NORMA
ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЕ
ИЗДАТЕЛЬСТВО

САМОУЧИТЕЛЬ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Ф. Г. ГУЛЯМОВА
У. Т. ФАЙЗИЕВА

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

3-е издание, переработанное

Ташкент — «NORMA» — 2009

ББК 65.052
Г 94

Г 94 **Гулямова Ф. Г., Файзиева У. Т.**
Самоучитель по бухгалтерскому учету. — 3-е изд., перераб. — Ташкент: «NORMA», 2009. — 496 с.

Книга знакомит будущих бухгалтеров с основами избранной ими профессии, перспективами ее развития, основными требованиями, предъявляемыми к специалистам. Она поможет приобрести навыки, необходимые для успешного ведения бухгалтерского учета на предприятиях различных форм собственности. Наряду с основами бухгалтерского учета освещены вопросы организации бухгалтерского учета материальных, трудовых и финансовых ресурсов в условиях перехода к национальным стандартам.

Отдельная глава посвящена налогообложению, где на конкретных примерах представлены методика расчета основных налогов и порядок их учета.

Книга предназначена для бухгалтеров, преподавателей и студентов высших и средних учебных заведений, слушателей курсов повышения квалификации, а также для широкого круга читателей, самостоятельно изучающих современный бухгалтерский учет.

ББК 65.052

© Издательский дом «Мир экономики и права», 2004
© Издательство «NORMA», с изменениями, 2009

ISBN 978-9943-316-22-5

ПРЕДИСЛОВИЕ

Для успешного ведения дела в сфере бизнеса необходимы знания основных законов бухгалтерского учета и отчетности. Изучение бухгалтерского учета позволяет приобрести знания и умения в принятии правильных управленческих решений.

Бухгалтерский учет возник в глубокой древности вследствие насущной необходимости и потребности хозяйственной деятельности. Бухгалтерский учет играет важную роль в создании рыночной экономики. Его значение в эпоху перехода экономики нашей республики на рыночные условия хозяйствования непомерно возрастает.

Правильная организация бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики имеет важное значение для повышения эффективности производства. В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем экономики является приведение существующей в стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики. Для этого разработаны и введены национальные стандарты бухгалтерского учета, которые в своей основе опираются на международные стандарты и учитывают особенности системы учета нашей республики.

Цель книги — широкое освещение в доступной форме основ ведения бухгалтерского учета, принципов и методов, применяемых бухгалтером для принятия правильных управленческих решений. На цифровых примерах показаны этапы учетного цикла начиная от составления первичных документов до составления баланса.

Особое внимание уделено методике организации бухгалтерского учета следующих объектов:

— денежных средств;
— заработной платы;
— материальных ценностей;
— основных средств и нематериальных активов;
— затрат на производство и реализацию продукции;
— готовой продукции и товаров;
— фондов и финансовых результатов деятельности предприятия;
— налогов с предприятий и порядок их расчета.

Книга содержит в качестве приложения План счетов бухгалтерского учета.

БАЗ ... ЗАКАЗ

Раздел I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Глава 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО ЗНАЧЕНИЕ И ВИДЫ

1.1. ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Термин «бухгалтер» появился в XV веке и в переводе с немецкого означает *buch* — книга, *halter* — держать, т. е. дословно «держатель книг». Бухгалтерами называли специалистов, занимающихся ведением учетных книг. В англоязычных странах бухгалтерский учет называется «accounting».

Бухгалтерский учет является одним из трех видов хозяйственного учета, в который входят еще статистический и оперативный.

Статистический учет призван измерять массовые однородные явления не только хозяйственной, но и социальной жизни общества. Статистическим учетом занимаются, в основном, государственные статистические учреждения (службы, бюро, управления и комитеты), собирающие и анализирующие большой цифровой материал в пределах региона, области или республики в целом. Результаты обобщения публикуются в статистических сборниках, справочниках, журналах. Работой статистических органов руководит Государственный комитет Республики Узбекистан по статистике. Многие статистические исследования проводятся не систематически (перепись населения, изучение пассажиропотоков и др.). В своей работе статисты часто используют метод выборочного изучения.

В качестве примера выборочного статистического исследования можно привести учет бюджета нескольких тысяч семей, проживающих в Ташкенте, из различных групп населения, с разным уровнем доходов и структурой потребления. Эти добровольные респонденты статистических органов ведут ежедневный учет своих доходов и расходов, показывая все источники доходов, а также затраты на питание, жилье, транспорт, приобретение предметов крат-

косрочного и длительного пользования. Такой учет позволяет выявить структуру доходов и расходов, их динамику, свидетельствующую об изменении уровня жизни населения, а также определить прожиточный минимум с тем, чтобы принять меры по социальной защите малообеспеченных категорий населения.

На базе статистических данных государственные органы управления разрабатывают прогнозы, принимают решения в области экономической политики, определяют конкретные меры в сфере оперативного управления экономикой нашей республики.

