательного производств;

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» – на сумму списания потерь от брака за счет работников, виновных в нанесении материального ущерба;

дебет 2810 «Готовая продукция» – при оприходовании бракованной продукции по цене возможной реализации;

кредит 2610 «Брак в производстве».

Разность между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 2610 «Брак в производстве», представляет собой окончательные потери от брака, которые в конце отчетного периода списываются в дебет счета 2010 «Основное производство».

Простоями в производстве считаются вынужденная остановка механизмов и бездействие рабочий силы в связи с незаплани-

рованными остановками производства. Простои могут произойти в связи с несвоевременным снабжением материалами, энергией, топливом и др. Такие факты всегда должны быть оформлены соответствующими документами, где указываются причины простоев, их продолжительность, сумма потерь от простоев и пр.

Любой простой приводит к определенным потерям, которые в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 2010 «Основное производство» и кредиту счетов по учету материалов, заработной платы, отчислений на социальное страхование и др. В то же время потери по другим причинам отражаются по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы» и кредиту счетов по учету материалов, заработной платы, отчислений на социальное страхование и пр.

Учет и оценка незавершенного производства. Незавершенное производство представляет собой незаконченный цикл производства, т.е. продукция не прошедшая всех стадий обработки и не принятая соответствующей службой как готовая продукция. Сюда же относится незавершенная работа, которая еще не принята заказчиком.

В целях своевременной и полной оценки незавершенного производства на практике ведут оперативный учет по количественному движению остатков деталей и узлов на всех стадиях обработки; осуществляют периодическую проверку их наличия и проводят инвентаризацию остатков на конец месяца незавершенного производства.

Бухгалтерский учет незавершенного производства ведется в денежном выражении по данным оперативного учета и инвентаризаций, по себестоимости единицы деталей и узлов.

Обязанности ведения оперативного учета движения остатков незавершенного производства обычно возлагается на работников диспетчерских служб цехов. Тем не менее, наиболее точную информацию об остатках затрат в незавершенном производстве дают материалы инвентаризаций.

Следует отметить, что в тех производственных предприятиях, где систематически имеются переходящие остатки незавершенного производства ежемесячно необходимо определить затраты на выпущенную продукцию и соответственно оценивать их.

При этом для расчета себестоимости выпущенной продукции необходимо:

- к незавершенному производству на начало месяца прибавить затраты за текущий месяц, а затем вычитать возвратные и списанные суммы и суммы незавершенного производства на конец месяца.

Это очень важно, ибо если будут допущены какие либо искажения в определении остатков и оценки незавершенного производства, то это приведет в целом к искажению себестоимости готовой продукции.

В условиях индивидуального и мелкосерийного характера производства, где ведется позаказный способ учета, как правило, оценка незавершенного производства не проводится, так как при этом стоимость незавершенного производства определяется затратами на незаконченные заказы.

Для крупносерийных и массовых производств характерным является ежемесячная оценка незавершенного производства. Использование различных способов оценки зависит от того какой метод затрат на производстве применяется. Это полуфабрикатный или бесполуфабрикатный методы затрат на производстве.

При применении полуфабрикатного варианта предполагается исчисление себестоимости полуфабрикатов и ее отражение в бухгалтерском учете на основе дополнительно введенной статьи «Полуфабрикаты собственного производства».

Бесполуфабрикатный вариант оценки незавершенного производства предусматривает возможность определить долю цеховых затрат в себестоимости товарного выпуска продукции в целом по предприятию. Однако при этом нельзя определить цеховую себестоимость выпущенных данным цехом изделий. Поэтому для определения цеховой себестоимости продукции данного цеха необходимо оценить остатки незавершенного производства по затратам только данного цеха.

Следует отметить, что важнейшим критерием оценки незавершенного производства является определение суммы *прямых затрат* (например, материалы и основная заработная плата), которые необходимо рассчитать на основе действующих норм по

каждому калькуляционному объекту.

Инвентаризацию незавершенного производства проводят цеховые инвентаризационные комиссии, которые оформляются актом, в котором остатки незавершенного производства отражаются по деталям, узлам и стадиям обработки.

На основе данных инвентаризации в бухгалтерии предприятия составляется сличительная ведомость и выявляются расхождения, если таковые имеются. При этом оцениваются фактические остатки незавершенного производства, в учетных регистрах отражают регулирующие записи по выявленным излишкам и недостачам незавершенного производства.

Следует иметь в виду, что в себестоимость незавершенного производства не включаются потери от брака, стоимость износа инструментов специального назначения. Эти потери следует относить только на выпуск готовой продукции.

Учет расходов будущих периодов и отсроченных расходов. Расходами будущих периодов являются такие расходы, которые совершены в данном отчетном периоде, но они относятся к будущему периоду и по ним ожидаемый доход ожидается получить в будущем. В состав расходов будущих периодов относятся: предоплата всей суммы годовой подписки на периодические издания и литературу, взносы арендной платы и другие расходы за несколько месяцев вперед, оплата годового страхования имущества.

Такие расходы подлежат отражению в бухгалтерском балансе на отчетную дату отдельной статьей и списываются в порядке, установленном предприятием (равномерно, пропорционально объему продукции и т.п.) в течение периодов, к которым они относятся.

Право выбора метода списания расходов будущих периодов принадлежит самому предприятию, что должно быть зафиксировано положениями разработанной на предприятии учетной политики.

В национальных стандартах бухгалтерского учета приводится перечень затрат, которые могут быть отнесены в состав расходов будущих периодов:

1. Предоплата всей суммы годовой подписки на периодические издания прессы;
2. Оплата годового страхования имущества;
3. Взнос арендной платы за последующие периоды;

4. Другие расходы, которые могут быть отнесены на себестоимость в будущем.

В связи с этим предприятие вправе самостоятельно определять состав расходов, входящих в категорию другие расходы.

Наряду с перечисленными, обычно, к расходам будущих периодов относятся следующие расходы:

- неравномерно производимый в течение года ремонт основных средств;
- на рекламу;
- подготовку и переподготовку кадров;
- на приобретение лицензий (сроком до одного года);
- на оплату некоторых других услуг, за несколько периодов вперед (телефонная, почтовая связь и прочие).

Для учета расходов будущих периодов и отсроченных расходов (текущая часть) в плане счетов предусмотрены счета:

3100 – учета расходов будущих периодов;

3200 – учета отсроченных расходов (текущая часть).

Учет расходов будущих периодов осуществляется на следующих счетах:

3110 «Предоплаченная аренда»;

3120 «Предоплаченные услуги»;

3190 «Прочие предоплаченные расходы».

На счете 3110 «Предоплаченная аренда» учитывается уплаченная арендная плата в данном отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам.

Например, согласно договору аренды предприятие (арендатор) обязано вносить ежемесячные платежи за аренду в размере 520 тыс. сум (в том числе НДС – 94 тыс.сум).

В соответствии с договоренностью сторон предприятие в январе 2009 года вносит платежи за текущий месяц, а также за февраль и март. Всего в январе перечислено 1560 тыс. сум (520 х 3).

В бухгалтерском учете предприятия составляются следующие проводки:

На сумму перечисленной арендной платы:

дебет 3110 «Предоплаченная аренда» - 1560;

кредит 5110 «Расчетный счет» – 1560.

В конце января сумма арендной платы за месяц (при наличии счета-фактуры от арендодателя) отнесена на себестоимость

продукции (работ, услуг), а уплаченный НДС отражен как авансовый в платеже по налогу:

дебет 2010 «Основное производство» - 426;

дебет 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет – 94;

кредит 3110 «Предоплаченная аренда» – 520.

Сумма НДС принята к зачету:

дебет6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС)–94;

кредит 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет – 94.

В феврале и марте предоплаченные суммы также будут отнесены на счет основного производства, а НДС - принят к зачету.

Плата за подписку на периодические издания включаются в расходы того отчетного периода, к которому она относится, независимо от времени оплаты предварительной или последующий. Поэтому затраты на подписку, как и все предоплаченные расходы, нельзя единовременно отнести на расходы, для отражения таких затрат предназначен счет 3120 «Предоплаченные услуги».

На счете 3120 «Предоплаченные услуги» учитываются предоплаченные услуги в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. На этом счете могут быть отражены расходы по подписке и другие аналогичные расходы.

Например, предприятие оформило подписку на газеты и журналы на 2009 год на сумму 62400 сумов. В бухгалтерском учете должны быть оформлены следующие проводки:

- оплата стоимости подписки:

дебет 3120 «Предоплаченные услуги» - 62400;

кредит 5110 «Расчетный счет» – 62400;

- ежемесячное списание стоимости подписки на расходы текущего периода:

дебет 9420 «Административные расходы» – 5200;

кредит 3120 «Предоплаченные услуги» - 5200.

На этом же счете также могут быть отражены расходы на рекламу, если пользование рекламой приходится на какой либо календарный период. В этом случае расходы, приходящиеся на другие отчетные периоды, должны быть учтены в составе расходов будущих периодов.

На счете 3190 учитываются прочие предоплаченные расхо-

ды, не учтенные на счетах 3110 и 3120, например, расходы, связанные с приобретением лицензий и подобных активов, которые не могут быть отнесены к нематериальным активам.

РЕЗЮМЕ

Производственные запасы и затраты представляют собой запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, прочих материалов, хозяйственный инвентарь и принадлежностей для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг.

В состав производственных запасов включают также незавершенное производство и готовую продукцию.

Затраты на производство продукции (работ и услуг) включают в себя прямые и косвенные, переменные и постоянные производственные расходы.

Глоссарий

Товарно-материальные запасы – это материальные активы, используемые в процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

Чистая стоимость реализации – текущая стоимость ТМЗ за вычетом оцененных затрат.

Текущая стоимость – стоимость ТМЗ по действующим рыночным ценам.

Прямые затраты – производственные затраты прямо относимые на себестоимость единицы продукции.

Косвенные затраты – производственные затраты, которые не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость единицы продукции.

Точка разделения – определенный момент процесса производства совместно производимой продукции.

Тара – материальный объект, используемый для хранения, упаковки и транспортировки продукции (товаров).

ГЛАВА 7

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

7.1. Учет готовой продукции

Готовой продукцией называется продукт, отвечающий соответствующим стандартам и техническим условиям, а также снабженный сертификатом, удостоверением качества. Такая продукция после соответствующей приемки отделом технического контроля может быть принята на склад или реализована покупателю. Следовательно, готовая продукция является конечным продуктом производственного процесса на предприятии.

С точки зрения имущественной принадлежности готовая продукция включаются в состав оборотных средств. В соответствии с нормативными документами в балансе предприятия готовая продукция должна быть отражена *по фактической производственной себестоимости,* которая является совокупностью затрат на основе использования в процессе производства: основных средств, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других.

Фактическую себестоимость готовой продукции чаще всего возможно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции, особенно на крупных предприятиях, происходит ежедневно, поэтому для текущего учета иногда принимают условную оценку продукции-нормативную (плановую) величину. В конце месяца при сопоставлении фактической и нормативной себестоимости выявляются отклонения и учетная цена доводится до фактической себестоимости.

Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и поэтому характеризуют результаты его работы в процессе производства.

Оценка готовой продукции в текущем учете согласно НСБУ №4 «Товарно-материальные запасы» может осуществляться по одному из методов ФИФО или средневзвешенной. Содержание этих методов рассмотрено в лекции по теме «Учет материалов».

Учет выпуска и поступления готовой продукции на склад. Готовая продукция, выпущенная из производства и принятая ОТК предприятия как отвечающая требованиям стандарта и техническим условиям, из цеха передается на склад готовой продукции. Сдача готовой продукции на склад должна быть оформлена приемо-сдаточными накладными, где необходимо отразить: номер (код) склада, принимающего продукцию, наименование продукции, ее количество, единицу измерения, цену и сумму. На выполненные работы и услуги составляются акт приемки-сдачи.

Учет готовой продукции на складе ведется в натуральном выражении в карточках складского учета аналогично учету материалов. В карточках производятся записи данных по каждому приходному и расходному документу и выводится остаток. Согласно сдаточных документов на складе составляются ведомости выпуска продукции. В ведомостях продукция отражается в двух оценках: в учетных ценах и по фактической себестоимости.

Для учета движения готовой продукции в плане счетов предусмотрены следующие счета:

2810 «Готовая продукция на складе»;

2820 «Готовая продукция на выставке»;

2830 «Готовая продукция, переданная на комиссию».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитываются на счетах учета товаров.

На счете 2810 «Готовая продукция» учитывается по фактической производственной себестоимости.

Оприходование готовой продукции изготовленных (полученных) для реализации, в том числе и продукции, частично предназначенный для собственных нужд предприятия, отражается по дебету счета 2810 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

дебет 2810 «Готовая продукция»;

кредит 2010 «Основное производство».

При учете готовой продукции на счете 2810 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение отдельных наименований ее возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпу-

скным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

Пример. На склад готовой продукции в течение месяца поступила продукция по учетным ценам на 160 тыс. сум. В конце месяца определена ее фактическая себестоимость, которая составила 150 тыс. сум.

На поступившую продукцию по учетным ценам дается проводка:

дебет 2810 «Готовая продукция» – 160;

кредит 2010 «Основное производство» - 160.

Отклонения учетной цены от фактической себестоимости, если фактическая себестоимость меньше, чем учетная оформляется способом «Красное сторно» проводкой:

дебет 2810 «Готовая продукция» – 10;

кредит 2010 «Основное производство» - 10.

Однако возможны случаи, когда фактическая себестоимость продукции превышает ее учетную цену. При этом образовавшаяся разница отражается в учете дополнительный «Черной» записью той же проводкой.

Пример. Представим себе, что фактическая себестоимость выпущенной продукции составила 180 тыс. сум.

Поступление на склад готовой продукции в течение месяца отражается проводкой:

дебет 2810 «Готовая продукция» – 160;

кредит 2010 «Основное производство» - 160.

Образовавшуюся разницу в размере 20 тыс. сум следует отразить дополнительной проводкой:

дебет 2810 «Готовая продукция» – 20;

кредит 2010 «Основное производство» - 20.

Таким образом, в бухгалтерском учете обеспечивается реальность показателей отчетности по производственной деятельности предприятия.

Учет отгрузки готовой продукции. Отгрузка и отпуск готовой продукции со склада производственного предприятия оформляется приказом-накладной. Этот документ объединяет два документа, а именно: приказ складу на отпуск и накладная для

непосредственного отпуска со склада. На их основе выписываются счета-фактуры соответствующего типового образца, где указываются количество отгруженной продукции и сумма, причитающаяся за данную продукцию.

На практике возможны два способа учета отгруженной продукции: при применении **первого способа** моментом реализации считается дата отгрузки, сдачи продукции (работ, услуг) и предъявление в банк платежных документов *(метод начисления)*; при **втором способе** моментом реализации считается дата оплаты покупателями счета-фактуры и зачисления соответствующих денежных средств на расчетный счет поставщика *(кассовый метод)*.

Однако следует отметить, что в соответствии с «Законом о бухгалтерском учете» и национальными стандартами бухгалтерского учета доходы и расходы предприятия должны быть отражены в отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени и даты поступления денег. Следовательно, для предприятий Республики Узбекистан принят первый вариант учета отгруженной продукции *(метод начисления)*.

Реализация произведенной продукции отражается на счетах учета *доходов от основной деятельности*, так как реализация продукции является основной деятельностью предприятия, которая приносит ему постоянной доход.

Для учета отгруженной, отпущенной, но еще неоплаченной продукции используется счет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9130 «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг» в корреспонденции со счетами учета затрат (счет 2010, 2310), 2810 «Готовая продукция», 2910 «Товары».

По итогам работы отчетного периода (месяца) счета 9110, 9120,9130 закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

Реализация продукции покупателям по методу начисления в бухгалтерском учете составляются проводками:

1. На фактическую производственную себестоимость реализованной продукции:

дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;

кредит 2810 «Готовая продукция».

2. На фактическую себестоимость отгруженных товаров в торговле:

дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

кредит 2910 «Товары на складах».

3. На фактическую себестоимость выполненных работ, оказанных услуг:

дебет 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»;

кредит 2010 «Основное производство».

Все счета учета себестоимости реализованной продукции в конце отчетного периода закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат» следующей проводкой:

дебет 9910 «Конечный финансовый результат»;

кредит 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;

кредит 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

кредит 9130 «Себестоимость выполненных работ, оказанных услуг».

Как уже было сказано выше, отгрузка продукции в текущем учете оформляется по учетным ценам (плановым или отпускным), так как фактическая себестоимость ее в момент отгрузки еще не известна. В конце месяца определяется фактическая себестоимость отгруженной продукции и рассчитывается отклонение фактической себестоимости от учетной цены.

Пример. Необходимо определить фактическую себестоимость отгруженной продукции, тыс. сум.

Показатели	Учетная цена	Фактическая себестоимость	Отклонение (+,-)
1	2	3	4
Остаток готовой продукции на начало месяца	400	420	+20
Поступило из производства готовой продукции за месяц	1600	1544	-56

1	2	3	4
ИТОГО	**2000**	**1964**	**-36**
Отношение фактической себестоимости к учетной цене, % (1964:2000х100) = 98,2%			
Отгружено готовой продукции за месяц	1800	(1800 х 98.2%) 1768	-32
Остаток готовой продукции на конец месяца	200	196	-4

На сумму отклонений в конец месяца дается проводка:

дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» – 32;

кредит 2810 «Готовая продукция» – 32.

Учет реализации продукции, выполненных работ и услуг. Таким образом, процесс реализации представляет собой двойственную процедуру. Одна из них – это процесс передачи продукции, выполненной работы, оказанных услуг, т.е. материальная сторона вопроса, другая – представляет собой сам процесс оплаты продукции, работ, услуг со стороны покупателя. Поэтому чаще всего эти процессы не могут совпадать во времени, т.к. они по своему характеру осуществления хозяйственных операций отличаются между собой.

С одной стороны, процесс реализации обеспечивает предприятию получение дохода. Поэтому необходимо, прежде всего, правильно измерить и своевременно принять на учет, ибо от этого зависит размер налогов, которые предприятие должно вносить в бюджет.

Согласно НСБУ №2 «Доходы от основной деятельности» для того, чтобы признать доходы от реализации товаров необходимо соблюдать следующие условия:

- если предприятие передало покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;
- если предприятие не сохраняет право владения и контроля над проданными товарами;
- сумма дохода может быть оценена с большой степенью достоверности;

- существует вероятность поступления предприятию дохода, связанного со сделкой.

Для отражения в учете процесс реализации продукции, работ и услуг в плане счетов предусмотрены группа счетов 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности», которые используются для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. К ним относятся:

счет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

счет 9020 «Доходы от реализации товаров»;

счет 9030 «Доходы от реализации выполненных работ и оказанных услуг».

По кредиту данных счетов отражаются доходы, полученные от основной деятельности в корреспонденции со счетами к получению, денежных средств или со счетами доходов, полученных в прошлом периоде, но относящиеся к отчетному периоду.

По итогам отчетного периода счета 9010, 9020, 9030 закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

Предприятия при отгрузке готовой продукции, как правило, дают гарантии качеству своей продукции. Однако если покупатели не удовлетворены качеством отгруженной продукции они имеют право возврата такого товара. В подобных случаях для учета возвращенного товара или продукции используется счет 9040 «Возврат проданных товаров», который является контрпассивным (регулирующим) счетом к счетам группы 9000.

Стоимость возвращенного товара отражается следующей бухгалтерской записью:

Если от покупателя получены денежные средства, то при возврате денежных средств покупателю:

дебет 9040 «Возврат проданных товаров»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Если денежные средства от покупателя не получены, на сумму аннулирования дебиторской задолженности покупателя дается проводка:

дебет 9040 «Возврат проданных товаров»;

кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

На сумму начисленного налога на добавленную стоимость, по возвращенным товарам:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетные счет», или 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Себестоимость возвращенной продукции или товаров отражается записью:

дебет 2810 «Готовая продукция» или 2910 «Товары на складе»;

кредит 9110 «Себестоимость реализованной продукции» или 9120 «Себестоимость реализованных товаров».

В конце отчетного периода счет 9040 «Возврат проданных товаров» закрывается следующим образом»:

дебет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

кредит 9040 «Возврат проданных товаров».

Во взаимоотношениях между поставщиками и покупателями возможны случаи, когда предприятия согласно условиям договора могут предоставить покупателям различные скидки:

- за оплату раньше срока, установленного в договоре;
- с цены за брак продукции;
- за покупку большой партии товара;
- как постоянному (добросовестному) клиенту и др. Аналогичные скидки учитываются на специальном счете 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам». Этот счет является контрпассивным счетом к счетам группы 9000 для учета доходов. Дебетовый оборот счета 9050 уменьшает сумму реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

На сумму предоставленных скидок дается бухгалтерская проводка:

дебет 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»;

кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков», либо 5110 «Расчетный счет».

В конце отчетного периода счет 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» закрывается следующим образом:

дебет 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

кредит 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

На основе статьи 18 НСБУ № 2 «Доходы от основной деятельности», доходы не признаются по суммам промежуточных выплат и полученных авансов от покупателей. Поэтому предоплата, полученная от покупателей за продукцию, отражается на счете 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

7.2. Учет товаров

Значение и задачи учета в торговле. Торговля представляет собой особую отрасль народного хозяйства, основными функциями которой являются:

- *функция торговли*, которая выражается в доведении продукции производства до потребителей. Данная функция торговли измеряется в конечном итоге показателем товарооборота народного хозяйства. Например, розничный товарооборот характеризует объем реализации товаров непосредственно населению, оптовый товарооборот отражает объем перепродажи товаров одного продавца другому.
- *функция производства,* представляет собой комплекс процессов, связанных с доставкой товаров до покупателей, хранением, упаковкой, сортировкой, расфасовкой и другими дополнительными процессами торговли.

Более подробно о задачах и функциях торговли можно получить сведения на основе изучения дисциплин «Экономика предприятия», «Маркетинг», «Менеджмент» и др.

Известны, в основном, две формы торговли: оптовая и розничная.

Оптовая торговля – это реализация товаров с целью их последующей реализации или потребления. Хозяйствующий субъект, осуществляющий функции торговли по такой форме, называется предприятием *оптовой торговли.*

Розничная торговля – это реализация товаров конечному покупателю. Субъекты, осуществляющие работу по такой форме торговли называются предприятиями *розничной торговли.* К числу предприятий розничной торговли приравниваются также пред-

приятия общественного питания. Для предприятий розничной торговли характерными являются:

- реализация товаров за наличный расчет;
- ведение учета товаров с наценкой;
- ограничение реализации товаров путем безналичных расчетов мелким оптом;
- обязательная выдача покупателю чека кассового аппарата, указывающего сумму реализованного товара и др.

В соответствии с формой торговли и требованиями, предъявляемыми к оптовой и розничной торговле и определяются основные задачи бухгалтерского учета.

Основными задачами бухгалтерского учета оптовой торговли являются обеспечение выполнения условий договорных взаимоотношений, своевременное и полное оформление приходных и расходных документов, обеспечение сохранности товарно-материальных запасов, контроль за ведением первичного учета в местах хранения, своевременное оформление договоров о материальной ответственности с материально-ответственными лицами, эффективное ведение учетных регистров и других документаций по ведению бухгалтерского учета.

Основные задачи бухгалтерского учета предприятий розничной торговли вытекают из задач розничной торговли в целом и особенностями реализации групп товаров.

Учет товаров на предприятиях оптовой торговли. Документальное оформление поступления и оприходования товаров на предприятиях оптовой торговли зависит, прежде всего, от источников поступления и транспортных средств, доставивших товары. В оптовых предприятиях товары поступают от иностранных поставщиков, а также предприятий отечественной промышленности, местных поставщиков железной дорогой, транспортом специализированных транспортных организаций, транспортом самих покупателей и др.

Товары, поступающие из-за рубежа, проходят обязательное таможенное оформление и лишь после этого поступают в торгующие организации на свободную продажу.

Импортные товары оприходуются на склад оптовой торговли составлением «Приходного ордера» (формы М-3, М-4).

Поставщики отгружают товары оптовым предприятиям согласно договора и при условии 15% – ой предоплаты стоимости товаров. При этом поставщики на отгруженные товары должны представить следующие документы:

- товарно-транспортная накладная-документ отгрузки;
- документы, подтверждающие качество товаров, т.е. сертификат соответствия, спецификации, акты лабораторного анализа, акты взвешивания, упаковочной грамотой;
- расчетные документы – это счета-фактуры соответствующего образца и платежные требования.

Реализация товаров из оптовых предприятий покупателям осуществляется на основе договоров путем составления в основном, счета-фактуры (предусмотренной Налоговым Кодексом, ст.76).

Внутреннее перемещение товаров с одного склада в другой производится, на основе распоряжения руководителя и оформляется соответствующими расходными документами.

В целях контроля за работой материально-ответственных лиц устанавливается порядок представления в бухгалтерию предприятия периодической отчетности. Согласно этим правилам заведующие складами в установленные сроки обязаны сдать в бухгалтерию «Отчет о движении товаров и тары» (типовая форма 80), с приложенными к нему приходными и расходными документами. Первый экземпляр отчета за подписью ответственного лица сдается в бухгалтерию, где производится соответствующая бухгалтерская обработка.

В оптовых предприятиях ведение складского учета возлагается на материально-ответственное лицо. Складской учет ведется в натуральном выражении в книге складского учета в разрезе наименования товара, его сорта, количества и цены. Записи в эту книгу производятся на основе первичных приходных и расходных документов.

Синтетический учет товаров. Товарно-материальные ценности, приобретенные в качестве товаров для продажи и предметов проката в учете отражаются на счетах:

2910 «Товары на складах»;

2920 «Товары в розничной торговле»;

2930 «Товары на выставке» и др.

При получении товаров от поставщиков составляется бухгалтерская проводка:

дебет 2910 «Товары на складах»;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

В случае частичной предоплаты за товары отражаются следующим образом:

дебет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

После получения товаров счет авансов кредитуется на сумму перечисленных средств:

дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

кредит 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ».

В себестоимость приобретенных товаров включаются все затраты на приобретение и транспортно-заготовительные расходы, связанные с доставкой товаров к месту их назначения. Для расчета цены приобретения также можно использовать собирательный транзитный счет 1510 «Заготовление и приобретение материалов». В дебет этого счета собираются все расходы, понесенные предприятием при приобретении товаров.

При отражении в учете поступления товаров:

дебет 1510 «Заготовление и приобретение материалов»;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

При отражении транспортных расходов:

дебет 1510 «Заготовление и приобретение материалов»;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

После расчетов фактической себестоимости приобретения счет 1510 кредитуется, и вся сумма расходов относится на счета учета товаров:

дебет 2910 «Товары на складе»;

кредит 1510 «Заготовление и приобретение материалов».

Реализация товаров на предприятиях оптовой торговли отражаются через счет 9020 «Доходы от реализации товаров». Например, реализован товар на 500 тыс. сум; его себестоимость – 430 тыс. сум при этом:

- отражается выбытие товаров:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков – 500;

кредит 9020 «Доходы от реализации товаров» - 500;

- списывается себестоимость товаров:

дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров» - 430;

кредит 2910 «Товары на складах» – 430.

Путем сопоставления кредитового оборота по счету 9020 и дебетового – по 9120 можно определить валовый доход от реализации – это разница между продажной и покупной стоимостью товара. Окончательный финансовый результат формируется на счете 9910 «Конечный финансовый результат».

Учет товаров в розничной торговле и на предприятиях общественного питания. Основной функцией розничной торговли является доставка товаров от производителей до потребителей из различных источников. В себестоимость товаров в розничной торговле аналогично оптовой торговли включается покупная цена приобретенного товара и все расходы, связанные с доставкой их до места назначения.

Реализация товаров через розничную торговую сеть производится, как правило, по двум ценам:

Реализация по твердо установленным ценам;

По свободным ценам.

Реализация товаров по твердо установленным ценам производится по ценам, определенными органами власти по отдельным видам. Например. мука, хлеб, растительное масло, сахар, некоторые виды лекарств, бензин и т.д.

Реализация товаров по свободным ценам, как правило, не регулируется государственными органами, и продаются свободно по ценам, устанавливаемым самими предприятиями розничной торговли. К такой категории товаров относятся: верхняя одежда, обувь, текстиль, галантерея или практически все группы непродовольственных товаров, а так же большинство продовольственных товаров.

В целях покрытия своих расходов и получения определенной прибыли в розничной торговле разрешается к покупной цене товара производить наценки. Торговые наценки после реализации товаров остаются в распоряжении предприятия розничной

торговли для покрытия их издержек торговли и образования прибыли.

Однако, поскольку могут быть применены различные размеры торговых наценок, сумму реализованной торговой наценки определяют по среднему проценту наценок.

Документальное оформление поступления товаров зависит, прежде всего, от источников поступления и места приемки товаров. К ним можно отнести: предприятия оптовой торговли, оптово-заготовительные предприятия, частные предприятия и другие.

Основным документом, отражающим поступление товаров в розничные торговые предприятия, является счет-фактура, с приложенным к ним товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, грузовой квитанции, инвойс, акт взвешивания, сертификат качества и др. Все первичные приходные документы сдаются заведующим магазина в бухгалтерию.

Реализация товаров через розничные торговые предприятия производят, обычно, за наличный расчет, в кредит, мелким оптом. Кроме этого возможны различные формы выбытия, которые оформляются документально в соответствии с действующими положениями об организации и реализации товаров через розничную торговую сеть.

Материально-ответственные лица в установленные сроки представляют в бухгалтерию отчет с приложенными к ним приходных и расходных документов. Такой отчет в системе концерна «Узбексавдо» называется «Товарный отчет», а в системе «Узбекбирляшув» – «Товарно-денежный отчет». Порядок составления отчета материально-ответственного лица определены инструкцией к нему.

Основные показатели отчета материально-ответственных лиц это: название торгового предприятия, его номер и порядковый номер; сведения о поступлении товаров, согласно приходных накладных; сведения о реализации и выбытия товаров, согласно расходных документов. В начале и в конце отчета отражаются данные об остатках товаров на начало и на конец отчетного периода.

Например, предприятие розничной торговли, где товары, учитываются по продажным ценам получило партию товара на 580 тыс. сум, наценка на эту партию товара составляет 18%.

Факт поступления товаров по покупной стоимости отражается в учете проводкой:

дебет 2920 «Товары в розничной торговле» - 580;

кредит 6010 «Счета к оплате» – 580;

- на сумму торговой наценки составляется проводка:

дебет 2920 «Товары в розничной торговле» - 104,4;

кредит 2980 «Торговая наценка» – 104,4.

В результате товары оприходываются по продажной цене, которая составит 684,4 тыс. сум. В то же время при реализации товара (он будет реализован за 684,4 тыс.сум), сумма торговой наценки реализованного товара составит 104,4 тыс.сум, которая и будет составлять доход от продажи данной партии товара.

Сам факт реализации товара в учете отражается составлением бухгалтерской записи:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» – 684,4;

кредит 9020 «Доходы от реализации товаров» 684,4.

При списании реализованного товара по продажной цене:

дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 684,4;

кредит 2920 «Товары в розничной торговле» - 684,4.

В условиях реализации товаров по продажным ценам необходимо отражать списание торговой наценки по реализованным товарам путем составления проводки:

дебет 2980 «Торговая наценка» – 104,4;

кредит 9120 «Себестоимость реализованных товаров» – 104,4.

Следовательно, из сказанного выше необходимо заметить, что счет 2980 «Торговая наценка» кредитуется только при оприходовании товара на сумму торговых наценок. По дебету данного счета отражаются суммы торговых наценок по товарам, реализованным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.д.

Таким образом, дебетовое сальдо по счету 9120 «Себестоимость реализованных товаров» равно 580 тыс. сум (684,4-104,4), что представляет собой покупную стоимость данного товара.

Если реализован не весь закупленный товар, сумма наценки, относящаяся к нереализованным товарам, уточняется на основании инвентаризационных описей путем определения полагающейся наценки на товары в соответствие с установленными размерами. Для этого используется следующая формула:

$$\frac{\text{С-до сч.2980 на начало месяца} + \text{Оборот по К-ту сч.2980 за месяц} - \text{Оборот по Д-ту сч.2980 за месяц прочее выбытие}}{\text{Товарооборот за месяц (оборот по К-ту сч.9020)} + \text{Остаток товара на конец месяца (Д-т сч. 2920)}} \times 100\%.$$

Для учета торговых наценок на продукты питания и товары, находящиеся в кладовых, буфетах и на кухне предприятий общественного питания, а также для учета суммы наценок к стоимости кухонной и буфетной продукции применяется счет 2980 «Торговая наценка».

В предприятиях общественного питания, как и в розничной торговле, торговая наценка отражается проводкой:

дебет 2910 «Товары на складах»;

кредит 2980 «Торговая наценка».

Аналогично производственным предприятиям на предприятиях общественного питания расход сырья при изготовлении обеденных блюд списывается на счет 2010 «Основное производство».

Стоимость поступивших в производство продуктов отражается по дебету счета 2010, а стоимость сырья, израсходованного на приготовление блюд, стоимость возвращенного сырья из кухни в кладовую, а также списание недостач и потерь продуктов, отражается по кредиту счета 2010.

Отпуск продуктов со склада в производство отражается проводкой:

дебет 2010 «Основное производство»;

кредит 2910 «Товары на складах».

Для отражения в бухгалтерском учете списания сырья, которые были израсходованы на приготовление реализованной продукции составляется проводка:

дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;

кредит 2010 «Основное производство».

Если же готовая продукция из кухни отпускается для реализации в буфет или через мелкорозничную сеть, то составляется проводка:

дебет 2920 «Товары в розничной торговле»;

кредит 2010 «Основное производство».

В соответствии с действующими стандартами бухгалтерского учета в предприятиях общественного питания продукты могут учитываться по покупным или по продажным (с учетом торговой скидки) ценам.

Пользуясь средним процентом, можно определить, какая сумма торговых наценок приходится на реализованную продукцию, по формуле

Торг.наценка = Ср.процент х Объем реализации : 100%.

РЕЗЮМЕ

Готовая продукция является конечным продуктом производственного процесса предприятия в целях создания запасов или реализации.

С точки зрения имущественной принадлежности готовая продукция включается в состав оборотных средств, которая в учете отражается по фактической производственной себестоимости состоящая из совокупности затрат.

Готовая продукция, поступившая в органы торговли, приобретает форму товара. Торговля представляет собой особую отрасль народного хозяйства, в целях доведения продукции до потребителей через оптовую и розничную торговлю.

Глоссарий

Готовой – называется продукт, отвечающий соответствующим стандартом и техническим условиям, а снабженная сертификатом, удостоверением качества.

Себестоимость готовой продукции – совокупность затрат для изготовления продукции.

Выпуск продукции – процесс передачи готовой продукции на склад.

Отгрузка – или отпуск готовой продукции со склада покупателям.

Реализация – представляет собой процесс передачи продукции и процесс получения оплаты покупателями.

Товар – готовая продукция, переданная органами торговли для реализации конечному потребителю.

Торговля – представляет собой связующую сторону между производством и потреблением.

Оптовая торговля – это реализация товаров с целью их последующей реализации или потребления.

Розничная торговля – это реализация товаров конечному потребителю (покупателю).

Тесты для самопроверки

1. По какой стоимости отражаются ТМЗ в учете?

а) По остаточной стоимости;
б) По первоначальной стоимости;
в) По дисконтировочной стоимости;
г) По себестоимости или чистой рыночной стоимости.

2. К ТМЗ относится:

а) Компьютер;
б) Гудвилл;
в) Тара;
г) Капитальные инвестиции.

3. Счета учета торговых наценок-это:

а) Активные счета;
б) Пассивные счета;
в) Контрактивные счета;
г) Контрпассивные счета.

4. ТМЗ, вложенные в оборот других предприятий-это:

а) Капитальные инвестиции;
б) Финансовые инвестиции;
в) Нематериальные инвестиции;
г) Расходы будущих периодов.

5. Какой метод учета ТМЗ применяется в магазинах?

а) Прямой метод;
б) Периодический метод;
в) Непрерывный метод;
г) Любой из них.

6. ФИФО показывает остаток ТМЗ:

а) По цене первого поступления;

б) По цене последнего поступления;
в) По средней цене;
г) По любой из этих цен.

7. Столы, стулья со стоимостью ниже 50 минимальной зарплаты относятся:

а) К основным средствам;
б) К инвентарю и хозяйственным принадлежностям;
в) К вспомогательным материалам;
г) К нематериальным активам.

8. Производственные запасы:

а) Образуют материально-техническую базу предприятия;
б) Предприятие приобретает для продажи;
в) Равны размеру уставного капитала предприятия;
г) Образуют материальную базу предприятия.

9. К производственным запасам не относятся:

а) Товары;
б) Нематериальные активы;
в) Топливо;
г) Тара.

10. Что из них включается в себестоимость материалов:

а) Цена покупки;
б) Таможенные платежи;
в) Заработная плата директора;
г) Затраты на доставку.

11. Кто ответственен за сохранность ТМЗ в местах хранения:

а) Директор;
б) Гл.бухгалтер;
в) Кассир;
г) Завсклад.

ных средств и минимальные размеры денег в кассе (лимит) согласовываются договором с обслуживающим предприятием банка.

Денежные средства в пути – это денежные средства, сданные в банк через инкассаторов, через органы связи, в вечерние кассы банка, которые на конец отчетного периода (месяца) еще не зачислены на расчетный счет предприятия и не подтверждены выпиской банка. Однако с момента зачисления средств на расчетный счёт в банке эти средства исключаются из числи денежных средств в пути.

Денежные средства в банке. Помимо одного основного расчетного счета предприятие может сохранить денежные средства на различных депозитных счетах обслуживающих банков. Аналогично этому предприятие может иметь один основной счет в иностранной валюте и разные валютные счета, например, в целях конвертации, для расчетного по консигнационным товарам и другие.

Основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются следующие:

- систематический контроль, за состоянием и движением денежных средств;
- контроль за своевременной сдачей денежных средств в банк;
- недопущение наличия сверхлимитного остатка денежных средств в кассе;
- контроль за целевым использованием денежных средств;
- своевременное и правильное документальное оформление движения денежных средств;
- организация материальной ответственности за денежные средства и систематический контроль, за деятельностью материально–ответственных лиц;
- систематический контроль, за полнотой денежных средств и недопущением их присвоения или разбазаривания. Для этого необходимо в пределах и сроках, установленных законодательством, проведение инвентаризации (как правило, раз в месяц) денежных средств и другие.

Денежные средства – это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном, валютном

и других банковских счетах. Такое определение денежным средствам дано в НСБУ № 9 «Отчет о денежных потоках», который утвержден Министерством финансов и зарегистрирован МинЮстом РУз.

Для проведения всевозможных операций с наличными деньгами хозяйствующие субъекты должны иметь кассу. Для ведения кассового хозяйства предприятия должно выделить специально оборудованное и изолированное помещение. Оно предназначено для приема, выдачи временного хранения наличных денег. На руководителей хозяйствующих субъектов возлагается ответственность оборудования кассы и обеспечения сохранности денег в помещение кассы. Они также ответственны за сохранность денег при доставке их в учреждения банка и сдача в банк.

Операции, связанные с получением и расходованием наличных денег непосредственно из кассы предприятия называются кассовыми операциями. Порядок ведения кассовых операций в народном хозяйстве утвержден центральным банком РУз. 24 января 1998г. № 1/16 (с последующими изменениями). Данный порядок установил правила хранения денег в кассе, правила совершения кассовых операций, их учета и проведения строгого контроля за сохранностью денег и правильным их использованием. Ответственность за соблюдение этого Правила возлагается на руководителей хозяйствующих субъектов и руководителей соответствующих подразделений (бухгалтерия, финансовый отдел).

Хозяйствующие субъекты всех форм собственности могут иметь в своей кассе наличные деньги в переделах лимитов остатка наличных денег в кассе и использовать их из выручки в пределах норм. Лимиты остатка наличных денег в кассах и нормы использования выручки устанавливаются банками по согласованию с руководителями этих организаций.

Наличные деньги сверх установленных лимитов могут храниться в кассах только для оплаты труда, премий, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий, пенсий и только на срок не свыше трех рабочих дней, включая день получения денег в учреждении банка.

Для заготовительных организаций в лимит кассы не включаются суммы, полученные из банка для расчетов наличными деньгами со сдатчиками сельскохозяйственной продукции.

Хозяйствующие субъекты для ведения кассовых операций в штате предприятия предусматривают должность кассира. На него возлагается полная материальная ответственность за сохранность переданных ему ценностей. В ходе приемки кассира на работу его, прежде всего, руководитель должен ознакомить с Порядком ведения кассовых операций и заключить договор об индивидуальной материальной ответственности.

В обязанности руководителя входит создание необходимых условия обеспечения сохранности средств в кассе. Для этого в помещении, выделенного для кассы должен быть сейф, железной шкаф и другое оборудование. Ежедневно по окончании работы кассир должен закрыть сейф и опечатать его.

Наличные деньги в кассу принимаются на основании приходного ордера фирмы № КО-1, а выдача денег производится на основании расходного ордера формы № КО-2. Все приходные и расходные кассовые ордера подписываются соответствующими лицами и регистрируются в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

Выдача наличных денег из кассы помимо расходного кассового ордера может производиться также на основании платежных ведомостей, заявления на выдачу денег, счетов и др. На них ставится штамп, заменяющий расходный ордер. Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или доверенности.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверять:

- наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а расходном кассовом ордере – разрешительной подписи руководителя предприятия;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

На основании приходных и расходных кассовых ордеров кассир ведет кассовую книгу. Записи в кассовой книге ведутся в

двух экземплярах, один из которых (второй) передается в бухгалтерию как отчет кассира по следующей форме:

ОТЧЕТ КАССИРА
31 января 2009 г.

№ ордера	Кол-во доктов	От кого получено, кому выдано	Сумма				Кор. счет
			Приход		расход		
			сум	тийин	сум	тийин	
		Остаток на начло года	2700	-			
		Получено от покупателей	35000	-			9020
		Внесено на рас.счет			35000	-	5110
		И т.д.					
Итого за день			35000	-	35000	-	
Остаток			2700	-			
Баланс							

Кассир _____

В кассовую книгу кассир записи вносит сразу по мере получения или выдачи денег по каждому ордеру или заменяющему ему документу. Ежедневно, в конце рабочего дня, кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию второй экземпляр с приходными и расходными кассовыми документами под расписку. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера.

Учет кассовых операций на предприятиях ведется на активном счете 5010 «Денежные средства в национальной валюте». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе. По дебету этого счета отражаются деньги, поступившие наличными в кассу предприятия с кредита разных счетов в зависимости от характера поступления, а по кредиту суммы, выданные наличными из кассы в дебет разных счетов.

8.2. Учет денежных средств на расчетном счете

В соответствии с действующим законодательством все хозяйствующие субъекты, независимо от форм собственности свои свободные денежные средства должны хранить на расчетном счете в банке. Расчетный счет в банке открывается предприятию сразу после соответствующей регистрации юридического лица в государственных органах.

Расчетный счет находится в распоряжении его владельца. Выдача денег с расчетного счета или оплата расчетных документов производится банком только по распоряжению или предварительному согласию владельца счета. Без его согласия могут оплачиваться только бесспорные требования: исполнительные листы, выданные судами, приказы арбитража, просроченные платежи в бюджет и обязательства перед банком.