Оперативный учет ведется на предприятиях в целях оперативного управления производством. Оперативный учет ведется на месте и в момент совершения какой-либо хозяйственной операции. Посредством оперативного учета осуществляется контроль за поставками материалов или товаров, выпуском и реализацией готовой продукции. Данные оперативного учета, как правило, передаются устно, по телефону или факсу. Так, с товарной станции сообщили по телефону о прибытии вагонов с грузами в адрес предприятия. Это сигнал работникам службы снабжения для принятия оперативных мер по мобилизации транспорта, грузчикам — для разгрузки вагонов, так как за простой предприятию придется платить крупный штраф.

Отсутствие документального подхода к оформлению данных оперативного учета не придает ему юридически доказательную силу. Исходя из назначения оперативной информации подобная доказательность не требуется.

Оперативным учетом занимаются различные отделы и службы предприятия: снабжения, сбыта, планово-диспетчерские бюро, отдел кадров и др.

Бухгалтерский учет — это система сплошного, непрерывного и документально обоснованного отражения хозяйственной деятельности предприятия любой формы собственности. Следовательно, отличительными особенностями бухгалтерского учета является то, что он строго документален, сплошной, непрерывный, опирающийся на точную стоимостную оценку.

В бухгалтерском учете на любую хозяйственную операцию должен быть надлежащим образом составлен доку-

мент, содержащий все необходимые показатели, подписанный и заверенный ответственными лицами.

Бухгалтерский учет непрерывен, так как он ведется изо дня в день и регистрирует все хозяйственные явления и процессы сплошным образом.

Отличительные черты бухгалтерского учета предопределяют то, что он занимает центральное место среди отдельных видов хозяйственного учета. Приоритет информации бухгалтерского учета определяет ее полезность, значимость и достоверность.

Все три вида учета самостоятельны, так как каждый из них имеет свой объект учета, адекватный его предмету, и свои приемы познания данного предмета. В то же время независимость каждого из них не исключает их взаимозависимость и взаимообусловленность.

Каждый вид учета рассматривает одни и те же хозяйственные процессы с разных позиций, что не исключает на отдельных этапах пересечения потоков информации, интересующих ее пользователей. Это стало возможным благодаря присущей всем видам учета одной весьма существенной для них особенности — использование одних и тех же измерителей: натуральных, трудовых и денежных.

Натуральные измерители (кг, м, $м^3$, л, шт. и пр.) раскрывают количественную характеристику однородного объекта учета, представленного в учете, и служат для получения информации в указанных единицах в зависимости от его особенностей.

Применение натуральных измерителей в учете разнородных объектов, пусть даже имеющих одну и ту же единицу измерения, недопустимо.

Общее условие, присущее натуральным измерителям, — количественный учет товарно-материальных ценностей. Получение обобщающих показателей с их помощью исключено.

Трудовые измерители предназначены для учета затраченного рабочего времени. Единицей их измерения служат минуты, часы, дни. С их помощью контролируются нормы выработки, производительность труда, начисление заработной платы и т. п.

Ясно, что трудовые измерители, как и натуральные, имеют строго определенные границы применения.

Однородным и обобщающим показателем, позволяющим объединить разнородные объекты учета и выразить их в одном измерителе, служит *денежный измеритель*. Единицей его измерения является единица национальной валюты — сум.

Денежный измеритель позволяет исчислить индивидуальные издержки предприятия на изготовление конкретных видов продукции, выполненных работ или оказанных услуг, связанные с использованием материальных и трудовых ресурсов. Обобщение этих и других издержек с помощью данного измерителя дает возможность исчислить общую сумму затрат предприятия за отчетный период. Следовательно, денежный измеритель имеет большое контрольное значение. С его помощью можно получить и другие показатели (прибыль, рентабельность), рассчитать производные от них показатели как на уровне предприятия, так и на народнохозяйственном уровне. Диапазон применения денежного измерителя достаточно обширен, что обусловливается применением его как самостоятельно, так и в сочетании с натуральными и трудовыми измерителями.

Организацию бухгалтерского учета и отчетности согласно статье 7 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», принятом 30 августа 1996 г., осуществляет руководитель предприятия, учреждения и организации.

Руководитель предприятия имеет право создавать службу бухгалтерского учета под руководством главного бухгалтера или пользоваться услугами профессионального бухгалтера, привлеченного на договорных условиях. Он также может делегировать на договорных условиях ведение бухгалтерского учета специализированной бухгалтерской фирме.

Законом Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» установлено также, что руководитель предприятия вправе лично вести бухгалтерский учет. Однако это применимо в основном на предприятиях малого бизнеса, например, на частном предприятии.

Руководитель обязан обеспечить:

— разработку системы внутреннего учета и отчетности;

— порядок контроля хозяйственных операций;
— полный и достоверный бухгалтерский учет;
— своевременность расчетов;
— сохранность учетных документов;
— подготовку финансового отчета для внешних пользователей;
— подготовку налоговых отчетов и других финансовых документов.

В связи с этим знание бухгалтерского учета и умение анализировать полученные данные необходимы не только профессиональным бухгалтерам, но и руководителям предприятий, малых и частных фирм, работа которых связана с риском неудач, просчетов и потерь. Владение основами бухгалтерских знаний и приемами экономического анализа позволяет руководителям снизить этот риск, улавливать тенденции рыночной экономики, своевременно и безошибочно применять необходимые решения.

1.2. БУХГАЛТЕРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

В рыночной экономике все участники развитого рынка принимают решения, связанные с их настоящей и будущей хозяйственной деятельностью. Каждый субъект управления нуждается в экономической информации для того, чтобы выработать правильное рациональное решение. Например, управляющему персоналу предприятия по изготовлению швейных изделий необходимо знать, какие модели платьев модны и пользуются успехом, чтобы решить, какие производственные потоки должны быть приостановлены, а какие надо использовать на еще большую мощность; потенциальные служащие и инвесторы желают знать о финансовой мощи компании перед тем, как заключать трудовые соглашения или вкладывать деньги в эту компанию; менеджеры таких некоммерческих организаций, как хокимияты или общественные организации, также нуждаются в экономической информации перед тем, как планировать свои социальные программы. Только бухгалтерский учет может помочь в каждом из приведенных случа-

ся. В частности, бухгалтерский учет может дать ответ на следующие вопросы: какая информация могла бы быть использована при принятия различных хозяйственных решений, как она должна быть получена и каким образом ее надо сообщить пользователям.

Экономические события (хозяйственные операции) в системе бухгалтерского учета измеряются в денежных единицах. Если событие не может быть отображено посредством денежных единиц, то оно не может считаться частью финансовой информационной системы. Будучи однажды измеренными, события регистрируются, и их совокупность непрерывно характеризует финансовую деятельность организации. Регистрация состоит в строгом и систематическом ведении хронологического дневника этих измеренных событий. Во время регистрации бухгалтер также классифицирует, суммирует и обобщает данные хозяйственного события.

Весь процесс измерения, регистрации и обобщения не имеет смысла, если информация не доводится в той или иной форме до заинтересованных лиц (пользователей). Информация доводится путем подготовки и распространения бухгалтерских отчетов, самые общие из которых называются финансовой отчетностью. Чтобы придать сообщаемой финансовой информации смысл, бухгалтеры готовят и передают зарегистрированные данные в стандартизированном виде и на периодической основе.

Основными обязанностями бухгалтера в рыночных условиях хозяйствования являются не только аккуратная и своевременная обработка первичных документов, накопительных и группировочных ведомостей, журналов-ордеров и своевременное составление отчетов, но и глубокий всесторонний анализ и пояснения (интерпретация) информации, которую он отразил в отчетности. Интерпретация включает в себя анализ и объяснение полезности, смысла и ограничения отчетных данных. Финансовые показатели и их взаимосвязь доводятся до пользователей финансовых отчетов через таблицы, процентные соотношения, графики и схемы.

Такая система представления информации позволяет добиться:

— уменьшения риска для инвестора в собственный капитал или для кредитодателя благодаря понимаемости и достоверности финансовых отчетов;

— увеличения ценности организации, составляющей отчет, благодаря уменьшению риска;

— способности организации привлекать займы или акционерный капитал по меньшей стоимости капитала благодаря уменьшению риска;

— повышенной жизнеспособности организации благодаря структуре внутреннего учетного контроля, которая дает необходимую уверенность в сохранности активов и правильности финансовой отчетности;

— предоставления соответствующей надежной информации для макро- и микроэкономической оценки организации и статистической отчетности (например, для системы национальных счетов).

Процесс принятия решений состоит из трех основных временных этапов:

— предварительного управления (функция планирования);