Организация бухгалтерского учета денежных средств, расчетов и кредитов преследует цель:

- своевременно и правильно производить необходимые расчеты путем наличных и безналичных операций;
- оперативно и полно отражать в учетных регистрах наличие и движение денежных средств и расчетные операции;
- систематически в установленные сроки производить инвентаризацию денежных средств и состояния расчетов;
- обеспечения контроля за наличием и сохранностью денег в кассе, на расчетном и других счетах в банках;
- соблюдения контроля расчетно-платежной дисциплины, своевременного перечисления сумм за материальные ценности и услуги, а также средств, полученных в порядке кредитования.

Организация и порядок проведения безналичных расчетов на территории республики определен Положением о безналичных расчетов в Республике Узбекистан (новая редакция), зарегистрированного МЮ 15 апреля 2002 г. № 1/22.

Открытие расчетного счета в учреждениях банка в соответствии с действующим Положением производится на основе представленных документов. Это такие документы как:

- заявление об открытии расчетного счета, за подписью руководителя предприятия;

- копия устава предприятия, заверенного нотариально;
- документ о государственной регистрации предприятия;
- карточка с образцами подписей и оттиском печати, заверенная нотариально;
- копия учредительного договора о создании предприятия (решение учредителя, общего собрания учредителей);
- справка о постановке на учет в налоговых органах и органах социального страхования.

Согласно положению о банковских операциях во всех банковских документах должны быть две подписи, первая из которых принадлежит руководителю предприятия, а вторая главному бухгалтеру.

Контроль за характером совершаемых операций по расчетному счету осуществляет учреждение банка, который обслуживает предприятие.

При необходимости предприятия могут открыть в банках других городов субрасчетные счета для зачисления выручки от реализации продукции, получения авансов от заказчиков, оплаты товаров и услуг поставщиков.

Для открытия субрасчетного счета, предприятие предоставляет в банк ходатайство об его открытии с указанием характера совершаемых по нему операций и лиц, которым дано право распоряжаться счетом.

Получение наличных денег с расчетного счета в банке на оплату труда, пенсий, стипендий, пособий по больничным листам, премий, на командировочные и хозяйственные расходы производится на основании чеков.

Безналичные расчетные операции производятся в следующих формах:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты платежными требованиями;
- расчеты по аккредитивам;
- расчеты на инкассо;
- пластиковыми карточками.

Расчеты платежными поручениями используются чаще всего при предоплате, когда покупатель сначала перечисляет деньги, затем получает у поставщика товар. Они выписываются обычно

в двух экземплярах, если поставщик и получатель обслуживаются в разных банках, и в трех экземплярах, если плательщик и получатель обслуживаются в одном банке (схема 1).

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 на инкассо. Банк поставщика пересылает их в банк покупателя для акцепта и взыскания платежа (схема 2).

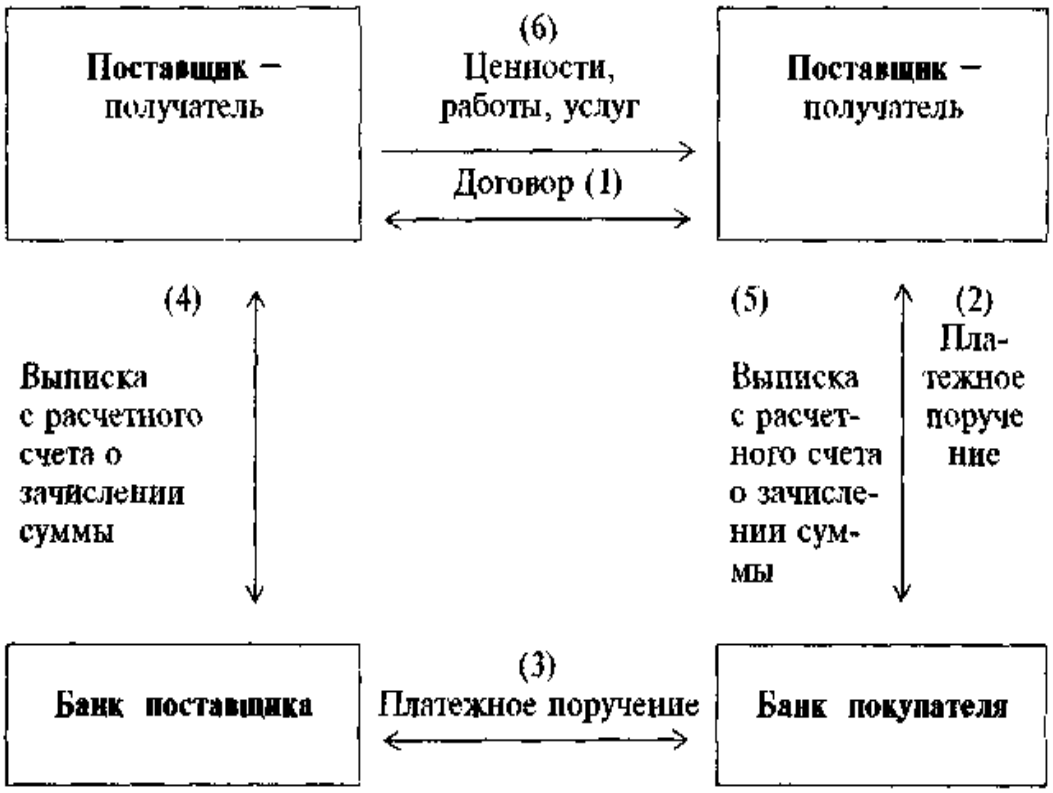

Схема 1. **Расчеты платежными поручениями**

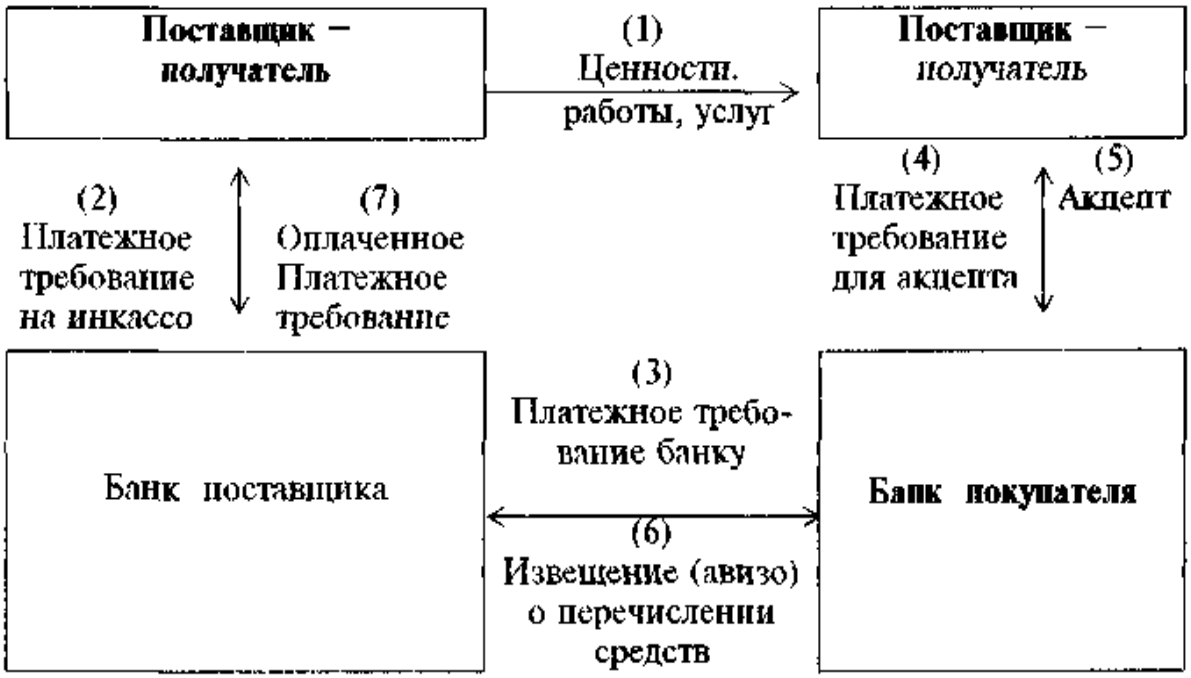

Схема 2. **Акцептная форма расчетов**

Акцепт – это согласие плательщика на оплату, которое он должен представить в банк при одногородных 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 (схема 3).

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

- налоговые органы – о взыскании невнесенных в срок налогов и налоговых платежей (пеня, штрафы) в государственный бюджет;

- внебюджетные фонды – о взыскании недоимок, если это предусмотрено законодательством;
- таможенные органы – по выданным им исполнительным документам;
- другие органы согласно законодательству.



Схема 3. **Расчеты по аккредитиву**

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 чекодателем и подлежит оплате банком чека.

При получении лимитированной чековой книжки дается проводка:

дебет 5520 «Чековые книжки»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Оплаты счетов поставщиков чеками из лимитированной чековой книжки оформляется проводкой:

дебет счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

кредит счета 5510 «Чековые книжки».

Получение не лимитированной чековой книжки никакими бухгалтерскими записями не оформляется (схема 4).

В настоящее время в Республике Узбекистан расчеты чеками временно не применяются.

При недостаточности денежных средств на счете предприятия банк переводит его на карточку № 2 и лишает предприятие права самостоятельного распоряжения своими средствами. Списание средств с расчетного счета в этом случае производится в порядке очередности, установленной законодательством. В исключительных случаях производится выдача средств на неотложенные нужды в порядке, установленном соответствующими нормативными документами.

В определенные банком сроки, чаще всего ежедневно предприятие получает из банка выписку с расчетного счета. Содержание операций в выписке отражаются кодовыми обозначениями. Выписка выдается после осуществления операций по расчетному счету. К выписке прикладываются все оправдательные документы.

Выписка банка проверяется бухгалтером и на полях карандашом указывается шифр корреспондирующих счетов. Эти же счета указываются в документах, приложенных к выписке. Исправления, подчистки, помарки в банковских выписках не допускаются.



Схема 4. ***Расчеты чеками***

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств на расчетном счете предприятия используется активный счет 5110 «Расчетный счет».

По дебету счета 5110 отражаются хозяйственные операции по поступлению средств на расчетный счет с кредита разных счетов в зависимости от характера поступления, а по кредиту счета 5110 – хозяйственные операции по списанию средств с расчетного счета в дебет разных счетов в зависимости от направления расходов.

ГЛАВА 9

Учет денежных средств на валютном и других счетах

9.1. Учет денежных средств на валютных счетах

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» все хозяйствующие субъекты республики должны вести бухгалтерский учет и предоставлять отчетность в национальной валюте – сум, если законодательством не предусмотрен иной порядок. В целях бухгалтерского учета операции в иностранной валюте подлежат пересчету в суммы по курсу Центрального банка на дату совершения операций.

Центральный банк регулярно (обычно в начале каждой недели) устанавливает курсы сума к иностранным валютам для целей бухгалтерского учета, статистической и иной отчетности по валютным операциям, а также для исчисления таможенных и других обязательных платежей на территории Республики Узбекистан. В зависимости от их изменения при пересчете на суммы, стоимости активов и обязательств, сумм операций, выраженных в иностранной валюте, возникает положительная или отрицательная курсовая разница.

Операции, выраженные в иностранной валюте, в бухгалтерском учете отражаются в суммовом эквиваленте на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка, в том числе по:

- валютным средствам в кассе, депозитным и ссудным счетам в банке, аккредитивам, валютной ссудной задолженности;
- дебиторской и кредиторской задолженности в иностранной валюте;
- оприходованию импортированных товарно-материальных ценностей и других активов по заключенным договорам на дату оформления грузовой таможенной декларации;
- осуществлении таможенных платежей в иностранной валюте;

- денежным документам, выраженным в иностранной валюте;

- ценным бумагам в иностранной валюте.

Операциями в иностранной валюте являются сделки, совершаемые в иностранной валюте, когда хозяйствующий субъект:

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

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

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

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 продажи иностранной валюты проводятся по курсу сума к иностранной валюте, складывающемуся на основе текущего соотношения спроса и предложения на нее.

В бухгалтерском учете покупка и продажа иностранной валюты отражаются по курсу Центрального банка на день покупки или продажи. Возникающая при этом курсовая разница относится на финансовые результаты хозяйствующего субъекта как доходы (расходы) от финансовой деятельности.

Продажа иностранной валюты на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом:

при перечислении с валютного счета иностранной валюты по курсу Центрбанка:

дебет 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банке»;

кредит 5200 «Счета учета денежных средств в иностранной валюте».

Зачисление на расчетный счет суммового эквивалента проданной иностранной валюты при продаже иностранной валюты выше курса Центр банка:

дебет счета учета денежных средств на расчетном счете (5110) – на стоимость суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи;

кредит счета учета денежных средств на специальных счетах в банке (5500) – на стоимость суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка;

кредит 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» на сумму разниц между стоимостью суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу сделки на валютном рынке на день продажи и стоимостью суммового эквивалента проданной иностранной валюты по курсу Центрального банка.

Хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценки валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца и на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка, в целях переоценки и определения курсовой разницы по валютным статьям баланса, к ним относятся:

- валютные средства в кассе, на депозитных и ссудных счетах в банке, в том числе в аккредитивах;
- денежные документы в иностранной валюте;
- краткосрочные и долгосрочные ценные бумаги, выраженные в иностранной валюте;
- дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в иностранной валюте.

Не подлежат переоценке:

- основные средства, нематериальные активы, оборудование к установке, капитальные вложения, товарно-материальные запасы хозяйственного субъекта, приобретенные за иностранную валюту;
- уставный капитал и доли учредителей (участников) хозяйствующего субъекта, включая предприятия с иностранными инвестициями.
- 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:

- положительная курсовая разница по кредиту счета 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»;
- отрицательная курсовая разница – по дебету счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Куроовая разница, образовавшаяся от ежемесячной переоценки валютных статей баланса, при использовании метода накопления в момент возникновения не относится на финансовые результаты хозяйствующего субъекта и в бухгалтерском учете отражается на следующих счетах:

- положительная курсовая разница – по кредиту счета 6230 «Прочие отсроченные доходы» – их текущая часть, и (или) счета 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» – их долгосрочная часть;
- отрицательная курсовая разница – по дебету счета 3290 «Прочие отсроченные расходы» – их текущая часть, и (или) счета 0990 «Прочие долгосрочные отстроченные расходы» – их долгосрочная часть.

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

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

9.2. Учет денежных средств на других счетах

Учет операций по специальным счетам в банке ведется на счете 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах

в банках», который признан обобщить информацию о наличии и движении денежных средств в национальной и иностранной валютах.

К счету 5500 могут быть открыты следующие счета:

5510 «Аккредитивы», 5520 «Чековые книжки», 5530 «Прочие специальные счета» и другие.

Счет 5510 «Аккредитивы» учитывает движение денежных средств, находящихся 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 предоставления получателем средств документов и выполнения иных условий, предусмотренных аккредитивом.*

Зачисление денежных средств в аккредитивы у плательщика отражается следующим образом:

дебет 5510 «Аккредитивы»;

кредит 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом» и др.

Средства в аккредитивах по счету 5510 «Аккредитивы» списываются по мере их использования (согласно выпискам банка), в дебет счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

Например, поставщик выполнил все условия договора и отгрузил товары соответствующего качества и 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 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

кредит 5510 «Аккредитивы».

Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены:

дебет 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом» и др.;

кредит 5510 «Аккредитивы».

На счете 5520 «Чековые книжки» учитывается движение денежных средств, находящихся в чековых книжках.

Расчетный чек коммерческого банка представляет собой поручение клиента обслуживающего его банка произвести платеж со счета чекодателя на счет чекодержателя определенной суммы средств.

Чеки принимаются только при безналичных расчетах между физическими лицами и юридическими лицами/индивидуальными предпринимателями за товары, работу и услуги.

Депонирование денежных средств при выдачи чековых книжек отражается таким же образом, как и при открытии аккредитива:

дебет 5520 «Чековые книжки»;

кредит 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом» и др.

По мере оплаты выданных предприятием чеков сумма списывается с кредита счета 5520 «Чековые книжки» в корреспонденции со счетами учета задолженности и затрат.

Например, оплаченные чеком услуги по ремонту оргтехники:

дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

кредит 5520 «Чековые книжки».

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 5520 «Чековые книжки».

При возвращении в банк чеков (оставшихся неиспользованными) счет 5520 кредитуется:

дебет 5110 «Расчетный счет», 5210 «Валютные счета внутри страны», 5220 «Валютные счета за рубежом» и др.;

кредит 5520 «Чековые книжки».

Контроль за движениями средств на чековых книжках, выданных подотчетным лицам для расчетов с предприятиями – кредиторами, ведется оперативно.

Аналитический учет по счету 5520 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На счете 5530 «Прочие специальные счета» учитывается движение, обособленно хранящихся в банке средств целевого

финансирования (поступлений), в том числе, денежных средств, поступивших на содержание социальных объектов (детского сада, яслей и др.) от родителей, иных пользователей и из прочих источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых по просьбе предприятия с отдельного счета; субсидий правительственных органов и т.д.

Например, поступили деньги от грантодателя и зачислены на отдельный счет:

дебет 5530 «Прочие специальные счета»;

кредит 8810 «Гранты».

Операции с денежными эквивалентами, находящимися в кассе предприятия, отражаются на счете 5610 «Денежные эквиваленты (по видам)».

На этом счете учитываются марки, билеты, путевки и прочие денежные эквиваленты по номинальной стоимости. По дебету счета 5610 отражается приобретение денежных эквивалентов в корреспонденции со счетами учета денежных средств, а по кредиту расходование в корреспонденции со счетами учета затрат.

Например, приобретены за счет предприятия путевки в пансионат для сотрудников:

дебет 5610 «Денежные эквиваленты (путевки)»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Расходы по приобретению путевок списаны на затраты предприятия:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 5610 «Денежные эквиваленты (путевки)».

На счете 5710 «Денежные средства (переводы) в пути» учитываются денежные средства (выручка от реализации, сданная инкассатором, денежные переводы), которые выбыли из места хранения, но еще не поступили по месту назначения.

Этот счет является транзитным и выполняет функции связывающего звена для установления непрерывного контроля над движением средств.

Например, сданы наличные деньги инкассатором, но еще не зачислены на расчетный счет предприятия:

дебет 5710 «Денежные средства (переводы) в пути»;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

При зачислении на расчетный счет:
дебет 5110 «Расчетный счет»;
кредит 5710 «Денежные средства (переводы) в пути».

РЕЗЮМЕ

Денежные средства как особый товар на рынке играют роль всеобщего эквивалента во всех взаимоотношениях. Они представляют собой самые быстрые ликвидные активы предприятия.

Денежные средства в кассе – это кассовая наличность и депозиты до востребования, необходимые для текущих нужд предприятия, а также средства, поступающие на различные цели и из различных источников. Сроки хранения денежных средств и минимальные размеры денег в кассе (лимит) согласовываются договором с обслуживающим предприятием банка.

Все средства, свыше установленного лимита предприятия должны хранить в банке, который от имени предприятия производит взаиморасчеты с поставщиками, покупателями и иными субъектами хозяйствования.

Для этого предприятия открывают в банке на договорных основах с ними свой расчетный, валютный и другие счета.

Глоссарий

Денежные средства – это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном и других банковских счетах.

Денежные эквиваленты – это краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, быстро и легко обратимые в денежные суммы.

Денежные потоки – это притоки (поступление) и оттоки (расходование, выбытие) денежных средств и их эквивалентов.

Отчет о денежных потоках – совокупность показателей, развернуто характеризующая поток денежных средств за отчетный период.

Касса – место хранения наличных денег и денежных эквивалентов предприятия, а также для приема и выдачи наличных денег.

Денежные средства в национальной валюте – это специальные бумажные и металлические банковские знаки, выполняющие роль средств обращения.

Денежные средства в иностранной валюте – это денежные средства – знаки (бумажные, металлические) зарубежных государств, выполняющих роль средства платежа и взаиморасчетов.

Денежные средства в банках – это хранение денежных средств на расчетном и различных счетах обслуживающих банках.

Денежные средства в пути – это денежные средства, сданные в банк через инкассаторов, через органы связи, в вечерние кассы банка.

Тесты для самопроверки

1.За кассовое хозяйство ответственен:

а) Кассир;
б) Главный бухгалтер;
в) Руководитель;
г) Инспектор по кадрам.

2. Что из перечисленного верно?

а) Денежные средства учитываются в национальной валюте;
б) Денежные средства учитываются в иностранной валюте;
в) Денежные средства отражаются в балансе в двух валютах;
г) Денежные средства учитываются в любой валюте.

3.Что из перечисленного отражается в доходах от реализации?

а) Дебет 5010 Кредит 4010;
б) Дебет 5010 Кредит 9020;
в) Дебет 5110 Кредит 5010;
г) Дебет 5110 Кредит 4010.

4. Кто из перечисленных имеет право безусловного взыскания средств с расчетного счета?

а) Покупатели;
б) Сотрудники;
в) Государственные органы;
г) Учредители.

5. Кто определяет валютную курсовую разницу?

а) Кассир;
б) Главный бухгалтер;
в) Бухгалтер;
г) Директор.

6. Счета денежных средств являются:

а) Постоянными;
б) Пассивными;
в) Транзитными;
г) Котрпассивными.

7. По дебету какого счета отражаются валютные денежные средства в депозитный счет:

а) По дебету счета – 5010;
б) По дебету счета – 5110;
в) По дебету счета – 5890;
г) По дебету счета – 5530.

ГЛАВА 10

Учет дебиторской задолженности

10.1. Задачи учета дебиторской задолженности

Счета к получению или дебиторская задолженность представляет собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц. Иначе говоря, счета к получению - это право хозяйствующего субъекта на денежные средства и прочие активы других лиц. В бухгалтерском учете счета к получению группируются по различным признакам, например, по отчетным периодам, по срокам платежа и претензий, а также по вероятности их поступления.

Счета этого раздела предназначены для отражения информации не только о счетах к получению от покупателей и заказчиков, обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ, а также и о выданных авансов различным юридическим и физическим лицам, полученных векселях и других дебиторских задолженностях.

По периодичности счета к получению могут быть краткосрочные (до одного года) и долгосрочные (более одного года).

По срокам платежа *счета к получению делятся на дебиторские задолженности не прошедшие сроки оплаты и просроченные.*

В соответствии с действующим законодательством в Республике Узбекистан задолженности дебиторов не оплаченные в течение 90 дней не считаются просроченными, а свыше 90 дней считаются просроченными дебиторскими задолженностями. Согласно законодательству к руководителям и главным бухгалтерам таких хозяйствующих субъектов применяются административные и финансовые санкции.

Среди дебиторской задолженности могут быть случаи сомнительных долгов, когда в силу разных причин (банкротства,

прекращения деятельности предприятий и др.) взыскание таких долгов являются проблематичными. Такие долги либо взыскиваются через судебные органы, либо списываются на убытки предприятия, если взыскание их невозможно.

Дебиторская задолженность оценивается по начальной стоимости за минусом корректировок на безнадежную задолженность, денежных скидок, возврат проданных товаров. В результате этого определяется чистая себестоимость счетов к получению. Проценты обычно не принимаются во внимание из-за краткости срока между реализацией и погашением.

Денежные скидки. Часто компании предлагают денежную скидку – сумму, на которую уменьшается общая счет - фактурная цена, если оплата будет получена в течение определенного срока. Денежная скидка применяется для увеличения объемов реализации и стимулирования клиента к более ранней оплате. Они также способствуют сокращению безнадежных долгов.

Торговые скидки. Торговые скидки являются эффективным способом рекламы на различные объемы продукции, различным группам клиентов. Обычно в каталогах оптовой торговли печатается продажная цена. Затем могут быть объявлены различные скидки в зависимости от клиента и заказанного объема продукции.

Возврат проданных товаров. Гарантированное право возврата товаров в течение разумного срока является частью программы маркетинга, необходимой для поддержки конкурентоспособности в определенных отраслях. Возврат производится по причине дефектов или других неприемлемых качеств продукции. Возврат проданного товара и компенсации за него сокращают как чистую дебиторскую задолженность, так и чистую реализацию.

Основными задачами бухгалтерского учета счетов к получению являются:

- признание и реальная оценка счетов к получению;
- своевременное документальное оформление возникновения и покрытия счетов к получению;
- отражение на соответствующих счетах бухгалтерского учета счетов к получению, по характеру, содержанию и по другим признакам;

- ведение систематического контроля, за состоянием и движением счетов к получению;

- организация систематического контроля над своевременным получением оплаты по счетам к получению и недопущением просрочки платежей по ним;

- организация контроля, за взысканием безнадежной дебиторской задолженности через судебные органы и правильное списание ее за счет доходов предприятия;

- своевременное составление и представление в соответствующие органы отчетности по счетам к получению и другие.

Для учета счетов к получению в плане счетов предусмотрены счета:

4000 – «Счета к получению»;

4100 – «Счета к получению от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ»;

4200 – «Счета учета авансов, выданных персоналу»;

4300 – «Счета учета авансов, выданных поставщикам и подрядчикам»;

4400 – «Счета учета авансовых платежей в бюджет»;

4500 – «Счета учета авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию»;

4600 – «Счета учета задолженности учредителей по вкладам в уставной капитал»;

4700 – «Счета учета задолженности персонала по прочим операциям»;

4800 – «Счета учета задолженности разных дебиторов»;

4900 – «Счета учета резерва по сомнительным долгам».

Дебиторская задолженность может быть текущей и долгосрочной. Задолженность со сроком погашения до одного года является текущей, если же срок погашения долга наступит по истечению одного года, такая задолженность является долгосрочной. Текущие счета к получению представляют собой ресурсы, которые могут быть использованы уже в ближайшем будущем в повседневной деятельности предприятия. В этом их отличие от долгосрочных счетов к получению.

Долгосрочная дебиторская задолженность отражается отдельно от текущей на следующих счетах (в плане счетов I часть «Долгосрочные активы»):

0910 «Векселя полученные»;
0920 «Платежи к получению по долгосрочной аренде»;
0930 «Долгосрочная задолженность персонала»;
0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

10.2. Учет дебиторской задолженности по товарным и прочим операциям

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

4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;
4020 «Векселя полученные».

Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованную продукцию (товара), выполненные работы и оказанные услуги в бухгалтерском учете ведется на активном счете 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков». Поскольку такая задолженность связана с основной деятельностью хозяйствующего субъекта, то она учитывается отдельно от прочей дебиторской задолженности.

На основе первичных документов, подтверждающих отгрузку товарно-материальных ценностей, выполнение работы и оказание услуг (счет фактуры, акты) составляются следующие бухгалтерские записи:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;
кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции», либо
кредит 9020 «Доходы от реализации товаров», либо
кредит 9030 «Доходы от выполнения работы и оказанных услуг», либо
кредит 9210 «Выбытие основных средств», либо
кредит 9220 «Выбытие прочих активов».

Например, отгружена продукция покупателю:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;
кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

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

дебет 5110 «Расчетный счет»;

кредит 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

После отгрузки продукции счета полученных авансов и дебиторской задолженности закрываются:

дебет 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков»;

кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

При реализации основных средств производится запись:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

кредит 9210 «Выбытие основных средств».

Реализация других активов (излишков товарно-материальных запасов):

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов».

Если поставщик является плательщиком НДС, необходимо начислить сумму этого налога к обороту по реализации, например, выполнены на сумму 40 000 тыс. сум с учетом НДС:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 40 000;

кредит 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг» - 33 000;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» (НДС) – 7 000.

По экспортным операциям за отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и услуги, обычно расчеты ведутся в иностранной валюте. При несвоевременной оплате счетов покупателями возникает, так называемая положительная курсовая разница. Такая разница увеличивает задолженность покупателей, которая отражается в учете следующей записью:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков»;

кредит 9540 « Доходы от валютных курсовых разниц».

Однако по экспортным операциям могут возникнуть также отрицательные курсовые разницы, которые списываются за счет предприятия следующей проводкой:

дебет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»;

кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

В коммерческой деятельности между хозяйствующими субъектами, как обычно невозможно добиться 100%-ной предоплаты. Поэтому у поставщиков часто возникает риск того, что часть покупателей не погасит свою задолженность, и предприятие поне-

сет убытки. Такое положение и приводит к появлению, так называемых, сомнительных долгов, что является не редкостью на практике.

Поэтому предприятие может подготовиться к такому событию заранее, создавая резерв на их покрытие. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Суммы сомнительных долгов по расчетам предприятия с юридическими и физическими лицами, согласно рекомендациям Национальных стандартов бухгалтерского учета, подлежат резервированию и отнесению на счет 9430 «Прочие операционные расходы». Такая операция отражается в учете:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 4910 «Резерв по сомнительным долгам».

Необходимо добавить, что резерв создается только по сомнительным долгам покупателей и заказчиков, то есть касается основной деятельности предприятия, по прочим дебиторам резерв обычно не создается.

Если до конца года этот резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли:

дебет 4910 «Резерв по сомнительным долгам»;

кредит 9390 «Прочие операционные доходы».

Списание с баланса долгов по истечении срока исковой давности, ранее признанных предприятием сомнительными долгами, отражается следующей проводкой:

дебет 4910 «Резерв по сомнительным долгам»;

кредит 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Списание дебиторской задолженности вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом – на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» - в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Счета к получению от обособленных подразделений, дочерних и зависимых хозяйственных обществ хозяйствующие субъек-

ты в своем составе могут иметь дочерние или зависимые предприятия, а также обособленные подразделения. Взаимоотношения с ними обычно строятся в пределах действующего законодательства. Ведение бухгалтерского учета по операциям с ними имеет некоторые особенности.

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

- текущие:

4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»;

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

- долгосрочные:

0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

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

Например, переданы товары обособленному подразделению:

дебет 4110 «Счета к получению от обособленных подразделений»;

кредит 2910 «Товары на складах».

В данном случае для отражения в бухгалтерском учете счета выбытия не применяются. Все материальные ценности переданные этим предприятием списываются с кредита счетов для учета материальных ценностей (0100,0400,0700,1000,2800,2900 и др.) в дебет счета 4110 «Счета к получению от обособленных подразделений».

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

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

Хозяйствующие субъекты, имеющие подразделения, не выделенные на самостоятельный баланс, счетами 4110, 0940 не

пользуются. Для них рекомендуется ввести дополнительные счета для отражения имущества, выделенного таким подразделениям. Например, при выделении товаров для такого подразделения можно рекомендовать следующую запись.

дебет 2911 «Товары на складах» (в подразделениях);

кредит 2910 «Товары на складах» (в головной организации).

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

Например, переданы товары дочернему (зависимому) хозяйственному обществу:

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

кредит 9020 «Доходы от реализации товаров»,

и одновременно:

дебет 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

кредит 2910 «Товары на складах».

Учет дебиторской задолженности по прочим операциям. Все хозяйственные операции предприятий по нетоварным операциям с юридическими лицами, с которыми имеются особые юридические отношения, отражаются на счетах 4800. К таким операциям относятся проценты, дивиденды и роялти к получению, текущие платежи к получению по долгосрочной аренде, счета к получению по претензиям и другие, которые отражаются на следующих счетах:

4810 «Текущие платежи к получению по долгосрочной аренде»;

4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде»;

4830 «Проценты к получению»;

4840 «Дивиденды к получению»;

4850 « Роялти к получению»;

4860 «Счета к получению по претензиям»;

4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Содержание различных операций по счетам 4810 и 4820 рассмотрено в главе «Учет основных средств». По дебету этих счетов производится начисление арендной платы, и до момента оплаты она отражается как задолженность.

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

Например, начислены проценты по выданному займу:

дебет 4830 «Проценты к получению»;

кредит 9530 «Доходы в виде процентов».

Отражение получения процентов:

дебет 5110 «Расчетный счет»;

кредит 4830 «Проценты к получению».

На счете 4840 «Дивиденды к получению» учитывается задолженность по начисленным, не полученным дивидендам.

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

дебет 4840 «Дивиденды к получению»;

кредит 9520 «Доходы в виде дивидендов».

При получении дивидендов:

дебет 5110 «Расчетный счет»;

дебет 4840 «Дивиденды к получению».

Аналогично отражается задолженность по роялти: по дебету счета 4850 «Роялти к получению» учитывается начисление роялти, по кредиту – получение.

На счете 4860 «Счета к получению по претензиям» отражаются самые разнообразные расчеты по претензиям.

В случае если предприятию по вине поставщика причинен ущерб в результате нарушения договорных условий, ему предъявляется иск по возмещению, суммы которая учитывается по дебету счета 4860. Ущерб может быть нанесен по разным причинам и различного вида, например, переплата по счетам поставщиков из-за неправильного применения цен или арифметических ошибок, низкого качества поступивших материалов или их недостачи в пути сверх норм естественной убыли, за брак и простои, возникшие по вине поставщиков.

Суммы, предъявленных претензий по вине поставщиков (дебет счета 4860 и кредит счетов учета материальных ценно-

стей 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 материалов по договору (860 тыс. сум) и согласно счету-фактуре (820 тыс. сум), при этом договорная сумма была перечислена авансом. Записи будут следующие:

- перечисление аванса (предоплата 100%):

дебет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам по ТМЦ» - 860 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 860 тыс. сум;

- получение материалов:

дебет 1010 «Сырье и материалы» - 820 тыс. сум;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 820 тыс. сум;

- закрытие счета авансов и отражение претензионной задолженности:

дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 820 тыс. сум;

кредит 4860 «Счета к получению по претензиям» - 40 тыс. сум;

кредит 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» - 860 тыс. сум.

Другой пример, получен товар на сумму 500 тыс. сум, в т.ч. не соответствуют качеству товары на сумму 30 тыс. сум:

дебет 2910 «Товары на складах» - 470 тыс. сум;

дебет 4860 «Счета к получению по претензиям» - 30 тыс. сум;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 500 тыс. сум.

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

Учет авансов, выданных персоналу, поставщикам и подрядчикам. В процессе хозяйственной деятельности на предприятиях совершаются различные операции по выдаче авансов своему пер-

соналу, поставщикам, а также по авансовым платежам в бюджет и другим учреждениям.

Для учета таких операций в бухгалтерском учете используются счета: авансы, выданные персоналу (4200), авансы, выданные поставщикам и подрядчикам (4300), авансовые платежи в бюджет (4400), авансовые платежи в государственные целевые фонды и по страхованию (4500).

Расчеты по авансам, выданным персоналу предприятия по оплате труда, в подотчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, а также на служебные командировки, отражаются на следующих счетах:

4210 «Авансы, выданные по оплате труда»;

4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы»;

4290 «Прочие авансы, выданные персоналу».

При выдаче аванса счета учета авансов, выданных персоналу (4200), дебетуются в корреспонденции со счетами учета денежных средств, в частности, со счетом 5010 «Денежные средства в национальной валюте», 5020 «Денежные средства в иностранной валюте».

Например, выдан аванс по оплате труда за первую половину месяца в размере 500 тыс. сум:

дебет 4210 «Авансы, выданные по оплате труда» - 500 тыс. сум;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 500 тыс. сум.

При начислении заработной платы за текущий месяц (900 тыс. сум) составляется запись:

дебет счетов учета затрат (2010,2310,9420) – 900 тыс. сум;

кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 900 тыс. сум.

Далее счет авансов закрывается:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 500 тыс. сум;

кредит 4210 «Авансы, выданные по оплате труда» - 500.

Оставшаяся часть начисленной зарплаты – 400 тыс. сум (за минусом удержания) будет выплачена через кассу предприятия:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

На счете 4220 учитываются авансы, выданные работникам предприятия на служебные командировки. Аванс на служебные командировки выдается на основании приказа о командировке, расчета суммы аванса с указанием стоимости билетов, суточных, расходов на проживание и другие.

Например, работнику выдан аванс на командировочные расходы в сумме 35 тыс. сум:

дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» - 35 тыс. сум;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 35 тыс. сум.

После возвращения из командировки работник представил авансовый отчет на сумму 38 тыс. сум, т.е. допустил перерасход сумм по сравнению с выданным авансом. В этом случае возникает задолженность предприятия подотчетному лицу, а счет 6970 «Задолженность подотчетным лицам» кредитуется на сумму разницы:

дебет 2010, 9410, 9420 (счета учета затрат) – 38 тыс. сум;

кредит 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» - 35 тыс. сум;

кредит 6970 «Задолженность подотчетным лицам» - 3 тыс. сум.

При не использовании всей суммы полученного на командировку аванса, он возвращается в кассу:

дебет 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

кредит 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки».

На счете 4230 «Авансы, выданные на общехозяйственные расходы» учитываются авансы, выданные на покупку за наличный расчет разного мелкого инвентаря и принадлежностей для общехозяйственных нужд. В настоящее время выдача наличных денег на общехозяйственные расходы не производится.

На счете 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу» учитываются прочие авансы, выданные персоналу предприятия, не отраженные на счетах 4210-4230, например, аванс на закупку продуктов и товаров в розничной торговле, общественном питании и других отраслях.

При выдаче наличных денег работнику, например, для закупа сельхозпродукции, также дебетуется счет авансов:

дебет 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу»;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте».

При закупе продуктов за наличные составляется акт закупа, который является основанием для принятия их к учету, т.е. заменяет накладную. Получение продуктов, купленных за наличные, отражается следующим образом:

дебет 2920 «Товары в розничной торговле»;

кредит 4290 «Прочие авансы, выданные персоналу».

Учет авансов, выданных поставщикам и подрядчикам. Для учета авансов, выданных поставщикам и заказчикам, в бухгалтерском учете используются следующие счета:

4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ»;

4320 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы»;

4330 «Прочие авансы выданные».

Сумма выданных авансов отражается по дебету счетов 4300 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. В Узбекистане законодательством установлено, что без 15% предоплаты предприятиям запрещено осуществлять отгрузку.

Например, оплачен аванс в размере 15% под поставку товаров на сумму 400 тыс. сум:

дебет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» - 60;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 60 тыс. сум.

При получении товаров от поставщика счет авансов не затрагивается:

дебет 2910 «Товары на складах» - 400 тыс. сум;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 400 тыс. сум.

Одновременно составляется следующая проводка, отражающая уменьшение задолженности поставщику на сумму перечисленного аванса:

дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 60 тыс. сум;

кредит 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЗ» - 60 тыс. сум.

После этой записи кредиторская задолженность поставщику (счет 6010) составляет (400-60) = 340 тыс. сум.

Использование при отражении этой операции двух связанных с поставщиками счетов – 4310 и 6010 – необходимо для того, чтобы уплаченные авансы отражались в отчетности отдельно от кредиторской задолженности, и не вызывало соблазна у предприятий показывать свернутое сальдо.

Учет авансовых платежей в бюджет и в государственные целевые фонды. По действующему законодательству расчеты между хозяйствующими субъектами и государством по налогам, сборам и обязательным платежам в государственные целевые фонды и по страхованию могут производиться авансовыми платежами. Для учета таких авансовых платежей в плане счетов предусмотрен ряд специальных счетов, а именно:

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

4510 «Авансовые платежи по страхованию»;

4520 «Авансовые платежи в государственные целевые фонды».

Авансовые платежи в бюджет, целевые фонды и другие учитываются отдельно от счетов начисления этих платежей. Известно, что начисление налогов и сборов в бюджет ведется на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)», а начисление платежей по страхованию и в целевые фонды на счетах:

6510 «Платежи по страхованию»;

6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

В целях контроля за правильным и своевременным начислением, уплатой платежей в бюджет и авансовых платежей необходимо по счетам 4410 и 6410 открыть отдельные счета на каждый вид налога (и авансовых платежей по нему), например:

6411 «Задолженность по НДС»;

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

6413 «Задолженность по налогу на имущество»;

6415 «Задолженность по подоходному налогу» и т.д.

В таком же порядке необходимо вести учет авансовых платежей в бюджет:

4411 «Авансовые платежи и НДС»;

4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль)»;

4413 «Авансовые платежи по налогу на имущество» и т.д.

В аналогичном порядке необходимо вести учет платежей по страхованию и в государственные целевые фонды, например:

6521 – платежи от Фонда Оплаты труда (ФОТ) в Пенсионный фонд;

6522 – платежи от ФОТ в Фонд содействия занятости;

6523 – платежи от ФОТ в Совет Федерации Профсоюзов;

6524 – платежи из зарплаты работников в Пенсионный фонд;

6528 – платежи в Дорожный фонд;

6529 – платежи в Пенсионный фонд и т.д.

В таком же порядке необходимо вести счета по учету авансовых платежей:

4511 – авансовые платежи по отчислениям от ФОТ в ПФ;

4512 – авансовые платежи по отчислениям от ФОТ в ФСЗ;

4513 – авансовые платежи в Дорожный фонд и т.д. по всем остальным отчислениям.

Пример. Предприятие, исходя из предполагаемого дохода (прибыль) необходимо ежемесячно перечислять текущие (авансовые) платежи по налогу на доходы (прибыль) в сумме 280 тыс. сум.

дебет 4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль) – 280 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 280 тыс. сум.

По этому расчету за три месяца будет перечислено платежей за сумму 840 тыс. сум. По истечении отчетного периода (квартала) произведен расчет налога, сумма которого составлена 900 тыс. сум.

Отражается начисление налога:

дебет 9810 «Расходы по налогу на доходы (прибыль)» – 900 тыс. сум;

кредит 6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль)» – 900 тыс. сум.

Далее сопоставляются авансовые платежи с суммой начисленного налога и в случае превышения суммы начисленного налога над суммой авансовых платежей, счет авансов закрывается:

дебет 6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль)»– 840 тыс. сум;

кредит 4412 «Авансовые платежи по налогу на доходы (прибыль)» – 840 тыс. сум.

Сальдо счета 6412 после последней записи равно (900-840) = 60 тыс. сум, эта сумма перечисляется в бюджет в окончательный расчет:

дебет 6412 «Задолженность по налогу на доходы (прибыль) – 60 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 60 тыс. сум.

10.3. Учет счетов к получению от учредителей и других дебиторов

В первой части сборника текстов лекций «Основы теории бухгалтерского учета» указано, что уставный капитал является главным (исходным источником образования имущества предприятия). Он образовывается за счет вкладов учредителей с целью создания и ведения хозяйственного субъекта. В качестве вклада в уставный капитал учредители могут внести: основные средства, нематериальные активы, сырье и материалы, различное имущество и денежные средства. Совокупность вкладов в уставный капитал отражается в учредительных документах и общая сумма фиксируется в уставе предприятия (поэтому общая сумма вкладов называется уставным капиталом). Размер уставного капитала при необходимости может быть изменен по решению учредителей с последующим внесением в учредительные документы и перерегистрацией устава.

В соответствии с законодательством Республики Узбекистан учредители свою долю в уставный капитал должны внести в течение года со дня регистрации предприятия в органах власти.

Для учета дебиторской задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал в плане счете предусмотрен счет 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». Он используется для обобщения информации обо всех видах расчетов с Учредителями предприятия по вкладам в Уставный капитал. Счет активный и может иметь только дебетовое сальдо. По дебету счета отражается задолженность учредителя перед предприятием по взносам в УК, по кредиту – фактическое поступление вкла-

дов. При полном внесении всей суммы вкладов счет 4610 не имеет сальдо.

При создании предприятия по дебету счета 4610 в корреспонденции по счетам учета уставного капитала (8300) принимается на учет сумма задолженности учредителей или лиц, подписавшихся на акции.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Вклады в виде материальных и иных ценностей, (кроме денежных средств) оформляются записями по кредиту счета 4610 в корреспонденции со счетами учета основных средств, нематериальных активов, материалов и другие.