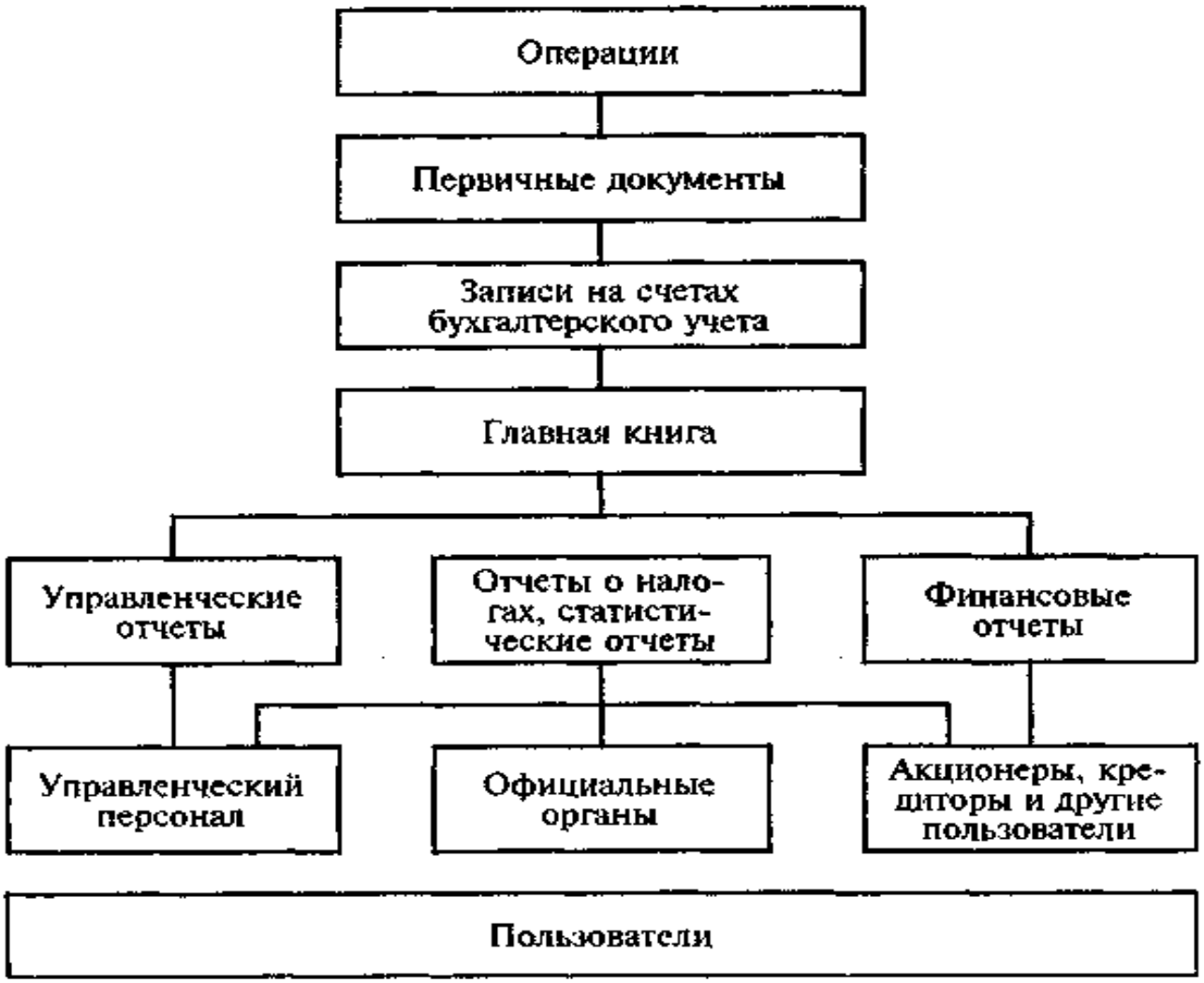
— оперативного управления (функция текущего управления);

— заключительного этапа управления (функция контроля).

Бухгалтерский учет присущ всем перечисленным этапам и функциям управления, он выполняет функцию информационно-аналитического обеспечения каждого этапа управления. Решения принимаются не только администрацией, руководством предприятия, но и другими пользователями экономической информации. Бухгалтерский учет должен быть чувствителен к нуждам пользователей учетной информации. Следовательно, необходимо понять, кто такие эти пользователи и в какой информации они действительно нуждаются (схема 1).

Схема 1

Потоки финансовой информации



1.3. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

В статье 2 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» отмечено, что целью бухгалтерского учета является обеспечение пользователей полной, достоверной, своевременной финансовой и другой бухгалтерской информацией.

Задачами бухгалтерского учета являются:

— формирование на счетах бухгалтерского учета полных и достоверных данных о состоянии и движении активов, состоянии имущественных прав и обязательств;

— обобщение данных бухгалтерского учета в целях эффективного управления;

— составление финансовой, налоговой и иной отчетности.

Следовательно, бухгалтерский учет ведется для того, чтобы обеспечить информацией о деятельности хозяйствующего субъекта всех тех, кому нужна эта информация, т. е. пользователей экономической информации. Круг пользователей информации в условиях рынка весьма широк. Различным пользователям нужна различная информация. На основе анализа информации пользователи принимают необходимые для себя решения.

Пользователи информации делятся на две группы: внутренние пользователи и внешние пользователи (табл. 1).

Таблица 1

Характеристика основных групп пользователей информации коммерческой организации (предприятия)

№	Партнерские группы	Вклад в деятельность предприятия	Требования компенсации	Объект анализа
		Внутренние пользователи		
1	Администрация, руководство	Знание дела и умение руководить	Оплата труда и премиальные	Вся информация, полезная для управления
2	Собственники, акционеры	Собственный капитал	Дивиденды	Финансовые результаты и финансовое положение
3	Персонал, служащие	Выполнение работ в соответствии с разделением труда	Заработная плата и социальные услуги	Финансовые результаты
		Внешние пользователи		
4	Поставщики	Поставка материальных ресурсов	Договорная цена	Финансовое положение
5	Покупатели, клиенты	Покупка продукции и услуг	Договорная цена	Финансовое положение

№	Партнерские группы	Вклад в деятельность предприятия	Требования компенсации	Объект анализа
6	Заимодавцы, кредиторы	Заемный капитал	Проценты	Ликвидность баланса
7	Инвесторы	Инвестиции	Доходы от инвестиций	Финансовые результаты
8	Налоговые органы	Льготы, предоставленные по налогам	Налоги и другие сборы и взносы	Финансовые результаты
9	Другие группы	Различный	Разные	Разные

К *внутренним пользователям* относятся:

— администрация предприятия — группа людей, которая несет полную ответственность за управление деятельностью предприятия и достижение целей, стоящих перед ним. Предприятие имеет много целей, но его успех и выживание в жестких условиях конкуренции требуют от администрации сосредоточения всех усилий на двух главных целях: прибыльности (рентабельности) и ликвидности, обеспечивающих финансовую устойчивость. Прибыльность (рентабельность) — способность зарабатывать прибыль, достаточную для привлечения и удержания вложенного капитала. Ликвидность означает наличие достаточных платежных средств для оплаты долгов в установленные сроки.

Администрация пользуется учетной информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: планирования, оперативного управления и контроля. Поэтому содержание вопросов, на которые должна дать ответ бухгалтерия, подготавливая необходимые данные, раскрывает степень обеспеченности производственными запасами для обеспечения бесперебойной работы, величину производственной себестоимости произведенных изделий, состояние расчетов с поставщиками и покупателями, с прочими дебиторами и кредиторами;

— реальные и потенциальные собственники и акционеры, которые заинтересованы прежде всего в увеличении своих дивидендов от вложенного собственного капитала. Информация бухгалтерского учета позволяет им оценить эффективность использования вложенных ими средств

руководством предприятия. Акционеры также заинтересованы в информации, которая позволит им оценить способность акционерного общества выплачивать дивиденды и поможет определить, следует ли покупать, держать или продавать акции;

— персонал, служащие предприятия, которые заинтересованы в информации о стабильности и рентабельности деятельности предприятия. Они также заинтересованы в информации, которая даст им возможность оценить способность предприятия обеспечить их заработной платой, пенсией и различными социальными услугами.

К *внешним пользователям* относятся:

— реальные и потенциальные поставщики продукции, товаров и услуг, заинтересованные в информации, которая даст им возможность определить, будет ли сумма, причитающаяся им, выплачена вовремя. Если финансовое положение предприятия устойчиво, то это позволяет привлечь к нему потенциальных поставщиков;

— покупатели и клиенты предприятия, прежде всего заинтересованные в непрерывности его деятельности, особенно когда они имеют долгосрочные контракты и зависят от данного предприятия;

— заимодавцы и кредиторы, заинтересованные в информации, которая позволит им определить, будут ли кредиты и займы, а также проценты, причитающиеся по ним, выплачены им вовремя;

— реальные и потенциальные инвесторы, которые имеют определенный риск в связи с предоставленными инвестициями. Данные бухгалтерского учета позволят им оценить, стоит ли вкладывать в предприятие свои финансовые ресурсы, сможет ли оно своевременно выплатить проценты или дивиденды по вложенным средствам инвестора;

— налоговые органы, проверяющие правильность расчетов налогов, эффективность налоговой политики и ее регулирование;

— другие группы. К этим группам относятся:

аудиторские службы, проверяющие соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов пользователей;

консультанты по финансовым и юридическим вопросам с целью выработки рекомендаций своим клиентам относительно вклада их капиталов, оценки выполнения условий договоров и т. д.;

профессиональные участники фондового рынка, которых интересует доходность (котировка) ценных бумаг эмитента.

На разнице между продажной и покупной ценой акций и других ценных бумаг, оказании посреднических услуг участники фондового рынка формируют свой финансовый результат. Спрос и предложение на ценные бумаги их эмитента определяются в зависимости от его финансовой устойчивости. Определить степень финансовой устойчивости профессиональные участники фондового рынка могут по данным периодически публикуемой отчетности эмитентов, зарегистрированных в фондовых биржах;

органы управления экономикой, пресса и информационные агентства, использующие отчетность для прогнозирования развития отдельных отраслей, определения пропорций, темпов роста и т. д.;

профессиональные союзы, заинтересованные в информации для определения своих требований в отношении заработной платы и условий трудовых соглашений, а также на предмет обоснованности и целесообразности заключаемых коллективных договоров, их пролонгации.

Для внешних пользователей годовая финансовая отчетность должна быть открытой. В связи с этим, согласно статье 10 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» акционерные общества, страховые компании, банки и иные кредитные организации, инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании, благотворительные и иные общественные фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами, хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую государству, обязаны публиковать ежегод-

ную финансовую отчетность после подтверждения аудиторами достоверности указанных в них данных до 1 мая следующего за отчетным года.

Исходя из требований, предъявляемых к содержанию учетной информации со стороны внутренних и внешних пользователей, в рыночной экономике выделяются два вида бухгалтерского учета: управленческий (производственный) и финансовый.