Помимо перечисленных выше расчетов с персоналом, кроме расчетов по оплате и расчетов с подотчетными лицами могут также возникать расчеты по прочим расчетам. Эти дебиторские задолженности работников учитываются на счетах:

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».

На счете 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» учитываются расчеты с работниками предприятия за товары, предоставленные в кредит.

Предприятие может реализовать своему работнику в кредит собственную продукцию, либо купленные товары, в этом случае операция отражается как обычная реализация. Например, реализован работнику в кредит товар на сумму 200 тыс. сум с условием ежемесячного погашения за счет зарплаты 40 тыс. сум, НДС в целях упрощения не рассматривается:

дебет 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - 200 тыс. сум;

кредит 9020 «Доходы от реализации товара» - 200 тыс. сум.

Каждый месяц 40 тыс. сум, удерживается из зарплаты работника:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 40 тыс. сум;

кредит 4710 «Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит» - 40 тыс. сум.

Если работником приобретен товар в кредит в магазине, сумма кредита не отражается в балансе предприятия.

Для погашения задолженности своих работников за приобретенные ими товары в кредит, на основании выданных этими работниками поручений-обязательств удерживают из их заработной платы суммы очередных платежей, дебетуя счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом учета задолженности разным кредиторам (6900) (по лицевым счетам торговых предприятий).

По мере перечисления удержанных сумм торговым предприятиям дебетуются счета учета задолженности разным кредиторам (6900) в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Счет 4710 в данном варианте в расчетах не участвует.

Например, согласно предоставленному работником в бухгалтерию предприятия поручению-обязательству, необходимо перечислять ежемесячно на расчетный счет торгового предприятия 50 тыс. сум за купленный в кредит товар; всего необходимо перечислить 400 тыс. сум. Эта сумма удерживается из зарплаты работника:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 50 тыс. сум;

кредит 6990 «Прочие обязательства» - 50 тыс. сум.

Удержанная сумма перечисляется на расчетный счет торгового предприятия:

кредит 6990 «Прочие обязательства» - 50 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 50 тыс. сум.

На счете 4720 «Задолженность персонала по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками предприятия по предоставленным краткосрочным займам. Ранее учет подобных операций осуществлялся по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

По дебету счета 4720 отражается сумма предоставленного работнику займа в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Например, предоставлен заем своему работнику сроком на один год в сумме 1 000 тыс. сум путем перечисления на его счет в Народном банке:

дебет 4720 «Задолженность персонала по предоставленным займам» - 1 000 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 1 000 тыс. сум.

Если средства выданы работнику непосредственно банком за счет предоставленного кредита предприятию (без предварительного зачисления этих средств на расчетный счет предприятия), то записи по дебету счета 4720 «Задолженность персонала по предоставленным займам» производятся в корреспонденции со счетами 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» и 7810 «Долгосрочные банковские кредиты».

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, кредитуется счет 4720 в корреспонденции со счетами 5010 «Денежные средства в национальной валюте», 5110 «Расчетный счет». Если денежные средства удерживаются из зарплаты работника, то дебетуется счет 6710, каждый месяц на сумму (1 000:12) = 83,3 тыс. сум, вплоть до погашения займа:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 83,3 тыс. сум;

кредит 4720 «Задолженность персонала по предоставленным займам» - 83,3.

Погашение кредитов банка отражается по дебету счетов 6810 «Краткосрочные банковские кредиты», 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» и кредиту счетов учета денежных средств, с которых были перечислены причитающиеся банку суммы.

Предоставление долгосрочного (на срок более одного года) займа работнику отражается по дебету счета 0940 «Прочая долгосрочная дебиторская задолженность».

На счете 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником предприятию в результате недостач и хищений денежных и товарно-

материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Информация о суммах недостач, хищений и потерь от порчи ценностей отражается первоначально на счете 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Это транзитный счет, так как любые недостачи и порчи ценностей, в конце концов, относятся либо на конкретных виновников, либо на расходы предприятия.

Например, если недостачи ценностей сверх норм естественной убыли, потерь от порчи и похищенных ценностей произошли по вине материально ответственного работника предприятия, это отражается следующим образом:

дебет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

кредит 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Согласно «Положению о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации» (рег. МЮ РУз. 20.06.2001 г.), при обнаружении недостачи материальных ценностей с виновных или материально-ответственных лиц *взыскивается сумма, равная рыночной стоимости этого имущества,* а разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и фактической стоимостью отражается как прочий операционный доход.

Например, при инвентаризации на предприятии выявлена недостача готовой продукции себестоимостью 250 тыс. сум, рыночная цена этой продукции в настоящее время – 300 тыс. сум.

В соответствии с вышеуказанным Положением, с виновных или материально-ответственных лиц необходимо взыскать сумму, равную рыночной стоимости этого имущества, т.е. 300 тыс. сум, разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц и себестоимостью продукции, необходимо отразить как прочий операционных доход.

Проводки будут следующие:

- при списании продукции:

дебет 9220 «Выбытие прочих активов» - 250 тыс. сум;

кредит 2810 «Готовая продукция на складе» - 250 тыс. сум;

- отражение выбытия по рыночной цене, задолженности виновного работника и дохода:

дебет 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» - 300;

кредит 9210 «Выбытие готовой продукции» - 250 тыс. сум;

кредит 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» - 50 тыс. сум.

По кредиту счета 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» отражаются операции по погашению ущерба виновными лицами:

- если суммы вносятся в кассу предприятия, либо на расчетный счет:

дебет счета учета денежных средств;

кредит 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»;

- если суммы удерживаются из заработной платы работника:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

кредит 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

На счете 4790 «Прочая задолженность персонала» учитываются расчеты с персоналом предприятия, не отраженные в счетах 4710-4730, например, оплата каких-либо расходов работника с последующим удержанием из его зарплаты.

РЕЗЮМЕ

Дебиторская задолженность представляет собой задолженности покупателей, заказчиков за реализуемые им товары и услуги, а также различные задолженности персонала, учредителей и других лиц.

Глоссарий

Дебиторы – это юридические лица, которые имеют задолженность за реализуемые им товары и услуги.

Денежные скидки – применяются для увеличения объемов реализации и стимулирования клиента к более ранней оплате.

Торговые скидки – являются эффективным способом рекламы на различные объемы продукции, различным группам клиентов.

Возврат проданных товаров – производится по причине дефектов или других неприемлемых качеств продукции.

Просроченная дебиторская задолженность – это когда покупатели и заказчики не погасили долги свыше 90 дней.

Безденежные (сомнительные) долги – это когда в силу разных причин взыскание таких долгов являются проблематичными.

Текущая дебиторская задолженность – это задолженность со сроком погашения до одного года.

Долгосрочная дебиторская задолженность – это задолженность, срок погашения которой наступит по истечении одного года.

Тесты для самопроверки

1. Дебиторская задолженность – это:

а) Собственный капитал предприятия;
б) Обязательства предприятия;
в) Счета к получению;
г) Прибыль предприятия.

2. Что из перечисленных верно:

а) Дебиторская задолженность отражается в учете по первоначальной стоимости;
б) Дебиторская задолженность отражается в учете в иностранной валюте;
в) Дебиторская задолженность отражается в балансе в национальной валюте по чистой стоимости;
г) Дебиторская задолженность учитывается в любой валюте.

3. Какая из перечисленных операций считается доходом или дебиторской задолженностью предприятия?

а) Дебет 5010 Кредит 4010;
б) Дебет 5010 Кредит 9020;
в) Дебет 4010 Кредит 9010;
г) Дебет 5110 Кредит 4010.

4. Какой из перечисленных вариантов не считается дебиторской задолженностью?

а) Покупатели;
б) Персонал;
в) Государственные органы;
г) Независимые аудиторы.

5. Положительная валютная курсовая разница:

а) Уменьшает дебиторскую задолженность;
б) Не влияет на дебиторскую задолженность;

в) Увеличивает дебиторскую задолженность;
г) Не увеличивает дебиторскую задолженность.

6. Какой из счетов к получению является контрактивным счетом?

а) 4010;
б) 4220;
в) 4910;
г) 4520.

7. По дебету какого счета отражается выданный аванс для командировки?

а) По дебету счета – 4010;
б) По дебету счета – 4220;
в) По дебету счета – 4240;
г) По дебету счета – 4910.

8. Счета к получению дивидендов:

а) Считаются издержками предприятия;
б) Относятся к числу доходов предприятия;
в) Считаются безнадежным долгом;
г) Относятся к доходам будущего периода.

ГЛАВА 11

Учет обязательств по товарным операциям

11.1. Задачи учета обязательств по товарным операциям

В соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета обязательство – это «обязательство предприятия, возникшее в результате операций или фактов, прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем». Следовательно, для признания обязательств необходимо, чтобы оно:

- должно быть удовлетворено только путем перевода актива или услуг другому субъекту;
- должно быть неоспоримым;
- должно иметь место события, вызвавшее обязательство.

Итак, если обязательство принимается в соответствии с данным определением, оно должно быть немедленно признано и занесено в регистры бухгалтерского учета.

Таким образом, обязательства возникают в результате совершения хозяйствующим субъектом различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги.

В бухгалтерском учете согласно НСБУ следует обратить внимание на моменты возникновения оценки и классификации обязательств. Момент возникновения считается в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему, поскольку значительная часть обязательств представляет собой накопленные суммы типа начислений заработной платы, исчисленных сумм по процентам и подлежащих выплате налогов.

Обязательства (кредиторская задолженность) чаще оцениваются суммой денег, необходимой для оплаты долга или в услови-

ях рынка, стоимостью товаров и услуг, которые необходимо предоставить.

Определение стоимости обязательства осуществляется на основе данных о хозяйственной операции, приведшей к его возникновению. При приобретении активов взамен обязательств, стоимость последних определяется в соответствии с принципом затрат и равна стоимости полученного актива.

Согласно НСБУ № 01 «Учетная политика и финансовая отчетность» основой для оценки обязательств является себестоимость или стоимость приобретения активов, услуг и работ.

Обязательства в иностранных валютах учитываются в национальной валюте – сумах, определяемых путем ежемесячного перерасчета иностранной валюты по курсу НБ Узбекистана. Одновременно эти обязательства отражаются в валюте расчетов и платежей. Курсовые разницы по операциям с иностранными валютами, возникшие при перерасчете валютных статей относятся на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» и на счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

В классификации обязательств, следует указать на то, что они подразделяются на ***текущие и долгосрочные обязательства***.

Текущие (краткосрочные) обязательства – это такие обязательства, которые необходимо оплатить в течение обычного операционного цикла, когда его срок не превышает один год. Текущими активами являются те активы, которые можно конвертировать в наличность или использовать в обычной деятельности в производственном цикле предприятия или в течение одного года.

К текущим обязательствам относятся, прежде всего: ***счета к оплате, дивиденды в виде денежных средств и имущества к оплате, начисленные обязательства, связанные с расходами. Налоги на прибыль, на добавленную стоимость к оплате и другие.***

Счета к оплате – счета расчетов с поставщиками предназначены для повторяющихся торговых обязательств. Эти обязательства возникают в ходе обычной деятельности предприятия, что включает приобретение товаров и материалов, доставку, а также услуги, которыми предприятия пользуются при производстве и реализации товаров и услуг.

Дивиденды в виде денежных средств и имущества. Хозяйствующие субъекты по итогам года, при наличии нераспределенной прибыли, часть ее могут выделить для выдачи дивидендов. Согласно решения совета директоров, собрания учредителей объявляются дивиденды в виде денежных средств и имущества. В результате этого возникшие обязательства должны отражаться как текущие обязательства и должны быть оплачены в течение года.

Начисленные обязательства включают отпускные, вознаграждения и проценты, причитающиеся кредиторам, но еще не выплаченные. К ним можно отнести обязательства перед различными кредиторами по отчислениям на социальное страхование и другие обязательные платежи.

Налоги. Действующим законодательством Республики Узбекистан хозяйствующие субъекты производят сборы определенных налогов с клиентов и работников в пользу государственного бюджета. Этими налогами являются подоходные налоги, удерживаемые с сотрудников по дивидендам, налоги на имущество и налоги с заработной платы. Такие налоги собираются от имени объединений, страховых компаний и профсоюзов.

Наиболее субъективными налогами с точки зрения государства являются ***налоги на добавленную стоимость и налог на прибыль.***

Долгосрочные обязательства – это обязательства, которые соответствуют вышесказанному определению НСБУ и срокам оплаты более одного года с фактической даты баланса или рабочего цикла кредитора (заемщика), в зависимости от того, что продлится дольше.

Долгосрочные обязательства оцениваются по трем принципам оценки и измерения, которые равнозначно применимы к долгосрочным обязательствам и долгосрочным векселям к оплате:

- долгосрочные обязательства регистрируются по справедливой рыночной стоимости товаров и услуг, полученных в долг. Рыночная процентная ставка – это безоговорочная ставка в операциях и она равняется фактической стоимости требуемых будущих выплат намеченными по рыночной стоимости товаров и услуг;

- периодическая выплата процентов основана на рыночной процентной ставке на дату выпуска долга;

- остаточная стоимость долгосрочного долга на дату баланса — это фактическая стоимость всех оставшихся выплат наличными, дисконтированных до рыночной процентной ставке при эмиссии.

Эти три принципа являются основой для измерения и отражения долгосрочного долга и затрат по выплате процентов.

Исходя из вышеизложенного можно сформулировать основные задачи бухгалтерского учета обязательств хозяйствующих субъектов. К ним относятся:

- обоснованное признание и реальная оценка обязательств;
- своевременное документальное оформление и правильная регистрация возникновения и использования обязательств;
- полное отражение на соответствующих счетах по содержанию, характерам и другим признакам обязательств;
- ведение постоянного контроля за состоянием и движением обязательств;
- организация постоянного контроля за своевременным возвратом обязательств и недопущения случаев их просрочки;
- своевременное и правильное отражение в учете доходов предприятия, обязательств по которым прошли сроки исковой давности или отказанных от них;
- правильный расчет и полное отражение в составе затрат предприятия процентов по обязательствам;
- своевременное представление соответствующим органам отчетности по обязательствам и другие.

11.2. Учет обязательств перед поставщиками и подрядчиками

Счета к оплате — это счета расчетов с поставщиками, предназначенные для повторяющихся торговых обязательств. Эти обязательства возникают в ходе обычной деятельности хозяйствующих субъектов, что включает приобретение товаров и материалов, доставку, а также услуги, которым хозяйствующий субъект пользуется при производстве и реализации товаров и услуг.

В ходе осуществления своей хозяйственной деятельности хозяйствующие субъекты вступают в договорные или иные взаимо-

отношения с различными поставщиками и подрядчиками по поставке товаров, материалов, по выполнению работ и услуг.

В результате возникают определенные обязательства сторон по поставке, выполнению работ, оказанию услуг с одной стороны и своевременной оплаты по ним.

С точки зрения покупателя заключение договора или купли-продажи еще не означает возникновения обязательства. Оно возникает после отгрузки товара или юридической передачи права собственности на него. Потребление услуг, прием выполненной работы ведут к возникновению обязательств по их оплате, если только они не были оплачены предварительно.

Обязательства всегда предполагают две стороны – одна платит, другая получает.

Определение стоимости обязательства осуществляется на основе данных о хозяйственной операции, приведшей к его возникновению. При приобретении активов взамен принятия компанией обязательств, стоимость последних определяется в соответствии с принципом затрат и равна стоимости полученного актива.

В соответствии с НСБУ № 01 «Учетная политика и финансовая отчетность» основой для оценки обязательства является себестоимость или стоимость приобретения активов, услуг и работ.

Обязательства в иностранных валютах учитываются в национальной валюте – сумах, определяемых путем ежемесячного перерасчета иностранной валюты по курсу НБ РУз. Одновременно эти обязательства отражаются в валюте расчетов и платежей.

Курсовые разницы по операциям с иностранными валютами, возникшие при перерасчете валютных статей относятся на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» и на счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

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

- в текущей части:

6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

6020 «Векселя выданные»;

- долгосрочные:

7010 «Долгосрочные счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

7020 «Векселя выданные».

Счет 6010 отражает текущую, а счет 7010 – долгосрочную задолженность предприятия различным поставщикам и подрядчикам за полученные ТМЦ, выполненные работы, оказанные услуги и другие активы.

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.

Например, получены материалы от поставщика:

дебет 1010 «Сырье и материалы»;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

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

дебет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ»;

кредит 5110 «Расчетный счет»,

а при получении материалов (дебет 1010, кредит 6010) счета авансов и кредиторской задолженности поставщику закрываются:

дебет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам»;

кредит 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ».

При несоответствии количества и качества поступивших на склад материальных ценностей условиям договора, счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» кредитуется на соответствующую сумму со счетом 4860 «Счета к получению по претензиям». Например, получено сырье на сумму 300 тыс. сум, в т.ч. не соответствует качеству сырья на сумму 20 тыс. сум:

дебет 1010 «Сырье и материалы»;

дебет 4860 «Счета к получению по претензиям» - 20;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 300.

Счет 7010 (аналогичный счет 6010) в настоящее время, видимо, не будет иметь широкого применения в связи с положением о просроченной задолженности.

Счета 6020 и 7020 «Векселя выданные» отражают выданные предприятием векселя под приобретение ТМЦ и других активов, выполненные работы и оказанные услуги. То есть, это торговые векселя, и возникают они вследствие тех же операций, что и счета к оплате, но в отличие от них требуют помимо основной суммы задолженности уплачивать еще и процентную ставку. По кредиту этих счетов учитывается (до момента погашения) текущая или долгосрочная задолженность, обеспеченная векселем, за приобретенные ТМЦ, другие активы и услуги.

Аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» ведется в разрезе поставщика и подрядчика.

Аналитический учет по счету 6020 «Векселя выданные» ведется по каждому виду выданных векселей.

РЕЗЮМЕ

Обязательства возникают в результате совершения хозяйствующим субъектом различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги. Среди разнообразных обязательств предприятий большое место занимают обязательства перед поставщиками и подрядчиками по товарным операциям. Они возникают в ходе приобретения товаров и материалов их доставки, а также услуги, которым хозяйствующий субъект пользуется при производстве и реализации товаров и услуг.

Глоссарий

Счета к оплате – это счета расчетов с поставщиками, предназначены для повторяющихся торговых обязательств.

Текущие (краткосрочные) обязательства – это такие обязательства, которые необходимо оплатить в течение обычного операционного цикла, когда его срок не превышает один год.

Долгосрочные обязательства – это обязательства, которые соответствуют определению НСБУ и сроком оплаты более одного года.

Договор – это двусторонний документ, согласно которого поставщик обязуется своевременно и качественно поставить товар хозяйствующему субъекту.

Счет-фактура – это документ, который отражает перечень поставляемого товара, его цену за единицу и сумму оплаты.

Платежное поручение – это документ, согласно которого банк покупателя по его поручению перечисляет необходимую сумму денег поставщику.

Аккордная – это форма оплаты труда, рассчитанная за весь объем выполненных работ. При коллективном выполнении работ заработок распределяется пропорционально времени, отработанному каждым членом бригады.

Подоходный налог – это законодательно установленный размер удержаний из заработной платы физических лиц. Объектом налогообложения является совокупный доход граждан, полученный как в денежной, так и в натуральный форме.

Соцстрах – это социальное страхование физических лиц со стороны хозяйствующих субъектов, которые согласно действующему законодательству обязаны делать отчисления на социальные нужды.

ГЛАВА 12

Учет обязательств по оплате труда и социальному страхованию

12.1. Учет обязательств по оплате труда

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

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

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

На практике различают основную и дополнительную заработную плату.

Основная заработная плата представляет собой:

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

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

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

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

К заработной плате относятся также выплаты за непроработанное время, оплата очередных отпусков, перерывов в работе

кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

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

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

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

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

Сдельно-премиальная форма предусматривает выплату премий за выполнение и перевыполнение норм выработки.

При **аккордной** форме оплаты труда заработная плата рассчитывается на весь объем выполненных работ с учетом оговоренных сроков ее выполнения. Коллективный заработок распределяется пропорционально времени, отработанному каждым членом бригады.

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

Разновидностью повременной оплаты является **повременно-премиальная**. Эта система оплаты труда предусматривает начисление премии за качественные и количественные показатели. Она применяется при расчете заработной платы рабочих повременщиков, служащих, которым установлены месячные должностные оклады. Премия начисляется по утвержденному и действующему на предприятии Положению о премировании из расчета отработанного времени должностного оклада или тарифной ставки.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Основанием для расчета сумм к оплате является листок нетрудоспособности медицинского учреждения (бюллетень).

Размер пособия зависит от среднего заработка за предшествующий болезни месяц работы, количества дней болезни и обще-

--
01111111111111111111000000000000000000000000000000000000000000000000

Учет расчетов с работниками по заработной плате и другим выплатам. Заработная плата выдается один или два раза в месяц. Авансы выплачиваются в размере 50% за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым в бухгалтерском учете предприятия для оформления расчетов с рабочими и служащими, является расчетная ведомость. Она составляется по цехам и отделам и содержит следующие показатели: начисление по видам оплат (оборот по кредиту счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»); удержания из заработной платы (оборот по дебету счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»). Разница составляет сумму к выдаче на руки.

Последний показатель расчетной ведомости переписывается в платежную ведомость для выплаты заработной платы.

Аналитический учет зарплаты ведется на лицевых счетах каждого работника.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на одноименном счете 6700. В кредит этого счета отражается начисленная заработная плата, премии, пособия, компенсации, а в дебете – все удержания и выплаченная зарплата.

Учет подоходного налога и других удержаний из заработной платы

Подоходный налог удерживается согласно Налоговому Кодексу РУз. и Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доход физических лиц.

Объектом налогообложения является совокупный доход граждан, полученный как в денежной, так и в натуральной форме.

В совокупный годовой доход физических лиц включаются денежные или другие средства, подлежащие получению (полученные) работником либо полученные им безвозмездно:

- доходы, получаемые в виде оплаты труда;
- имущественный доход физических лиц;
- доход от предпринимательской деятельности физических лиц.

К доходам, полученным в виде оплаты труда, относятся доходы, полученные физическими лицами от работы по трудовому договору и по договору гражданско-правового характера.

К имущественному доходу физических лиц относятся полученные проценты, дивиденды, доходы от сдачи имущества в аренду.

К доходу от предпринимательской деятельности физических лиц относятся все поступления от реализации товаров (работ, услуг), другой не запрещенной законодательством деятельности, осуществляемой в индивидуальном порядке, за вычетом расходов, обязательных платежей, затрат и отчислений, связанных с извлечением указанного дохода.

Налоговым кодексом РУз. предусматривается целый ряд льгот по подоходному налогу.

На 2008 год с суммы заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц установлен следующий размер взимания налогов:

Размер совокупного дохода	Сумма налога
До шестикратного размера минимальной заработной платы	13% от суммы дохода
От шести (+1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	Налог с пятикратного +18% с суммы превышающей пятикратный размера минимальной заработной платы
От десятикратного (+1 сум) размера минимальной заработной платы и выше	Налог с десятикратного +25% с суммы превышающей десятикратный размера минимальной заработной платы

12.2. Учет обязательств по социальному страхованию

Хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности обязаны делать отчисления на социальные нужды. Размер отчислений устанавливается в законодательном порядке в процентах к начисленной в текущем месяце заработной плате.

Отчисления на социальное страхование на 2008 год определены для всех предприятий в размере 24% от заработной платы. Исчисленные в процентном отношении отчисления увеличивают расходы предприятия.

Для учета этих сумм в бухгалтерских документах делается запись:

дебет 2010 «Основное производство»;

дебет 9410,9420 «Расходы периода»;

кредит 6520 «Платежи в государственные целевые фонды».

Кроме этого производится обязательные отчисления предприятий, учреждений и организаций от фактического объема реализованной продукции (работ, услуг) в пенсионный фонд в размере 0,7%.

Пример. Выручка от предоставленных услуг предприятия за отчетный месяц составила 600 тыс. сум без НДС.

Отчисления в пенсионный фонд составят:

(600 000 * 0,7%) : 100 = 4 200 сум.

На эту сумму производится начисление обязательных платежей и составляется проводка:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы» - 4 200 сум;

кредит 6521 «Платежи в государственные целевые фонды» – 4 200 сум.

При уплате с расчетного счета в пользу пенсионного фонда:

дебет 6521 «Платежи в государственные целевые фонды» – 4 200 сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 4 200 сум.

В соответствии с Законом РУз. «О накопительном пенсионном обеспечении граждан» начиная с 1 января 2005 года, введено Положение об обязательном взносе на индивидуальные пенсионные счета граждан (ИНПС).

Согласно данному положению граждане, осуществляющие трудовую деятельность по трудовым договорам, являются обязательными участниками накопительной пенсионной систем в качестве получателей накопительных пенсионных выплат, если с этих работников в соответствии с законодательством удерживается налог на доходы физических лиц.

Обязательные взносы на ИНПС граждан начисляются в размере 1% от налогооблагаемой суммы начисленной заработной платы (доходов) работника, ***с соответствующим вычетом этой суммы из начисленного налога на доходы физических лиц.***

Суммы удержанных обязательных взносов на ИНПС отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 6530 «Платежи на ИНПС» в корреспонденции со счетом 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

Перечисление удержанных сумм обязательных взносов на ИНПС работника в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 6530 «Платежи на ИНПС» и кредиту счета 5110 «Расчетный счет».

РЕЗЮМЕ

В процессе хозяйственной деятельности работодатели привлекают рабочую силу и в результате у хозяйствующего субъекта возникают обязательства перед персоналом по оплате труда (заработной платы). Действующее законодательство Республики Узбекистан дает право предприятиям самостоятельно определять форму, систему и размер оплаты труда, а также другие доплаты и надбавки для своих работников.

Наряду с обязательствами по оплате труда у предприятий возникают также обязательства по социальному страхованию работников. Эти отчисления на социальные нужды в свою очередь увеличивают расходы предприятия.

Глоссарий

Заработная плата – это плата за труд работника, которая в структуре затрат на производство занимает существенную долю.

Основная заработная плата – это плата работника за отработанное время количество и качество выполненных работ, оплата по сдельным расценкам и др.

Дополнительная заработная плата – это выплаты за непроработанное время, оплата отпусков и других за время выполнения государственных и общественных обязанностей и др.

Сдельная – это заработная плата, рассчитанная на основе количества производственной продукции (работ) и расценки за ее единицу.

Повременная – это форма оплаты труда исходя из количества отработанного работником времени и тарифной ставки за час работы.

Сдельная премиальная – это форма, предусматривающая выплату премий за выполнение и перевыполнение норм выработки.

ГЛАВА 13

Учет прочих обязательств

13.1. Учет обязательств по платежам в бюджет

С момента регистрации предприятия в качестве юридического лица ее обязанности перед государством определяются в первую очередь правильностью, полнотой исчисления и своевременностью погашения налогов и сборов. Это один из важнейших участков бухгалтерского учета, от которого во многом зависит финансовое положение предприятия.

Платежи в бюджет как основной источник образования государственных финансов посредством изъятия части общественного продукта является исторически сложившимся фактом.

Взаимоотношения между государством и хозяйствующим субъектом строится, прежде всего, через платежи в бюджет различных налогов и сборов.

Налоги – одна из древнейших финансовых категорий.

Налоговое обязательство – это обязательства плательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством.

Сущность налогов проявляется в их функциях, т.е. в основных направлениях воздействия налогов на развитие общества и государства.

Налоги используются всеми государствами с рыночной экономической как метод ***прямого влияния*** на бюджетные отношения и ***воздействия*** на производителей товаров, работ и услуг.

Через налоги государство решает несколько проблем, в том числе:

- достигается относительное равновесие общественных потребностей и ресурсов, необходимых для их удовлетворения;

- обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности, путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств;

- решаются экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Налоги выполняют следующие функции:

1. Фискальную.
2. Социальную (распределительную).
3. Регулирующую.
4. Контрольную.
5. Интегрирующую.

Назначение, характеристика и другие особенности этих налогов подробно рассматриваются на курсах «Финансы», «Налоги и налогообложение». В данной лекции мы рассмотрим, главным образом, вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, платежей в бюджет с точки зрения хозяйствующего субъекта.

По объекту обложения во взаимоотношении плательщика и государства налоги делятся на **прямые** и **косвенные.**

Прямые налоги непосредственно платятся субъектом налога и чаще всего прямо пропорциональны платежеспособности (налог на доходы, налог на имущество).

Косвенные налоги подразделяются на **косвенно индивидуальные**, которыми облагаются строго определенные группы товаров (акцизы на отдельные виды товаров), **косвенно универсальные**, которыми облагаются практически все товары, работы и услуги и **таможенные пошлины**.

В соответствии с Налоговым Кодексом налоги в Узбекистане разделены на ***общегосударственные*** и ***местные***.

К **общегосударственным** налогам относятся:

1. Налог на доходы (прибыль) юридических лиц;
2. Налог на доходы физических лиц;
3. Налог на добавленную стоимость (НДС);
4. Акцизный налог;
5. Налог на пользование недрами;
6. Налог за использование водными ресурсами.

К **местным** налогам и сборам относятся:

1. Налог на имущество;

2. Земельный налог;

3. Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры;

4. Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств;

5. Сбор за право торговли, включая лицензионные сборы на право торговли отдельными видами товаров.

По характеру отражения в бухгалтерском учете различаются налоги: ***включаемые в затраты*** (земельный налог, налог на имущество); ***включаемые в цену продукции*** (НДС, акциз); ***уплачиваемые за счет прибыли*** (налог на прибыль, налог на развитие инфраструктуры); ***удерживаемые из доходов работников*** (подоходный налог).

Для учета задолженности по платежам в бюджет в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам), который предназначен для отражения обязательств предприятия по налогам. Всякая задолженность по платежам в бюджет является текущей (краткосрочной) и поэтому практически все начисленные обязательства по налогам погашаются в текущем периоде, в установленные законодательством сроки.

Аналитический учет по счету 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» ведется по каждому налогу. На практике, обычно, рекомендуется открыть отдельные счета на каждый вид налога, например:

6411 «Задолженность по НДС»;

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

6413 «Задолженность по налогу на имущество»;

6414 «Задолженность по подоходному налогу» и т.д.

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

4411 «Авансовые платежи по НДС»;

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

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

Далее рассмотрим характеристику и учет отдельных видов налогов.

Налог на доходы (прибыль) юридических лиц. Плательщиками налогов на доходы (прибыль) являются юридические лица, имеющие налогооблагаемый доход (прибыль) в финансовом году.

Под юридическими лицами в целях налогообложения понимаются все виды предприятий и организаций, имеющие в собственности имущество, самостоятельный баланс и расчетный счет.

Не уплачивают налог на доход (прибыль): плательщики налога на валовой доход; юридические лица, зарегистрированные в качестве субъектов малого предпринимательства, являющиеся плательщиками единого налога; сельхозпроизводители — плательщики единого земельного налога; юридические лица, плательщики фиксированного налога; индивидуальные предприниматели.

Объектом обложения налогом на доход (прибыль) является: налогооблагаемый доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами, определяемыми в соответствии с законодательством.

Взносы, как и иные целевые финансовые вложения в уставный фонд (капитал) не являются доходами юридического лица, созданного специально для решения этих задач, и не являются объектом налогообложения.

Налог на доход (прибыль) является прямым налогом, т.е. его окончательная сумма зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия.

Объектом налогообложения является доход (прибыль), исчисленный как разница между совокупным доходом и вычетами в соответствии с Налоговым Кодексом РУз.

В состав совокупного дохода включаются денежные или другие средства за отгруженный товар, выполненные работы, оказанные услуги и другие операции, подлежащие получению (полученные) юридическим лицом, либо полученные безвозмездно.

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль предприятия рассчитывается следующим образом:

Прибыль (доход) или убыток до уплаты налога на доход (прибыль) согласно Положению о составе затрат.

Плюс постоянные расхождения между бухгалтерской прибылью для налогообложения, указанные в приложении № 1.

Плюс (или минус) расхождения во времени вычета производственных затрат из налогооблагаемой базы, приведенные в приложении № 2.

Минус льготы по налогам в соответствии с законодательством.

Равняется налогооблагаемая база по налогу на прибыль (доход).

Например, по данным баланса предприятия А прибыль до налогообложения составила 5000 тыс. сум. Расходы предприятия согласно приложению № 1 к Положению о составе затрат равны 60 тыс. сум, расходов по приложению № 2 не было. В данной ситуации налогооблагаемая база составит:

$$5000 + 60 = 5060 \text{ тыс. сум.}$$

Налог на прибыль равен:

$$5060 * 10\% : 100 = 506{,}0 \text{ тыс. сум.}$$

Исчисленный налог в данном случае отражается проводкой:
дебет 9810 «Расходы по налогу на прибыль (доход)»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».
При уплате налога составляется проводка:
дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Налог на добавленную стоимость (НДС). По своей экономической сути НДС является одним из видов косвенных налогов. В то же время НДС является как налог на потребление.

Реализация товаров и услуг осуществляется по ценам с учетом НДС и в конечный счет, налоговое бремя несет потребитель. Каждый производитель (реализатор), получает от своего клиента предусмотренную законом сумму налога и перечисляет его в бюджет за вычетом суммы НДС, ранее уплаченной им поставщикам.

Налог на добавленную стоимость представляет собой отчисления в бюджет части стоимости, добавленной в процессе производства, реализации товаров (работ, услуг).

Плательщиками НДС являются юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность на территории Республики

Узбекистан, за исключением юридических лиц, для которых установлен особый порядок налогообложения. К ним относятся малые предприятия, перешедшие на уплату единого налога, предприятия торговли, общественного питания и сельхозпроизводители, перешедшие на уплату единого земельного налога.

Объектом налогообложения являются обороты по реализации товаров, работ и услуг, то есть обороты по отгруженной продукции, выполненным работам и оказанным услугам.

От налога на добавленную стоимость освобождаются:

- операции по страхованию и перестрахованию, включая услуги, связанные с этими операциями;
- выдача и передача ссуд;
- операции, касающиеся денежных вкладов, текущих счетов, платежей.

Помимо освобождения от налога на добавленную стоимость существует целый ряд операций, работ и услуг, которые освобождаются или пользуются льготами по уплате НДС, приведенные в Налоговом кодексе Республики Узбекистан.

На 2006 г. ставка налога на добавленную стоимость государством установлена в размере 20 %.

Исходя из установленной ставки, сумма НДС исчисляется умножением облагаемого оборота на ставку налога.

При реализации товаров по ценам, включающим в себя НДС, налог на добавленную стоимость определяется:

Облагаемый оборот вместе с НДС * 20% : 120.

Моментом реализации считается момент отгрузки товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары (выполненные работы и услуги), и суммами налога, подлежащими уплате или уплаченными поставщиками, согласно полученным счетам-фактурам.

Пример. ООО «Навруз» за отчетный период уплатило поставщикам НДС 3,4 млн. сум, что отражено по дебету счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет».

В отчетном месяце предприятие произвело продукции на 60000 тыс. сум. НДС составит:

60000 * 20 : 100 = 12000 тыс. сум.

Общий оборот вместе с НДС составит 72000 тыс. сум.

При отгрузке продукции и выписке счета-фактуры делается запись:

дебет 4010 «Счета к получению» - 72000 тыс. сум;

кредит 9010 «Доход от реализации готовой продукции» - 60000 тыс. сум;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 12000 тыс. сум.

Списание НДС, уплаченного поставщикам в данном отчетном периоде:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 3400 тыс. сум;

кредит 4410 «Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет» - 3400 тыс. сум.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается как разница между кредитом и дебетом счета 6410:

12000 – 3400 = 8600 тыс. сум.

На эту сумму при уплате делается запись:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 8600 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 8600 тыс. сум.

В отличие от реализации готовой продукции, при реализации товаров начисление НДС отражается минуя счета реализации.

Например, приобретенный товар снабженческой организацией за 960 тыс. сум с учетом НДС, затем реализован за 1080 тыс. сум с учетом НДС.

При этом приобретение товара отражается:

дебет 2910 «Товары на складах» - 800 тыс. сум;

дебет 4411 «Авансовые платежи по НДС» - 160 тыс. сум;

кредит 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» - 960 тыс. сум.

Факт реализации товаров отражается:

дебет 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» - 1080 тыс. сум;

кредит 9020 «Доходы от реализации товаров» - 900 тыс. сум;

кредит 6411 «Задолженность в бюджет по НДС» - 180 тыс. сум.

Сопоставляя обороты по активному счету авансовые платежи и пассивному – начисление обязательств по уплате налогов, определяют фактическую сумму, необходимую в уплате налога в бюджет.

В данном случае начисление обязательства – 180 тыс. сум – больше авансовых платежей – 160 тыс. сум, и разницу между ними - 20 тыс. сум необходимо заплатить в бюджет:

дебет 6411 «Задолженность в бюджет по НДС» - 180 тыс. сум;

кредит 4411 «Авансовые платежи по НДС» - 160 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 20 тыс. сум.

В случае излишне уплаченных сумм в бюджет по налогам они отражаются на активе баланса (как и любые предоплаченные расходы) на счетах 4400 «Авансовые платежи в бюджет».

Акцизный налог. Акцизы – это разновидность косвенных налогов на товары и услуги, включаемые в цену изделия или тариф, но в отличие от налога на добавленную стоимость ограничены определенными их видами и группами. Акцизы включаются в цену товара и позволяют государству изъять или «отрубить» часть стоимости, которая не отражает ни эффективность производства, ни особые потребительские свойства, а является лишь следствием особых условий производства и реализации так называемых подакцизных товаров.

Акцизы возникают в том случае, если цена равновесия на какой-либо товар (например, на водку, табак, кофе) устойчиво и значительно отклоняется от издержек производства. Государство с помощью акцизов взимает ту часть стоимости, которая не отражает фактическую эффективность товаров и его потребительские свойства, а является лишь следствием особых условий производства и реализации. Если бы государство не изымало акциз, то производители товаров имели бы незаслуженную высокую прибыль.

Акцизы могут устанавливаться на товары, потребление которых общество не считает полезным - спиртные напитки, табачные изделия. Таким образом, акцизы являются инструментом регулирования потребления. С их помощью государство пытается, с одной стороны, сдерживать потребление иррациональных товаров (табак, вино-водочные изделия и т.п.).

Плательщиками акцизов являются предприятия, производящие и реализующие подакцизные товары, независимо от форм собственности.

Перечень и ставки подакцизных товаров утверждаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан и включаются в основном вино-водочные, табачные, ювелирные изделия, нефть, газ, хлопок и др.

Объектом налогообложения для подакцизных товаров являются:

- ***по алкогольной продукции, спирту этиловому, вину, виноматериалам,*** на которые установлены фиксированные налоговые ставки – объем реализованной алкогольной продукции в натуральном выражении;

- ***по другой подакцизной продукции*** – стоимость отгруженного товара по договорным ценам без учета налога на НДС.

Сумма акцизного налога определяется по следующим формулам:

I. По продукции, на которую установлены фиксированные ставки акцизного налога, в том числе:

а) ставки акцизного налога устанавливаются на 1л безводного этилового спирта алкогольной продукции (за исключением сухого вина и шампанского)

$$(П * А) : 100\%,$$

где **П** – крепость готовой алкогольной продукции (%);

А – фиксированная ставка акцизного налога на единицу измерения в сумах.

б) ставки акцизного налога устанавливаются на единицу готовой продукции (для сухого вина, шампанского, пива, виноматериалов и этилового спирта)

$$Р * А,$$

где **Р** – физический объем реализованной продукции в соответствующих единицах измерения;

А – фиксированная ставка акцизного налога на единицу измерения в сумах.

2. Сумма акцизного налога **по прочей продукции,** на которую установлены процентные ставки, определяются по следующей формуле:

(О * А) : 100,

где **О** – цена, включающая в себя акцизный налог без НДС;

А – ставка акцизного налога в процентах.

Для расчета суммы акцизного налога определяется цена готовой продукции (включая акциз) по следующей формуле:

О = (С * 100) : 100 – А,

где **О** – цена, включая акцизный налог без НДС;

С – расчетная (оптовая) цена предприятия (нормативные затраты и нормы прибыли);

А – ставка акцизного налога.

Пример расчета акцизного налога по подакцизной продукции, по которой установлены ставки в процентах:

1	Себестоимость единицы продукции	**сум**	1500
2	Необходимая прибыль	**сум**	100
3	Расчетная (оптовая) цена продукции	**сум**	1600
4	Ставка акцизного налога	**%**	20
5	Цена продукции с акцизным налогом (без НДС)	**сум**	2000
6	Сумма акцизного налога	**сум**	400

Акцизным налогом не облагаются:

1. Поставка подакцизных товаров на экспорт, за исключением отдельных товаров, перечень которых определяется КМ РУз.;

2. Поставка масла хлопкового, используемого на производство масла «Узбекистан»;

3. Специализированная мебель для нужд системы народного образования и здравоохранения, производимая в Республике Узбекистан.

Бухгалтерский учет акцизного налога ведется также на счете 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» следующим образом:

а) при реализации:

дебет 5110 «Расчетный счет»;
кредит 9010 «Реализация продукции (работ и услуг)»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;
б) при уплате налога:
дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Налог за пользование недрами. Хозяйствующие субъекты всех форм собственности являются плательщиками налога за пользование недрами, осуществляющие добычу полезных ископаемых.

Объектом налогообложения является объем добычи минерального сырья за вычетом НДС и акцизного налога, объем техногенных образований, а также объем подземных сооружений и хранилищ.

Ставки налога за пользование недрами устанавливаются Кабинетом Министров РУз.

Не являются плательщиками налога: предприятия торговли и общественного питания – в части основного вида деятельности; сельхозпроизводители, являющиеся плательщиками единого земельного налога и др.

От уплаты налога за пользование недрами освобождаются:

- юридические и физические лица, ведущие геологическое изучение недр;
- юридические и физические лица, ведущие научную работу на геологических, минералогических и других охраняемых природных территориях;
- бюджетные организации для строительств подземных сооружений.

Пример. Объем добычи гипсового камня предприятия «Зеравшан» в отчетном периоде составил 3000 тыс. сум, ставка налога – 4,1%.

Налог составил: 3000000 * 4,1% : 100 = 123 тыс. сум.

Начисление налога отражается в бухгалтерском учете записью:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы» - 159 тыс. сум;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 159 тыс. сум.

При перечислении налога в бюджет:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет» - 159 тыс. сум;

кредит 5110 «Расчетный счет» - 159 тыс. сум.

Налог за пользование водными ресурсами. Плательщиками налога за пользование водными ресурсами являются:

- юридические лица, использующие воду в своей деятельности;
- дехканские хозяйства как с образования, так и без образования юридического лица;
- физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность.

В соответствии с действующими нормативными документами к плательщикам данного налога не относится целый ряд юридических лиц, основными из которых являются: микрофирмы и малые предприятия, являющиеся плательщиками единого налога; предприятия торговли и общественного питания – в части основной деятельности и др.

Объектом налогообложения является весь объем использованных водных ресурсов из поверхностных и подземных источников за фактический объем потребляемой воды.

От уплаты налога за пользование водными ресурсами освобождаются, прежде всего, некоммерческие организации, кроме использующих водные ресурсы, для предпринимательской деятельности исходя из объема воды, использованного для этой деятельности.

Налог за пользование водными ресурсами исчисляется плательщиками самостоятельно, за исключением дехканских хозяйств, по утвержденным ставкам исходя из фактического объема забранной воды, подлежащих налогообложению.

Исчисленные налоги за пользование водными ресурсами для дехканских хозяйств производится исходя из расхода объема воды на 1га орошенных земель в целом по хозяйству, которые уплачивают налог один раз в год до 15 декабря отчетного года.