Управленческий учет охватывает все виды учетной информации для внутреннего использования руководством.

Финансовый учет охватывает учетную информацию, которая, помимо использования ее внутренними пользователями, сообщается внешним пользователям, не входящим в состав персонала предприятия.

Рассмотрим различия и взаимосвязь между финансовым и управленческим учетом более подробно.

1.4. ФИНАНСОВЫЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ, РАЗЛИЧИЯ И ВЗАИМОСВЯЗЬ

Итак, в условиях рыночной экономики бухгалтерский учет принято подразделять на финансовый (*financial accounting*) и управленческий (*management accounting*). Деление это не является абсолютным, и четкой границы между этими видами бухгалтерского учета нет. Однако можно выделить основные критерии деления информации на финансовую и управленческую.

Финансовый учет связан с результатами деятельности предприятия и основными пользователями финансовой информации (в форме финансовой отчетности) являются внешние пользователи.

Управленческий учет связан с процессом формирования, контроля и планирования затрат, с выбором управленческих решений и эта информация доступна только управленческому персоналу. Финансовый учет регулируется в той или иной степени и для него разработана система требований, норм, правил и принципов. Управленческий учет — внутреннее дело каждого предприятия. Для ведения управленческого учета может не соблюдаться даже принцип двойной записи.

Следовательно, в связи с особыми задачами финансового и управленческого учета в современной рыночной экономике ранее единая бухгалтерия все более разделяется на финансовую и управленческую (схема 2).

Схема 2

Финансовый и управленческий учет в системе управления предприятием



Если провести сравнение нашей системы бухгалтерского учета с зарубежной, то учет затрат, внутреннюю отчетность и анализ хозяйственной деятельности можно отнести к управленческому учету, а другую бухгалтерскую информацию — к финансовому.

Постановка и ведение финансового учета в развитых странах относится к компетенции самого предприятия. Однако правила и принципы такого ведения учета и составления отчетности регулируются либо национальным законодательством, либо национальными общепринятыми стандартами, разрабатываемыми профессиональными организациями бухгалтеров. Необходимость такого регулирования обусловлена необходимостью объективной и содержательной информации для принятия обоснованных решений различными группами пользователей.

Таблица 2

Основные отличия финансового и управленческого учета

Характеристика	Финансовый учет	Управленческий учет
Пользователи информации	Внешние пользователи	Внутренние пользователи
Цели ведения учета	Составление отчетности для внешних пользователей	Обеспечение информацией менеджеров
Обязательность ведения учета	Обязателен	Необязателен
Свобода выбора	Ограничен международными и национальными стандартами бухгалтерского учета	Не существует твердых ограничений, кроме соотношения расходов на улучшение управленческого решения
Временная ориентация и единицы измерения	Ориентация на прошлое; первоначальная оценка; денежный измеритель	Ориентация на будущее; натуральные и условно-натуральные измерители
Способ отражения учетной информации	Метод двойной записи	Любая полезная система
Периодичность составления отчетности	Год или квартал	Изменяется от 1 часа до 10—15 лет
Степень точности информации	Более точная и объективная	Примерные, приблизительные оценки
Основные объекты учета	Организация в целом	Отдельные цехи, участки или проблема
Потенциальная ответственность	Постоянный риск появления ответственности перед внешними пользователями	Перед менеджерами и центрами ответственности

Основные пользователи информации. Пользователи информации финансового учета обычно находятся вне фирмы, подготовившей отчетность. Руководство фирмы отвечает за качество подготовленного отчета. Отчеты управленческого учета подготавливаются для внутренних пользователей и не предоставляются внешним пользователям.

Информация данных отчетов содержится в строгой коммерческой тайне. К таким отчетам относятся планы производства и реализации продукции, калькуляции себестоимости единицы продукции, сметы доходов и расходов, планы капитальных вложений и др.

Цели ведения учета. Финансовый учет охватывает информацию, формируемую в сфере денежного процесса. В основном он ориентирован на внешних пользователей, но используется также для внутреннего управления предприятием. Поэтому его часто называют внешним учетом. Ведение финансового учета, как правило, регламентировано. Целью финансового учета является составление периодической обязательной отчетности, которая представляется предприятием всем заинтересованным пользователям.

Управленческий учет охватывает те виды учетной информации, которые необходимы для управления в пределах предприятия. Основная цель управленческого учета — обеспечение информацией менеджеров предприятия, ответственных за конкретные сферы и виды деятельности. Нормы и правила его ведения устанавливаются самим предприятием.

Обязательность ведения учета. Независимо от форм собственности и вида бизнеса все предприятия обязаны вести финансовый учет и представлять соответствующим органам финансовую отчетность. Для управленческого учета такой обязательности нет. Ведение такого учета считается внутренним делом каждого предприятия и обычно осуществляется по указанию руководства.

Свобода выбора. Финансовый учет должен отражать хозяйственные операции и их оценку на основе утвержденных стандартов и положений. Управленческий учет не имеет твердых ограничений. Его основная суть — быть полезным для принятия управленческих решений.