Сумма начисленного налога за пользование водными ресурсами относится на расходы периода.

Местные налоги и сборы

Налог на имущество юридических лиц производится в соответствии с Налоговым кодексом и Инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество юридических лиц.

Плательщиками налога на имущество являются юридические лица, имеющие налогооблагаемое имущество за исключением:

- микрофирм и малых предприятий – плательщиков единого налога;
- сельхозпроизводителей - плательщиков единого земельного налога – по основному виду деятельности;
- юридических лиц, осуществляющих только виды предпринимательской деятельности, по которым установлена уплата фиксированного налога; и некоторые другие предприятия.

Объектом налогообложения являются среднегодовая остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, а также стоимость незавершенного в установленные сроки объекта строительства.

Среднегодовая остаточная стоимость имущества предприятия определяется как частное от деления на 12 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на 1января года, следующего за отчетным, и суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных месяцев отчетного периода по следующей формуле:

$$\textit{Среднегодовая остаточная стоимость} = \frac{\frac{\text{на 1 янв.}}{2} + \ldots + \text{на 1дек.} + \frac{\text{на 1 янв.}}{2}}{12}.$$

Имущество предприятий облагается налогом по ставке 3,5%.

Ставка применяется к остаточной стоимости имущества с учетом его переоценки.

Установленная ставка налога на имущество ***снижается:***

* на 30% при доле экспорта продукции (работ, услуг) собственного производства в размере от 15 до 30% в общем объеме реализации;
* на 50% - при доле экспорта продукции (работ, услуг) собственного производства в размере более 30% для всех форм собственности, производящие экспортную продукцию.

Налогом не облагается имущество:

а) некоммерческих организаций, кроме имущества, используемого для предпринимательской деятельности;

б) используемое для нужд учреждений народного образования и культуры;

в) предприятий жилищно-коммунального и другого городского хозяйства общегражданского пользования;

г) предприятий, в общей численности которых работает не менее 50% инвалидов;

д) вновь созданных предприятий в течении ***двух лет*** с момента регистрации.

Исчисленная сумма налога учитывается в расходах периода:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При уплате:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Налог на имущество физических лиц. ***Плательщиками налога на имущество являются физические лица, имеющие в собственности налогооблагаемое имущество.***

Объектом налогообложения являются: стоимость жилых домов, квартир, дачных и садовых домиков, гаражей и иных строений, помещений и сооружений по ставкам, утвержденным КМ РУз.

ПКМ РУз. от 31 декабря 2001 г. № 490 взамен налога на имущество с физических лиц, уплачиваемого по транспортным средствам, вводится налог на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств.

Налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств. Плательщиками данного налога являются хозяйствующие субъекты независимо от форм собственности, осуществляющие реализацию бензина, дизельного топлива и сжиженного газа физическим лицам по ставкам:

- бензина, дизельного топлива для транспортных средств – 100 сум за 1 литр;

- газа для транспортных средств – 100 сум за 1 кг.

Эти ставки налога устанавливаются КМ РУз., размеры которых являются едиными для всей территории Республики Узбекистан.

Сумма налога взимается одновременно с уплатой средств за реализуемый физическим лицам бензин, дизельного топлива, газ и рассчитывает по формуле:

$$N = V * St,$$

где **N** – Начисленный налог; **V** – объем реализованного топлива в натуральном выражении; **St** – ставка налога.

Земельный налог. Земля является государственной собственностью – подлежит рациональному использованию, охраняется государством и не подлежит купле-продаже, обмену, дарению, залогу за исключением случаев, установленных законодательством.

Земельный участок – часть земельного фонда, имеющий фиксированную границу, площадь, местоположение, правовой режим и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации прав на земельный участок.

Использование земель является платным. За право владения и пользования, а также право собственности на земельные участки, юридические и физические лица производят плату за землю в форме **ежегодного земельного налога**, размеры которого определяются в зависимости от качества, местоположения и орошаемости земельных угодий земельного участка.

Плательщиками земельного налога являются предприятия, имеющие в собственности, во владении или пользовании земельные участки.

Объектом налогообложения являются земельные участки, приобретенные в собственность, во владении или пользовании.

Ставки земельного налога устанавливаются КМ РУз. для каждого района, города в отдельности.

От уплаты земельного налога освобождаются:

- некоммерческие организации, кроме использующих земельные участки для предпринимательской деятельности;
- благотворительные фонды;

- дехканские (фермерские) хозяйства сроком на два года с момента регистрации и ряд других.

Исчисление земельного налога осуществляется исходя из фактически занимаемой площади земельного участка, подтвержденного государственным кадастром земли.

Земельный налог вносится в местный бюджет того района или города, на территории которого расположен земельный участок, независимо от местоположения налогоплательщика.

Сумма начисленного налога отражается записью:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При уплате:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Упрощенная система налогообложения для микрофирм и малых предприятий

Существуют особенности налогообложения отдельных категорий предприятий, где применяется упрощенная система, в соответствии с которой предусматривается уплата единого налога взамен уплаты совокупности общегосударственных налогов, а также местных налогов и сборов.

Единый налог. Действие упрощенной системы налогообложения распространяется на юридические лица, которые согласно установленным законодательством критериям относятся к микроформам и малым предприятиям. К категории субъектов малого предпринимательства (бизнеса) относятся:

- индивидуальные предприниматели;
- микрофирмы со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях не более - 20 человек, в сфере услуг и других производственных отраслях не более 10 человек;
- науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (в т.ч. аудиторские услуги), торговли, общественного питания и другой непроизводственной сферы - не более 25 человек;
- ряд других.

Право выбора системы налогообложения предоставляется малым предприятиям на добровольной в соответствии с законодательством основе.

Предприятие, перешедшее на упрощенную систему налогообложения, имеет право вести учет в общеустановленном порядке или по упрощенной форме. Упрощенная форма первичных документов бухгалтерской отчетности и ведения книги учета доходов и расходов устанавливается Министерством финансов РУз. и является единой на всей территории.

Объектом обложения единым налогом (облагаемым оборотом) являются:

- для закупочных, снабженческо-сбытовых предприятий ***валовой доход;*** для предприятий остальных отраслей народного хозяйства – валовая выручка, в состав которого включаются: суммы выручки, полученная от реализации продукции (работ, услуг).

Ставки единого налога на 2008 год для отдельных хозяйствующих субъектов, а именно для закупочных, снабженческо-сбытовых предприятий, брокерских фирм – 33% от валового дохода; для предприятий сферы промышленности, строительства и других отраслей экономики – 13% от валовой выручки.

Сумма начисленного налога в бухгалтерском учете отражается по:

дебету счета 9810 «Расходы по налогу на доход (прибыль)»;

кредиту счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

Перечисленные в бюджет суммы налога отражаются записью:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Сбор за право торговли, включая лицензионные сборы на право торговли отдельными видами товаров. Плательщиками сбора за право торговли и лицензионного сбора на право торговли, отдельными видами товаров, включая алкогольную и табачную продукцию, являются индивидуальные предприниматели (за исключением торговли алкогольной продукции) и юридические лица, осуществляющие в установленном порядке торговлю на территории РУз.

Сбор уплачивается за получение права на осуществление торговли. Право на торговлю подтверждается разрешительным свидетельством, которое ведется органами государственной власти на местах.

Взимание сбора производится по утвержденной ставке в кратных размерах к действующей минимальной заработной плате. Предельные ставки на 2005 год:

- сбор за право торговли – 3,5 минимальных заработных плат за месяц;

- лицензионного сбора на право торговли алкогольной и табачной продукции – 5 минимальных заработных плат за месяц.

Сбор за регистрацию юридических лиц, а также физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Плательщиками являются вновь создаваемое юридическое лицо, а также физические лица, изъявившие желание заниматься предпринимательской деятельностью, без образования юридического лица.

Сбор уплачивается юридическими и физическими лицами в местный бюджет через учреждение банков в размере 5 минимальных заработных плат.

Налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры. Плательщиками данного налога являются юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность.

Не являются плательщиками налога юридические лица, в отношение которых Налоговым кодексом предусмотрен особый порядок налогообложения:

- микрофирмы и малые предприятия, являющиеся плательщиками единого налога;

- предприятия торговли и общественного питания в части основного вида деятельности;

- сельхозпроизводители, являющиеся плательщиками единого земельного налога – по основному виду деятельности;

- осуществляющие только виды предпринимательской деятельности, по которым установлена плата фиксированного налога.

Объектом налога при исчислении налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры является прибыль, ос-

тающиеся в распоряжении предприятий после уплаты всех налогов – Чистая прибыль.

Учет банковских кредитов и обязательств по полученным долгам

Любое нормально функционирующее предприятие свой бизнес ведет по пути расширенного воспроизводства, то есть не просто возмещает свои затраты. Полученную прибыль частично расходует на потребление, частично на восстановление основных средств используемых в производстве, а частично на расширение производства, на его развитие. Но если предприятие планирует замену выпускаемой продукции или изменение направления, собственных средств может оказаться недостаточным, то предприятие привлекает капитал из других источников. Такими источниками могут быть займы и кредиты.

Что такое заемные средства? Заемные средства – это средства, полученные предприятием в порядке кредитования другим юридическим и/или физическим лицом.

Что такое краткосрочные кредиты? Краткосрочные кредиты – это кредиты, выдаваемые предприятию на срок до одного года кредитным учреждением.

Привлечение предприятием заемных средств возможно в рамках различных типов правоотношений, регламентированных законодательством РУз. При возможном недостатке оборотных средств предприятие может их позаимствовать у любого другого юридического и физического лица по договору займа. Согласно действующему законодательству РУз. по договору займа одна сторона (займодатель) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другое имущество, а заемщик обязуется возвратить займодателю такую же сумму денежных средств или равное количество другого полученного имущества того же раза и качества. При этом займодатель имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке определенных договором. Проценты, обычно, выплачиваются ежемесячно до дня возврата займа.

Заемщик обязан возвратить займодателю полученную сумму займа в срок и в порядке, которые предусмотрены договором займа.

Другим, наиболее часто встречающимся на практике, источником заемных средств могут быть кредиты банков. Кредитова-

ние оформляется кредитным договором, заключаемым в письменной форме между банком и предприятием, в котором предусматриваются: цель кредитования, срок выдачи кредита, срок его возврата, процентные ставки за кредит и другие условия.

По кредитному договору кредитное учреждение обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях предусмотренных в договорах, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты за нее. Кредит юридическим лицам, как правило, предоставляется только в безналичном порядке путем зачисления на расчетный счет, либо путем оплаты определенных обязательств заемщика.

Для учета краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов в сумах и иностранной валюте, полученных предприятием в банках и от займодателей в плане счетов предусмотрены счета группы 6800 «Счета учета краткосрочных кредитов и займов» и 7800 «Счета учета долгосрочных кредитов и займов».

Информация о краткосрочных и долгосрочных кредитах и займах отражается на следующих счетах:

6810 «Краткосрочные банковские кредиты»;

6820 «Краткосрочные займы»;

6830 «Облигации к оплате»;

6840 «Векселя к оплате»;

7810 «Долгосрочные банковские кредиты»;

7820 «Долгосрочные займы»;

7830 «Облигации к оплате»;

7840 «Векселя к оплате».

Различные краткосрочные кредиты полученные предприятием в банках учитываются на счете 6810, по кредиту которой отражается сумма полученных кредитов с корреспонденцией (по дебету) счетов учета денежных средств.

При погашении банковских кредитов дебетуется счет 6810 по кредиту счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6810 «Краткосрочные банковские кредиты» ведется по каждому кредиту в отдельности.

На счете 6820 «Краткосрочные займы» учитываются полученные займы от займодателей (кроме банков) на срок не более 12 месяцев.

Поступление средств от займодателей (кроме банков) отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 6820. Возврат (погашение) полученных займов отражается по дебету счета 6820 и кредиту счетов денежных средств.

Аналитический учет по счету 6820 ведется по займодателям и срокам погашения займов.

На счете 6830 «Облигации к оплате» учитываются привлеченные предприятием средств за счет выдачи облигаций со сроком погашения не более 12 месяцев. Если привлеченные предприятием средств осуществлено путем реализации облигаций, по цене превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью облигаций принимается на учет по кредиту счета 6220 «Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)».

Аналитический учет по счету 6820 «Облигации к оплате» ведется по каждому виду и срокам погашения облигации.

На счете 6840 «Векселя к оплате» учитываются векселя, выданные со сроком погашения не более 12 месяцев. Операция учета выданных векселей отражается предприятием по кредиту счета 6840 и дебету счетов учета денежных средств.

Возврат предприятием денежных средств полученных от займодателей в результате операций по векселю, отражается по дебету счета 6840 в корреспонденции со счета учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 6840 ведется по банкам, осуществляемым учет векселей, векселедержателям и отдельными векселями.

Долгосрочные обязательства. В соответствии с НСБУ обязательства – это «обязательство предприятия, возникшее в результате операций или фактов прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем». Согласно этому определению долгосрочными могут быть обязательства, по которым сроки оплаты наступают не ранее одного года с фактической даты баланса.

Важнейшим источником финансирования деятельности предприятия являются долгосрочные кредиты банков или займы

в форме облигаций и векселей. Когда компания выпускает облигации или векселя, она обязуется периодически выплачивать кредитору проценты и к определенному сроку погасить полученную сумму. Облигации и векселя считаются долгосрочными, если они рассчитаны на срок более одного года. Международная практика показывает, что долгосрочные векселя могут выдаваться на срок от двух до десяти лет, а долгосрочные облигации и залоги на срок от десяти до пятидесяти лет.

НСБУ предусматривает три главных принципа оценки и измерения долгосрочных обязательств:

1. Долгосрочные обязательства регистрируются по справедливой рыночной стоимости товаров и услуг, полученных в долг.
2. Периодическая выплата процентов основана рыночной процентной ставке на дату выпуска долга.
3. Остаточная стоимость долгосрочного долга баланса – это фактическая стоимость всех оставшихся выплат наличными.

Процентная ставка используется для этой цели и не изменяется во время срока долга. Эти три принципа являются основой для измерения и отражения долгосрочного долга и затрат по выплате процентов.

Для учета и обобщения информации о состоянии долгосрочных кредитов и займов в плане счетов выделена группа счетов 7800 «Счета для учета долгосрочных кредитов и займов», которые объединяются в следующие счета:

7810 «Долгосрочные банковские кредиты»;

7820 «Долгосрочные займы»;

7830 «Облигации к оплате»;

7840 «Векселя к оплате».

Суммы полученных долгосрочных кредитов банков отражаются по кредиту счета 7810 «Долгосрочные банковские кредиты» и дебету счета учета денежных средств.

При переводе текущей части долгосрочных кредитов банков дебетуется счет 7810 «Долгосрочные банковские кредиты» и кредитуется счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного банковского кредита. Аналитиче-

ский учет долгосрочных кредитов ведется по видам и срокам кредитов, банкам, предоставившим их.

На счете 7820 «Долгосрочные займы» учитываются полученные займы от займодателей (кроме банков) в Республике Узбекистан и за рубежом на срок более 12 месяцев.

Поступление средств от займодателей (кроме банков) отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 7820 «Долгосрочные займы».

При переводе текущей части долгосрочных займов дебетуется счет 7820 «Долгосрочные займы» и кредитуется счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного займа.

Аналитический учет по счету 7820 «Долгосрочные займы» ведется по займодателям и срокам погашения займов.

На счете 7830 «Облигации к оплате» учитываются привлеченные предприятием средства за счет выдачи облигаций со сроком погашения более 12 месяцев. Если привлечение предприятием средств осуществлено путем реализации облигаций по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между ценой реализации и номинальной стоимостью облигаций принимается на учет по кредиту счета 7220 «Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)».

При переводе текущей части долгосрочных облигаций дебетуется счет 7830 «Облигации к оплате» и кредитуется счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочной облигации.

Аналитический учет по счету 7830 «Облигации к оплате» ведется по каждому виду и срокам погашения облигации.

На счете 7840 «Векселя к оплате» учитываются векселя, выданные займодателям со сроком погашения более 12 месяцев.

Операция учета выданных векселей отражается предприятием по кредиту счета 7830 «Облигации к оплате» и дебету счетов учета денежных средств.

При переводе текущей части долгосрочного векселя к оплате дебетуется счет 7840 «Векселя к оплате» и кредитуется счет 6950

«Долгосрочные обязательства – текущая часть» на причитающуюся сумму, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного векселя к оплате.

Аналитический учет долгосрочных векселей к оплате ведется по банкам, осуществившим учет векселей, векселедержателям и отдельным векселям.

13.2. Учет прочих обязательств

Задолженность различным кредиторам и прочие начисленные обязательства предприятия отражаются на следующих счетах:

6910 «Краткосрочная 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»;

7910 «Долгосрочная аренда к оплате»;

7920 «Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам».

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

дебет счета учета затрат (2010, 9410, 9420);

кредит 6910 «Краткосрочная аренда к оплате».

По дебету счета отражается выплаченная арендодателю сумма:

дебет 6910 «Краткосрочная аренда к оплате»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

На счете 7910 «Долгосрочная аренда к оплате» учитываются обязательства перед арендодателями за полученные долгосрочные активы.

Например, получение основных средств в долгосрочную аренду отражается следующим образом:

дебет 0310 «Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды»;

кредит 7910 «Долгосрочная аренда к оплате».

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

Аналогично отражается в бухучете и финансовый лизинг, хотя по всей природе он отличается от долгосрочной аренды.

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

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

Начисление расходов по процентам:

дебет 9610 «Расходы в виде процентов»;

кредит 6920 «Начисленные проценты».

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

дебет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть»;

дебет 6920 «Начисленные проценты»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

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

дебет 7910 «Долгосрочная аренда к оплате»;

кредит 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть».

Более подробно о лизинге можно посмотреть в главе «Учет основных средств».

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

Например, начислены проценты по долговым обязательствам:
дебет 9610 «Расходы в виде процентов»;
кредит 6920 «Начисленные проценты».
Отражение выплаты процентов:
дебет 6920 «Начисленные проценты»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

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

Счет 6930 «Задолженность по роялти» отражает обязательства предприятия, возникающие в результате получения в пользование активов от других предприятий, по выплатам роялти. По кредиту счета 6930 «Задолженность по роялти» отражается начисленная задолженность по роялти в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат.

Так, например, начислены роялти:
дебет 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности»;
кредит 6930 «Задолженность по роялти».
При оплате:
дебет 6930 «Задолженность по роялти»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Счет 6940 «Задолженность по гарантиям» отражает обязательства предприятия перед покупателями по гарантийному обслужи-

ванию проданных товаров. Если предприятия во время продажи предоставляют гарантию на свою продукцию, то обязательство существует на протяжении всего срока гарантии. Согласно принципу соответствия доходов и расходов сумму гарантии отражают по дебету счета учета затрат в том периоде, в котором была осуществлена реализация. Это так называемые оценочные обязательства; у нас они известны как непредвиденные обстоятельства и учитываются в соответствие с НСБУ № 16 «Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса».

Такие непредвиденные обстоятельства или ситуации предполагают наличие неопределенности в отношении возможного убытка (возможной прибыли) предприятия, которая в конечном итоге разрешится, когда в будущем возникает или не возникает определенное событие (несколько событий). Отражение непредвиденных убытков, размер которых может быть оценен, осуществляется путем начисления условных обязательств.

Что касается гарантий, то исходя из предшествующего опыта, можно рассчитать сумму, необходимую предприятию для предоставления гарантий на будущий период, т.е. среднюю стоимость обслуживания единицы товара или услуги, и эту сумму отразить по кредиту счета 6940 «Задолженность по гарантиям» и по дебету соответствующих счетов учета затрат:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6940 «Задолженность по гарантиям».

Таким образом, это непредвиденное событие отражается в балансе предприятия – на счетах обязательств, и в отчете о финансовых результатах – в качестве расходов.

К подобным событиям относятся также возможные убытки от невыплаты дебиторской задолженности (резерв на сомнительные долги), убытки в связи с исходом судебных тяжб и правовых споров, ожидаемые убытки от ликвидации какого-либо направления деятельности предприятия. Специальных счетов для таких операций, за исключением операций по созданию резерва на сомнительные долги, для которой существует отдельный счет 4910, не предусмотрено. Думается, для подобных ситуаций может быть использован счет 6290 «Прочие отсроченные обязательства». Сле-

дует отметить, что в целях налогообложения эти «непредвиденные» затраты не уменьшают базу по налогу на доходы (прибыль).

Так называемые условные (непредвиденные) обязательства, сумму которых невозможно оценить с достаточной степенью точности в данный момент, и которые не отражаются в связи с этим в балансе, а раскрываются в пояснениях к балансовому отчету, могут представлять собой серьезную угрозу для жизнеспособности предприятий. Так, например, крупные фирмы иногда выдают гарантии под обязательства более мелких предприятий (чаще всего – дочерних или других взаимосвязанных лиц), нуждающихся в пополнении оборотного капитала. Очевидно, что такого рода юридические обязательства способны разорить даже крупную фирму, однако, у нее в балансе нет даже следов подобного обязательства. Поэтому однозначно требование НСБУ № 16 «Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса» в части отражения таких событий – если невозможно определить стоимость таких непредвиденных обязательств (убытков) – их природу следует раскрыть в финансовых отчетах.

Счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» отражает текущую часть долгосрочных обязательств, подлежащую оплате в данном отчетном периоде. При переводе текущей части долгосрочного обязательства счет 6950 «Долгосрочные обязательства – текущая часть» кредитуется на причитающуюся сумму, в корреспонденции со счетами учета долгосрочных обязательств, уменьшая при этом первоначальную сумму долгосрочного обязательства. Операции по этому счету уже были рассмотрены выше.

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

Например, признана претензия покупателя по недостаче реализованных товаров:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 6960 «Счета к оплате по претензиям».

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

дебет 6960 «Счета к оплате по претензиям»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

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

Счет 6970 «Задолженность подотчетным лицам» предназначен для отражения задолженности работникам предприятия, возникающей из-за разницы сумм, выданных им подотчет и фактически израсходованных.

В настоящее время работнику может быть выдана сумма денежных средств подотчет, в основном, только на служебные командировки, закуп продуктов на предприятиях розничной торговли, общественного питания и других аналогичных случаях.

Предположим, что работнику выдан аванс на командировку в сумме 45 тыс. сум:

дебет 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» - 45 тыс. сум;

кредит 5010 «Денежные средства в национальной валюте» - 45 тыс. сум.

После возвращения из командировки работник предоставил авансовый отчет на сумму 49 тыс. сум, т.е. израсходованная сумма превысила сумму, выданную подотчет, и в этом случае возникает задолженность предприятия подотчетному лицу, а счет 6970 «Задолженность подотчетным лицам» кредитуется на сумму разницы:

дебет 2010, 9410, 9420 (счета учета затрат) – 49 тыс. сум;

кредит 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» - 45 тыс. сум;

кредит 6970 «Задолженность подотчетным лицам» - 4 тыс. сум.

Задолженность подотчетным лицам возникает и в случаях, когда эти лица расходуют подотчетные суммы, не получив аванса; это отражается следующим образом:

дебет 2010, 9410, 9420 (счета учета затрат);

кредит 6970 «Задолженность подотчетным лицам».

Счет 6890 «Прочие обязательства» отражает текущие обязательства предприятия перед физическими и юридическими лицами по разного рода операциям (с учебными заведениями, научными организациями и т.п.); по суммам, удержанным из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов и др.

Например, удержаны алименты:

дебет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

кредит 6890 «Прочие обязательства».

До момента перечисления удержаиных денежных средств получателю эта сумма отражается в балансе предприятия как текущее обязательство; момент оплаты отражается следующим образом:

дебет 6890 «Прочие обязательства»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Прочая долгосрочная задолженность предприятия разным кредиторам отражается по кредиту счета 7920 «Долгосрочная задолженность разным кредиторам».

Счета учета долгосрочной задолженности прочим лицам отражают долгосрочные обязательства предприятия перед различными физическими и юридическими лицами по разного рода операциям.

РЕЗЮМЕ

К числу прочих обязательств относятся, прежде всего, обязательства по платежам в бюджет, основными из которых являются: налог на доходы (прибыль), налог на добавленную стоимость, налог на имущество, земельный налог и другие.

Платежи в бюджет как основной источник образования государственных финансов посредством изъятия части общественного продукта является исторически сложившимся фактом.

Взаимоотношения между государством и хозяйствующим субъектом строится, прежде всего, через платежи в бюджет налогов и сборов.

Глоссарий

Прямые налоги – это налоги выплачиваемые прямо пропорционально платежеспособности (налог на доходы, налог на имущество).

Косвенные налоги – это либо *косвенно индивидуальные*, которыми облагаются строго определенные группы товаров (акцизы на отдельные виды товаров), либо косвенно универсальные, которыми облагаются практически все товары, работа и услуги и *таможенные пошлины*.

Общегосударственные налоги – это те налоги, которые перечисляются в государственный бюджет.

Местные налоги – это налоги и сборы, которые составляют основу местного бюджета.

Тесты для самопроверки

1. Обязательство – это:

а) Оборотные активы предприятия;
б) Задолженность предприятия;
в) Счета к получению;
г) Активы предприятия, кроме обязательств.

2. Долг предприятия перед работником по командировочным расходам относится:

а) Обязательство по товарным операциям;
б) Обязательство по заработной плате;
в) Обязательство по нетоварным операциям;
г) Правильного ответа нет.

3. Что из приведенного ниже относится к обязательствам:

а) Задолженность по учредительным вкладам;
б) Заложенность по недостачам определенным в результате инвентаризации;
в) Долг, образованный в результате увеличенного возврата учредительного взноса;
г) Добавленная стоимость, образованная в результате переоценки имущества.

4. Положительная курсовая разница:

а) Увеличивает обязательства;
б) Уменьшает обязательства;
в) Относится к увеличению резервного капитала;
г) Нет правильного ответа.

5. Расчеты с поставщиками производятся путем:

а) Оплаты наличных денег;
б) Безналичных расчетов через банк;
в) Товарного обмена;
г) Выдачи расписки.

6. В себестоимость приобретенного товара у поставщиков включается:

а) Недостающая сумма товара при приеме на склад;
б) Транспортные расходы на доставку товара;
в) Аморгизация собственного транспорта, который был использован при доставке товара.

7. Налоговая система есть:

а) Совокупность всех налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджет;
б) Органы государственной налоговой службы;
в) Совокупность налогов, органов налоговой службы и правовых норм, регулирующих налоговое отношение;
г) Формы и методы налогообложения.

8. Косвенные налоги отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

а) Включаются в производственную себестоимость продукции (работ, услуг);
б) Уплачиваются за счет прибыли предприятия;
в) Включаются в цену продукции (работ и услуг);
г) Относятся на расходы периода.

9. Кто имеет право налагать на налогоплательщика административные штрафы:

а) Суд;
б) Органы налоговой службы;
в) Органы налоговой службы, органы прокуратуры и суд;
г) Органы прокуратуры.

10. Привлечение налогоплательщика к ответственности:

а) Не освобождает его от обязанности уплаты налогов и сборов;
б) Освобождает его от обязанности уплаты налогов и сборов;

в) Освобождает его частично от обязанности уплаты налогов и сборов;
г) Освобождает его временно от обязанности уплаты налогов и сборов.

11. Реализованы основные средства за 300 тыс. сум, их первоначальная стоимость – 480 тыс. сум, накопленный износ – 240 тыс. сум. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, составляет:

а) 48 тыс. сум;
б) 60 тыс. сум;
в) 12 тыс. сум;
г) 10 тыс. сум.

12. Какие предприятия в науке и научном обслуживании относятся к малым предприятиям, имеющим право применять упрощенную систему налогообложения:

а) Со среднегодовой численностью до 10 человек;
б) Со среднегодовой численностью до 25 человек;
в) Со среднегодовой численностью до 20 человек;
г) Со среднегодовой численностью до 40 человек.

13. Что из перечисленного не относятся к основной заработной плате:

а) Заработная плата;
б) Плата за звание;
в) Материальная помощь;
г) Плата за работу в праздничные дни.

14. Перечисленные в сберегательную кассу деньги – это:

а) Обязательное удержание;
б) Добровольное удержание;
в) Обязательно-добровольное удержание;
г) Ничего из перечисленных.

15. При наличии стажа работы 9 лет и наличии 4-х детей, каков процент будет на пособие по болезни?

а) В размере 60%;
б) В размере 100%;
в) В размере 80%;
г) В размере 0%.

16. Аванс, выданный в счет зарплаты:

а) Не удерживается;
б) Удерживается в обязательном порядке;
в) Удерживается в добровольном порядке;
г) Включается в расчет начисления зарплаты.

ГЛАВА 14

Учет собственного капитала

14.1. Учет уставного, добавленного и резервного капитала

В соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан обязательным условием образования юридического лица является наличие уставного капитала, размеры которого указываются в учредительных документах.

Уставный капитал (уставный фонд) – совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество предприятия при его создании для обеспечения финансово-хозяйственной деятельности. Он формируется в соответствии с законодательством Республики Узбекистан и во многом зависит от организационно-правовой формы предприятия.

В государственных унитарных предприятиях величина уставного капитала определяется его учредителем – государственным органом. Создание подобного предприятия осуществляется по решению (приказу) и на базе имущества государственного органа. Учредительными документами государственного предприятия являются устав и приказ о его создании и передаче на баланс основных и оборотных средств.

Уставный капитал хозяйствующих субъектов, например, обществ с ограниченной ответственностью (ООО), образуется за счет вкладов долей его учредителей. Размер уставного капитала ООО должен быть не менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной законодательством на дату представления документов для государственной регистрации обществ. Размер доли учредителя ООО в уставном капитале общества определяется в процентах и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли и уставного капитала общества.

На момент государственной регистрации общества каждый учредитель обязан внести не менее 30 процентов своего вклада, который должен быть подтвержден справкой банка (при вкладе денежными средствами), актом приема-передачи, накладными и другими документами при вкладе денежными активами. Остальная часть вклада должна быть внесена в течение срока, который определен учредительными документами, но не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества.

Учредители ООО могут внести свой вклад (свою долю) в уставный капитал в виде денежных средств, имуществ и в виде нематериальных активов.

Вклады в виде денежных средств могут вноситься в национальной и иностранной валютах. При внесении вклада в уставный капитал в иностранной валюте бухгалтерский учет осуществляется в национальной валюте по курсу Центрального банка на момент внесения. В результате различия курсов валют на момент регистрации учредительных документов и на момент фактического взноса валюты и валютных ценностей в уставный капитал возникает курсовая разница, которая учитывается на счете 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала». При этом положительная курсовая разница отражается по кредиту, а отрицательная - по дебету счета 8420 в пределах сумм предыдущей положительной курсовой разницы.

Имущественные вклады представляют собой вложения в уставный капитал основными средствами, товарно-материальными запасами и другими активами, имеющими денежную оценку, которая утверждается единогласным решением общего собрания учредителей ООО. Виды вносимых активов должны быть обязательно оговорены в уставе или учредительном договоре предприятия. Например, если в уставе записано, что уставный фонд предприятия формируется за счет денежных средств, учредители не могут внести в него основные средства.

Вкладами в виде нематериальных активов – результатов интеллектуальной деятельности являются:

- исключительные права правообладателя на изобретение, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения;

- исключительные права правообладателя на товарный знак, знак обслуживания;
- исключительные права автора или иного правообладателя на программы для ЭВМ и базы данных;
- имущественные права автора или иного правообладателя на топологии интегральных схем.

Передача этих активов в качестве вклада в уставный капитал должна быть оформлена письменным договором с регистрацией в Патентном ведомстве республики. Размер вклада определяется платой за пользование объектом интеллектуальной собственности, исключительной за весь установленный учредителями срок.

Организованные расходы, понесенные учредителями в процессе создания (регистрации) предприятия, признаются их вкладами, если это предусмотрено учредительными документами.

При создании частного предприятия вопрос об уставном капитале определяет сам собственник – физическое лицо, то есть он сам решает, нужно ли ему формировать уставный капитал или нет. Если собственник частного предприятия принял решение о формировании уставного капитала, то оценка вклада, передача и оприходование должны производиться в общеустановленном порядке. Вкладом в уставный капитал частного предприятия могут быть деньги, ценные бумаги, иное имущество, имеющие денежную оценку. Собственник самостоятельно оценивает вносимое свое имущество по рыночной стоимости. Если вкладом в уставный капитал является общая (долевая или совместная) собственность членов семьи собственника частного предприятия, требуется получить нотариально удостоверенное согласие всех собственников этого имущества.

В качестве вклада в уставный капитал могут быть внесены права пользования какими-либо активами, например, зданием, автомобилем на определенный срок.

Таким образом, хозяйствующие субъекты (предприятия) независимо от форм собственности для нормального функционирования должны располагать определенным набором основных и оборотных средств, которые в целом составляют совокупный актив субъекта.

Если из совокупного актива исключить совокупные обязательства, то мы получим собственный капитал, который представляет собой стоимость активов не подлежащие в будущем для погашения обязательств, в результате мы получим балансовое уравнение:

СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ = АКТИВЫ – ОБЯЗАТЕЛЬСТВА.

Иначе говоря, это есть чистые активы предприятия, принадлежащие собственникам (инвесторам).

Следовательно, собственный капитал (СК) представляет собой систему прав и интересов собственника предприятия. Подругому это доля владения собственника активами предприятия за вычетом его обязательств.

Для учета и обобщения информации о состоянии и движении собственного капитала предприятия, включая фонды и резервы, которые могут образоваться в соответствии с законодательством, а также учредительными документами в плане счетов предусмотрены счета:

1. Уставный капитал;
2. Добавленный капитал;
3. Резервный капитал;
4. Нераспределенная прибыль;
5. Целевые фонды (гранты и субсидии);
6. Резервы.

В группу счетов уставного капитала – 8300 входят счета:

8310 – «Простые акции»;

8320 – «Привилегированные акции»;

8330 – «Паи и вклады».

На счете 8310 «Простые акции» обобщается информация о состоянии и движении акционерного капитала, выраженного суммарной номинальной стоимостью простых акций, выпущенных (разрешенных к выпуску) акционерным обществом в соответствии с Уставом.

По кредиту этого счета отражается величина зарегистрированного акционерного капитала в части простых акций. По дебету – сокращение этого капитала.

Аналитический учет по счету 8310 должен обеспечивать формирование информации по учредителям АО и стадиям формирования капитала.

Счет 8320 «Привилегированные акции» отражает сумму акционерного капитала в части привилегированных акций по их номинальной стоимости. Аналитический учет привилегированных акций осуществляется аналогично учету простых акций.

Счет 8330 «Паи и вклады» отражает сумму уставного капитала для предприятий всех других организационно-правовых форм, кроме акционерного общества: государственных и частных предприятий, товариществ и партнерств.

В бухгалтерском учете государственных предприятий формирование уставного капитала государственного унитарного предприятия отражается следующим образом:

1. При поступлении активов в счет вклада в уставный капитал:

дебет 0100 «Основные средства»;

дебет 1000 «Материалы»;

дебет 5100 «Расчетный счет» и др.;

кредит 8330 «Паи и вклады».

2. При увеличении размера уставного капитала за счет государственной инвестиции:

дебет 8810 «Гранты»;

дебет 8820 «Субсидии»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

3. При увеличении размера уставного капитала за счет нераспределенной прибыли отчетного года:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

4. При увеличении уставного капитала за счет внутренних перемещений основных средств между государственными предприятиями на остаточную стоимость:

дебет 0100 «Основные средства»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

В бухгалтерском учете частного предприятия формирование уставного капитала отражается следующими проводками:

1. При отражении задолженности учредителей в уставный капитал:

дебет 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

2. При поступлении вкладов в счет вклада в уставный капитал:

дебет 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

дебет 5110 «Расчетный счет»;

дебет 0100 «Основные средства»;

дебет 0400 «Нематериальные активы»;

дебет 1000 «Материалы» и др.;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Увеличение уставного капитала. В целях расширения производства, более широкого развития предприятия в ряде случаев по решению учредителей уставный капитал может быть увеличен за счет увеличения вкладов существующих учредителей, привлечения новых, а также за счет нераспределенной прибыли предприятия.

При увеличении уставного капитала путем внесения дополнительных вкладов (основными средствами, нематериальными активами, денежными средствами и др.) в бухгалтерском учете составляются проводки аналогичные при образовании предприятия, а именно:

- После перерегистрации документов:

дебет 4610 «Задолженность учредителей»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

- *При внесении взносов:*

дебет 0100,0400,5010,5110,1000 и др.;

кредит 4610 «Задолженность учредителей».

Привлечение нового учредителя (участника). В деятельности хозяйствующего субъекта иногда возникает необходимость, когда появляется возможность привлечения нового учредителя (участника). Новый участник может стать учредителем общества двумя способами:

1. Путем покупки доли уставного капитала одного или нескольких партнеров.

2. Путем вложения дополнительного капитала.

Однако следует отметить, что в любом из этих двух случаев кандидатуру нового учредителя (участника) необходимо согласовать с прежними членами хозяйственного субъекта.

В первом случае купленная доля капитала будет перенесена со счета капитала старого учредителя на счет нового, путем составления проводки:

дебет 8330 «Паи и вклады», вклад старого члена;

кредит 8330 «Паи и вклады», вклад нового члена.

Отсюда видно, что отражение суммы собственности в бухгалтерском учете для предприятия совершенно не имеет значения.

В случае увеличения УК за счет накопленной прибыли бухгалтерская запись будет составлена так:

дебет 8720 «Накопленная прибыль»;

кредит 8330 «Паи и вклады».

При этом доля учредителей изменится соответственно его первоначальному вкладу в размере распределенной прибыли.

Выход из состава учредителей. На практике часто встречаются случаи, когда один или несколько учредителей могут выйти из состава учредителей.

Решение учредителя выйти из их состава и забрать свой вклад в бухгалтерском учете отражается проводкой:

дебет 8330 «Паи и вклады»;

кредит 6620 «Задолженность убывающим учредителям по их доле».

Если в момент выхода учредителя ООО имеет определенную накопленную прибыль, то он имеет право и на нее в соответствие с установленной в учредительных документах пропорцией:

дебет 8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)»;

кредит 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле».

С суммы накопленной прибыли, полученной учредителем при выбытии, необходимо заплатить налог на доходы физических лиц. Изъятие же вклада учредителя из уставного капитала (со счета 8330) осуществляется без каких-либо удержаний в чистом виде.

При погашении задолженности перед выбывающим учредителем:

дебет 6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле»;

кредит 5010,5110 «Денежные средства», либо счета других активов.

Учет добавленного и резервного капитала. Добавленный капитал представляет собой увеличение капитала хозяйствующего субъекта за счет эмиссионного дохода и курсовой разницы при формировании уставного капитала.

Акционерное общество открытого типа (АООТ) вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение уставного капитала АООТ для покрытия понесенных им убытков не допускается. Общее собрание акционеров может принять решение об уменьшении уставного капитала. Уставный капитал уменьшается путем уменьшения номинальной стоимости либо путем выкупа части акций в целях сокращения их общего количества. Уменьшение уставного капитала АООТ допускается после уведомления всех кредиторов АООТ.

В плане счетов бухгалтерского учета для учета добавленного капитала предусмотрен счет 8400 «Счета учета добавленного капитала». При этом для учета эмиссионного дохода выделен счет 8410 «Эмиссионный доход», а для учета курсовой разницы – счет 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала».

В отличие от уставного капитала, который должен оставаться неизменным вплоть до перерегистрации предприятия, добавленный капитал может пополняться в результате:

во-первых, в случае первичной реализации акций по цене выше номинальной, когда образуется эмиссионный доход;

во-вторых, при формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, когда возникает курсовая разница.

Эмиссионный доход, как уже было рассмотрено выше, учитывает разницу между ценой реализации и номинальной стоимостью акций и отражается только при первичной эмиссии.

Например, допустим если акции номинальной стоимостью 500 тыс. сум проданы за 600 тыс. сум. В таком случае записи в бухгалтерском учете будут:

дебет 5110, 5210, 5010 (счета учета денежных средств) – 600 тыс.сум;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» - 500 тыс.сум;

кредит, 8410 «Эмиссионный доход» - 100 тыс. сум.

Как показывает данная бухгалтерская запись по кредиту счета «Эмиссионный доход» учитывается только сумма, превышающая номинальную стоимость акций при первичной эмиссии. Следует иметь ввиду, что эмиссионный доход не является объектом обложения по налогу на доход (прибыли).

По дебету счета учитывается использование этих сумм на покрытие разницы при выкупе и аннулировании выкупленных собственных акций.

Согласно примеру приведенному выше, эмиссионный доход составил 100 тыс. сум, который отражен по кредиту счета 8410. Но далее, предположим, что эти акции выкуплены по цене 540 тыс. сум, а через некоторое время цена их упала, и они были проданы только по 480 тыс. сум.

Эти операции в бухгалтерском учете будут отражены следующими проводками:

а) при выкупке:

дебет 8610 «Выкупленные собственные акции - простые» - 540 тыс. сум;

кредит 5140 «Расчетный счет» - 540 тыс. сум;

б) при реализации:

дебет 5110,5210,5010 (счета учета денежных средств) – 480 тыс сум;

дебет 8410 «Эмиссионный доход» - 60 тыс. сум;

кредит 8610 «Выкупленные собственные акции- простые» - 540 тыс. сум.

Курсовая разница при формировании уставного капитала. При формировании уставного капитала предприятия с иностранными инвестициями, как правило, возникает курсовая разница в результате различия курсов валют на момент регистрации учреди-

тельных документов, и момент фактического взноса валюты и валютных ценностей в уставном капитале.

Например, в соответствии с учредительным договором доля иностранного учредителя в уставном капитале совместного предприятия составляет 100 тыс. долл. Учитывая курс на момент регистрации документов, равный 980 сум за 1 долл., его доля оценивает в 98000 тыс. сум, и эта сумма в уставном капитале не должна меняться при изменении валютного курса.

Однако на момент взноса, предположим, денежными средствами курс составил 1000 сум за 1 долл., и это значит, что предприятие, получив те же 100 тыс.долл., в суммовом эквиваленте имеет уже не 98 000 тыс. сум, а 100 000 тыс. сум.

Эта разница (100 000 тыс.сум – 98 000 тыс.сум) – 20 000 тыс. сум относится на добавленный капитал:

дебет 5210 «Валютные средства внутри страны» - 100 000 тыс. сум;

кредит 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» - 98 000 тыс.сум;

кредит 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала» - 20 000 тыс. сум.

Однако в дальнейшем денежные статьи в иностранной валюте должны переоцениваться на дату завершения каждого отчетного периода.

Отрицательная курсовая разница, возникающая при формировании уставного капитала совместных предприятий, отражается по кредиту счета 8420 со знаком «минус».

Таким образом, установленный порядок списания разницы в ценах и курсовой разницы позволяет не менять доли учредителей в уставном капитале, оговоренной в учредительных документах.

Учет резервного капитала. В соответствии с действующим законодательством хозяйствующие субъекты формируют резервный капитал за счет своей чистой прибыли в размере, предусмотренном учредительными документами. Отчисление в резервный капитал производится ежегодно в установленном размере до достижения величины, предусмотренной уставом. Резервный капитал могут создавать и другие коммерческие организации за

счет своей чистой прибыли, если это предусмотрено действующим законодательством и учредительными документами.

Назначение резервного капитала состоит в том, чтобы покрыть возможные убытки предприятия и другие платежи.

В АООТ резервный капитал может быть направлен на выплату дивидендов по привилегированным акциям при отсутствии или недостаточности прибыли.

На пополнение резервного капитала направляется сумма фонда индексации основных средств.

Для учета образования и движения резервного капитала по плану счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета группы 8500 «Счета учета резервного капитала». Структура данного счета состоит из счетов:

8510 «Корректировка по переоценке имущества»;

8520 «Резервный капитал»;

8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Счет 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - используется для учета увеличения стоимости активов в результате их переоценки. Образование и пополнение резервного капитала, создаваемого в результате переоценки имущества, отражается по кредиту счета 8510 «Корректировка по переоценке имущества» в корреспонденции со счетами учета имущества, по которому определится прирост стоимости в результате переоценок.

Если в результате переоценок происходит уменьшение стоимости имущества, то уменьшение стоимости компенсируется ее предыдущим приростом по одному и тому же имуществу, оно отражается по дебету счета 8510. Сумма уценки, превышающая прирост от предыдущих переоценок по этому имуществу, признается как расход и отражается на счете 9430 «Прочие операционные расходы».

Так, согласно стандартам бухгалтерского учета, дооценка основных средств проводится по решению правительства, а переоценка нематериальных активов, ценных бумаг и прочих долгосрочных инвестиций до рыночной стоимости производится согласно учетной политике предприятия, при условии, что можно точно определить рыночную стоимость актива. При этом переоценку необходимо осуществлять так, чтобы балансовая стои-

мость актива не сильно отличалась от рыночной стоимости на каждую отчетную дату.

Необходимо отметить, что при реализации переоцененных по рыночной стоимости ценных бумаг (и других активов) вся сумма дооценки, отраженная на счетах резервного капитала, отражается как доход текущего периода (либо как увеличение нераспределенной прибыли) и увеличивает базу по налогу на прибыль.

Это положение отражено в п. 22 НСБУ №12: «если инвестиция была ранее переоценена или была учтена по рыночной стоимости, а увеличение балансовой стоимости переведено на счет суммы дооценки, то хозяйствующий субъект должен утвердить учетную политику либо кредитования суммы остающейся дооценки на счет дохода, либо перевода ее на счет нераспределенной прибыли. Эта учетная политика должна применяться в соответствии с НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах».

Например, если после переоценки ценных бумаг 1 000 тыс. сум до 1 050 тыс. сум, они были реализованы за ту же цену, то проводки будут такие:

- отражение реализации и получения денежных средств:

дебет 5110 «Расчетный счет» - 1050 тыс. сум;

кредит 9220 «Выбытие прочих активов» - 1050 тыс. сум;

- списание стоимости ценных бумаг:

дебет 9220 «Выбытие прочих активов» - 1050 тыс. сум;

кредит 0610 «Ценные бумаги» - 1050 тыс. сум;

- уменьшение резервного капитала и отражение дохода от финансовой деятельности»:

дебет 8510 «Корректировка по переоценке имущества» - 50 тыс. сум;

кредит 9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг» - 50 тыс. сум.

Сумма переоценки основных средств также отражается как увеличение собственного капитала.

При внесении имущества в уставном капитале другого предприятия по цене, превышающей балансовую, также затрагивается счет «Резервный капитал».

Например, предприятие вносит в уставный капитал другого предприятия электронные весы, имеющие первоначальную стоимость 2 500 тыс. сум, начисленный износ 1 200 тыс. сум, по согласованной стоимости 1 500 тыс. сум.

Такую операцию в бухгалтерском учете следует отразить так:

- списание первоначальной стоимости:

дебет 9210 «Выбытие основных средств» - 2500 тыс. сум;

кредит,0190 «Прочие основные средства» - 2500 тыс. сум;

- списание начисленного износа:

дебет 0290 «Износ прочих основных средств» - 1200 тыс. сум;

кредит 9210 «Выбытие основных средств» - 1200 тыс. сум;

- отражение долгосрочной инвестиции с учетом дооценки основных средств:

дебет 0620-0690 (счета учета долгосрочных инвестиций) – 1500 тыс. сум;

кредит 9210 «Выбытие основных средств» - 1500 тыс. сум;

- отражение суммы дооценки основных средств над их балансовой стоимостью:

дебет 9210 «Выбытие основных средств» - 300 тыс. сум;

кредит 8520 «Резервный капитал» - 300 тыс. сум.

Необходимо отметить, что в данном случае увеличение стоимости не отражается на счете основных средств, и в случае возврата внесенного имущества оно будет отражено на счете 0190 по первоначальной стоимости.

Счет 8520 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервного капитала, создаваемого предприятиями, у которых формирование резервного капитала предусмотрено законодательством и их учредительными документами.

Средства резервного капитала могут быть использованы в качестве резерва на покрытие общих балансовых убытков и на другие цели, при отсутствии иных возможностей погашения.

Создание резервного капитала отражается по кредиту счета 8520 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода».

Резервный фонд предназначен для покрытия убытков, выплаты дивидендов по привилегированным акциям, выкупа акций

по требованию акционеров, погашения облигаций общества, на списание долга и другие цели.

Например, выплачены дивиденды по привилегированным акциям при отсутствии прибыли отчетного года:

дебет 8520 «Резервный капитал»;

кредит 6620 «Дивиденды к оплате».

Списаны долги различных предприятий (дебиторов) при ликвидации предприятия:

дебет 8520 «Резервный капитал»;

кредит 4010 «Счета к получению».

Счет 8530 «Безвозмездно полученное имущество» предназначен для учета безвозмездно полученного имущества.

Безвозмездно полученное имущество отражается по кредиту счета 8530 «Безвозмездно полученное имущество» в корреспонденции со счетами учета имущества.

Например, получено безвозмездно оборудование:

дебет 0130 «Машины и оборудование»;

кредит 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Получено безвозмездно сырье для производства:

дебет 1010 «Сырье и материалы»;

кредит 8510 «Безвозмездно полученное имущество».

Стоимость безвозмездно полученного имущества облагается налогом и в целях налогообложения включается в совокупный доход. Порядок налогообложения безвозмездно полученного имущества регулируется налоговым законодательством Республики Узбекистан.

Полученное безвозмездно имущество отражается в учете по справедливой стоимости, определенной экспертным путем или на основании передаточных документов.

Полученные в дар изнашиваемые активы должны амортизироваться обычным способом, на основе оценки, отраженной в учетных регистрах, и являются объектом обложения налога на имущество.

Аналитический учет по счетам учета резервного капитала ведется по видам и источникам формирования резервного капитала.

14.2. Учет нераспределенной прибыли

Прибыль – это конечный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, осуществляющего предпринимательскую деятельность. В результате эффективной работы, предприятия за счет прибыли увеличивается его капитал. Информация о размере прибыли обычно представляет собой наиболее важный финансовый показатель, который отражается на счете учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) - группы 8700.

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, как за весь период деятельности предприятия, так и отчетного года, ведется на следующих счетах:

8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»;

8720 «Накопленная прибыль (непокрытый убыток)».

На счете 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» учитывается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за отчетный период деятельности предприятия.

Сумма чистой прибыли списывается заключительной проводкой в конце отчетного периода в кредит, а сумма убытка – в дебет счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» в корреспонденции со счетом 9910 «Конечный финансовый результат» а именно:

- в случае прибыли:

дебет 9910 «Конечный финансовый результат»;

кредит 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года».

- в случае убытка:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

кредит 9910 «Конечный финансовый результат».

Накопленная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли за все время существования предприятия за вычетом убытков, выплат по дивидендам и прибыли. Накопленная прибыль представляет собой ту часть капитала, которая накоплена с момента создания предприятия, а не за последний год его работы. Она не равна сумме имеющихся у предприятия денежных

средств, деньги – это средства (так же, как и другое имущество), а прибыль – это часть капитала предприятия. Прибыль является источником выплаты дивидендов собственникам компаний.

Дивидендом (доходом учредителя) является часть прибыли, остающаяся у предприятия после уплаты всех налогов и обязательных платежей, подлежащая распределению среди акционеров (учредителей). Дивиденды не относятся к расходам компании, а представляют собой способ распределения части прибыли предприятия между его владельцами. Так как дивиденды не являются расходами, их сумма не вычитывается из суммы доходов предприятия, однако выплата дивидендов приводит к уменьшению капитала.

Сведения о начисленных дивидендах, а также о других задолженностях перед учредителями отражаются на счетах:

6610 «Дивиденды к оплате»;

6620 «Задолженность выбывающим учредителям по их доле», которые являются пассивными счетами и могут иметь только кредитовое сальдо.

Кредитовые обороты по этим счетам отражают начисление дивидендов или обязательств по доле выбывающих учредителей, а дебетовые обороты показывают выплату дивидендов и погашение задолженности перед учредителем.

Согласно НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению» начисление и выплата дивидендов отражается следующим образом:

При начислении дивидендов:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;

кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

При выплате:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;

кредит 5000 «Счета учета денежных средства в кассе».

Согласно действующему законодательству источник выплаты должен удержать налог с суммы дивидендов по ставке 10%. При этом составляется проводка:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

При перечислении этой суммы в бюджет:

дебет 6410 «Задолженность по платежам в бюджет»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Если предприятие выплачивает дивиденды на всю сумму нераспределенной прибыли, накопленная прибыль в его балансе будет равна нулю.

Дивиденды могут выплачиваться не только денежными средствами, но и акциями. Такие дивиденды называются акции-дивиденды. Такие операции в бухгалтерском учете отражаются следующими проводками:

- при начислении:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;

кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

- при оплате акциями:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;

кредит 8310 «Простые акции».

Дивиденды также могут быть выплачены готовой продукцией собственного производства или различными товарно-материальными ценностями.

Такие операции должны отражаться как реализация продукции, а предприятие-плательщик НДС должен начислить и НДС от оборотов по реализации продукции:

- при начислении дивидендов:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного периода»;

кредит 6610 «Дивиденды к оплате».

- при отражении реализации продукции с НДС:

дебет 6610 «Дивиденды к оплате»;

кредит 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

- при списании себестоимости готовой продукции:

дебет 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;

кредит 2810 «Готовая продукция на складе».

Необходимо отметить, что в подобных случаях так же следует начислять налог на дивиденды по ставке 10%, и эту сумму акционеры (физические лица) должны внести в кассу.

Суммы нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года после начисления дивидендов и отчислений в резервный фонд переносятся на счет накопленной прибыли:

- в случае прибыли:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль отчетного года»;

кредит 8720 «Накопленная прибыль».

- в случае убытка:

дебет 8720 «Накопленный убыток»;

кредит 8710 «Непокрытый убыток отчетного года».

Накопленная прибыль является одним из источников капитала, сам же капитал находится в распоряжении предприятия в виде средств, показанных в активе баланса.

14.3. Учет целевых поступлений, предстоящих расходов и резервов

Целевые поступления и финансирование представляет собой средства, предназначенные для финансирования тех или иных мероприятий целевого назначения, не подлежащих возврату.

Для обобщения информации о состоянии и движении средств целевого финансирования, а также о поступлениях и расходовании членских взносов и прочих средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, в плане счетов предусмотрена группа счетов 8800 «Счета учета целевых поступлений», в состав которого входят счета:

8810 «Гранты»;

8820 «Субсидии»;

8830 «Членские взносы»;

8840 «Налоговые льготы с целевым использованием»;

8890 «Прочие целевые поступления».

Необходимым условием для признания перечисленных поступлений в качестве собственного капитала являются:

- использование их строго по целевому назначению;
- отсутствие расходов, связанных с привлечением средств;
- безвозвратность при выполнении определенных условий.

Гранты представляют собой безвозмездную гуманитарную денежную или материально-техническую помощь, оказываемую государством (правительством), а также неправительственными,

зарубежными, международными организациями и фондами предприятию в социально значимых целях, для стимулирования развития экономики, выполнения научно-технических и инновационных программ. Средства гранта используются строго по целевому назначению и отражаются на счете 8810.

При получении извещения о выделенном гранте сумма гранта отражается по кредиту счета 8810 в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Получение денежных средств или имущества, предусмотренных бюджетом целевого проекта, финансируемого по гранту, отражается, соответственно, по дебету счетов учета денежных средств (5110-5530), капитальных вложений (0800), оборудования к установке (0700), ТМЗ и других, в корреспонденции со счетом 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Сумма гранта, полученного в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту Республики Узбекистан по курсу ЦБ на день совершения хозяйственной операции.

Субсидии – это денежная и натуральная помощь, оказываемая государством (правительством) предприятиям на определенных условиях в целях стимулирования развития экономики.

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» используется 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.

Учет предстоящих расходов и резервов. 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 ремонту основных средств. При этом в момент образования резерва:

дебет счета учета производственных затрат;

кредит 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списываются 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):

дебет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;

кредит 1010 «Сырье и материалы».

Или оплачены расходы с расчетного счета по ранее зарезервированным суммам:

дебет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;

кредит 5110 «Расчетный счет».

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года – обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Например, неиспользованные суммы резерва присоединены к прибыли отчетного года:

дебет 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей»;

кредит 9390 «Прочие операционные доходы».

Коммерческие предприятия могут создавать резервы, если это отражено в учетной политике, и только за счет чистой прибыли.

Отражение зарезервированной суммы:

дебет 9430 «Прочие операционные расходы»;

кредит 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.

РЕЗЮМЕ

В соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан обязательным условием образования юридического лица является наличие уставного капитала, размеры которого указываются в учредительных документах. Уставный капитал (уставный фонд) – совокупность в денежном выражении вкладов

(долей, акций по номинальной стоимости) учредителей в имущество предприятия при его создании.

В государственных унитарных предприятиях величина уставного капитала определяется его учредителем — государственным органом.

Глоссарий

Учредители — вкладывающие рисковый капитал, а также акционеры заинтересованные в способности предприятия выплачивать дивиденды.

Работники — заинтересованы в стабильности и прибыльности своих работодателей, обеспечивающих заработную плату, пенсии и возможность трудоустройства.

Кредиторы — заинтересованы в том, что будет ли заем и причитающиеся проценты выплачены в срок.

Поставщики и прочие торговые кредиторы — заинтересованы будет ли в срок погашена задолженность перед ними.

Покупатели — интересуются с тем, что стабильность предприятия гарантирует текущие и долгосрочные отношения.

Правительство и его органы — заинтересованы в распределении ресурсов и деятельности предприятия.

Общественность — заинтересована в том, что предприятие может внести значительный вклад в местную экономику путем предоставления дополнительных рабочих мест.

Тесты для самопроверки

1. Собственный капитал – это:

а) Оборотные активы предприятия;
б) Задолженность предприятия;
в) Счета к получению;
г) Активы предприятия за исключением обязательств.

2. Что из нижеследующего верно?

а) Уставный капитал формируется на основе внесения учредительных взносов;
б) Уставный капитал образуется на дату учреждения предприятия;
в) Уставный капитал увеличивается на сумму резерва;
г) Уставный капитал уменьшается на сумму обязательств.

3. Что из приведенного ниже относится в добавленный капитал?

а) Учредительный взнос;
б) Излишки, обнаруженные при инвентаризации;
в) Курсовая разница, образованная при внесении учредительного взноса;
г) Добавленная стоимость, которая образовалась в результате переоценки имуществ.

4. Что из нижеприведенного включается в резервный капитал?

а) Списание долгов покупателей, при их отказе;
б) Списание долгов сотрудников, при их отказе;
в) Безвозмездно полученное имущество;
г) Финансовая помощь, оказанная другим предприятием.

5. Положительная валютная курсовая разница:

а) Увеличивает уставный капитал;
б) Образует добавочный капитал;
в) Относится в резервный капитал;
г) Все ответы неправильные.

6. Счета, отражающие виды капиталов относятся к:

а) Транзитным счетам;
б) Постоянным счетам;
в) Активным счетам;
г) Забалансовым счетам.

7. Выкупленные собственные акции

а) Уменьшают резервный капитал;
б) Уменьшают прибыль;
в) Уменьшают уставный капитал;
г) Увеличивают добавленный капитал.

ГЛАВА 15

Учет финансовых результатов

15.1. Конечный финансовый результат предприятия и задачи учета

Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток. В соответствии с «Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», утвержденного постановлением КМ РУз. от 5 февраля 1999 г. № 54 и налоговым законодательством имеются определенные различия между налогооблагаемой прибылью и прибылью, получаемой на счетах бухгалтерского учета (балансовой прибылью). Такое положение существенно повышает полезность финансовой отчетности для принятия управленческих решений.

Следовательно, предприятие должно располагать системой сбора и обработки информации, которая бы позволила ему рассчитать все свои доходы за отчетный период с тем, чтобы определить эффективность своей хозяйственной деятельности.

Подобные расчеты предприятие делает без учета налогового фактора. Методика расчета статей расходов, которые должны вычитаться из общей выручки предприятия для определения балансовой прибыли приводится в основном тексте Положения о составе затрат.

Далее предприятие корректирует прибыль, полученную на счетах бухгалтерского учета, в соответствии с налоговым законодательством и получает прибыль, подлежащую налогообложению. В результате такого расчета, предприятие получает информацию о том:

- сколько и какими подразделениями получена прибыль в результате производственной, финансовой и управленческой деятельности предприятия и его подразделений;

- как на окончательный результат деятельности предприятия повлияла налоговая политика государства;

- какую сумму в конечном итоге предприятие должно перечислить в бюджет.

Таким образом, предприятие будет иметь систему бухгалтерского учета, позволяющую уже на стадии сбора информации разделить внешние (например, налоговые) и внутренние факторы, влияющие на результаты хозяйственной деятельности, а следовательно, разрабатывать более обоснованную политику реагирования на эти факты.

В связи с этими задачами бухгалтерский учет является непрерывное и четкое отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

15.2. Учет прибыли (убытка) отчетного года до уплаты налога

В соответствии с «Положением о составе затрат», доходы, получаемые предприятием в результате осуществления его производственно-хозяйственной деятельности, необходимо отражать по следующим основным разделам:

- чистая выручка от реализации;

- прочие доходы от основной деятельности (операционные доходы);

- доходы от финансовой деятельности;

- чрезвычайные доходы.

*Введение этих разделов обусловлено ведением обособленно*го отражения доходов от различных видов деятельности предприятия: основной деятельности по производству и реализации продукции, финансовой деятельности и чрезвычайных операций. Это необходимо для более объективной оценки деятельности предприятия всеми заинтересованными сторонами.

Для учета формирования и использования финансовых результатов в плане счетов выделен целый раздел «Доходы и расходы», с помощью которых обобщаются информации о формиро-

вании и использовании финансовых результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

Что такое доходы и расходы или прибыль и убытки?

Доходы - это увеличение экономических ресурсов либо путем ***притока*** или ***роста активов,*** либо путем ***уменьшения обязательств,*** в результате обычной деятельности хозяйствующего субъекта. Например, реализация товаров, оказание услуг, или использование другими субъектами ресурсов субъекта, приносящих проценты, арендную плату, дивиденды и др.

Расходы – это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей: вследствие поставки товаров, оказания услуг или осуществления других видов деятельности. Другими словами, расходы – это затраты, на производство товаров и оказания услуг, понесенные в ходе получения доходов.

Прибыль – это увеличение капитала, в результате основной и не основной деятельности и событий, затрагивающих предприятие, а также в результате всех остальных сделок и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются взносом в акционерный капитал.

Убытки – это уменьшение капитала, посредством сделок, затрагивающих предприятие, а также посредством всех остальных сделок, событий и обстоятельств, влияющих на предприятие, кроме тех, которые являются результатом расходов или распределения акционерного капитала.

Таким образом, для учета доходов и расходов используются следующие счета данного раздела:

9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности»;

9100 «Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг)»;

9200 «Счета учета выбытия основных средств и других активов»;

9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности»;

9400 «Счета учета расходов периода»;

9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»;

9600 «Счета учета расходов по финансовой деятельности»;

9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»;

9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов»;

9900 «Счета учета конечного финансового результата».

Для формирования финансовых результатов используются отдельно счета учета доходов и отдельно счета учета расходов. При реализации продукции (товаров, работ, услуг) сумма налога на добавленную стоимость, акцизы и прочие платежи отражаются по дебету счетов к получению или счета учета денежных средств и по кредиту счетов учета задолженности по платежам в бюджет (6400).

Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) используются для обобщения информации о доходах полученных от реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а также возврата проданных товаров, скидок с продажи и цены. Для учета подобных операций используются следующие счета:

9010 «Доходы от реализации готовой продукции»;

9020 «Доходы от реализации товаров»;

9030 «Доходы от выполненных работ и оказанных услуг»;

9040 «Возврат проданных товаров»;

9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

По кредиту счетов 9010, 9020, 9030 отражаются доходы, полученные от основной деятельности предприятия (реализации готовой продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг) в корреспонденции со счетами к получению и со счетами учета денежных средств.

При реализации продукции, товаров, работ, услуг на счетах 9010, 9020, 9030 отражается сумма чистой выручки от реализации.

В конце отчетного периода счета 9010, 9020, 9030 закрываются со счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

По дебету счета 9040 отражается стоимость возвращенных продукций и товаров в корреспонденции со счетами:

- денежных средств – при возврате стоимости данных товаров покупателям и заказчикам;

- счетов к получению – на сумму аннулирования дебиторской задолженности по возвратным товарам;

- счетов к оплате – на сумму возникшей задолженности по полученной от покупателей и заказчиков оплате и авансов по данным товарам.

Счет 9050 предназначен для учета скидок с продаж, а также скидок с цены. По дебету счета 9050 отражаются суммы предоставленных скидок с продаж и цены в корреспонденцию с соответствующими счетами учета к получению.

Аналитический учет по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000) ведется по каждому виду реализованной продукции (товаров), выполняемых работ и оказанных услуг.

Счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (9100). На этих счетах обобщается информация о себестоимости реализованной готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг. Для этого применяются следующие счета:

9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»;

9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»;

9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете»;

9150 «Корректировка по ТМЗ при периодическом учете».

При реализации продукции, товаров, работ, услуг себестоимость реализованной готовой продукции, товаров, работ, услуг отражается по дебету счетов 9110, 9120, 9130 в корреспонденции со счетами учета затрат, готовой продукции (2800), товаров (2900).

В зависимости от применяемого предприятием метода учета товарно-материальных запасов (ТМЗ), а именно непрерывный или периодический учет ТМЗ используются счета 9140 либо 9150.

В конце отчетного периода счета 9110-9150 закрываются со счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

Счета учета выбытия основных средств и других активов (9200). Обобщение информации о выбытии (ликвидации, реализации, безвозмездной передаче, передачи в уставный капитал в качестве вклада, передаче по договору долгосрочной аренды, выявлении недостачи или потери) принадлежащих предприятию основных средств и других активов осуществляется на следующих счетах:

9210 «Выбытие основных средств»;

9220 «Выбытие прочих активов».

По дебету счета 9210 «Выбытие основных средств» отражается первоначальная стоимость выбывших объектов основных средств, а также расходы, связанные с выбытием основных средств.

В кредит счета 9210 «Выбытие основных средств» относятся выручка от реализации объектов основных средств и стоимость материалов, поступивших в связи с их списанием в оценке возможного использования и реализации, а также суммы износа, начисленные по выбывшим объектам основных средств к моменту выбытия.

Выручка от реализации основных средств отражается по кредиту счета 9210 «Выбытие основных средств» в корреспонденции со счетами к получению и счетами учета денежных средств.

Дебетовое сальдо (убыток) по счету 9210 «Выбытие основных средств» в текущем отчетном периоде списывается на счет 9430 «Прочие операционные расходы», а кредитовое сальдо (прибыль) по этому счету на счет 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

Аналитический учет по счету 9210 «Выбытие основных средств» ведется по отдельным выбывающим инвентарным объектам основных средств.

По дебету счета 9220 «Выбытие прочих активов» отражается балансовая стоимость выбывающих ценностей, а также понесенные в связи с этим расходы (комиссионные вознаграждения и т.п.).

В кредит счета 9220 «Выбытие прочих активов» относится выручка от реализации активов, т.е. сумма, причитающаяся предприятию за проданное имущество. При реализации и прочем выбытие объектов нематериальных активов в кредит счета 9220 «Выбытие прочих активов» списывается также сумма амортизации, начисленная по этим объектам к моменту выбытия, в корреспонденции с соответствующими счетами учета амортизации нематериальных активов (0500).

Дебетовое сальдо (убыток) по этому счету списывается на счет 9430 «Прочие операционные расходы», а кредитовое сальдо (прибыль) – на кредит счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов».

Счета учета прочих доходов от основной деятельности (9300). Прочие доходы от основной деятельности предприятия отражаются на следующих счетах данной группы, а именно:

9310 «Прибыль от выбытия основных средств»;

9320 «Прибыль от выбытия прочих активов»;

9330 «Взыскание, штрафы, пени и неустойки»;

9340 «Прибыли прошлых лет»;

9350 «Доходы от краткосрочной аренды»;

9360 «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности»;

9370 «Доходы обслуживающих хозяйств»;

9380 «Безвозмездная финансовая помощь»;

9390 «Прочие операционные доходы».

В конце отчетного периода сумма прибыли от выбытия основных средств отражается по кредиту счета 9310 «Прибыль от выбытия основных средств» в корреспонденции со счетом 9210 «Выбытие основных средств». Сумма прибыли от выбытия других активов прочих активов в корреспонденции со счетом 9220 «Выбытие прочих активов».

Взысканные от должников штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков отражаются по кредиту счета 9330 «Взыскание, штрафы, пени и неустойки» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетов к получению.

Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, отражается по кредиту счета 9340 «Прибыль прошлых лет» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств или соответствующих счетов к получению.

Доходы от сдачи имущества по краткосрочной аренде отражаются по кредиту счета 9350 «Доходы от краткосрочной аренды» в корреспонденции со счетом 4820 «Платежи к получению по краткосрочной аренде».

Доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются по кредиту счета 9360 «Доходы от списания креди-

торской и депонентской задолженности» в корреспонденции со счетами учета кредиторской депонентской задолженности.

На счете 9370 «Доходы обслуживающих хозяйств» учитываются доходы, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг по основной деятельности данного предприятия. К ним относятся доходы от объектов здравоохранения, детских садов, объектов жилищно-коммунального хозяйства, культуры и спорта, находящихся на балансе предприятия.

Безвозмездно полученные доходы в виде денежных средств и денежных эквивалентов отражаются по кредиту счета 9380 «Безвозмездная финансовая помощь» в корреспонденции со счетами учета денежных средств и денежных эквивалентов.

Доходы, полученные от прочей операционной деятельности, отражаются по кредиту счета 9390 «Прочие операционные доходы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или счетами к получению.

Счета учета расходов периода (9400) используются для обобщения информации о расходах по реализации, административных расходах, прочих операционных расходах, не связанных непосредственно с производственным процессом, а так же о расходах отчетного периода, исключаемых из налогооблагаемой базы в будущем. В бухгалтерском учете расходы периода ведутся на счетах:

9410 «Расходы по реализации»;

9420 «Административные расходы»;

9430 «Прочие операционные расходы»;

9440 «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем».

При необходимости предприятие может ввести в рабочий план счетов дополнительные счета в соответствующих разделах и утвердить его в рамках учетной политики.

Например:

9411 «Затраты на рекламу»;

9412 «Расходы по хранению и транспортировке»;

9421 «Затраты на зарплату АУП»;

9423 «Расходы по амортизации основных средств общеадминистративного назначения»;

9431 «Убытки от выбытия основных средств»;
9433 «Убытки от уценки ТМЗ»;
9437 «Затраты на НИОКР»;
9438 «Начисленные штрафы, пени и неустойки».

На счете 9410 «Расходы по реализации» отражаются расходы по сбыту продукции, т.е. расходы, связанные с доставкой по сбыту продукции до потребления, погрузкой в транспортные средства, затраты отделов и работников, занятых маркетингом, реализацией продукции и др.

Например, отражены расходы на рекламу:
дебет 9411 «Затраты на рекламу»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

Отражены транспортные расходы при отгрузке товаров покупателю:
дебет 9412 «Расходы по хранению и транспортировке»;
кредит 5110 «Расчетный счет».

На счете 9420 «Административные расходы» учитываются расходы по управлению предприятием, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения, оплаты информационных, аудиторских и консультативных услуг и другие расходы.

Например, начислена зарплата управленческому персоналу:
дебет 9421 «Затраты на зарплату АУП»;
кредит 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начислен износ по административному зданию:
дебет 9423 «Расходы по амортизации основных средств общеадминистративного назначения»;
кредит 0220 «Износ зданий».

На счете 9430 «Прочие операционные расходы» показываются расходы на НИОКР, убытки от реализации и прочего выбытия активов предприятия, убытки от уценки ТМЗ, потери от естественной убыли, материальная помощь работникам, судебные издержки и другие расходы, возникающие в процессе хозяйственной деятельности (не связанной с производственным процессом, финансовой деятельностью и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов).

Например, отражен убыток от выбытия основных средств:

дебет 9431 «Убытки от выбытия основных средств»;
кредит 9210 «Выбытие основных средств».
Отражен убыток от уценки товаров:
дебет 9433 «Убытки от уценки ТМЗ»;
кредит 2910 «Товары на складе».
Отражены пени по неуплаченным в срок налогам:
дебет 9438 «Начисленные штрафы, пени и неустойки»;
кредит 6410 «Задолженность по платежам в бюджет».

На счете 9440 «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем», которые приведены в Приложении № 2 к Положению о составе затрат (так называемые временные разницы).

На счетах учета доходов и расходов от финансовой деятельности (*9500, 9600*) отражаются информации о доходах и расходах по финансовой деятельности, таких как:

9510 «Доходы в виде роялти»;
9520 «Доходы в виде дивидендов»;
9530 «Доходы в виде процентов»;
9540 «Доходы от валютных курсовых разниц»;
9550 «Доходы от долгосрочной аренды»;
9560 «Доходы от переоценки ценных бумаг»;
9590 «Прочие доходы и прибыли»;
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».

Порядок формирования доходов и расходов по финансовой деятельности регулируются НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»; № 6 «Учет лизинга»; № 12 «Учет финансовых инвестиций» и Положением о составе затрат.

Учет чрезвычайных прибылей (убытков) отражается на следующих счетах:

9710 «Чрезвычайные прибыли»;
9720 «Чрезвычайные убытки».

Чрезвычайные доходы, также как и убытки, должны соответствовать трем категориям:

- быть очень редким (по существенным) явлениям;

- не иметь никакой связи с обычной деятельностью предприятия;

- не зависеть от решений руководства предприятия.

Принимая во внимание эти основные критерии, следует, тем не менее, заметить, что они очень часто не дают исчерпывающего ответа на вопрос: какие доходы (убытки) могут быть признаны чрезвычайными (экстра ординарными). Ни налоговое, ни бухгалтерское законодательство не решает этот вопрос, хотя в международных стандартах бухгалтерского учета он довольно четко конкретизирован. Например, к чрезвычайным статьям относятся следующие: результаты экспроприации имущества, последствия крупных несчастных случаев, убытки, возникшие в результате запросов в соответствии с введенными законами или нормативными актами.

Например, отражены недостачи материалов, выявленные при инвентаризации после стихийных бедствий:
дебет 9720 «Чрезвычайные убытки»;
кредит 1010 «Сырье и материалы».

15.3. Учет использования прибыли

Использование прибыли для уплаты налогов и сборов на следующих счетах:

9810 «Расходы по налогу на доходы (прибыль)»;

9820 «Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли».

По дебету счетов 9810, 9820 отражается начисление налога на доходы (прибыль), единого налога, единого налога с валовой выручки, налога на развитие инфраструктуры в корреспонденции с соответствующими счетами учета задолженности по платежам в бюджет. Закрываются эти счета по окончании отчетного периода в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

Согласно международным стандартам бухгалтерского учета и НСБУ № 21, расходы по налогу на доходы (прибыль) за отчетный период определяются на основе учета налогового эффекта временных разниц.

Основными из них являются:

Расходы по налогу на доходы (прибыль) – сумма налога на доходы (прибыль), исчисляемая согласно учетной политике (9810).

Налог на доходы (прибыль) к оплате – сумма налога на доходы (прибыль), исчисляемая согласно налоговому законодательству (6410).

Отложенное налоговое обязательство – сумма налога на доходы (прибыль), подлежащая уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц (6250, 7250).

Отложенное налоговое требование – сумма налога на доходы (прибыль), возмещаемая в будущих периодах в отношении вычитаемых временных разниц (0950, 3210).

Учет отложенного налогового требования в будущих периодах будет выражаться в уменьшении налогооблагаемого дохода в эти периоды. Отложенное налоговое обязательство увеличит налогооблагаемый доход в будущем.

Например, налогооблагаемый доход предприятия за отчетный период составляет 450 тыс. сум, сальдо по счету 3210 «Отсроченный налог на доходы (прибыль) по временным разницам» - 30 тыс. сум. Это означает, что в прошлых отчетных периодах налогооблагаемый доход был больше балансовой прибыли, и предприятие оплатило в бюджет сумму, на 30 тыс. сум большую, чем было начислено согласно учетной политике.

При отсутствии суммы отсроченного налога на доходы (прибыль) по временным разницам на счете следовало бы уплатить в бюджет: 20%*450.000=90.000 сум, однако сальдо по счету 3210 уменьшит эту сумму, и предприятие заплатит в бюджет на 30 000 сум меньше:

дебет 6410 «Задолженность в бюджет по налогу на прибыль» - 30 000 сум;

кредит 3210 «Отсроченный налог на доход по временным разницам» - 30 000 сум.

Следовательно, предприятие получит экономические выгоды в форме сокращения налоговых платежей только в случае, если оно заработает достаточный налогооблагаемый доход, против которого могут быть произведены вычеты. Поэтому предприятию

имеет смысл признавать отложенное налоговое требование в том случае, если существует вероятность, что оно получит налогооблагаемый доход, относительно которого вычитаемые временные разницы могут быть использованы.

Однако если предприятие не заработает достаточного налогооблагаемого дохода, из нормативных документов неясно, сможет ли оно переносить вычитаемые временные разницы на следующие периоды, и если сможет, то насколько периодов вперед.

Отсюда следует вывод, что предприятие должно будет использовать различные варианты планирования налогов, особенно, если возможности переноса вычитаемых временных разниц на следующие периоды будут ограничены.

Возможности планирования налогов ***в рассматриваемом случае*** – это действия, которые предприятие может предпринять для создания или увеличения налогооблагаемого дохода в соответствующем периоде для вычитания временных разниц, перенесенных из предшествующих периодов.

Например, налогооблагаемый доход может быть создан продажей актива, приносящего необлагаемый налогом доход (например, государственных ценных бумаг) для того, чтобы приобрести какую-либо другую инвестицию, которая приносит доход, облагаемый налогом.

Счет 9820 используется для отражения начислений других налогов, уплачиваемых из прибыли предприятий.

Например, начисление налога на развитие инфраструктуры производится следующим образом:

дебет 9820 «Расходы по прочим налогам и сборам от прибыли»;

кредит 6410 «Задолженность в бюджет по налогу на прибыль».

Учет чистой прибыли (убытка) и их распределение. Счет 9910 «Конечный финансовый результат» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый (прибыль или убыток) слагается из финансового результата от доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 отражаются убытки (расходы), а по кредиту – прибыли (до-

ходы) предприятия. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В конце каждого отчетного периода показатели дебетовой и кредитовой сторон счета 9910 «Конечный финансовый результат» суммируются, и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее общую балансовую прибыль (или убыток) за отчетный период.

По окончании отчетного года при составлении годового бухгалтерского отчета счет 9910 «Конечный финансовый результат» закрывается. Чистая прибыль (убыток) отчетного года со счета 9910 переносится в дебет (убыток) или в кредит (чистая прибыль) счета 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года».

В случае прибыли:

дебет 9910 «Конечный финансовый результат»;

кредит 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года».

При убытке:

дебет 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»;

кредит 9910 «Конечный финансовый результат».

Сопоставление всех доходов и расходов предприятия за отчетный период и выявление конечного финансового результата деятельности отражается в отчете о финансовых результатах (форма № 2 бухгалтерской отчетности).

Доходы от реализации товаров, продукции, работ, услуг связанны с основной деятельностью предприятия по извлечению дохода, которая имеет более или менее постоянный характер. Именно поступление таких доходов (выручки от реализации) и отражается в строке 010 Отчета и финансовых результатах.

Любые другие доходы (выручка) не означают появления другой деятельности, это прочие доходы, не связанные с основной деятельностью.

Существует группа так называемых прочих операционных доходов – это в основном разовые операции, такие, как реализация имущества, взысканные пени, штрафы, неустойки, списанная кредиторская и депонентская задолженность и многие другие

разовые доходы, не связанные с основной деятельностью предприятия. Причем при реализации основных средств и прочих активов в совокупный доход включается не вся полученная выручка, а только разница между ценой реализации и фактической себестоимостью (остаточной стоимостью – для основных средств и нематериальных активов). Такие доходы отражаются по строке 090 Формы № 2.

Существуют также не относящиеся к основной деятельности доходы от финансовой деятельности – это доходы в виде роялти, процентов, дивидендов, курсовых разниц и другие – это так называемые «пассивные» доходы, которые, в основном, не связаны с постоянной активной предпринимательской деятельностью. Доходы от финансовой деятельности отражаются по строкам 110 – 160. Если же такие доходы связаны с целенаправленной постоянной активной деятельностью – как, например, доход от финансового лизинга – тогда это считается основной деятельностью предприятия, и такие доходы должны отражаться по строке 010 Отчета о финансовых результатах.

Таким образом, финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта характеризуется следующими показателями прибыли:

- валовая прибыль от реализации продукции, которая определяется как разница между чистой выручкой от реализации и производственной себестоимостью реализованной продукции;
- прибыль от основной деятельности, которая определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода, и плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности;
- прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности, которая рассчитывается как: сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности;
- прибыль до уплаты налога, которая определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки;
- чистая прибыль года, которая остается в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты налога, представляет собой

прибыль до уплаты налогов за вычетом налога на доходы (прибыль) и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством.

Распределение чистой прибыли происходит, как правило, по итогам года решением собрания акционеров, совета директоров, собрания инвесторов и др. Прибыль может распределяться на расширение производства, когда часть прибыли присоединяется к уставному фонду; на создание резервного фонда; на создание фонда социальных мероприятий и другие.

РЕЗЮМЕ

Итоговая оценка хозяйственной деятельности является показателем финансовых результатов предприятия за отчетный год. Результаты деятельности хозяйствующего субъекта часто являются хорошим индикатором перспектив развития, поскольку инвестора и кредитора интересуют имевшие место в прошлом тенденции реализации товаров и услуг, издержек, движений денежных средств и прибыли. Обобщающим показателем финансового результата деятельности предприятия является балансовая (валовая) прибыль и убыток.

Глоссарий

Доходы – это увеличение экономических ресурсов либо *притока* или *роста активов*, либо путем *уменьшения обязательств*, в результате обычной деятельности субъекта.

Расходы – это уменьшение или другое расходование активов, либо возникновение задолженностей, вследствие поставки товаров, оказания услуг.

Прибыль – это увеличение капитала, в результате основной деятельности и событий.

Убытки – это уменьшение капитала, посредством сделок затрагивающих предприятие.

Учетная прибыль – это чистая прибыль или убыток за период, до вычета расходов по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) – это прибыль (убыток) за период в отношение которой налоги на прибыль подлежат уплате (возмещению).

Расходы (доходы) по налогу – это совокупная величина, включаемая в расчет чистой прибыли или убыток за период в отношении текущего и отсроченного налога.

Отложенное налоговое обязательство – это сумма налога на доходы (прибыль), подлежащая уплате в будущих периодах.

Отложенное налоговое требование – сумма налога на доходы (прибыль), возмещаемая в будущих периодах.

ГЛАВА 16

Финансовая отчетность

16.1. Финансовая отчетность, ее значение и состав

Отчетность – совокупность сведений о результатах и условий работы предприятия за истекший период, представленных соответствующим хозяйствующим субъектам с целью анализа, контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источниках их образования, финансовых результатах работы, налогообложении, дивидендах.

Основная задача отчетности – изыскание резервов дальнейшего роста и совершенствования деятельности на рынке за счет повышения качества и ассортимента продукции, «ноу-хау» и прочих разработок. По данным отчетности руководитель отчитывается перед собственниками, учредителями и другими структурами управления и контроля (банками, финансовыми организациями), вышестоящими официальными органами власти и управления.

В первую очередь отметим, что предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке квартальную и годовую отчетность следующим пользователям:

- собственникам (органам, уполномоченным управлять имуществом, участникам, учредителям) в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой инспекции;
- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством Республики Узбекистан возложены проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности.

В соответствии с последними нормативными документами микрофирмы, малые предприятия и приравненные к ним хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность один раз по итогам отчетного года.

Согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете»:

1. Отчетным годом для всех предприятий и учреждений считается с 1 января по 31 декабря включительно.
2. Первым отчетным годом для создаваемых предприятий и учреждений считается период с даты приобретения права юридического лица по 31 декабря того же года.
3. Хозяйствующие субъекты представляют финансовую отчетность не позднее 15 февраля следующего за отчетным годом.

Для министерств, ведомость других органов управления и некоторых субъектов МФ РУз. устанавливает иные сроки представления отчетности.

Отчет подписывает руководитель и главный бухгалтер, если же учет на предприятии осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Необходимо отметить, что годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении, является открытым к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия, представленная в соответствующие органы, рассматривается и утверждается в порядке установленном учредительными документами.

Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» предусмотрены следующие формы годового отчета:

- № 1 «Баланс предприятия»;
- № 2 «Отчет о финансовых результатах»;
- № 3 «Отчет о движении основных средств»;
- № 5 «Отчет о денежных потоках»;
- № 6 «Отчет о собственном капитале»;
- № 6а «Отчет о дебиторской и кредиторской задолженности»;

- Примечания, расчеты и пояснения.

Баланс входит в состав как квартальной, так и годовой отчетности. Это так называемый баланс «НЕТТО», позволяющий информировать пользователей об объеме чистой стоимости предприятия, т.к. стоимость имущества включается в итоговый показатель (в валюту баланса) за вычетом износа по статьям: основные средства, нематериальные активы, а сумма прибыли включается в итог только в объеме нераспределенной ее величины за отчетный период. Хотя понятно, что для анализа хозяйственной деятельности предприятия в балансе сохранены показатели: первоначальная стоимость и их износ, полученная прибыль.

Предприятия, имеющие дочерние предприятия, филиалы и представительства составляют консолидированную финансовую отчетность.

Вклады в дочерние предприятия отражаются в финансовой отчетности головного предприятия как его финансовые вложения.

Финансовая отчетность представляется:

- налоговым органам, включая налоговые расчеты и декларации;
- собственникам в соответствии с учредительными документами;
- органам государственной статистики по месту совей регистрации;
- другим органам в соответствии с законодательством.

Годовая финансовая отчетность согласно Закону предоставляется не позднее 15 февраля после окончания отчетного года.

В целях обеспечения достоверности информаций финансовой отчетности хозяйствующие субъекты периодически проводят инвентаризацию ценностей, имуществ, расчетов и других.