Временная ориентация и единицы измерения. Финансовая отчетность отражает прошедшие хозяйственные операции в денежном выражении (сум или доллар) в исторической оценке, то есть в оценке на день совершения этих операций. При принятии управленческих решений часто опираются на будущую валюту, так как управленческий учет оценивает операции, подлежащие совершению

в будущем: объем производства и реализации продукции прибыль; инвестиции и др. Кроме того, управленческий учет использует условно-натуральные показатели, такие как чел./час., маш./час. и прочие.

Способ отражения учетной информации. Финансовая отчетность фирмы составляется в денежном (стоимостном) выражении и обобщает в Главной книге итоговые остатки по всем счетам. Хозяйственные операции на счетах необходимо отражать методом двойной записи. Данные управленческого учета не обязательно отражать по системе двойной записи и обобщать в Главной книге. Для сбора информации и анализа можно пользоваться любой полезной системой, обеспечивающей оперативный учет.

Периодичность составления отчетности. Финансовая отчетность составляется в периодически установленные сроки. Для управленческой отчетности не установлены конкретные сроки. Она может составляться ежедневно, ежемесячно и ежеквартально.

Степень точности информации. Финансовая отчетность составляется после совершения хозяйственных операций, поэтому имеет объективный характер и может подвергаться аудиторской проверке. Управленческий учет отражает операции, которые совершаются в будущем. Поэтому его информация имеет вероятностный и субъективный характер.

Основные объекты учета. Финансовая отчетность составляется в целом по предприятию и отражает обобщенные показатели. Управленческий учет обычно отражает информацию об отдельных структурных подразделениях (цехи, рабочие места, отделы и подразделения предприятия). При этом объектом управленческого учета может быть отдельная проблема или определенный вид деятельности предприятия.

В финансовых отчетах предприятие (организация) представляется как единое целое.

Управленческий учет ориентирован на небольшие подразделения предприятия — по отдельным видам деятельности, отдельным изделиям, по организационным подразделениям, по центрам ответственности.

Потенциальная ответственность. При нарушении принципов финансового учета и отчетности акционеры, кре-

диторы и другие пользователи могут обратиться в суд, обвинив предприятие в искажении информации, приводимой в годовом бухгалтерском балансе и отчетности.

Отчеты с использованием информации управленческого учета не обязательно должны соответствовать общепринятым принципам учета и не предназначены для широкого круга пользователей.

Менеджер может быть привлечен к ответственности за неправильные решения, но причиной привлечения к ответственности могут быть поведения и действия (например, разглашение коммерческой тайны), а не данные управленческого учета.

Одновременно с рассмотрением различий финансового и управленческого учета следует отметить и их сходство.

Большинство показателей финансового учета находят отражение в управленческом учете. Общепринятые принципы для финансового учета действуют и в отношении управленческого учета, так как управленческий аппарат не может руководствоваться исключительно непроверяемыми, субъективными мнениями и оценками.

Оперативная информация управленческого учета используется и для составления финансовых документов, поскольку сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с едиными правилами.

Самый важный фактор, определяющий сходство, состоит в том, что данные финансового и управленческого учета используются для принятия решений как управленческих, так и связанных с разработкой стратегии предприятия на рынке.

Как следует из сказанного, между финансовым и управленческим учетом существует тесная взаимосвязь и поэтому деление это не является абсолютным, четкой границы между этими двумя видами учета провести нельзя.

Развитие бухгалтерского учета, разработка бухгалтерских стандартов и налоговых инструкций привели к тому, что данные бухгалтерской прибыли, рассчитанные на основании бухгалтерского учета, не всегда совпадают с данными, принимаемыми для целей налогообложения. Это может быть связано с тем, что бухгалтерский учет и налогообложение регулируются разными ведомствами — Ми-

нистерством финансов и Государственным налоговым комитетом. Бухгалтерский учет должен вестись согласно НСБУ, а налоги рассчитываться согласно Налоговому кодексу.

1.5. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОГО (БУХГАЛТЕРСКОГО) УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

Финансовый учет необходимо вести в соответствии с нормативными документами, т. е. законами, стандартами, положениями, инструкциями, рекомендациями, имеющими различный уровень и статус.

Нормативные документы, регламентирующие ведение бухгалтерского учета, можно упорядочить следующим образом:

Первый уровень: законы и кодексы, утверждаемые Олий Мажлисом Республики Узбекистан, постановления Олий Мажлиса, указы Президента Республики Узбекистан, постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан, нормативно-правовые акты министерств, государственных комитетов и ведомств.

Основным законодательно-правовым актом первого уровня является Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30 августа 1996 г. № 279-I. Этот Закон определяет цели и задачи, субъекты и объекты бухгалтерского учета, принципы, организацию и основные направления учета и отчетности, а также состав финансовой отчетности, ее представление и публикацию.