Инвентаризация – это установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактических производственных затрат путем пересчета инвентаризуемого объекта в натуре, т.е. снятия остатков, или путем проверки учетных записей.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете. Учитывают неучтенные хозяйственные операции, контролируют

сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Инвентаризации бывают полные, охватывающие все виды ресурсов предприятия, и частичные, охватывающие какую-либо определенную группу хозяйственных средств или их источников, например, материалы на одном складе. Инвентаризации могут быть плановые и внеплановые.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательства, проверяемых при каждой из них, устанавливаются предприятием, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно, а именно:

- при передаче имущества предприятия, учреждения в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного и муниципального предприятия в акционерное общество или товарищество;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может проводиться один раз в два-три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет;

- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случае пожара или стихийных бедствий.

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

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты или увеличение финансирования (фондов) с последующим установлением причин излишка и виновных лиц;

- убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя предприятия соответственно на издержки производства, обращения или на уменьшение финансирования

(фондов). Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм;

- недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порчи сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства, обращения или уменьшения финансирования (фондов) с последующим прибавлением к налогооблагаемой базе.

Рассмотрим порядок проведения инвентаризации расчета с дебиторами и кредиторами.

Инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами заключается во взаимной выверке расчетов с соответствующими предприятиями, организациями и отдельными лицами. Записи сумм долга за тем или иным дебитором, которые числятся по данным бухгалтерского учета предприятия, сверяются с записями сумм долгов по данным бухгалтерского учета предприятий дебиторов и кредиторов, а также отдельных лиц.

Особое место в инвентаризации дебиторской задолженности занимают просроченные платежи за продукцию, работы и услуги для предприятий, работающих по учету реализации с момента отгрузки и сдачи работ. В данном случае резерв по сомнительным долгам создается в полной сумме платежных документов, по которым истек срок платежа, установленный в договоре.

Проверка расчетов осуществляется либо путем посылки письма, либо путем командирования работников бухгалтерии на предприятие, числящееся дебитором. В том случае, когда счетный работник выезжает лично для проверки расчетов, он по окончании проверки составляет акт. При сверке может оказаться, что задолженность стала нереальной: предприятия ликвидированы и правопреемников установить не удалось, пропущена исковая давность, дебитор не признает долга и т.д., в таких случаях в бухгалтерии предприятия составляются списки на безденежную дебиторскую задолженность. В списках против каждого дебитора и кредитора указывают причины, по которым долг следует считать нереальным.

Указанные списки представляются на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии. После заключения комиссии долги, по которым истекла исковая давность, а также присужденные судом, но не взысканные в связи с несостоятельностью должника, списываются по распоряжению руководителя предприятия за счет резерва по сомнительным долгам (прочие долги).

Дебиторская задолженность списывается по ведомости №7 и журналу-ордеру № 8 по кредиту счетов дебиторов, на которых числилась задолженность в корреспонденции с дебетом счетов 9437. Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не считается аннулированием задолженности. Она подлежит учету за балансом в течение пяти лет.

Списываемая невостребованная кредиторская задолженность зачисляется в состав прибыли предприятия.

На предприятии в период инвентаризации хозяйственных средств создается центральная инвентаризованная комиссия, которая разрабатывает план инвентаризации.

Результаты инвентаризации рассматриваются инвентаризационной комиссией с принятием решения, за счет кого должны быть отнесены недостачи, выявленные при инвентаризации, или как оприходованы излишки. Решения комиссией протоколируются. Протоколы в зависимости от размера и характера недостач утверждаются руководителем предприятия или вышестоящей организацией по ходатайству руководства предприятия. На основании утвержденных протоколов бухгалтерия производит записи по счетам, приводя тем самым в соответствие данные инвентаризации и текущего учета.

16.2. Организация работы по составлению отчетности

Для обеспечения своевременного составления квартального и годового отчетов вводят сводный график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. При ручной технике учета в сроки, установленные графиком, подсчитывают итоги в журналах ордерах, суммы из одних регистров записывают в другие и осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденций счетов.

Последовательность учетных работ при переносе сумм и закрытие учетных регистров, например, при журнально-ордерной форме по окончании месяца следующие:

из листков-расшифровок вносят дебетовые и кредитовые обороты в журналы-ордера и ведомости при этом делают соответствующие отметки в листках-расшифровках и журналах ордерах;

из ведомости по дебету счета 5010 «Касса» и ведомости по счету 5110 «Расчетный счет» переносятся итоги в журналы-ордера по учету «Товаров», «Материалов» и др.;

подсчитывают итоги в ведомостях аналитического учета соответствующих объектов учета, после чего итоговые данные отражают в соответствующих журналах-ордерах;

подсчитывают итоги оборотов по кредиту счетов в журналах-ордерах.

Если журналы-ордера содержат аналитические данные по счетам, делают подсчеты и определяют остаток на следующий месяц, сверяют итоги различных регистров, имеющих взаимосвязь по корреспондирующим счетам. Например, в журнале-ордере № 1 «Касса» итог графы отражающий корреспонденцию дебета счета 5010, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию счетов в ведомости № 2 по счету 5110 «Расчетный счет». Такая сверка показателей применяется по всем журналам-ордерам.

Далее производят записи из журналов-ордеров в Главную книгу – обороты по кредиту одного или нескольких счетов и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому и аналитическому счету. Записи в Главную книгу делают только из журналов-ордеров.

После определения в Главной книге остатков по счетам их сверяют с аналитическими данными, составляют баланс и другие отчетные таблицы по данным регистров журнально-ордерной формы. При этом надо иметь в виду, что необходимо закрывать все «Транзитные счета».

В предыдущих разделах, в частности, в разделе «Основы теории бухгалтерского учета» было отмечено, что хозяйствующие

субъекты могут вести бухгалтерский учет по удобной для них форм бухгалтерского учета. Одной из таких форм была названа «Упрощенная форма ведения учета и отчетности».

Для этих целей был разработан НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» (утвержден МФ РУз. 23 ноября 1999 г. № 87 и зарегистрирован МФ РУз. 24 января 2000 г. № 879 с изменениями от 13 октября 2003 г. № 879-1).

Согласно данному стандарту субъекты малого предпринимательства в РУз. разделяются по следующим критериям:

- Микрофирмы со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях – не более 20 человек, в сфере услуг и других непроизводственных отраслях – не более 10 человек, в оптовой, розничной торговле и общественном питании – не более 5 человек.

- Малые предприятия со среднегодовой численностью занятых в отраслях:

а) легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов - не более 100 человек;

б) машиностроения, металлургии, топливно-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно-производственной сферы - не более 50 человек;

в) науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного питания и другой непроизводственной сферы - не более 25 человек.

- Малые предприятия и микрофирмы самостоятельно выбирают учетную политику предприятия исходя из потребностей своей хозяйственной деятельности.

- Бухгалтерский учет и отчетность ведутся субъектами малого предпринимательства в соответствии с едиными методологическими основами и порядком, установленными законодательством.

- Для организации учета по упрощенной форме малые предприятия и микрофирмы на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предпри-

ятий имеют право составить сокращенный рабочий План счетов бухгалтерского учета хозяйственных операций, который позволяет вести учет средств и их источников на основных счетах и тем самым обеспечить контроль за достоверностью данных бухгалтерского учета в целом.

- Малые предприятия и микрофирмы могут самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы или соблюдении следующих требований:

а) единой методологической основы (принцип двойной записи);

б) взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;

в) сплошном отражении всех хозяйственных операций в регистрах;

г) учета на основании первичных учетных документов; накапливания и систематизация данных первичных документов в разрезе показателей, необходимых для управления и контроля за хозяйственной деятельностью, а также для составления финансовой отчетности.

- Начальным этапом бухгалтерского учета является сплошное документирование всех хозяйственных операций путем составления определенных материальных носителей первичной учетной информации.

Следующими этапами учета являются:

а) регистрация сведений, содержащихся в первичных учетных документах, в применяемых регистрах бухгалтерского учета;

б) составление финансовой отчетности;

в) использование данных бухгалтерских регистров для получения другой необходимой для хозяйствующего субъекта информации.

- Формы первичных документов, самостоятельно разрабатываемые хозяйствующими субъектами, должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные в соответствующих типовых формах, с добавлением элементов, отражающих специфику данного субъекта.

- Для удобства учета можно вести реестр хозяйственных операций за месяц по следующей форме:

РЕЕСТР ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

за_____20_____г.

№ п/п	Дата	Название и номер первичного документа	Содержание операций	Сумма сум	Корреспонденция счетов	
					дебет	кредит

По которому затем можно заполнить Книгу хозяйственных операций по следующей форме:

КНИГА УЧЕТА ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

на_____20_____г.

Организация_____

Вид деятельности_____

Единица измерения: сум

Адрес_____

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банка_____

Регистрационный номер патента (лицензии)_____

_____
(дата выдачи)

ИНН_____

Налоговый работник_____
(подпись) (расшифровка подписи)

№ п/п	Дата	Название и номер первичного документа	Содержание операций	Контрольная сумма	Счет № Название счета		Счет № Название счета		И т.д.	
					д-т	к-т	д-т	к-т	д.	к.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Сальдо на _____ (число, месяц, год)										
Итого оборот за _____ (число, год, месяц)										
Сальдо на _____ (число, год, месяц)										

Руководитель _____ (Ф.И.О.) _____ (подпись)

Главный бухгалтер _____ (Ф.И.О.) _____ (подпись)

М.П.

Таким образом, при упрощенной форме бухгалтерского учета возможно использование двух видов регистров:

а) Книга учета хозяйственных операций;

б) ведомости учета соответствующих объектов учета (согласно приложениям с № В-1 по № В-11).

Субъекты вправе вводить дополнительные графы и строки в предлагаемые формы первичных документов с учетом потребностей специфики своей деятельности.

Книга учета хозяйственных операций является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие средств и их источников на определенную дату и составить финансовую отчетность.

Ведомости являются регистрами аналитического учета. Отсюда следует, что Книгу учета хозяйственных операций можно

заполнять либо по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей.

Книгу учета хозяйственных операций можно вести в виде ведомости, открывая ее на месяц, или в форме книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. При этом Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней ее странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, а также оттиском печати хозяйствующего субъекта.

Книга учета хозяйственных операций открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому виду средств и источников, по которым они имеются. Затем в графе «Содержание операций» записывается в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа все хозяйственные операции этого месяца. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Контрольная сумма», отражаются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов средств и их источников.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен общему итогу кредитовых оборотов и итогу «Контрольная сумма».

- В книге хозяйственных операций могут быть приведены все необходимые счета для ведения бухгалтерского учета.

- Малые предприятия и микрофирмы представляют только годовую финансовую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса – формы № 1, отчета о финансовых результатах – формы № 2 и справки о дебиторской и кредиторской задолженностях – формы № 2а.

Баланс в системе финансовой отчетности занимает центральное место. Содержание статей актива и пассива баланса дает возможность использовать его как внутренними, так и внешними пользователями (акционерами, учредителями, поставщиками, кредиторами, банками и др.). Для последних необходимы сведения о финансовых результатах деятельности предприятия, его финансовой устойчивости, объемах кредиторской задолженности, долгах по ссудам банков и займам.

Внутри предприятия информация, содержащаяся в балансе, широко применяется для анализа хозяйственной деятельности, для изыскания резервов, сокращении затрат и потерь, устранения причин штрафов, неустоек, оплачиваемых за счет прибыли, остающиеся в распоряжении предприятия. Понятно, что особую ценность она имеет при сопоставлении с плановыми нормативными показателями (что может представлять коммерческую тайну), которые в балансе отсутствуют.

К годовому отчету прилагается объяснительная записка – отчетный доклад руководителя предприятия о направлении деятельности. Это одни из важнейших аналитических документов предприятия. В ней раскрываются факторы, повлиявшие на выполнение плана по основным показателям: количеству, ассортименту, качеству выпущенной продукции, объему реализации, сумме прибыли, снижению себестоимости, повышению производительности труда, рентабельности, результаты и перспективы научно-конструкторских разработок и т.п. Содержание объяснительной записки определяется особенностями организации и технологии производства.

Приказом МФ РУз. от 12 марта 2003 г. № 43 был утвержден НСБУ № 15 «Бухгалтерский баланс», который содержит требования, предъявляемые к информации, подлежащей раскрытию при представлении бухгалтерского баланса как составной части финансовой отчетности.

Хозяйствующие субъекты (за исключением банков и бюджетных организаций) должны выполнять требования данного стандарта в процессе подготовки и раскрытии бухгалтерского баланса.

В бухгалтерском балансе вся информация должна быть раскрыта достоверно и понятна пользователям. При необходимости статьи, включаемые в бухгалтерский баланс, должны быть дополнены информацией, поясняющей их.

В адресной части бухгалтерского баланса должны быть указаны отчетная дата, наименование, отрасль, форма собственности, организационно-правовая форма и полный юридический адрес хозяйствующего субъекта, наименование органа, в ведении которого состоит хозяйствующий субъект, единица измерения, использованная при подготовке бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс должен раскрывать соответствующие данные на начало и конец отчетного периода.

Не должно быть сальдирование статей текущих активов и текущих обязательств. Отдельные статьи бухгалтерского баланса не должны включаться или сальдироваться с другими статьями.

Долгосрочные и текущие активы, собственный капитал, долгосрочные обязательства в бухгалтерском балансе и их раскрытие представляют собой информацию, которая может помочь пользователям финансовой отчетности в анализе финансового состояния хозяйствующего субъекта.

В бухгалтерском балансе должны быть раскрыты общие суммы долгосрочных и текущих активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств.

Понятия долгосрочного и текущего актива, собственного капитала, долгосрочного и текущего обязательства приведены в Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности в Национальном стандарте бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность».

В разделе «Долгосрочные активы» должны быть раскрыты стоимость основных средств и нематериальных активов, суммы долгосрочных инвестиций, оборудования к установке, капитальных вложений, долгосрочной дебиторской задолженности и долгосрочных отсроченных расходов.

Основные средства и нематериальные активы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства» и (НСБУ № 7) «Нематериальные активы» должны быть раскрыты по первоначальной (восстановленной) стоимости, сумме износа (амортизация), остаточной стоимости.

Долгосрочные инвестиции, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 12) «Учет финансовых инвестиций» должны быть раскрыты по стоимости ценных бумаг, сумме инвестиций в дочерние хозяйственные общества, инвестиций в зависимые хозяйственные общества, инвестиций и предприятия с иностранным капиталом и прочих долгосрочных инвестиций.

В разделе «Текущие активы» должны быть раскрыты суммы товарно-материальных запасов, расходы будущих периодов, текущая часть отсроченных расходов, дебиторской задолженности, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и прочих текущих активов.

В товарно-материальные запасы, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 4) «Товарно-материальные запасы» включаются следующие запасы, которые должны быть раскрыты отдельно:

а) производственные запасы, которые включают запасы сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг, животных на выращивании и откормке, расходы по заготовке и приобретению материалов, отклонения в стоимости материалов;

б) незавершенное производство, которое включает незавершенное основное производство, полуфабрикаты собственного производства, незавершенные вспомогательные и прочие производства, брак в производстве;

в) готовая продукция;

г) товары.

По дебиторским задолженностям должны быть раскрыты суммы задолженностей покупателей и заказчиков, задолженностей обособленных подразделений, задолженностей дочерних и зависимых хозяйственных обществ, авансов, выданных персоналу, авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, авансовых платежей по налогам и сборам в бюджет, авансовых платежей в государственные целевые фонды и по страхованию, задолженностей учредителей по вкладам в уставный капитал, задолженностей персонала по прочим операциям и задолженностей прочих дебиторов.

По денежным средствам должны быть раскрыты суммы остатков наличных денежных средств в кассе, денежных средств на расчетном счете, денежных средств на валютном счете и прочих

денежных средств (специальные счета в банке, денежные эквиваленты, денежные средства (переводы) в пути).

В разделе «Собственный капитал» должна быть раскрыта информация по уставному капиталу, добавленному капиталу, резервному капиталу, выкупленным собственным акциям, нераспределенной прибыли (непокрытому убытку), целевому поступлению и резерву предстоящих расходов и платежей.

В разделе «Обязательства» должна быть раскрыта отдельно информация по долгосрочным и текущим обязательствам.

По долгосрочным обязательствам должны быть раскрыты суммы долгосрочной задолженности поставщикам и подрядчикам, долгосрочной задолженности обособленным подразделениям, долгосрочной задолженности дочерним и зависимым хозяйственным обществам, долгосрочных отсроченных доходов, долгосрочных отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих долгосрочных отсроченных обязательств, авансов, полученных от покупателей и заказчиков, долгосрочных займов и прочих долгосрочных кредиторских задолженностей.

Обобщение процентных ставок, условия погашения договорных обязательств, очередность погашения, условия обращения и суммы премий и дисконтов должны быть указаны в пояснительной записке в части бухгалтерского баланса.

По текущим обязательствам должны быть раскрыты суммы задолженностей поставщикам и подрядчикам, задолженностей обособленным подразделениям, задолженностей дочерним и зависимым хозяйственным обществам, отсроченных доходов, отсроченных обязательств по налогам и обязательным платежам, прочих отсроченных обязательств, полученных авансов, задолженностей по платежам в бюджет, задолженностей по страхованию, задолженностей по платежам в государственные целевые фонды, задолженностей учредителям, задолженностей по оплате труда, краткосрочных банковских кредитов, краткосрочных займов, текущей части долгосрочных обязательств и прочих кредиторских задолженностей.

Текущая доля долгосрочных обязательств может быть исключена из текущих обязательств, если предприятие намеревает-

ся рефинансировать обязательства на долгосрочной основе согласно кредитному соглашению. В этом случае должны быть раскрыты сумма обязательств и условия рефинансирования.

Пояснения в части бухгалтерского баланса должны обеспечивать пользователей бухгалтерского баланса дополнительными данными, которые необходимы для реальной оценки имущественного и финансового положения предприятия, в том числе:

а) ограничения в правах собственности на активы;

б) выданные гарантии по обязательствам;

в) условные (непредвиденные) активы и обязательства, при возможности в количественном выражении;

г) средства, предназначенные для финансирования будущих долгосрочных инвестиций.

Пояснительная записка в части бухгалтерского баланса составляется в соответствии с требованиями, предусмотренными Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 1) «Учетная политика и финансовая отчетность».

16.3. Отчет о финансовых результатах

Финансовая отчетность является важнейшим источником информации о деятельности предприятия. Для целого ряда внешних пользователей, таких как акционеры и другие инвесторы, которые не имеют доступа к данным бухгалтерского учета предприятия, финансовая отчетность является единственным источником информации. Поэтому необходимо добиться того, чтобы она давала всю необходимую информацию инвесторам компании.

По статье «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг, полученная (подлежащая к получению) от покупателей и заказчиков, за вычетом налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного налога) и стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, а также скидок, предоставленных покупателю с продажных цен.

Основными формами отчетности является баланс предприятия и отчет о финансовых результатах форма № 2, которая приведена ниже.

Отчет о финансовых результатах

Наименование показателя	Код стр.	За соответствующий период прошлого года		За отчетный период	
		доходы (прибыль)	расходы (убытки)	доходы (прибыль)	расходы (убытки)
1	2	3	4	5	6
Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)	010		X		X
Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)	020	X		X	
Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр.010-020)	030				
Расходы периода, всего (стр. 050+060+070+080), в том числе:	040	X		X	
Расходы по реализации	050	X		X	
Административные расходы	060	X		X	
Прочие операционные расходы	070	X		X	
Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	080	X		X	
Прочие доходы от основной деятельности	090		X		X
Прибыль (убыток) от основной деятельности (стр. 030-040+090)	100				

1	2	3	4	5	6
Доходы от финансовой деятельности, всего (стр. 120+130+140+150+160), в том числе:	110		X		X
Доходы в виде дивидендов	120		X		X
Доходы в виде процентов	130		X		X
Доходы от долгосрочной аренды (финансовый лизинг)	140		X		X
Доходы от валютных курсовых разниц	150		X		X
Прочие доходы от финансовой деятельности	160		X		X
Расходы по финансовой деятельности (стр. 180+190+200+210), в том числе:	170	X		X	
Расходы в виде процентов	180	X		X	
Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу)	190	X		X	
Убытки от валютных курсовых разниц	200	X		X	
Прочие расходы по финансовой деятельности	210	X		X	
Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности (стр. 100+110-170)	220				
Чрезвычайные прибыли и убытки	230				
Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль) (стр. 220 +/- 230)	240				

1	2	3	4	5	6
Налог на доходы (прибыль)	250	X		X	
Прочие налоги и сборы от прибыли	260	X		X	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 240-250-260)	270				

По статье «Чистая выручка от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 010) показывается выручка от реализации продукции, товаров, работ и услуг, полученная (подлежащая к получению) от покупателей и заказчиков, за вычетом налогов (налога на добавленную стоимость, акцизного налога) и стоимости возвращенных товаров и готовой продукции, а также скидок, предоставленных покупателю с продажных цен.

Строка 010 заполняется по данным счетов учета доходов от основной деятельности (счета 9000).

Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление в аренду (лизинг) имущества, отражают по строке 010 сумму начисленной арендной платы (лизинговый платеж).

Посреднические предприятия в строке 010 отражают сумму комиссионных вознаграждений.

По статье «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 020) показывается сумма себестоимости реализованной продукции (товаров, работ и услуг).

Торговые предприятия по этой строке отражают покупную стоимость реализованных товаров. Посреднические организации, получающие доход в виде платы за услуги, без участия в товарообороте (приемке и продаже товаров), эту строку не заполняют.

Эта строка заполняется по данным счетов 9100.

«Валовая прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ и услуг)» (стр. 030) определяется как разница между чистой выручкой от реализации продукции (товаров, работ и услуг) и себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 010-020).

По статье «Расходы периода, всего» (стр. 040) отражается итоговая сумма по строкам 050, 060, 070, 080.

По статье «Расходы по реализации» (стр. 050). Отражаются расходы по реализации продукции, т.е. расходы, связанные с доставкой продукции до потребителя, погрузкой в транспортные средства, затраты отделов и работников, занятых маркетингом и другие – данные счета 9410.

По статье «Административные расходы» (стр. 060) показываются расходы по управлению предприятием, расходы на оплату труда управленческого персонала, расходы на ремонт основных средств общеадминистративного назначения, арендная плата помещений общехозяйственного назначения и другие административные расходы – данные счета 9420.

По статье «Прочие операционные расходы» (стр. 070) отражаются расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы по оплате информационных, аудиторских и консультативных услуг, выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, оплата услуг банка и депозитария, убытки, штрафы, пени и другие расходы, возникающие в процессе операционной деятельности, не связанной с производственным процессом, финансовой деятельностью и не обладающие качествами чрезвычайных статей расходов – данные счета 9430.

По статье «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем» (стр. 080), отражаются расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем, которые приведены в разделе 2.4 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54 – данные счета 9440.

По статье «Прочие доходы от основной деятельности» (стр. 090) показываются прибыль от выбывания основных средств и прочих активов, взысканные штрафы, пени и неустойки, прибыли прошлых лет, доходы от краткосрочной аренды, доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности, доходы обслуживающих хозяйств, безвозмездная финансовая помощь и прочие операционные доходы, данные счетов 9300.

По статье «Прибыль (убыток) от основной деятельности» (стр. 100) показываются финансовые результаты основной деятельности предприятия, которые определяются путем вычитания из валовой прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (стр. 030) суммы расходов периода (стр. 040) и прибавления суммы прочих доходов от основной деятельности (стр. 090).

По статье «Доходы от финансовой деятельности, всего» (стр. 110) отражается итоговая сумма по строкам 120, 130, 140, 150, 160.

По статье «Доходы в виде дивидендов» (стр. 120) отражаются доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию – данные счета 9520.

По статье «Доходы в виде процентов» (стр. 130) показываются доходы в виде процентов по долгосрочным и текущим инвестициям – данные счета 9530.

По статье «Доходы от долгосрочной аренды (финансовый лизинг)» (стр. 140) отражаются доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду юридическим и физическим лицам данные счета 9550.

По статье «Доходы от валютных курсовых разниц» (стр. 150) отражаются доходы от положительных курсовых разниц по валютным операциям, в том числе от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса – данные счета 9540.

По статье «Прочие доходы от финансовой деятельности» (стр. 160) показываются доходы от проведения переоценок ценных бумаг, доходы в виде роялти и прочие доходы от финансовой деятельности данные счетов 9510, 9560, 9590.

По статье «Расходы по финансовой деятельности, всего» (стр. 170) отражается итоговая сумма по строкам 180, 190, 200, 210.

По статье «Расходы в виде процентов» (стр. 180) показываются расходы на оплату процентов по кредитам банков и займам – данные счета 9610.

По статье «Расходы в виде процентов по долгосрочной аренде (финансовому лизингу)» (стр. 190) отражаются расходы на оплату процентов по долгосрочной аренде (финансовый лизинг).

По статье «Убытки от валютных курсовых разниц» (стр. 200) отражаются отрицательные курсовые разницы по валютным операциям и от переоценки валютных статей баланса на дату составления баланса – данные счета 9620.

По статье «Прочие расходы по финансовой деятельности» (стр. 210) отражаются расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, и прочие расходы по финансовой деятельности - данные счета 9630, 9690.

По статье «Прибыль (убыток) от общехозяйственной деятельности» (стр. 220) показываются финансовые результаты от общехозяйственной деятельности предприятия, которые определяются путем прибавления к сумме прибыли (убытка) от основной деятельности (стр. 100) суммы доходов от финансовой деятельности (стр. 110) и вычитания суммы расходов по финансовой деятельности (стр. 170).

По статье «Чрезвычайные прибыли и убытки» (стр. 230) показываются результаты чрезвычайных событий – данные счетов 9710, 9720.

По статье «Прибыль (убыток) до уплаты налога на доходы (прибыль)» (стр. 240), отражаются результаты суммирования строк 220 и 230, с учетом знака -/+. Результат этой строки является основополагающим при расчете налога на доходы (прибыль).

Налогооблагаемая база по налогу на доход (прибыль) хозяйствующего субъекта рассчитывается следующим образом:

Прибыль (убыток) до уплаты налога на доход;

Плюс постоянные расхождения между бухгалтерской прибылью и прибылью для налогообложения, приведенные в приложении № 1;

Плюс и минус расхождения во времени вычета производственных затрат из налогооблагаемой базы, приведенные в приложении № 2;

Минус льготы по налогам в соответствии с законодательством;

Равняется налогооблагаемая база по налогу на доходы (прибыль).

По статье «Налог на доходы» (стр. 250) показываются суммы начисленного с начала отчетного периода налога на доходы (прибыль), причитающегося к уплате в бюджет – данные счета 9810.

По статье «Прочие налоги и сборы от прибыли» (стр. 260) отражается сумма начисленных с начала года налогов и сборов, уплачиваемых предприятием за счет прибыли (например, налог на развитие инфраструктуры) – данные счета 9820.

Предприятия, для которых в соответствии с действующим законодательством предусмотрен особый порядок налогообложения, отражают по строке 260 сумму начисленного единого налога, налога с валовой выручки, единого налога на вмененный доход, единого земельного налога.

По статье «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (стр. 270) показывается конечный финансовый результат отчетного периода, определенный как разница строк: стр. 240-250-260; он должен соответствовать сальдо по счету 9910.

Следует добавить, что из чистой прибыли предприятия после налогообложения выплачиваются дивиденды и делаются, в случае необходимости, отчисления в резервный фонд. Однако эта информация отражается в другой форме отчетности – отчете о движении собственного капитала, так как эти статьи не являются расходами предприятия, а показывают как используется прибыль.

Взносы в создание совместных предприятий, акционерных обществ и т.д. также не показываются в форме № 2 как затраты, а учитываются в балансе предприятия как инвестиции.

Также не учитываются в отчете о финансовых результатах в качестве расходов капитальные вложения в долгосрочные активы; они суммируются на бухгалтерском счете учета капитальных вложений, и отражаются в балансе предприятия.

С 1995 г. не предусмотрено создание на предприятиях специальных фондов (фонда социального развития, фонда материального стимулирования, фонда развития производства и т.д.), за исключением резервного фонда для совместных предприятий, страховых компаний и акционерных обществ в соответствии с законодательством.

Прирост собственных оборотных средств образуется либо за счет чистой прибыли предприятия, либо за счет прироста собственного капитала или займов.

Расходы хозяйствующего субъекта, связанные с выплатой материальной помощи, единовременных премий, вознагражде-

ний, надбавок к пенсиям, и прочие подобные расходы производятся при наличии соответствующих денежных средств без указания источника их выплаты.

РЕЗЮМЕ

Финансовая отчетность представляет собой совокупность сведений о результатах и условий работы предприятия за истекший период, представленных соответствующим хозяйствующим субъектом с целью анализа контроля и управления деятельностью. Отчетная информация содержит сведения о реализованной продукции, работах и услугах, затратах на их производство, состоянии хозяйственных средств и источников их образования, финансовых результатах, налогообложении, дивидендах.

Глоссарий

Баланс – это таблица, отражающая состояние имущества (активов), обязательств и собственного капитала на определенную дату.

Активы – это ресурсы, от которых предприятие ожидает экономические выгоды в будущем.

Обязательства – это текущая задолженность предприятия, погашение которой приведет к оттоку из предприятия ресурсов.

Собственный капитал – это доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств.

Тесты для самопроверки

1. Что из перечисленного верно:

а) Баланс составляется на основе информации аналитического учета;
б) Баланс составляется на основе данных Главной книги;
в) Баланс составляется в целях определения доходов и расходов;
г) Баланс составляется на основе информации других форм отчетности.

2. Отчет о финансовых результатах:

а) Заполняется на основе данных забалансовых счетов;
б) Заполняется на основе транзитных счетов;
в) Заполняется на основе постоянных счетов;
г) Заполняется на основе всех счетов.

3. Что из приведенного показывается в отчете о собственном капитале:

а) Списание дебиторской задолженности;
б) Списание долгов перед персоналом;
в) Потери от безвозмездной передачи имущества;
г) Число акций.

4. Отрицательная валюта и курсовая разница:

а) Отражается в балансе;
б) Отражается в отчете о собственном капитале;
в) Отражается в отчете о финансовых результатах;
г) Отражается в отчете о движении денежных потоков.

5. Увеличение дебиторской задолженности:

а) Увеличивает денежное поступление;
б) Уменьшает денежное поступление;
в) Уменьшает расход денег;
г) Не влияет на денежные потоки.

6. Расходы по амортизации:

а) Увеличивают денежные выплаты;
б) Уменьшают денежные выплаты;
в) Не влияют на денежные потоки;
г) Увеличивают денежное поступление.

7. Датой завершения отчетности считается:

а) 1 января после отчетного периода;
б) 5 января после отчетного периода;
в) 15 января после отчетного периода;
г) 31 декабря отчетного периода.

8. Дата представления финансовой отчетности (баланса):

а) 25 января после отчетного периода;
б) 15 февраля после отчетного периода;
в) 1 марта после отчетного периода;
г) 1 апреля после отчетного периода.

Раздел III

АУДИТ

ГЛАВА 17

Предмет, метод и организация аудита

17.1. Сущность аудита, виды и задачи

Аудит – процесс, когда специалист в определенной области (аудитор) как независимое лицо накапливает и оценивает информацию в целях определения и выражения своего мнения о соответствии этой информацию установленным критериям.

Иначе говоря, в соответствии с Законом Республики Узбекистан, аудиторская деятельность (аудит) – это предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских организаций по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств.

Потребность в услугах аудита возникает в связи с рядом обстоятельств:

1. Возможностью представления необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ею и пользователями этой информации (собственники, инвесторы);
2. Зависимость последствий принятых решений от количества информации;
3. Необходимость специальных знаний для проверки информации;
4. Частое отсутствие у пользователей информации доступа для оценки её качества.

Все эти предпосылки привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих со-

ответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Собственники, и прежде всего, коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятия и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Отсюда и определяются цели и задачи аудиторской деятельности.

Основные цели аудиторской деятельности – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибылях и убытках, достоверность данных пояснительной записки. При этом определяются:

все ли активы и пассивы отражены в отчете;

все ли документы использованы в отчете.

Насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установления правильности расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;

- тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;

- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

- соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

- правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

- разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений и др.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение:

1) общая приемлемость отчетности (соответствует ли отчетность в целом всем требованиям...);

2) обоснованность (существует ли основание для включения в отчетность указанных там сумм);

3) законченность (включены ли в отчетность все надлежащие суммы, в частности, все ли активы и пассивы, принадлежат компании);

4) оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);

5) классификация (есть ли основание относить сумму на тот счет, на который она записана);

6) разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее к тому периоду, в котором были проведены);

7) аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговым суммам данным в Главной книге);

8) раскрытие (все ли категории, занесены в финансовую отчетность и правильно отражены в отчетах и приложениях к ним).

О возникновении аудита написано много. Аудит имеет достаточно большую историю. Разные источники приводят разную информацию о возникновении аудита - от 4000 лет до н.э. до несколько сот лет. Но то, что классическая форма аудита появилась в Англии с 1844 г. Когда вышла серия законов о компаниях, согласно которым правления Акционерных Компаний обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета и выступления перед акционерами.

В России звание аудитора было введено Петром I. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя секретаря и прокурора.

Аудит в своем рождении – продукт рыночной экономики. Почему родиной аудита является Англия? Да потому, что во II половине XIX столетия – в Великобритании получила мощное развитие рыночная экономика. Её становление сопровождалось массовым разорением ничем не повинных людей, доверчиво относившихся к безответственной рекламе, обещавшей огромные дивиденды и быстрое обогащение.

Один из известных юристов того времени Рудольф Меринг (1818-1892 гг.) писал, что Акционерные общества разорили больше людей, чем все войны вместе взятые. И вот тогда группа видных бухгалтеров создала в Шотландии профессиональные объединения и предупреждала всех заинтересованных о том, что она готова проверить людей, предъявляемых финансовый отчет.

Развитие рыночной экономики и её распространение в другие страны, вынудили их внедрить у себя систему аудирования.

Мировой экономический кризис 1929-1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательное требование к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений договоров. В результате появляется мощное оружие против мошенничества.

Вид аудита. Аудиторская деятельность в Республике Узбекистан в соответствии с нормативными документами имеет следующую общую классификацию (рис. 1).

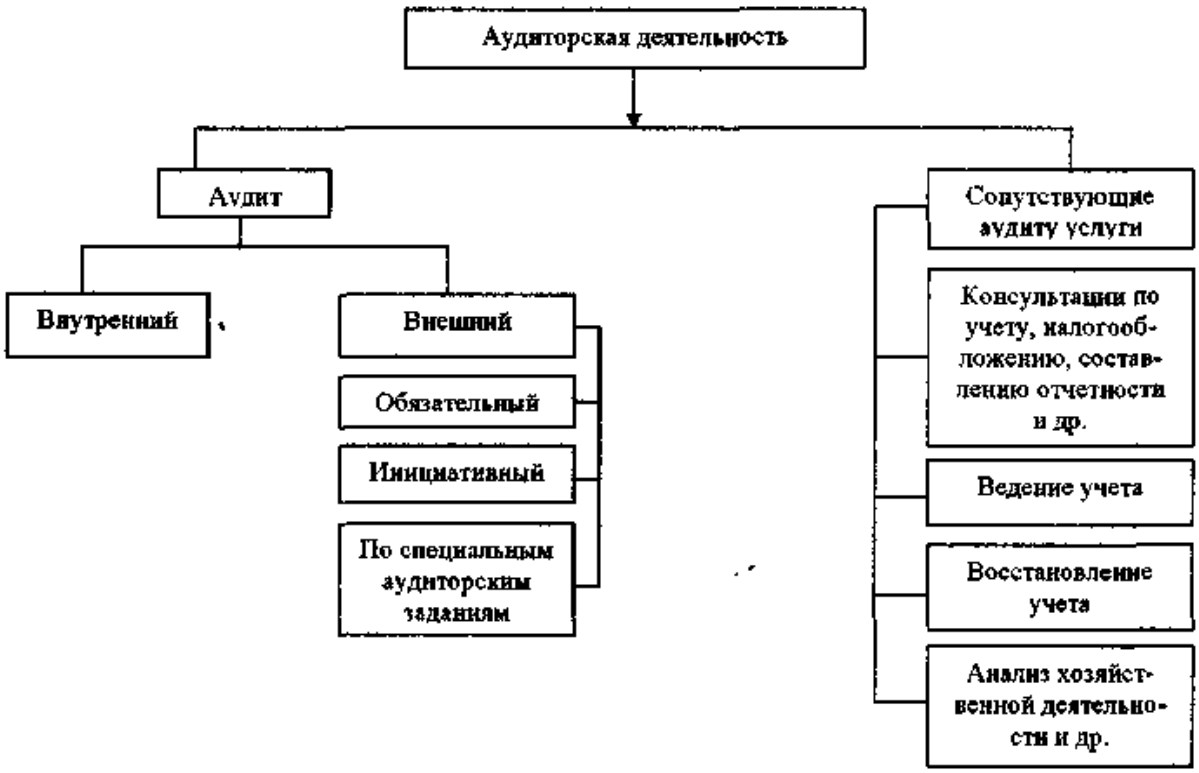

Рис. 1. Общая классификация аудиторской деятельности в Узбекистане

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке её работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данном предприятии. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской организации на договорной основе.

Постановлением правительства РУз. от 16 октября 2006 года № 215 было утверждено «Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях», согласно которого внутренний аудит – деятельность структурного подразделения предприятия (службы внутреннего аудита) по контролю и оценки работы исполнительного органа управления и структурных подразделений предпри-

ятия путем проверок и мониторинга соблюдения ими актов законодательства Республики Узбекистан, учредительных и внутренних документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также внедрения принципов корпоративного управления.

Служба внутреннего аудита – структурное подразделение предприятия, осуществляющее внутренний аудит, создаваемое с учетом требований, установленных Положением, решением наблюдательного совета предприятия.

Следовательно, с принятием указанного выше Положения служба внутреннего аудита на предприятиях не будет находиться в ведении системы управления (руководства) предприятия, а входит в состав наблюдательного совета и является подотчетным последнему.

Основные задачи, функции, права и обязанности службы внутреннего аудита подробно описаны в «Положении о службе внутреннего аудита на предприятиях».

Однако с принятием нового «Положения» несколько изменились требования к службе внутреннего аудита, которые сводятся к тому, что сотрудники службы внутреннего аудита должны отвечать одному из следующих требований:

- иметь квалифицированный сертификат аудитора;
- иметь высшее образование, стаж практической работы в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового и налогового контроля не менее двух лет из последних десяти.

Для достаточного и эффективного достижения целей и решения задач внутреннего аудита Положением предусмотрены следующие требования к численности работников службы внутреннего аудита.

Утвержденный штат службы внутреннего аудита должен состоять:

- не менее двух сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов которых составляет от 1 до 10 млрд. сумов;

- не менее трех сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов которых составляет от 1 до 10 млрд. сумов;
- не менее четырех сертифицированных аудиторов – в предприятиях, балансовая стоимость активов, которых составляет свыше 50 млрд. сумов.

При этом руководителем службы внутреннего аудита может быть только аудитор имеющий соответствующий сертификат.

Служба внутреннего аудита, как и внешний аудит является независимой, поскольку назначение и освобождение руководителя службы внутреннего аудита и её сотрудников от занимаемой должности, установление им размеров заработной платы и других выплат производится по решению наблюдательного совета предприятия.

Внешний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Потребность во внешнем аудите возникает, как обычно, на крупных предприятиях в связи с тем, что верхнее звено руководства не занимается повседневным контролем деятельности организации низших управленческих структур.

Главная цель внешнего аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливаются:

- точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия;
- соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям и критериям (стандартам бухгалтерского учета);
- соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдение действующего законодательства, составление аудиторского заключения производит независимый аудитор.

Существует ряд определенных правил, касающихся деятельности независимых аудиторов. Это:

- свободный выбор аудитора (аудиторской организации) хозяйствующим субъектом;

- договорные отношения между аудитором (А.О.) и клиентам, позволяющие аудитору быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;

- возможность отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;

- невозможность аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентов;

- запрещение аудитору (А.О.) заниматься коммерческой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторской, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством;

- конфиденциальность – важнейшее требование при осуществлении аудиторской деятельности. Аудитор не должен представлять никакому органу каких-либо сведений о хозяйственной деятельности проверяемого объекта;

- аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании её на должном уровне путем периодического прохождения курсов повышения квалификации. Аудитор не должен оказывать клиенту услуги в тех областях экономики, в которых не имеет достаточных профессиональных знаний.

Обязательный аудит. Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, установленных непосредственно законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируется законодательными нормативами.

Обязательной аудиторской проверке (статья 10 Закона об аудиторской деятельности) ежегодно подлежат: акционерные общества, банки и иные кредитные организации; страховые организации; инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании и др.

Эти субъекты обычно работают с денежным средствами населения. Население, инвесторы, акционеры и другие заинтересованные органы не всегда умеют квалифицированно читать бухгалтерскую отчетность, анализировать финансовые показатели, делать необходимые выводы. В этом случае, как раз, аудитор выступает посредником между проверяемым хозяйствующим субъ-

ектом и заинтересованным в его деятельности, но не квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности.

С другой стороны устанавливая обязательность отчетности предприятий, имеющих большие объемы выручки от реализации, размеры имущества, государство в лице аудитора контролирует деятельность этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

Аудиторская организация, осуществляющая обязательную проверку, берет на себя такие обязательства как:

- аудиторская проверка должна быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности объекта, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств субъекта;
- применение (соблюдение) всех правил стандартов аудита, определяющих действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита.

Инициативный аудит. Инициативный (добровольный) аудит проводится по решению руководства предприятия (совета директоров) или его учредителей.

Главной целью инициативного аудита является выявление недостатков в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, проведение анализа финансового состояния хозяйствующего субъекта и помочь в организации учета и отчетности.

Причиной появления инициативного (добровольного) аудита является:

во-первых, многие предприятия, прошедшие в последние годы процедуру приватизации и получившие статус ООО, частных предприятий и др. лишились контроля со стороны специальных органов;

во-вторых, текучесть бухгалтерских кадров, которая в свою очередь вызывается различными обстоятельствами — недостаточно высокой оплатой, нежеланием руководства новых экономических структур относится к главному бухгалтеру как к одному из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и т.д.;

в-третьих, низкая квалификация бухгалтерских кадров на некоторых предприятиях, особенно на вновь образованных.

Руководители предприятий и организаций, сталкивающиеся с такими проблемами, сами обращаются в аудиторские организации с просьбами о помощи.

По характеру инициативный аудит может быть как комплексным, так и тематическим, когда контроль и анализ проводится только по отдельным разделам и участкам учета. Содержание и глубина проверки может быть: полной и сплошной начиная с первичных документов, проведение инвентаризации активов и обязательств, выборочная проверка данных первичного учета или только данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Если инициативный аудит носит комплексный характер, то охватывает все приведенные выше цели. Методика проведения инициативного аудита не отличается от проведения обязательного аудита и подробно раскрывается в последующих главах, где рассматриваются вопросы организации и проведения активов, обязательств, собственного капитала и финансовых результатов.

Аудит по специальным аудиторским заданиям проводится по проверке отдельных статей бухгалтерской отчетности, качественного состояния имущества, юридической и экономической экспертизы договоров (контактов), регламентирующих гражданско-правовые отношения, эффективности использования капитала и другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Сопутствующие аудиту услуги (профессиональные услуги аудита). Закон Республики Узбекистан допускает проведение аудиторскими организациями по просьбе хозяйствующих субъектов различных сопутствующих аудиту услуги, которые иначе говоря являются профессиональными (консалтинговыми) услугами. К ним относятся:

1. Консультации по учету, налогообложению, составлению отчетности и др. В ряде случаев малые предприятия бизнеса, микрофирмы, фермерские хозяйства по договору могут поручить аудиторской организации ведение бухгалтерского учета.

2. Ведение учета. В соответствии с действующим законодательством Республики Узбекистан в хозяйствующем субъекте, не имеющем бухгалтерской службы, ведение бухгалтерского учета

может быть передано специализированной организации или соответствующим специалистам на договорных началах. Аудиторские организации могут играть роль таковой специализированной организацией.

При этом следует иметь ввиду, что аудиторская организация, которая ведет бухгалтерский учет в какой-то организации, в последующем не может выдать ей аудиторское заключение о достоверности финансовой отчетности.

Для ведения бухгалтерского учета аудиторская организация разрабатывает для клиента учетную политику, формирует рабочий план счетов, перечень субсчетов, проектирует состав аналитических счетов и регистров, рекомендует форму счетоводства.

Ведение учета может осуществляться как по всем видам и участкам (полное ведение учета), так и по отдельным участкам и разделам учета (учета движения товарно-материальных запасов и др.).

3. Восстановление бухгалтерского учета, обычно проводится за определенный период и носит разовый характер. Восстановление учета – довольно сложная процедура, поэтому она проводится наиболее квалифицированными специалистами аудиторских организаций, что не исключает в свою очередь привлечения для введения в память компьютера типовых хозяйственных операций специалистов-операторов.

4. Анализ хозяйственной деятельности. С развитием и расширением рыночных отношений и конкуренции возрастает спрос на данный вид услуг. Это вызвано тем, что хозяйствующие субъекты в новых экономических условиях желают разобраться в своем финансовом состоянии, наметить пути выхода из кризиса, определить, какой вид продукции (работ, услуг) приносит наибольший доход (убытки) и т.д. Некоторые предприятия (в большинстве своем бывшие государственные, а в настоящее время акционерные общества) находятся в бедственном положении и балансируют на грани банкротства. Работники экономической службы предприятий не владеют методами проведения анализа финансового состояния в условиях рыночной экономики, не имеют опыта составления бизнес-плана и др.

Кроме перечисленных выше специализированных услуг аудиторские организации могут оказывать ряд и других профессио-

нальных услуг в области: составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, защиты бухгалтерской (финансовой) отчетности и налоговых деклараций в ГНИ, совершенствования (модернизация) действующей системы учета, постановки бухгалтерского учета, автоматизации бухгалтерского учета и др.

Задачи аудита (аудиторской организации). Основными задачами аудиторских организаций являются:

- анализ и подтверждение достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;
- реальная и объективная оценка эффективности деятельности;
- защита прав собственников, акционеров, инвесторов, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности;
- разработка обоснованных предложений по повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

На основе вышеизложенных задач аудиторские организации проводят аудиторские проверки достоверности и соответствия законодательству финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации законодательству, а также оказывают профессиональные услуги.

В ходе анализа и оценки эффективности деятельности хозяйствующих субъектов аудиторские организации исходят, прежде всего, из критериев доходности (рентабельности), уровня использования капитала, финансовой устойчивости, платежеспособности и уровня самофинансирования, деловой активности.

17.2. Предмет и метод аудита

Организация и содержание аудита определяются характером деятельности хозяйствующих субъектов, которые в соответствии с Законом о бухгалтерском учете независимо от форм собственности и форм управления обязаны вести бухгалтерский учет. К числу их можно отнести предприятия производства, производственно-коммерческие, коммерческие, банки, страховые, научно-исследовательские, консультационные, общественные и некоммерческие организации, фонды, а также различные структуры типа объединения и ассоциации.

В то же время эти предприятия, как правило, не имеют своих вышестоящих структур, которые могли бы влиять на ход хозяйственной деятельности. Их имущество, чаще является собственностью акционеров, частных лиц, различных инвесторов, которые заинтересованы в получении правдивой информации о состоянии финансово-хозяйственной деятельности инвестируемых хозяйствующих субъектов.

Как уже было отмечено, появление и развитие рыночных отношений обусловили создание контролируемого и независимого органа особой сферы услуг как аудиторская служба. Статья 2 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» гласит «Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг».

Исходя из этого, предметом аудита является независимая проверка финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с целью предоставления заинтересованным лицам (органам) объективной информации, подтверждающей соответствие показателей финансовой отчетности предприятий законодательным и нормативным актам.

Для рациональной организации и проведения аудиторской проверки аудитор (аудиторская организация) применяет различные методы в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности (НСАД).

Фактически разрабатываемые специалистами аудиторских организаций методики аудиторских проверок являются их собственностью и коммерческой тайной.

Применяемые в практике аудиторской деятельности Республики Узбекистан в настоящее время методику можно свести к четырем основным видам создания: бухгалтерская, юридическая, специальная и отраслевая.

Наиболее распространенной и традиционной из них является *бухгалтерская.* Суть бухгалтерского подхода сводится к применению методик проверки различных участков учета, таких как: аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда, аудит расчетов с подотчетными лицами, аудит расчетов с дебиторами и кредиторами и т.д. В ряде случаев такой подход на-

зывается *методикой проверки оборотов и сальдо по счетам бухгалтерского учета.*

Юридический подход используется в тех случаях, когда разрабатывается методика проверки различных вопросов с юридической стороны вопроса. К числу таких методик можно отнести, например, методику аудита Уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями.

Специальный подход можно применить при разработке методик групп хозяйствующих субъектов с общими признаками структуры управления, структурой капитала, численностью работников, организационно-правовой формой, налоговым режимом и др.

Отраслевой подход разработки методик аудита хозяйствующих субъектов требует подхода в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности.

Такие методики можно разрабатывать отдельно для аудита предприятий торговли, аудита сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, инвестиционных институтов. В них следует особо выделить особенности проверки состава затрат на производство продукции (выполнения работ, оказания услуг), организации управленческого учета и др.

Следует отметить, что для различных методик необходимо разрабатывать специальные инструментальные средства: тесты, таблицы, анкеты, опросные листы, обеспечивающие успешную работу аудиторов и помощников аудиторов. Естественно, сегодня очень важно то, чтобы при проведении аудита и сопутствующих услуг использовались компьютерные информационные технологии.

17.3. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности

Правовой основой организации и функционирования аудиторской деятельности являются: Законы Республики Узбекистан, Указы Президента, Постановления правительства и ряд законодательных – нормативных актов, в том числе:

Закон Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Узбе-

кистан в связи с совершенствованием системы правовой защиты и либерализацией финансовой ответственности субъектов предпринимательства. Принят Законодательной Палатой 29 июня 2006 г., одобрен Сенатом 29 августа 2006г.

Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях. Приложение к постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16 октября 2006 г. № 215.

Постановление Президента Республики Узбекистан от 4 апреля 2007г. № ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций за повышение их ответственности за качество оказываемых услуг». Положение об аудиторских организациях. Приложение к постановлению Президента РУз. от 4 апреля 2007г. № ПП-615.

Приказ Министра финансов Республики Узбекистан Об утверждении НСАД № 12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки». Зарегистрирован Минюстом РУз. 12 апреля 2007 г. № 1673.

Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана. Палата аудиторов Узбекистана. Ташкент, 2005.

В соответствии с указанными выше нормативными актами аудиторская деятельность в Республике Узбекистан осуществляется на основе следующих принципов:

- независимость от лиц, подлежащих аудиторской проверке, а также от любых третьих лиц;
- объективность при проведении аудиторских проверок;
- самостоятельность в выборе приемов и методов работы аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки;
- профессиональная компетентность лиц, осуществляющих аудиторские проверки;
- конфиденциальность полученной при осуществлении аудиторских проверок информации.

Согласно Закону об аудиторской деятельности и Положения об аудиторских организациях, последние являются юридическим лицом, имеющим лицензию на осуществление аудиторской дея-

тельности, печать со своим наименованием, самостоятельный баланс, счета в банках.

Для создания аудиторской организации любой организационно-правовой формы, кроме ОАО необходимо, чтобы одному или нескольким штатным аудиторам данной организации принадлежали не менее 51 процента уставного капитала. При этом аудитор (аудитором) может быть учредителем только одной аудиторской организации.

Руководство аудиторской организации может возлагаться лицу, имеющему квалификационный сертификат аудитора. Руководитель аудиторской организации согласно действующему положению каждые три года должен проходить соответствующую аттестацию. В противном случае он не вправе осуществлять деятельность в качестве руководителя аудиторской организации в течение двух лет. Наряду с этим руководитель должен обеспечить своих аудиторов, чтобы они проходили ежегодные курсы повышения квалификации.

В соответствии с Положением об аудиторских организациях (приложение к постановлению Президента Республики Узбекистан от 4 апреля 2007 года №ПП-615) с 1 января 2008 года вводится трехступенчатый уровень аудиторских организаций.

Аудиторские организации первого уровня, которым разрешено проводить только инициативный аудит, должны иметь уставный капитал не менее 1500-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 2 штатных аудиторов.

Для аудиторских организаций второго уровня установлен размер уставного капитала не менее 3000-кратного размера минимальной заработной платы и не менее 4 штатных аудиторов, из которых не менее одного аудита, обладателя CAP. Эти организации могут проводить аудиторскую проверку как инициативный, так и обязательный аудит хозяйствующих субъектов, кроме ОАО с уставным капиталом более 500 млн. сум, банков и страховых организаций.

Аудиторские организации третьего уровня, должны обладать не менее 5000-кратного размера минимальной заработной платы и иметь в штате не менее 6 штатных аудиторов, из которых не менее двух аудиторов – с наличием международного сертификата

бухгалтера (САР). Этим организациям разрешено проводить аудиторскую проверку всех хозяйствующих субъектов.

В соответствии с требованиями законов Республики Узбекистан «О частном предприятии», «Об аудиторской деятельности» не исключается создание аудиторской организации частного предприятия. Что касается создания аудиторской организации в форме общества с ограниченной ответственностью, то они должны отвечать требованиям законов Республики Узбекистан «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об аудиторской деятельности» и «Положения об аудиторских организациях».

Все аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве Юстиции Республики Узбекистан.

Аудиторские организации свою деятельность осуществляют согласно заключенного договора об оказании аудиторских услуг. При этом эти организации должны иметь страховой полис своей гражданской ответственности и проводить аудиторские проверки одного и того же хозяйствующего субъекта не более трех лет подряд.

К проведению аудиторской проверки аудиторские организации могут привлекать не только своих штатных аудиторов, но и аудиторов, с которыми заключается договор гражданско-правового характера. При этом аудитор несет перед аудиторской организацией ответственность за ущерб, причиненный в результате проведения не качественной аудиторской проверки, разглашения коммерческой тайны и иных действий, привлекших убытки для аудиторской организации.

Аудиторы, действие квалификационных сертификатов которых аннулировано или прекращено за допущенные нарушения, не допускаются к сдаче квалификационных экзаменов для повторного получения квалификационного сертификата в течение трех лет с момента его аннулирования или прекращения действия.

РЕЗЮМЕ

Аудит – процесс, когда специалист (аудитор) как независимое лицо накапливает и оценивает информацию в целях определения и выражения своего мнения о соответствии этой информации установленным критериям.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятия и соблюдения ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения.

Глоссарий

Аудит – это процесс, в ходе которого выражается мнение о достоверности информации субъекта нормативным документам.

Аудиторские услуги – это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации.

Внутренний аудит – это независимая деятельность в организации по проверке и оценке её работы в интересах руководителей.

Служба внутреннего аудита – это структурное подразделение предприятия, осуществляющее внутренний аудит.

Внешний аудит – это независимая проверка со стороны аудиторской организации в целях определения достоверности финансовой отчетности в интересах внешних пользователей информации (акционеров, инвесторов, кредиторов, заинтересованных организаций).

Обязательный аудит – это аудиторская проверка, проводимая в случаях, установленных законодательством.

Инициативный аудит – это добровольный аудит, проводимый по решению предприятия (совета директоров), инвесторов или его учредителей.

ГЛАВА 18

Аудит активов

18.1. Аудит долгосрочных активов

Аудит основных средств

При проведении аудита основных средств аудитор, прежде всего, должен руководствоваться положéниями НСБУ №5 «Основные средства», согласно которого *основные средства* – это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительности.

Важнейшим условием эффективного ведения деятельности хозяйствующего субъекта является рациональное их использование и обеспечение сохранности основных средств. В этой связи в программы аудиторских проверок включают задания по контролю операций с основными средствами. В программу аудиторских проверок основных средств следует включить и проверить их сохранность и техническое их состояние; соответствие документального оформления операций по поступлению, перемещение и выбытие нормативных актов; расчеты начисления амортизации и правильность включения на затраты производства; своевременность и правильность бухгалтерского учета операций по поступлению, перемещению и выбытию основных средств; организацию и ремонт основных средств, своевременность и качество текущего и капитального ремонта.

Таким образом, основными направлениями и задачами аудита основных средств могут быть:

- аудит наличия и сохранности основных средств;
- аудит движения основных средств;

- аудит правильности начисления износа;
- проверка правильности начисления износа;
- проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудит наличия и сохранности основных средств предполагает проверку наличия на предприятии комиссии по приемке и оформлению основных средств; своевременного оформления договоров купли-продажи основных средств; правильности определения первоначальной стоимости в актах приема и передачи основных средств; правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

В ходе аудита движения основных средств следует обратить внимание на необходимость правильного оформления операций:
- приобретение у поставщиков за плату;
- безвозмездного получения основных средств;
- поступления основных средств в виде вклада в уставный капитал;
- выкупа арендованных основных средств;
- по ликвидации объекта основных средств в результате ветхости и полного износа;
- безвозмездной передачи основных средств.

При *аудите начисления износа* требуется определить, по всем ли объектам произведены расчеты начисления амортизации; правильность начисления износа с учетом движения основных средств; правильно ли применены нормы амортизации в соответствии с Налоговым кодексом.

Аудит основных средств может быть завершен, если произведена проверка правильности *налогообложения по операциям основных средств*, предусмотренных Законодательством Республики Узбекистан.

Источниками информации при аудите основных средств являются: первичные документы по их поступлению, выбытию и внутреннему перемещению, ремонту, по начислению амортизации, а также данные синтетического и аналитического учета основных средств.

Важнейшим условием сохранности основных средств являются качественное проведение их *инвентаризации*, которая представляется одним из необходимых элементов бухгалтерского учета и аудиторской проверки. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности, или допущенные потери, хищения и недостачи. Поэтому следует обратить внимание на качество оформления инвентаризационных описей.

Возможные характерные ошибки, которые могут быть обнаружены аудиторами в ходе проверки учета, движения и начисления износа основных средств. В силу разных обстоятельств работниками учетного аппарата предприятия могут быть допущены случаи:

- неоприходования основных средств;
- наличия основных средств, незакрепленных за материально-ответственными лицами и отсутствия договоров материальной ответственности;
- неправильного оформления хозяйственных операций при реализации договора купли-продажи по приобретению или продаже основных средств;
- отсутствия распорядительного документа (приказа) по внутреннему перемещению основных средств (передача их другим МО);
- искажения в оформлении доверенности и накладной при получении и передачи основных средств;
- отсутствие материальной ответственности в отношении арендованных и основных средств;
- искажения информации о наличии основных средств по данным Главной книги данных об остатках по данным инвентарных карточек, что часто приводит к неправильному начислению амортизации;
- отсутствия пересчета по курсу иностранной валюты по отношению к основным средствам приобретенным за иностранную валюту;
- не всегда списывается полученный убыток при безвозмездной передаче основных средств;

- не систематическое начисление износа основных средств (например, раз в месяц);

- продолжение начисления износа по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации;

- неправомерное применение ускоренной амортизации и др.

Аудит нематериальных активов

Нематериальные активы согласно НСБУ №7 – это имущества, не имеющие материально-вещественного содержания используемых в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров, в течение длительного срока. Аудитору в ходе проверки следует проверить, прежде всего, правильность документального оформления и отражения в бухгалтерском учете полученных нематериальных активов.

Для получения аудиторских доказательств в ходе проверки нематериальных активов аудитор может использовать следующие способы проверки:

- *проверка арифметических расчетов клиента* (пересчет), в результате которого можно получить подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по нематериальным активам, показателей отчетности и т.д.;

- *инвентаризация* необходима для проверки фактического наличия нематериальных активов. При необходимости сами аудиторы могут принять участие в проведении инвентаризации;

- *проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций*, в ходе которого аудитор проверяет отчетность хозяйствующего субъекта с точки зрения её достоверности и соответствия требованиям нормативных и законодательных документов. При этом проверка документов может использоваться для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете достоверности оценки нематериальных активов;

- *подтверждение* – такой способ применяется для установления фактической передачи и приема вкладов нематериальных активов в совместную деятельность, уставной капитал других предприятий;

- *аналитические процедуры* применяются при сличении наличия нематериальных активов в различные периоды, показателей отчета об их движении, оценки соотношений между разными статьями и формами отчетности. В состав нематериальных активов могут быть включены объекты, дающие: исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное право автора на программы для ЭВМ, базы данных; исключительное право на товарный знак; исключительное право на селекционные достижения; право пользования имуществом, то есть право пользования земельным участком, зданием и т.п.

К нематериальным активом могут быть отнесены также организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица), признанные в соответствии с учредительными документами.

Основная задача аудитора – это проверка правильности отражения в бухгалтерском учете поступивших нематериальных активов. Оприходование нематериальных активов, как правило, производится на основании соответствующих документов (актов приема-передачи, договоров, бухгалтерских справок и др.), подтверждающих факт передачи и приема объекта.

По данным первичных документов следует проверить правильность оформления документов как с юридической, так и с экономической точек зрения, подтверждающих законность и экономическую целесообразность приобретения нематериальных активов. Документ о приеме нематериальных активов должен фиксировать факт их объективного существования, поступления на предприятие и введения в эксплуатацию. Например, если один из учредителей хозсубъекта вносит в качестве вклада в уставный капитал свое имущество (здание, автомобиль), то его существование в объективной форме подтверждается соответствующим документом (свидетельством).

Проверка состояния и движения нематериальных активов завершается, обычно, проверкой правильности исчисления износа по нематериальным активам и включения его в затраты производства, а также правильность выбытия нематериальных активов.

Наиболее характерными ошибками, допускаемыми при учете хозяйственных операций по нематериальным активам, являются:

- оприходование нематериальных активов отличной от цены их приобретения;
- неправильное определение срока эксплуатации нематериальных активов;
- неправильное отнесение затрат по нематериальным активам;
- отсутствие документов, подтверждающих отнесение объектов учета нематериальных активов за счет текущих затрат;
- неправильное увеличение стоимости нематериальных активов за счет текущих затрат;
- искажение налоговых расчетов из-за неправильного отражения хозяйственных операций по нематериальным активам.

Общеизвестно, что в процессе эксплуатации основных средств они периодически подвергаются ремонту. Поэтому одним из основных направлений проверок учета основных средств является аудит учета затрат на ремонт, который требует значительных денежных средств. Поэтому в ходе проверки затрат на осуществление ремонта аудитор, прежде всего, должен проверить правильность составления плана и смет капитального ремонта.

Составление сметы на капитальный ремонт зданий и сооружений производится на основе утвержденных дефектных актов технического осмотра, который должен быть утвержден руководителем предприятия. Задачей аудитора в процессе проверки является проверка реальности составленных смет по капитальному ремонту, ибо на практике встречаются факты, когда сметы могут быть составлены после завершения капитального ремонта с целью, чтобы сметную стоимость приравнивать к фактическим затратам. При этом в случае надобности аудитор может прибегнуть к помощи специалистов и экспертов.

Капитальный ремонт основных средств, выполненных подрядным способом, проверяется с установления факта наличия договора подряда и превышения стоимости ремонта, обусловленных договором и сметой.

Капитальный ремонт, осуществляемый хозяйственным способом проверяется с точки зрения удорожания ремонта и правильности формирования затрат по статьям затрат.

Исследуя объективность совершенных операций по учету ремонта основных средств, необходимо получить уверенность в том, что в объемах выполненных работ не допускались приписки с целью завышения заработной платы и списания израсходованных материалов, запасных частей, которые в дальнейшем могли быть присвоены; не были завышены нормы расхода материалов и расценки по оплате труда на ремонтные работы. На основе тщательной проверки первичных документов, а именно: нарядов на сдельную работу, накладных и лимитно-заборных карт на расход материальных ценностей, ведомостей дефектов на ремонт машин, актов приема выполненных работ определяется целесообразность и законность совершенных операций. В целях установления фактов незаконного списания запасных частей и материалов, невыполненных работ, аудитору необходимо прибегнуть к широкому использованию встречных проверок документов, мониторинг документов по взаимосвязанным операциям, беседу (опрос) должностных и материально-ответственных лиц, выборочное измерение, обмер выполненных работ, письменные запросы подрядчиков.

Все процедуры проверки правильности учета затрат на ремонт основных средств аудитор должен проводить соразмерно с учетной политикой предприятия.

При проведении текущего, среднего и капитального ремонта производственных основных средств хозяйственным способом все расходы на ремонт включаются в себестоимость продукции, выполненных работ и оказанных услуг по соответствующим элементам затрат: материалы, запасные части, комплектующие изделия, оплата труда и др.

Выявленные факты нарушений в ходе проверки оформляются соответствующим образом и передаются руководству предприятия для принятия соответствующих мер. Одновременно с этим производится анализ влияния на себестоимость продукции, финансовые результаты и налоговые расчеты, определяются причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагаются меры по устранению и недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки аудитор вносит рекомендации администрации предприятия внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

18.2. Аудит товарно-материальных запасов (ТМЗ)

Согласно НСБУ №4 – *товарно-материальные запасы (ТМЗ)* – это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующих субъектов. В состав ТМЗ предприятия включаются активы в виде:

- производственных запасов сырья, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топливо, тары, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, необходимых для использования в процессе производства, выполнения работ и оказания услуг.

Полная характеристика в составе и структуры ТМЗ приведены в НСБУ №4 и во втором разделе данного учебного пособия.

Аудит ТМЗ является наиболее ответственным участком аудитора (аудиторов), поскольку именно на этом участке учета, при отсутствии надлежащего контроля за состоянием и сохранностью и использованием сырья и материалов, может представить возможность нерадивым работникам прибегнуть к фактам мошенничества, присвоения и хищения.

Следует отметить, что не всегда и во всех предприятиях данные учета не дают полную картину состояния складского хозяйства с точки зрения сохранности ТМЗ.

В связи с этим аудиторам при проверки состояния учета движения ТМЗ на складах необходимо обратить внимание на организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Затем следует проверить и убедиться в том, что надлежащим образом организован учет ТМЗ и его контроль со стороны бухгалтерии. Известно, что в бухгалтерии предприятия могут быть применены три варианта учета движения материалов на складе: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) карточно-документированный, бескарточный.

В процессе проверке следует обратить внимание на закрепление материальной ответственности (МОЛ) за работниками, связанными с приемом, хранением и отпуском материальных ресурсов. Важнейшим условием обеспечения сохранности ценностей является вручение МОЛ должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, порядок приема и отпуска ценностей, их документального оформления,

ведения количественного учета, сроки предоставления отчетов в бухгалтерию.

Проверка отчетов МОЛ дает возможность обнаружить современность оформления и записей в книги или карточки складского учета, а также наличие неучтенных излишков сырья и материалов. Такое явление может происходить несколькими способами: за счет замены сырья при изготовлении готовой продукции; в результате обвеса, обсчета, обмера покупателем; оформления актов на потери материалов при их транспортировки или хранения на складах.

В ходе изучения данного участка учета аудиторы могут непосредственно проводить контрольные проверки поступивших материальных ресурсов и их вывоза, контрольные инвентаризации отдельных видов материалов и сырья.

Завершая проверку аудитор должен осуществить контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти показатели сверяются на основе данных журналов-ордеров и Главной Книги.

Важным этапом аудиторской проверки является проверка полноты оприходования и правильности оценки покупных материалов. Обнаруживая расхождения между итоговыми суммами, отраженных в ведомостях учета ТМЗ с данными учетных регистров, исследуются их причины. Дело в том, что в результате невнимательного отношения бухгалтеров могут быть созданы условия неполного оприходования ценностей.

Далее аудиторская проверка производится по операциям отпуска материалов в основное и вспомогательное производства, общепроизводственные расходы, устранения брака в производстве, обслуживающее хозяйство. При этом следует иметь в виду, что на общую величину затрат на производство значительное влияние оказывает оценка материалов и сырья, отпущенных в цеха. Методы оценки должны определяться в Учетной политике предприятия одним из следующих методов:

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

В качестве основных источников информации при аудировании аудитор может использовать первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. Надо иметь ввиду, что в качестве первичных документов по учету материалов чаще используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся: *доверенность, приходный ордер, акт о приемки материалов, лимитно-заборная карта, требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, карточка учета материалов, акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.*

На основе данных проверки аудитор в необходимых случаях производит анализ всей системы организации учета ТМЗ и дает рекомендации по её рационализации.

В программу аудиторской проверки хозяйствующего субъекта должны включаться вопросы проведения инвентаризации и анализа результатов предыдущей инвентаризации.

В процессе аудиторской проверки в поле зрения аудиторов должны находится, система организации инвентаризации на предприятии, ибо посредством инвентаризации можно правильно оценить надежность бухгалтерского учета и эффективность системы внутреннего контроля. Результаты мониторинга если дают возможность оценки системы внутреннего контроля – как высокий (надежный), то аудиторы вправе разумным образом снизить количество элементов учета, проверяемых в ходе аудиторской выборки.

В заключение следует отметить, что аудиторская организация при проведении инвентаризации и анализа результатов инвентаризации за предыдущий период должна руководствоваться требованиями НСБУ №19, где указывается, что основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отображения в учете обязательств.

Важнейшим объектом аудита производственных предприятий является аудит счетов Готовой продукции.

Готовая продукция – является частью материально-производственных запасов хозяйствующего субъекта, предусмотренных для продажи, прошедшие всю технологию производственного процесса, у которых технические и качественные характеристики соответствуют условиям договора заказчика.

Проверка правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой продукции аудиторами производится путем применения аудиторских процедур, позволяющих проверку:

- проверку фактической оценки готовой продукции в соответствии с принятой учетной политикой предприятия методу оценки;
- правильности отражения в учете продукции, произведенной из давальческого сырья;
- полноты отражения в учете выпущенной продукции;
- правильности складского учета готовой продукции;
- правильности отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции;
- правильности документального оформления учета готовой продукции, согласно утвержденным формам первичной документации.

Учет готовой продукции ведется на основании отчетов материально-ответственных лиц, которые составляются по данным приходным и расходным накладных, счетов-фактур, калькуляционных листов и т.п.

Инвентаризация готовой продукции производится в соответствии с НСБУ №19 «Инвентаризация товарно-материальных запасов».

Характерными ошибками, допускаемыми работниками предприятия по осуществлению хозяйственных операций с готовой продукцией являются когда:

- готовая продукция не соответствует методу оценки, предусмотренному учетной политикой предприятия;
- метод оценки отгруженной продукции не соответствует установленному методу в учетной политике предприятия;
- учет отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам рассчитан неправильно;

- неправильное отражение в учете как собственной готовой продукции, так и выработанной из давальческого сырья;

- не в полном объеме отражены в учете выпущенная готовая продукция;

- отгруженная и реализованная продукция в учете получила неправильное отражение;

- неправильно отражены в бухгалтерском учете движения и отпуска готовой продукции.

Аудит учета товаров. При проведении аудита учета товаров, предусмотренных для реализации необходимо обратить внимание на форму торговли. В Республике Узбекистан предприятия, занимающиеся торговой деятельностью, независимо от форм собственности классифицируются по виду торговой деятельности и могут быть: *оптовой, розничной, торговой- посреднической.*

К сфере оптовой торговли относятся предприятия, предпринимательская деятельность которых направлена на приобретение и предпродажную подготовку товаров для последующей их реализации главным образом предприятиям розничной торговли.

Розничные торговые предприятия, деятельность которых сводится к продаже товаров непосредственно конечным потребителям.

Торгово-посреднические предприятия торговли выполняют функцию посредника между поставщиком и покупателем по продаже товаров.

Сущность торговли заключается в процессе организации товарно-денежного обращения и доведения произведенной производителем продукции до конечного потребителя. Процесс доведения товаров от производителя до потребителя сопряжен с определенными расходами, которые получили название *издержки обращения.* К издержкам обращения относятся такие расходы как: расходы на перевозку, включая штрафы, уплаченные за простой транспортных средств; расходы на оплату труда и отчисления по ним по социальному страхованию; расходы на аренду, амортизации основных средств и другие, связанные с организацией торговли.

В ходе проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности движения товара аудитор может применить следующие процедуры, среди которых чаще встречаются действия:

- проверки полноты отражения в учете полученного и отпущенного товара;
- проверки правильности складского учета при движении товара;
- проверки правильности оформления нормируемых и ненормируемых товарных потерь при хранении и реализации товара и списания этих потерь;
- проверки правильности отражения в учете результатов инвентаризаций по товару.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету товара это: приходные и расходные накладные по товару и таре; сертификат качества; журналы контрольного взвешивания товаров; акт о приеме товара, карточки складского учета товара и тары, счета-фактуры и другие.

Характерными ошибками, допускаемые по учету товаров являются: неполное отражение в учете полученного и отпущенного товара; неправильная организация складского учета; неправильное оформление документов по нормируемым и ненормируемым товарным потерям.

18.3. Аудит денежных средств и прочих активов

При проведении аудита денежных средств аудитор(ы) должны понимать, что денежные средства как наиболее ликвидные активы требуют пристального внимания их состоянию, движения и остаткам. Аудиторы, наверное, должны понимать, что денежные обороты должны отвечать требованиям кредитной политикой Республики Узбекистан.

Хозяйствующие субъекты, независимо от форм собственности свои денежные средства могут иметь в кассе или хранить в банке на расчетном счете.

Аудит кассовых операций необходимо организовать, таким образом, чтобы в ходе проверки аудитор проверяя не только требования действующих нормативных документов, но и Положения о кас-

совом хозяйстве Центрального банка Республики Узбекистан, где четко определены порядок совершения и оформления кассовых операций. Общеизвестно, что расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан в части их предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке через учреждения банков, кроме разрешенных законодательством.

Необходимо иметь ввиду, что все наличные деньги, полученные из учреждений банков хозяйствующими субъектами, могут быть израсходованы исключительно на те цели, на которые они получены. Предприятия могут иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимитов остатка наличных денег в кассе и использовать их из выручки в пределах норм. Эти нормы (лимиты) остатка наличных денег в кассе и нормы использования выручки устанавливаются банками по согласованию с руководителем этих организаций.

Исключением являются заготовительные организации, где в лимит кассы не включаются суммы, полученные из банка для расчетов наличными деньгами со сдатчиками сельхозпродукции.

Приступая к работе аудитор, прежде всего, изучает состояние внутреннего контроля на предприятии и дает предварительную оценку соблюдения на предприятии кассовой дисциплины. Данные изучения дают возможность выявлять наиболее уязвимые с точки зрения злоупотреблений места, планирует состав основных проверочных процедур, определяет специфические черты ведения учета на предприятии, описание которых отсутствуют в имеющихся у него наборе стандартных процедур.

В целях выявления возможного хищения или недостачи денежных средств, не замаскированного никакими действиями, можно применять процедуру инвентаризации кассовой наличности при обязательном участии главного (старшего) бухгалтера и кассира проверяемого объекта.

Аудит кассовых операций, прежде всего, должен быть направлен на возможные случаи неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка. Для этого аудиторам применяется процедура проверки чековых книжек предприятия на их полноту, а также на полноту оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка в кассу.

В целях выявления излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов применяются процедуры проверки полноты первичных приходных и расходных документов, приложенных к отчету кассира. Возможны и другие случаи неправильного списания денег, по которым аудитор должен иметь необходимые подтверждения.

Основными источниками информации по учету кассовых операций, к которым должен прибегнуть аудитор являются: кассовая книга; отчеты кассира; приходные и расходные кассовые ордера; журнал (книга) регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации выданных доверенностей; журнал (книга) регистраций депонентов; журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты.

Существенное значение имеет проверка правильности отражения кассовых операций на синтетических счетах. О незаконном списании денег по кассе (выплаты по заработной плате, превышающих начисленные суммы) может подтвердить расхождение между данными аналитического и синтетического учета по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Все совершаемые операции движения денежных средств в кассе предприятия обязательно фиксируются в регистрах синтетического учета и отчетности, в Главной книге; журнале-ордере №1 и ведомости №1 (при журнально-ордерный форме учета) и отражаются в балансе предприятия (Ф.№1) и т.д.

В условиях автоматизированного ведения Кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств, обработка кассовых документов.

Аудитору положено знать о том, что в каждой организации периодически в сроки, установленные руководителем предприятия, но не реже одного раза в квартал производится внезапная ревизия кассы с полным пересчетом всех денег и других ценностей.

В акционерных обществах, кооперативных, ширкатных, общественных и иных предприятиях, где это предусмотрено их уставом ревизии кассовых операций производятся ревизионными комиссиями или привлеченными аудиторами. При выявлении нарушений кассовой дисциплины лица, виновные в этом при-

влекаются к ответственности в установленном действующим законодательством порядке. В целом ответственность за соблюдение кассовой дисциплины возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров, руководителей финансовых служб и кассиров.

Помимо этого учреждения банков также производят проверки соблюдения предприятиями действующих правил ведения кассовых операций. Что касается бюджетных организаций, то состояние их кассового хозяйства проверяется финансовыми органами.

Наиболее характерными нарушениями учета денежных средств в кассе предприятия являются:

- наличие сверхустановленных норм расходования кассовой выручки;
- случаи несвоевременной сдачи выручки в банк;
- допущение остатка наличных денег в кассе сверх установленного лимита;
- нецелевое расходование полученных в банке денег;
- выдача наличных денег из кассы взаймы другим организациям;
- прямое хищение денежных средств;
- преднамеренное искажение или подсчет итогов в кассовых документах и отчетах;
- расход денежных средств без оснований или по поддельным документам;
-присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям;
- некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Аудиторская проверка состояния учета денежных средств на расчетном счете начинается с того, что аудитору следует определить круг счетов: расчетных, валютных, ссудных, текущих и других, которые могут быть открыты предприятием в коммерческих банках. При наличии в действительности таких счетов, аудитор должен быть убежден в том, что по каждому из них имеется договор и по ним имеется официальное уведомление органов налоговой службы.

В ходе проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках аудитором применяется ряд процедур в том числе:

- наличие и полнота выписок банка по расчетному счету (счетам) и документов, приложенных к ним;
- соответствие сумм в банковских выписках по расчетному счету (счетам) с данными первичных документов, приложенных к выпискам;
- полнота банковских выписок по валютному счету (счетам) и приложенных к ним документов;
- соответствие сумм в банковских выписках по валютному счету (счетам) с данными первичных документов, приложенных к ним;
- правильности расчетов и отражения в учете курсовых разниц по валютному счету;
- своевременность и правильность отражения в учете операций по покупке валюты.

В тех случаях, когда за какие-то дни (периоды) отсутствуют банковские выписки или они заменены копиями, аудитору следует получить в банке заверенные дубликаты и сличить их с первичными документами и бухгалтерскими записями в учетных регистрах. При этом необходимо также проверить правильность оформления выписок и убедиться, что в них нет каких-либо исправлений, подчисток.

Одним из основных моментов проверки операций по расчетному счету является проверка остатков на счетах клиента, путем подсчета оборотов по каждому счету на основе выписок банка за каждый месяц и сверки их с данными бухгалтерского учета. Выявленные отклонения по ним следует установить их причины.

Серьезное внимание по расчетному счету следует уделять содержанию операций, которые позволяют выявить перечисление авансов поставщикам по товарным операциям; операциям по оплате за выполненные работы по капитальному ремонту или капитальным вложениям, за счет оборотных средств; незаконные зачеты при расчетах во встречных операциях.

Проверяя перечисления средств с расчетного счета за материалы, работы и услуги аудитору необходимо установить факти-

ческое оприходование предприятием оплаченных ценностей и принятие их по актам выполненных работ и оказанных услуг.

Естественно, аудитор должен хорошо владеть требованиям Положения Центрального банка Республики Узбекистан о порядке совершения и оформления операций по расчетному счету и строить свою работу в пределах данного Положения.

Характерными ошибками, допускаемыми при совершении хозяйственных операций по расчетному счету, могут быть:

- отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка;
- неполное представление оправдательных документов к выпискам банка;
- отсутствие на документах штампа банка о принятии документов для обработки;
- нарушение порядка аккредитивной формы расчетов.

Аудит прочих текущих активов. В состав прочих текущих активов относятся прежде всего финансовые инвестиции, операции по которым являются объектом аудита.

В соответствии с НСБУ №12 «Учет финансовых инвестиций» финансовые инвестиции – это активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), прироста стоимости инвестиционного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод.

К финансовым инвестициям относятся:

краткосрочные (текущие) инвестиции – это легко реализуемые инвестиции, срок обращения которых не превышает 12-ти месяцев;

долгосрочные инвестиции – все инвестиции, кроме краткосрочных (текущих);

инвестиции в недвижимость – инвестиции в земельные участки или строения, которые не используются в ходе производственной деятельности инвестирующего субъекта или другого объекта, входящего в ту же группу, что и инвестирующий субъект.

Хозяйствующие субъекты, приводящие различие между оборотными средствами и долгосрочными активами в своих финансовых отчетах, должны представлять краткосрочные (текущие)

финансовые инвестиции в качестве оборотных средств со сроком владения до одного года, а долгосрочных активов со сроком владения свыше одного года.

При приобретении финансовые инвестиции оцениваются по покупной стоимости, включающей такие затраты как плата за услуги брокеров, плата за банковские услуги, пошлины и другие расходы.

Инвестиции, в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в балансе по *рыночной стоимости* либо по *меньшему из двух значений*, т.е. *по стоимости приобретения или по рыночной стоимости.*

Доход или убыток от изменений рыночной стоимости краткосрочных инвестиций признаются в том отчетном периоде, в котором они имеют место.

Долгосрочные инвестиции, классифицирующиеся как долгосрочные активы, учитываются в балансе:

- по стоимости приобретения;
- по стоимости с учетом переоценки;
- по наименьшей оценке из стоимости приобретения и рыночной стоимости, определенных по методу потребителя инвестиций.

Для переоценки долгосрочных финансовых инвестиций необходимо определить периодичность проведения переоценок, в том числе категорий долгосрочных инвестиций.

Долгосрочные инвестиции учитываются по стоимости приобретения. В случае необходимого снижения стоимости долгосрочных финансовых инвестиций балансовая стоимость этих инвестиций должна быть уменьшена по каждой инвестиции отдельно.

Временное понижение балансовой стоимости долгосрочных инвестиций не отражается в учете.

Хозяйствующий субъект, ведущий учет краткосрочных (текущих) инвестиций по рыночной стоимости в учетной политике отражает снижение или увеличение балансовой стоимости инвестиций в качестве дохода или расхода.

При продаже инвестиций разница между полученной выручкой от продажи и балансовой стоимостью за вычетом расходов (плата

за услуги брокера или дилера) признается в качестве дохода или расхода.

По всем выявленным фактам нарушения учетной политики по финансовым вложениям принимаются соответствующие меры. Устанавливают, как это повлияло на финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к устранению и недопущению подобных недостатков в будущем. В процессе аудиторской проверки администрации предприятия рекомендуется внести соответствующие изменения в бухгалтерский учет и отчетность.

Характерные ошибки, допускаемые в учете финансовых инвестиций:

- неправильно проведена переоценка или определена рыночная стоимость долгосрочных финансовых инвестиций;
- неверно отражено движение долгосрочных вложений (инвестиций) в ценные бумаги;
- неправильно отражено в учете движения долгосрочных вложений (инвестиций) в дочерние или совместные предприятия, ассоциированные предприятия, зависимые общества и т.д.;
- отсутствие документов, подтверждающих правильность отнесения операций по долгосрочным вложениям (инвестициям);
- неправомерное увеличение или определение рыночной стоимости ценных бумаг.

РЕЗЮМЕ

Аудит активов проводится в соответствии с нормативными документами с целью проверки состояния, движения и остатков основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных запасов, денежных средств, дебиторской задолженности, инвестиций. В ходе проверки активов на основе применения различных процедур проверяются законность совершения операций и документальное оформление.

Глоссарий по данной теме см.выше в главах 5-10.

ГЛАВА 19

Аудит обязательств

19.1. Аудит обязательств по товарным операциям

Приступая к аудиту операций обязательств по товарным операциям, аудитор должен знать, что в соответствии с национальными стандартами бухгалтерского учета «*обязательства предприятия*, возникшие в результате операций или фактов, прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем». Это значит, что для признания обязательств необходимо, чтобы оно:

- должно быть удовлетворено только путем перевода актива или услуг другому субъекту;
- должно быть неоспоримым;
- должно иметь место, событие, вызвавшее обязательство.

Поэтому, если обязательство принимается в соответствии с данным определением, оно должно быть немедленно признано и занесено в регистры бухгалтерского учета.

Таким образом, обязательства возникают в результате совершения хозяйствующим субъектом различных сделок и являются юридическим основанием для последующих платежей за товары или предоставленные услуги.

В ходе проверки материалов данного участка бухгалтерского учета аудитору следует обратить внимание на моменты возникновения оценки и классификации обязательств. Моментом возникновения считается в учете только тогда, когда возникает задолженность по нему, поскольку значительная часть обязательств представляет собой накопленные суммы типа начислений зара-

ботной платы, исчисления сумм по процентам и подлежащих выплате налогов.

Одним из основных задач аудита учета обязательств на предприятии является исследование хозяйственных операций по обязательствам, совершенных в иностранной валюте. Обязательство в иностранных валютах учитываются в национальной валюте-сумах, определяемых путем ежемесячного пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка. Одновременно эти обязательства отражаются в валюте расчетов и платежей. Курсовые разницы по операциям с иностранными валютами, возникшие при пересчете валютных статей относятся на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» и на счет 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц».

Учет расчетов с поставщиками по товарным операциям является ответственным участком аудита, так как установление правильности ведения расчетов за полученные товарно-материальные ценности – это главнейшая задача аудитора. В соответствии с этой задачей аудитору необходимо проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления. При обнаружении дебиторской задолженности аудитору следует установить её возникновение и причину образования. При этом особое внимание аудитора должно быть обращено на наличие задолженностей с истекшими сроками исковой давности, выяснять причины их возникновения, а также определить действия предприятия по взысканию их.

При наличии у хозяйствующего субъекта операций с иностранными поставщиками, которые поставляют товарно-материальные ценности, необходимо уточнить, как велся учет курсовых разниц, о котором было сказано выше.

Основным источником проверки учета расчетов с поставщиками по товарным операциям для аудитора являются:

- договоры на поставку товарно-материальных запасов;
- договоры на оказание услуг;
- журнал регистрации счетов-фактур поставщиков;
- журнал регистрации доверенностей на получение товарно-материальных запасов;
- счета-фактуры поставщиков товарно-материальных запасов.

В ходе проверки расчетов с поставщиками по товарным операциям необходимо установить качество состояния внутреннего контроля и учета таких расчетов. Решение данного вопроса решается, обычно, путем опроса (письменно или устно) работников предприятия, который дает возможность выявить наиболее узкие места в системе расчетов и определить дальнейшее направление проверки.

Путем тестирования также можно определить уровень организации внутреннего контроля за операциями по расчету с поставщиками и общее состояние учета этих операций.

По результатам анализа опроса и тестирования аудитор получает подтверждение о наличии слабой постановки контроля и учета расчетов с поставщиками. Кроме этого, элементами слабой организации внутреннего контроля и учета могут являться:

- отсутствие договоров на поставку товаров;
- отсутствие отчетов за выданные доверенности на получение товаров;
- отсутствие журнала регистрации счетов-фактур поставщиков;
- несвоевременное предъявление претензий поставщикам за нарушения договорных обязательств;
- несвоевременное отражение операций по расчетам в регистрах бухгалтерского учета;
- невыполнение пересчета сумм по поступившим счетам от поставщиков.

На основе результатов анализа аудитор составляет программу проведения аудита расчетов с поставщиками. Она может состоять из нескольких этапов.

1. *Изучение правовой оценки договоров с позиции действующего законодательства.* Это необходимо для того, чтобы сопоставить и оценить различные варианты отражения в учете операций в зависимости от условий договора. Здесь необходимо иметь ввиду, что на практике встречается ряд правовых форм поступления товарно-материальных ценностей, работ, услуг, например, договор купли-продажи и договор поставки; договор мены, договор дарения, договор подряда. Следует отметить, что каждый из них имеет свои особенности, преимущества и недостатки. Поэтому, на

наш взгляд, роль правовой оценки заключаемых хозяйственных договоров и, прежде всего, анализ договоров с точки зрения налогообложения в процессе аудит имеет существенное значение.

2. *Второй этап* проведения аудита расчетов с поставщиками может включить вопрос *инвентаризации* (взаимной сверки) *расчетов.* Такую процедуру следует проводить путем запроса к контрагенту (клиенту) о состоянии расчетов на определенную дату, прилагая к нему выписку-расшифровку задолженности, числящейся на аудируемом предприятии.

Большинство предприятий не всегда выполняют требования национальных стандартов об организации инвентаризации имущества и финансовых обязательств, в соответствии с которыми на предприятии ежегодно в сроки, установленные руководством предприятия, должна осуществляться инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами. Если учесть, что предприятия самостоятельно инвентаризацию расчетов, обычно, проводят некачественно или вовсе не проводят, то эту работу должен организовать аудитор.

4. *Получение аудитором подтверждается от третих лиц.* Для этой цели аудитор может запросить данные об остатках на счетах или данные о конкретных счетах-фактурах, если суммы в них значительны. Такие запросы – подтверждения или акты сверок следует оформить на фирменном бланке предприятия. Предприятие, которое получает эти запросы обязано подтвердить и проставлять на бланке сумму задолженности. При этом такой запрос отсылают поставщику в двух экземплярах, один из которых возвращается аудитору.

Результаты инвентаризации расчетов должны быть оформлены актом, где необходимо указать наименование проинвентаризованных счетов и указать суммы выявленной несогласованной дебиторской и кредиторской задолженности, безнадежных долгов, кредиторской задолженности, по которым сроки исковой давности истекли.

Известно, что все расчеты с поставщиками осуществляются, обычно, безналичным путем с применением форм: акцептный; аккредитивный; расчетов платежными поручениями в порядке плановых платежей; последующей, чеками; в порядке зачета вза-

имных требований; с использованием векселей. Конкретные формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором или соглашением. Проверяя данный участок аудита, аудитору следует знать, какая система расчетов применяется на предприятии клиента.

Аудитор должен обратить особое внимание на наличие всех оправдательных документов, а в отдельных случаях запросить в банках копии недостающих документов.

19.2. Аудит обязательств перед бюджетом

В процессе хозяйственной деятельности у хозяйствующих субъектов возникают разнообразные обязательства, среди которых наиболее ответственными являются обязательства перед бюджетом по уплате налогов, сборов и государственных целевых фондов. Поэтому при проведении расчетов предприятия с бюджетом, прежде всего, необходимо установить правильность и обоснованность представленных в налоговый орган расчетов, своевременность и полнота их перечисления, выявлять причины наличия просроченных платежей.

В качестве источников информации для проверки расчетов с бюджетом аудитор обычно использует следующие документы: расчеты по отдельным видам платежей и справки по ним; выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет и государственные целевые фонды; акты проверок со стороны налоговых инспекций; записи по счетам бухгалтерского учета; журналы-ордера и другие виды учетных регистров; Главная книга; бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах и др.

Свою работу на этом участке аудитор строит с точки зрения правильного применения в бухгалтерском учете налогового законодательства Республики Узбекистан и других нормативных документов, а также изучения материалов документальных налоговых проверок и контролирующих органов. Это дает возможность определить характер допускаемых ошибок и наметить в программе проверки объекта процедур углубленного анализа.

В ходе проверки деятельности предприятия на данном участке бухгалтерского учета аудитору следует обратить особое внимание на: состояние внутреннего контроля, правильность применения налоговых ставок и обоснованность применения налоговых льгот; своевременность предоставления в налоговые органы налоговых расчетов и уплаты налогов; правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налоговых платежей; правильность определения налогооблагаемой базы и оформления актов сверок, учетных регистров.

Далее аудитору необходимо проверить правильность расчетов по налогу на доходы (прибыль) юридических лиц, налогу на доходы физических лиц, НДС, акцизному налогу, налогу за пользование недрами, налогу за пользование водными ресурсами, налогу на имущество, земельному налогу, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, налогу с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств и отчисления в государственные целевые фонды (пенсионный фонд, дорожный и фонд школьного образования).

При обнаружении ошибок в налоговых расчетах и корреспонденции счетов аудитор должен потребовать их устранения. Об этом аудитор должен поставить в известность руководителя предприятия. Если же эти ошибки не были устранены, аудитор факт наличия ошибок вправе отразить в аудиторском заключении.

В тоже время аудитор должен по возможности помочь избежать финансовые потери, которые могут быть наложены налоговой инспекцией из-за наличия ошибок в налоговых расчетах.

Характерными ошибками, встречающимися на данном участке аудиторской проверки могут быть:

- неправильное применение льгот;
- неверное составление расчетов по налогам;
- неверная корреспонденция счетов;
- несвоевременная уплата налогов;
- неправильное оформление первичных документов.

19.3. Аудит прочих обязательств

Основной задачей аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда является проверка, прежде всего, правильности и

законности соблюдения действующего законодательства. При этом необходимо изучить вопросы трудовых отношений, а также проверить правильность начисления заработной платы, премий, доплат и различных вознаграждений. Разумеется, на этом этапе проверки аудитору необходимо обратить внимание на законность и правильность удержания из заработной платы налогов и платежей на социальные нужды.

Начальным этапом аудита является проверка использования фонда оплаты труда, который должен охватить вопросы:

- соответствия должностных окладов работников предприятия утвержденному штатному расписанию со стороны Совета правления или собрания акционеров, учредителей;
- индексации заработной платы с учетом инфляции и своевременность их применения;
- правильности начисления заработной платы по сдельным нарядам, проверка случаев приписки в объемах выполненных работ;
- правильности начисления различного рода премиальных и доплат согласно первичных документов;
- правильности начисления основной и дополнительной заработной платы и произведенных удержаний, например, налога на доход с физических лиц, возвращения причиненного ущерба, за товары, приобретенные в кредит и др.

В объекты проверки аудитору следует включить такие операции как: начисление заработной платы лицам несписочного состава и временных работников на основе нарядов, на выполнение работы и на наряды, по которым устранены и переделаны некачественно выполненные работы.

Важным в работе аудитора является изучение личных дел с целью проверки наличия трудового контракта между предприятием и работником; даты найма на работу, подтверждающих документов на право дополнительных выплат или льгот; ставки и условия оплаты труда в трудовом контракте.

В целом необходимо проследить за тем, что:

- расчет оплаты труда работников соответственно оформленных приказом руководителя предприятия, либо протоколом заседания Правления акционерного общества;

- первичные документы составлены правильно в соответствии с требованиями законодательства, а именно: наличие подписей должностных лиц, правильность заполнения всех реквизитов;

- правильно рассчитаны совокупные начисления, удержания и чистые выплаты;

- заработная плата выплачивается своевременно и в полном объеме;

- налоговые законодательства на предприятии соблюдаются;

- показатели ведомости на оплату труда соответствуют данными аналитических счетов по расчетам с бюджетом по налогам, удержанным с работников по исполнительным листам; взносов в Пенсионный фонд, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, по договорам личного страхования, по товарам, приобретенным в кредит и др.;

- все удержания по налогам регулярно перечисляются в бюджет в установленные законодательством сроки.

В ходе проверки аудитор должен помнить, что необходимо проверить также правильность отражения в бухгалтерском учете депонированной заработной платы, которая может происходить по причине болезни работника или нахождения его в командировке. Для этого следует сверить депонированные суммы с расчетно-платежными ведомостями, сличить подписи депонентов в различных документах (расходных кассовых ордерах, платежных ведомостях, заявлениях и др.). Если депонированная сумма была перечислена с расчетного счета, то необходимо проверить правильность указанных адресов получателей.

Известно, что все операции по оплате труда как состоящему, так и не состоящему в списочном составе предприятия (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и др.), осуществляется в бухгалтерском учете на счетах:

6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

6720 «Депонированная заработная плата».

Что касается начисления заработной платы ежегодных основных и дополнительных отпусков, то следует иметь ввиду, что эти начисленные суммы включаются в фонд заработной платы.

Характерными ошибками, допускаемыми при учете расчетов с персоналом по оплате труда могут быть, когда:

- отсутствует взаимная увязка учета заработной платы с учетом в отделе кадров и учетом рабочего времени;
- табели учета рабочего времени подписываются не ответственным за это лицом;
- несвоевременно со стороны отдела кадров передаются в бухгалтерию сведения о поступивших и уволенных работников;
- итоговые показатели в ведомости не сверяются с итоговыми данными о выплате оплаты труда, отраженными в Главной книге;
- допускаются необоснованные исправления или подчистки, которые не заверены произведенным лицом;
- расходы на оплату труда не сопоставляются с себестоимостью продукции, работ и услуг;
- неправильно удерживается подоходный налог и другие удержания;
- несвоевременно перечисляются бухгалтерией удержанные налоги с физических лиц;
- допускаются факты необоснованного начисления оплаты труда в нарядах за счет завышения объемов работ или лицам, формально числящимся на предприятии;
- на предприятии отсутствует утвержденное Положение о материальной ответственности и материальном стимулировании.

Аудит обязательств по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам. Изучая состояние краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов на предприятии и взаимоотношений с кредитными организациями аудитор должен включить вопросы обоснованности и своевременной уплаты краткосрочных и долгосрочных кредитов. При этом он должен руководствоваться нормативными документами Центрального банка, коммерческих банков и другими нормативными актами в области бухгалтерского учета и отчетности.

В ходе проверки данного объекта аудирования аудитор должен тщательно изучать условия кредитного договора, заключен-

ного между заемщиком и заимодателем, в котором предусмотрены:

- объект кредитования;
- сроки выдачи и возврата кредита;
- процентные ставки и порядок начисления и уплаты процентов за пользование кредитом;
- формы обеспечения обязательств, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита;
- перечень документов и периодичность представления их заимодателю и другие условия. При этом необходимо проверить правильность юридического оформления кредитного договора.

Аудит долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов проверяется на основе кредитных договоров, расчетов по уплате процентов за их пользование, выписки банка, платежных документов, журналов-ореров и других регистров синтетического и аналитического учета, Главной книги, баланса, отчета о финансовых результатах и др.

Обобщенные сведения о состоянии различных краткосрочных (на срок до одного года) кредитов и займов в банках и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом можно получить на счетах:

6810 «Краткосрочные банковские кредиты»;

6820 «Краткосрочные займы».

Аналогично этому обобщенные сведения о состоянии долгосрочных (более одного года) кредитов и займов в сумах и иностранных валютах, полученных предприятием в банке и от заимодателей на территории Республики Узбекистан и за рубежом можно получить на счетах:

7810 «Долгосрочные банковские кредиты»;

7820 «Долгосрочные займы».

По учету краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов можно встретить ряд следующих характерных ошибок:

- отсутствие кредитного договора или договора займа;
- юридически неправильное оформление договора кредита или займа (например, кредитный договор не отражает ответственность одной из сторон и др.);

- отсутствие выписок банка, платежных документов, отражающих эти операции;

- отсутствие регистров учета, в которых отражаются списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и процентов по их использованию;

- отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору, изменяющих процентную ставку за пользование кредитом и другие условия кредитного договора;

- неправильная корреспонденция на счетах операций по получению и возврату кредитов и займов, по начислению и уплате процентов за их использование.

РЕЗЮМЕ

Аудит обязательств требует от аудитора знания о том, что «обязательства предприятия, возникшие в результате операций или фактов, прошедших в прошлом, урегулирование которых может привести к переводу или использованию активов, предоставлению услуг или прочему оттоку экономических выгод в будущем».

Глоссарий по данной теме см. выше в главах 11-13.

ГЛАВА 20

Аудит собственного капитала

20.1. Аудит формирования уставного капитала

Хозяйствующие субъекты для ведения своей деятельности должны иметь Устав, который утверждается общим собранием учредителей и зарегистрирован законодательным образом. В Уставе хозяйствующего субъекта закрепляются его функции, капитал, структура, порядок образования и полномочия органов управления, порядок реорганизации или ликвидации, а также формируются основные принципы бухгалтерского учета и контроля.

Основной задачей аудитора при проверке хозяйствующего субъекта, прежде всего, является проверка наличия свидетельства о государственной регистрации, изучение состава учредителей и источники и взносов в Уставный капитал. При этом аудитор должен знать, что источниками взносов учредителей могут быть только их собственные средства. Поэтому законодательно запрещено направлять в уставные фонды бюджетные источники, кредиты, средства политических организаций и специализированных общественных фондов.

Гражданским Кодексом Республики Узбекистан формами организации деятельности юридических лиц являются: *коммерческие и некоммерческие организации.*

Статья 40 Гражданского кодекса гласит, что юридическим лицом может быть хозяйствующий субъект, преследующий извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, он является *коммерческим.* Юридические лица, не преследующие в своей деятельности извлечение прибыли, являются *некоммерческими организациями.*

Коммерческие организации, являющиеся юридическим лицом могут быть созданы в форме товарищества, общества, произ-

водственного кооператива, унитарного предприятия и другой форме, предусмотренной законодательством.

Среди коммерческих организаций наиболее распространенным является общество с ограниченной ответственностью (статья 12 ГК), которое учреждается одним или несколькими лицами, уставный фонд (уставный капитал) которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Правовой статус общества с ограниченной ответственностью, права и обязанности его участников определяются Гражданским Кодексом и другими законодательными актами.

Аудитор должен помнить, что все другие формы коммерческих организаций, в т.ч. акционерные общества должны руководствоваться также Гражданским кодексом и другими законодательными актами.

Некоммерческими организациями согласно статьи 73-76 Гражданского кодекса, являются такие формы как: потребительские кооперативы, общественные объединения, общественные фонды, учреждения.

Потребительские кооперативы – это добровольное объединение граждан на основе членства с целью удовлетворения материальных (имущественных) потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных (паевых) взносов.

Коммерческие организации в целях координации их предпринимательской деятельности могут объединяться в ассоциации (союзы) и иные некоммерческие организации.

На основе проверки учредительных документов аудитор должен убедиться в том, что хозяйственные операции, совершаемые объектом проверки осуществляются в пределах разрешенного учредительными документами. Это дает возможность в последующем установить, предусмотрено ли в уставе право создавать в ближнем и дальнем зарубежье филиалы, представительство; заниматься внешнеэкономической деятельностью, вести спекулятивные операции с ценными бумагами, игорный бизнес и другие высокорискованные финансовые операции. Необходимо помнить, что в ряде случаев при разработке уставов отдельные предприниматели заинтересованы создавать свой бизнес таким обра-

зом, чтобы максимально миниминизировать или уклониться от уплаты налогов.

Аудит формирования уставного капитала преследует цель, прежде всего, проверку уставного капитала, который формируется за счет вкладов учредителей (собственников) в виде денежных средств, имущества, нематериальных активов в размерах, определяемых учредительными документами.

Совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество предприятия, которые зафиксированы в УСТАВЕ организации получили название *уставный капитал.*

Уставный капитал формируется и регулируется законодательством Республики Узбекистан и учредительными документами в соответствии с организационно-правовой формой.

Для обобщения информации о хозяйственных операциях по состоянию и движению уставного капитала в бухгалтерском учете применяются следующие счета:

8310 «Простые акции»;

8320 «Привилегированные акции»;

8330 «Паи и вклады».

Проверку фактической полноты и своевременность внесения учредителями своей доли (паев) аудитору следует проверить на основании приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами. Внесенные в кассу или на расчетный счет валютных средств принимаются на учет в сумах по курсу Центрального банка, действовавшему на дату взноса. Если проверка идет на совместных предприятиях очень важно определить полноту взноса в уставный фонд каждого иностранного учредителя.

В каждом документе, касающегося вклада, обязательно должна быть ссылка на формирование уставного капитала.

Нематериальные активы, внесенные учредителями, должны быть проверены с точки зрения технической стороны регистрации сравнительно нового вида средств. К ним, как обычно, относятся имущественные права на изобретения, на пользование земельными участками и природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности и т.д. При этом надо иметь ввиду,

что нематериальные активы оцениваются по договорным ценам, устанавливаемым при необходимости с учетом экспертов.

В ходе проверки формирования уставного капитала аудитор должен обратить внимание на момент фактического поступления взносов, а именно:

- по денежным средствам, моментом фактического поступления взносов – это дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесение в кассу;

- по основным средствам, материальным и нематериальным активам – это дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов или других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Аудитору очень важно проверить соблюдение принципа стабильности величины уставного капитала, её соответствия размеру, определенному учредительными документами. Дело в том, что по действующему законодательству, *во-первых*, уставный капитал должен быть сформирован в течение года, со дня регистрации хозяйствующего субъекта, и, *во-вторых*, величина уставного капитала под влиянием текущих операций, связанных с движением основных средств, начислением по ним износа, *не изменяется.*

Тем не менее, в отдельных случаях, при необходимости в соответствии с действующим законодательством или учредительными документами возможно увеличение или уменьшение уставного капитала. Например, если необходимо принять новых участников, внести ими дополнительных взносов или направлении части полученной прибыли на увеличение капитала.

Такое положение может возникать в акционерных обществах, когда оно может увеличить свой капитал за счет выпуска новых акций или повышения их номинальной стоимости. В то же время могут встречаться факты уменьшения уставного капитала за счет выкупа части акций у их держателей или снижения номинальной стоимости акций.

В этих условиях аудитору следует проверить состояние уставного капитала на предмет обоснованности изменений в уставном капитале и в учредительных документах предприятия. Увеличение или уменьшение уставного капитала предприятия может

быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Непременным условием качественно проведенной проверки является осуществление с участием аудитора инвентаризации имущества и нематериальных активов, внесенных в качестве вступительного взноса.

Завершая свою работу аудитор обобщает выявленные недостатки, отклонения в учете уставного капитала по сравнению с законодательными актами и вносит предложения по их устранению.

Возможные ошибки при ведении бухгалтерского учета расчетов с учредителями и формирования уставного капитала могут быть следующие:

- несоответствие кредитового остатка счета 8310 с размером уставного капитала в учредительных документах;
- внесение учредителями не в полном размере или вообще невнесение своей доли, предусмотренных в учредительных документах;
- стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, внесенных в счет уставного капитала необоснованно увеличена;
- изменения в реестр акционеров внесены несвоевременно;
- документальное оформление выбытия и приема новых учредителей произведены с нарушением срока;
- дивиденды по привилегированным и другим акциям выплачиваются несвоевременно или не выплачиваются вообще;
- некорректное оформление крупных сделок совершенных в акционерном обществе, которые не соответствуют Закону об акционерных обществах;
- факты внесения учредителями соответствующих долей в уставный капитал документально оформлены неправильно;
- неправильное оформление возврата учредителям причитающейся им доли из уставного капитала;
- исправления записей в документах без необходимых на то оснований;
- отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством учредительных документов;
- допуска фальсификации документов и операций;
- несвоевременное отражение хозяйственных операций.

20.2. Аудит формирования финансовых результатов

Конечный финансовый результат – это конечная цель любого хозяйствующего субъекта или предпринимательской деятельности. Поэтому при проверки счета учета финансового результата аудитор должен обратить внимание на правильность схем корреспонденции счетов по учету формирования финансовых результатов. При этом очень важно аудитору исследовать состояние учета доходов и расходов с целью определения достоверности отражения в учете и отчетности результатов финансовой деятельности.

Известно, что общие вопросы порядка формирования доходов и расходов по финансовой деятельности регламентируются НСБУ №2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»; №6 «Учет лизинга»; №12 «Учет финансовых инвестиций», а также Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ и услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

В соответствии с указанными НСБУ *в состав доходов от финансовой деятельности включаются*:

- полученные роялти и трансферт капитала;
- доходы полученные от долевого участия в деятельности других хозяйствующих субъектов, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим хозяйствующему субъекту;
- доходы от сдачи имуществ в долгосрочную аренду (лизинг);
- положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также по операциям в иностранных валютах;
- доходы от проведения переоценок основных средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.;
- прочие доходы от финансовой деятельности.

Расходы по финансовой деятельности предприятия состоят из:

- расходов по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества;
- отрицательных курсовых разниц и убытков по операциям с иностранной валютой;
- убытков от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.);

- расходов, связанных с выпуском и распространением собственных ценных бумаг;

- прочих расходов по финансовой деятельности, в т.ч. отрицательный дисконт по ценным бумагам.

Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды (проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам (в том числе государственным) проводятся по данным извещений, авизо предприятий – эмитентов, выписок по счету и «депо».

Доходы поступлений от сдачи имущества в аренду, процентов по предоставленным займам проверяются на основе договоров, в которых указаны размеры и сроки платежей.

Суммы положительных или отрицательных курсовых разниц проверяются по валютным контрактам (договорам), платежным поручениям, банковским выпискам по валютным счетам, ГТД, инвойсам, накладным, счетам и другим расчетным документам, участвующим в валютных операциях.

Характерные ошибки, допускаемые при учете доходов и расходов по финансовой деятельности могут быть:

- неверная корреспонденция счетов;

- необоснованное включение в состав расходов по данному счету сумм штрафов, начисленных налоговой инспекцией;

- неправильное оформление первичных документов;

- неполное отражение полученных доходов от финансовой деятельности.

Завершающими операциями по учету финансовой деятельности являются закрытие счетов доходов и расходов счетом 9910 «Конечный финансовый результат», который предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) слагается из доходов по основной деятельности, доходов по финансовой деятельности и чрезвычайных доходов, уменьшенных на сумму расходов по этим видам деятельности. По дебету счета 9910 «Конечный финансовый результат» отражаются расходы (убытки), а по кредиту – доходы (прибыли) предприятия. Сопоставление дебе-

тового и кредитового оборотов за отчетный период показывает чистую прибыль (убыток) отчетного года.

В конце каждого отчетного периода обороты по дебету и кредиту счета 9910 «Конечный финансовый результат» суммируются, и подсчитывается общее сальдо по этому счету, характеризующее конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годового финансового отчета счет 9910 «Конечный финансовый результат» заключается в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года»:

Характерные ошибки:

- неверная корреспонденция счетов;
- неправильное оформление первичных документов.

РЕЗЮМЕ

Аудит собственного капитала хозяйствующего субъекта должен быть направлен, прежде всего, на проверку наличия свидетельства о государственной регистрации, изучение состава учредителей и источники взносов в Уставный капитал. При этом необходимо знать, что источниками взносов учредителей могут быть только их собственные средства. Поэтому законодательно запрещено направлять в уставные фонды бюджетные источники, кредиты, средства политических организаций и специализированных общественных фондов.

Глоссарий по данной теме см. в главах 14-15.

ГЛАВА 21

Обобщение и оформление результатов аудита

21.1. Порядок обобщения результатов аудита

На заключительном этапе требуется от аудитора проведения аналитических процедур в качестве последней стадии проверки финансовой отчетности. Цель принимаемых аналитических процедур на данном этапе состоит в том, чтобы оказать содействие аудитору в оценке результатов, полученных во время аудита, и составлении определенного мнения относительно финансовых отчетов.

Заключительная проверка, как правило, касается ознакомления с отчетами и выяснения:

а) отвечает ли определенным требованиям информации и объяснения, полученные в ответ на неверные данные;

б) имеются ли в наличии неверные данные, которые до этого не были идентифицированы.

В этой связи ознакомление с протоколами заседаний Совета директоров и материалами различных проверок дает возможность аудитору определить, одобрены ли и отражены ли соответствующим образом важнейшие решения, имеющие отношение к финансовой отчетности.

В ходе работы на заключительном этапе могут возникнуть факты условных событий, которые могут привести к возможным потерям (выигрышам). По ним аудитор просит юристов клиента предоставить следующие доказательства:

а) наличие условий, обстоятельств, указывающих на вероятность потерь для компании (предприятия), которая возникает в результате предъявления претензий и требований (например, выдвинутые иски по поводу нарушений патентных прав);

б) период, в течение которого возникла причина для осуществления юридического (правового) действия;

в) вероятность неблагоприятного исхода;

г) объем или пределы потенциальных потерь.

Судебные разбирательства, претензии и требования могут быть как находящиеся на рассмотрении и предполагаемые к рассмотрению, так и незаявленные.

Ответы юристов, которые представляют возможность аудитору выражать стандартное безусловное мнение обычно: а) указывает на высокую вероятность благоприятного исхода или на то, что рассматриваемые вопросы не являются существенными; б) не показывают того, что юрист не провел соответствующего рассмотрения данного вопроса, например, традиционный стиль писем юристов:

- по нашему мнению, если данный вопрос не годится на разбирательстве, то он будет успешно защищен от имени компании;
- мы полагаем, что утверждения истца необоснованны;
- в связи с проведенной Вами аудиторской проверкой финансовой отчетности компании Вам следует обратить внимание на то, что в настоящее время в отношении компании не рассматривается ни одна претензия;
- вероятность неблагоприятного исхода маловероятна.

На заключительном этапе очень важно также и то, когда руководство, подтверждающее, *что оно отвечает за финансовые отчеты и предоставило всю относящуюся к делу информацию аудитору, считает её точной и полной.*

Рекомендательное письмо представляет собой один из видов компетентного доказательства, и само по себе не является достаточным для предоставления аудитору основы для формирования мнения.

Подведение итогов служит главным средством оценки, являются ли фактические данные, проведенные аудитором, подтверждением того, что финансовые отчеты представлены должным образом по всем существенным аспектам в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Аудитор должен быть уверен, что пункты итогового документа по отдельности или в совокупности не вызовут существенного искажения, финансовых отчетов. Если это все-таки произойдет, финансовые отчеты должны быть пересмотрены клиентом или аудитор дол-

жен представить условное и отрицательное заключение. Обычно аудитор и клиент могут прийти к согласию относительно того, что отрицательное заключение не следует составлять.

21.2. Аудиторский отчет

Составление аудиторского отчета и аудиторского заключения является заключительным этапом работы аудитора. В соответствии с национальным стандартом аудиторской деятельности (НСАД) №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности» определен единый порядок составления аудиторской организацией аудиторского отчета и аудиторского заключения по результатам аудиторской проверки.

НСАД №70 дает четкое определение понятию аудиторский отчет и аудиторское заключение, согласно которому:

Аудиторский отчет – документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки и являющийся основанием для составления аудиторского заключения.

Аудиторское заключение – документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным законодательством, и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторский отчет должен содержать:

а) название («Аудиторский отчет» или « Отчет аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) аналитическую часть;

д) итоговую часть.

Аудиторский отчет должен быть подписан постранично аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку финансовой отчетности. Аудиторский отчет направляется заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

В водной части аудиторского отчета содержатся реквизиты аудиторской организации, в том числе номер и дата лицензии на осуществление аудиторской деятельности, сведения об аудиторах и других лицах, участвовавших в аудиторской проверке, а также основание для проведения аудиторской проверки и общая характеристика деятельности хозяйствующего субъекта.

В аналитическую часть аудиторского отчета должны быть включены:

- результаты проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- результаты проверки соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- результаты проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- результаты проверки сохранности активов.

Информация о результатах проверки состояния внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна включать:

- общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация о результатах проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта должна включать:

- оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка, ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Информация о результатах проверки соблюдения хозяйствующим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должна включать:

- оценку соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству;

- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству.

Информация о результатах проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей должна включать:

- оценку правильности составленных и представленных в соответствующие органы расчетов налогов и других обязательных платежей;

- описание фактов нарушения установленного порядка исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей, отклонений при определении налогооблагаемой базы.

Результаты проверки сохранности активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их фактическом наличии и сохранности.

Итоговая часть аудиторского отчета должна содержать рекомендации аудиторской организации по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также предложения и консультации по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Аудиторская организация несет ответственность за составление аудиторского отчета в соответствии с законодательством.

Информация, содержащаяся в аудиторском отчете, является конфиденциальной и не подлежит разглашению. За разглашение информации лица, получившие доступ к этой информации, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством.

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

а) название («Аудиторское заключение» или «Заключение аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) констатирующую часть;

д) итоговую часть;

е) дату выдачи аудиторского заключения;

ж) адрес аудиторской организации;

з) подписи аудиторов и руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение должно быть заверено печатью аудиторской организации.

Аудиторская организация должна соблюдать единообразие формы аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть адресовано заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Вводная часть аудиторского заключения включает в себя следующие реквизиты аудиторской организации:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дату выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;
- фамилию, имя и отчество аудиторов, принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

Вводная часть должна содержать перечень проверенной финансовой отчетности с указанием даты и отчетного периода.

В данной части должно указываться, что:

- хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке;
- аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В аудиторском заключении должно констатироваться, что аудиторская проверка проведена в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

Констатирующая часть должна указывать, что аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия фи-

нансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности.

Констатирующая часть должна содержать подтверждение аудиторской организации, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В итоговой части аудиторского заключения должно быть четко изложено мнение аудиторской организации по поводу того, дает ли проверенная финансовая отчетность достоверную картину о фактическом состоянии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и соответствует ли финансовая отчетность законодательству.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка.

Аудитор не должен датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором (аудиторами), руководителем аудиторской организации и заверено печатью аудиторской организации.

В соответствии с данным стандартом существуют следующие виды аудиторских заключений:

а) положительное аудиторское заключение;

б) отрицательное аудиторское заключение.

Положительное аудиторское заключение должно быть составлено только тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

Отрицательное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустранения хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

Отрицательное аудиторское заключение составляется также в случаях, когда совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

Причиной составления отрицательного аудиторского заключения, как правило, является несогласие руководства хозяйствующего субъекта с мнением аудиторской организации о внесении поправок в финансовую отчетность в целях устранения выявленных искажений.

Отрицательное аудиторское заключение не составляется в случае устранения хозяйствующим субъектом искажений, выявленных в ходе аудиторской проверки.

Аудиторское заключение составляется не менее чем в трех экземплярах, из которых два представляются заказчику аудиторской проверки.

Аудиторское заключение должно быть понятным пользователям финансовой отчетности, содержать указания на ограничения, вызванные неуверенностью и (или) несогласием аудитора.

Аудиторское заключение является открытой информацией, которая должна быть доступна всем пользователям финансовой отчетности.

Аудиторское заключение вместе с соответствующими финансовыми отчетами может быть опубликовано хозяйствующим субъектом.

Аудиторская организация может отказаться от составления аудиторского заключения тогда, когда аудиторская организация из-за ограничения объема аудиторской проверки не может получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности.

Ограничение объема аудиторской проверки — это явные действия или бездействие представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки аудиторского заключения.

Отказ от составления аудиторского заключения должен быть в форме заявления и иметь название «Заявление об отказе аудиторской организации от составления аудиторского заключения».

Аудиторский отчет и аудиторское заключение, составленные без проведения аудиторской проверки, либо по результатам аудиторской проверки, но не соответствующие содержанию документов хозяйствующего субъекта, полученных аудитором (аудиторами) в ходе аудиторской проверки, считаются заведомо ложными.

Составление заведомо ложного аудиторского отчета и аудиторского заключения влечет за собой ответственность в установленном законодательством порядке.

РЕЗЮМЕ

Заключительная стадия работы аудитора должна быть направлена на проведение аналитических процедур в качестве последней стадии проверки финансовой отчетности. Применение аналитических процедур должны оказывать содействие аудитору в оценке результатов, полученных во время аудита и составления мнения относительно финансовых отчетов.

Глоссарий

Аудиторский отчет – это документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности и являющийся основанием для составления аудиторского заключения.

Аудиторское заключение – это документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета, требованиям, установленным законодательством, и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Тесты для самопроверки

1. Задача аудитора:

а) Обнаружить и предоставить ошибку;
б) Оказать помощь руководству в подготовке финансовой отчетности;
в) Проверить бухгалтерскую отчетность и выразить по ней мнение;
г) Проверить состояние бухгалтерского учета и отчетности.

2. Лицензионным органом по аудиторской деятельности является:

а) Правительство;
б) Государственная налоговая инспекция;
в) Министерство финансов;
г) Министерство юстиции.

3. Аудиторские организации могут создаваться в следующих организационно-правовых формах:

а) Любых, предусмотренных в ГК РУз.;
б) Любых, кроме закрытых акционерных обществ;
в) Любых, кроме открытых акционерных обществ;
г) Любых, кроме производственных кооперативов.

4. Квалификационный сертификат аудитора выдается сроком на:

а) Один год;
б) Три года;
в) Бессрочно;
г) Пять лет.

5. Аудиторское заключение предоставляется в обязательном порядке:

а) Только клиенту;
б) Клиенту и местной налоговой службе;

в) Клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию;

г) Клиенту и в Аудиторскую Палату.

6. Правила ведения кассовых операций в организации устанавливается:

а) Кассиром;

б) Советом директоров организации;

в) Главным бухгалтером;

г) Центральным банком РУз.

7. Наиболее достоверным доказательством для подтверждения полноты учета денежных средств является:

а) Инвентаризация;

б) Сведения, полученные от сотрудников предприятия;

в) Анализ движения денежных средств, проведенных аудитором;

г) Кассовый отчет кассира.

8. Какие аудиторские доказательства будут использованы при достижении цели «существование»?

а) Акт приема-передачи;

б) Товарно-транспортная накладная;

в) Платежное поручение;

г) Инвентарная карта.

9. Для достижения цели «права и обязанности» при проведении аудиторской проверки материальных: запасов необходимо провести:

а) Инвентаризацию;

б) Арифметическую проверку движения материалов;

в) Нормативный анализ договоров;

г) Документальный анализ кассовых отчетов.

10. Обнаруженные по результатам инвентаризации излишки денежных средств в кассе предприятия:

а) Перечисляются в бюджет;
б) Возвращаются кассиру;
в) Приходуются на предприятии;
г) Изымаются руководителем.

Литература

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете». Ташкент, 1996.
2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности». Ташкент, 2000.
3. Каримов И.А. Гарантия нашей благополучной жизни построение экономики и основ гражданского общества. Ташкент, 2002.
4. Каримов И.А. Узбекистан: 16 лет независимого развития. Ташкент, 2007.
5. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Ташкент, 2000.
6. Сборник Национальных стандартов Республики Узбекистан. Серия: Библиотека газеты НТВ. Вып.1. Т.: Мир экономики и права, 2004.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Ташкент, 2000.
8. Абдуллаев Р.А. Бухгалтерский учет и аудит. Сборник текстов лекций. Часть I. Самарканд, 2004.
9. Абдуллаев Р.А. Бухгалтерский учет и аудит. Сборник текстов лекций. Часть II. Самарканд, 2005.
10. Абдуллаев Р.А. Бухгалтерский учет и аудит. Сборник текстов лекций. Часть III. Самарканд, 2006.
11. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. Т.: Мир экономики и права, 2004.
12. Завалишина И.А. Бухгалтерский учет по новому. Т.: Мир экономики и права, 2004.
13. Завалишина И.А. Налоги: теория и практика. Т.: Мир экономики и права, 2004.
14. Завалишина И.А. Практическое налогообложение. Т.: Мир экономики и права, 2003.
15. Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет в организации. М.: Финансы и статистика, 2000.
16. Никитин В.М. др., Теория бухгалтерского учета. Дело и сервис, 1999.

17. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
18. Шеремет А.Д. Управленческий учет. М.: ФБК-Пресс, 2000.
19. Управленческий учет. Учебное пособие. Ташкент: USAID, Корпарация «Прагма», 2005.
20. Уразов К.Б. Организация бухгалтерского учета на основе Нового плана счетов. СамКИ, 2001.
21. Уразов К.Б. Сборник кейсов по курсу «Бухгалтерский учет». СамКИ, 2003.
22. Уразов К.Б. Бухгалтерский учет и аудит. Сборник текстов лекций. I-II части. Самарканд, 2004.
23. Финансовый учет. Учебное пособие. Ташкент: USAID, Корпарация «Прагма», 2005.
24. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочное пособие. М.: Экономика, 1994.
25. Аудит/ Под ред. М.М. Тулаходжаевой, Г.И. Джураевой, Ф.Г. Гулямовой. Ташкент: ТГЭУ, 2003.
26. Аудит. Учебник/ Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ, 2005.
27. Шеремет А.Д. Суйц В.П. Аудит. Учебник: 2-е изд. М.: ИНФРА, 2000.
28. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.
29. Закон Республики Узбекистан. «Об аудиторской деятельности» от 9 декабря 1992 (новая редакция утверждена Законом РУз. от 26.05.2000г.).
30. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996.
31. Постановление КМ РУз. «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22 сентября 2000. №365.
32. Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана.
33. Национальные стандарты бухгалтерского учета.
34. Национальные стандарты аудиторской деятельности.
35. Положение о порядке включения аудиторских организаций для проведения внешнего аудита, Министерство финансов, Ми-

нистерство Юстиции, Госкомимущество Республики Узбекистан, Ташкент, 9 марта 2007.
36. Постановление КМ РУз. №266 от 29.11.2005. «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок». «Собрание законодательства РУз.» 2006. №47 - 48.
37. Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по ускорению развития сферы услуг и сервиса в РУз. в 2006 – 2010 годах». «Собрание законодательства РУз.», 2006. № 16.
38. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях. Положение №2 к остановлению КМ РУз. от 16 октября 2006. №215.
39. Постановления Правительства, Положения и инструкции по организации бухгалтерского учета и аудита в Республике Узбекистан.
40. Министерство Юстиции, Госкомимущество Республики Узбекистан, Ташкент, 9 марта 2007.
41. Постановление КМ РУз. №266 от 29.11.2005. «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок». «Собрание законодательства РУз.» 2006. №47 - 48.
42. Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по ускорению развития сферы услуг и сервиса в РУз. в 2006 – 2010 годах». «Собрание законодательства РУз.», 2006., № 16.
43. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях. Положение №2 к остановлению КМ РУз. от 16 октября 2006. №215.
44. Постановления Правительства, Положения и инструкции по организации бухгалтерского учета и аудита в Республике Узбекистан.

СОДЕРЖАНИЕ

РАЗДЕЛ 1. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Введение 3

Глава 1. Предмет и метод бухгалтерского учета
1.1. Понятие о хозяйственном учете 5
1.2. Предмет бухгалтерского учета 9
1.3. Виды бухгалтерского чета 20

Глава 2. Бухгалтерский баланс, счета и двойная запись
2.1. Понятие о бухгалтерском балансе 30
2.2. Типы хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс 35

Глава 3. Счета бухгалтерского учета и двойная запись
3.1. Счета бухгалтерского учета 44
3.2. Двойная запись 47
3.3. Классификация счетов бухгалтерского учета 50

Глава 4. Концептуальные основы организации бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов
4.1. Учетная политика и организация бухгалтерского учета 58
4.2. Документация и организация документооборота 63
4.3. Регистры и формы бухгалтерского учета 69

РАЗДЕЛ II. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТАХ

Глава 5. Учет долгосрочных активов
5.1. Учет основных средств 92
5.2. Учет нематериальных активов 121
5.3. Учет финансовых инвестиций 126

Глава 6. Учет производственных запасов и затрат
6.1. Учет производственных запасов 140
6.2. Учет производственных затрат 158
Глава 7. Учет готовой продукции и товаров
7.1. Учет готовой продукции 176
7.2. Учет товаров 184

Глава 8. Учет денежных средств в кассе и на расчетном счете
8.1. Учет денежных средств в кассе 197
8.2. Учет денежных средств на расчетном счете 202

Глава 9. Учет денежных средств на валютном и других счетах
9.1. Учет денежных средств на валютных счетах 209
9.2. Учет денежных средств на других счетах 212

Глава 10. Учет дебиторской задолженности
10.1. Задачи учета дебиторской задолженности 220
10.2. Учет дебиторской задолженности по товарным и прочим операциям.....223
10.3. Учет счетов к получению от учредителей и других дебиторов.....235

Глава 11. Учет обязательств по товарным операциям
11.1. Задачи учета обязательств по товарным операциям 244
11.2. Учет обязательств перед поставщиками и подрядчиками 256

Глава 12. Учет обязательств по оплате труда и социальному страхованию
12.1. Учет обязательств по оплате труда 252
12.2. Учет обязательств по социальному страхованию 256

Глава 13. Учет прочих обязательств
13.1. Учет обязательств по платежам в бюджет.....259
13.2. Учет прочих обязательств.....282

Глава 14. Учет собственного капитала
14.1. Учет уставного, добавленного и резервного капитала 294
14.2. Учет нераспределенной прибыли 308
14.3. Учет целевых поступлений, предстоящих расходов и резервов 311

Глава 15. Учет финансовых результатов
15.1. Конечный финансовый результат предприятия и задачи учета 318
15.2. Учет прибыли (убытка) отчетного года до уплаты налога 319
15.3. Учет использования прибыли 328

Глава 16. Финансовая отчетность
16.1. Финансовая отчетность, ее значение и состав 335

16.2. Организация работы по составлению отчетности.....340
16.3. Отчет о финансовых результатах.....351

РАЗДЕЛ III. АУДИТ

Глава 17. Предмет, метод и организация аудита
17.1. Сущность аудита, виды и задачи.....362
17.2. Предмет и метод аудита.....373
17.3. Правовые и организационные основы аудиторской деятельности.....375

Глава 18. Аудит активов
18.1. *Аудит долгосрочных активов*.....380
18.2. Аудит товарно-материальных запасов.....387
18.3. Аудит денежных средств и прочих текущих активов.....392

Глава 19. Аудит обязательств
19.1. Аудит обязательств по товарным операциям.....400
19.2. Аудит обязательств перед бюджетом.....404
19.3. Аудит прочих обязательств.....405

Глава 20. Аудит собственного капитала
20.1. Аудит формирования уставного капитала.....411
20.2. Аудит формирования финансовых результатов.....416

Глава 21. Обобщение и оформление результатов аудита
21.1. Порядок обобщения результатов аудита.....419
21.2. Аудиторский отчет.....421
Литература.....431

Абдулласв Раджаб

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Редактор *Э.С. Хуснутдинова*
Компьютерная верстка *А. Рузиев*

Подписано в печать 09.07.2010 Формат 60x84$^{1}/_{16}$
Усл.печ.л. 27,25 Тираж 500 экз. Заказ №39
Издательство «IQTISOD-MOLIYA» 700084 Ташкент, ул. Кичик халка йули, 7

Отпечатано в типографии ООО «HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO'JIZASI»
100000, Ташкент, ул. Кары-Ниязи, 39