К данному уровню следует отнести также Гражданский кодекс от 26 августа 1996 г., Налоговый кодекс от 25 декабря 2007 г., Закон Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» от 26 апреля 1996 г., Закон Республики Узбекистан «О гарантиях свободы предпринимательской деятельности» от 25 мая 2000 г. и др.

К числу важных постановлений Кабинета Министров в области регулирования бухгалтерского учета относится Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов от 5 февраля 1999 г. с последующими изменениями и дополнениями.

Второй уровень: национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), разрабатываемые и утверждаемые Министерством финансов Республики Узбекистан на основе Закона «О бухгалтерском учете» с целью конкретизации его положений. Стандарты бухгалтерского учета регламентируют основные правила и порядок учета и оценки определенного объекта бухгалтерского учета. До настоящего времени Министерством финансов Республики Узбекистан разработан и введен в действие 21 НСБУ (табл. 3).

На втором уровне системы нормативного регулирования единственным регулирующим органом является Министерство финансов Республики Узбекистан.

Таблица 3

Наименование НСБУ	Дата регистрации МЮ РУз	Примечание
Концептуальная основа для подготовки и представления финансовой отчетности	14.08.1998 г. № 475	Не является НСБУ, но содержит основу для составления финансовой отчетности
НСБУ № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность»	14.08.1998 г. № 474	
НСБУ № 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности»	26.08.1998 г. № 483	
НСБУ № 3 «Отчет о финансовых результатах»	27.08.1998 г. № 484	
НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы»	17.07.2006 г. № 1595	Старая редакция — 28.08.1998 г. № 486
НСБУ № 5 «Основные средства»	20.01.2004 г. № 1299	Старая редакция — 23.09.1998 г. № 491
НСБУ № 6 «Учет аренды»	24.04.2009 г. № 1946	Старое название «Учет лизинга» — 16.10.1998 г. № 503; вторая редакция «Учет аренды» — 21.01.2004 г. № 1374
НСБУ № 7 «Нематериальные активы»	27.06.2005 г. № 1485	Старая редакция — 20.10.1998 г. № 506; с изменениями от 14.02.2009 г. № 1485–1

Наименование НСБУ	Дата регистрации МЮ РУз	Примечание
НСБУ № 8 «Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние хозяйственные общества»	28.12.1998 г. № 580	
НСБУ № 9 «Отчет о денежных потоках»	04.11.1998 г. № 519	
НСБУ № 10 «Учет государственных субсидий и раскрытие государственной помощи»	03.12.1998 г. № 562	
НСБУ № 11 «Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки»	28.12.1998 г. № 581	
НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций»	16.01.1999 г. № 596	
НСБУ № 14 «Отчет о собственном капитале»	01.03.2004 г. № 36	
НСБУ № 15 «Бухгалтерский баланс»	20.03.2003 г. № 1226	
НСБУ № 16 «Непредвиденные обстоятельства и происходящие события хозяйственной деятельности после даты составления бухгалтерского баланса»	23.12.1998 г № 578	
НСБУ № 17 «Договоры подряда на капитальное строительство»	23.12.1998 г. № 579	
НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации»	02.11.1999 г. № 833	
НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства»	24.01.2000 г. № 879	С изменениями от 13.10.2003 г. № 879–1 и 11.07.2006 г. № 879–2
НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов»	23.10.2002 г. № 1181	Старая редакция — 30.03.2000 г. № 37; с изменениями от 12.11.2003 г. № 1181–1 и 25.05.2009 г. № 1181–2
НСБУ № 22 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте»	21.05.2004 г. № 1364	
НСБУ № 23 «Формирование финансовой отчетности при осуществлении реорганизации»	27.06.2005 г. № 1484	
НСБУ № 24 «Учет затрат по займам»	18.08.2009 г. № 1996	

Третий уровень: инструкции, методические рекомендации, положения, письма Министерства финансов, Государственного налогового комитета и других ведомств.

Нормативные документы третьего уровня, как правило, разрабатываются и утверждаются Министерством финансов совместно с Государственным налоговым комитетом, а в некоторых случаях — с Министерством экономики, Центральным банком или другими ведомствами. Их цель — конкретизировать национальные стандарты бухгалтерского учета в соответствии с отраслевыми или другими особенностями деятельности хозяйствующих субъектов. К числу важных документов третьего уровня можно отнести Положение о порядке отражения операций в иностранной валюте, в бухгалтерском учете, статистической и иной отчетности от 17 сентября 2004 г. № 1411, Положение о порядке списания с баланса основных средств от 29 августа 2004 г. № 1401, Положение о порядке списания с баланса нематериальных активов от 14 января 2006 г. № 1539 и др.

Четвертый уровень: документы, регламентирующие организацию бухгалтерского учета на конкретном предприятии. Они разрабатываются самим хозяйствующим субъектом и утверждаются либо высшим органом управления, либо руководителем предприятия. К числу важных из них относятся:

— учетная политика хозяйствующего субъекта;

— формы первичной документации хозяйственных операций;

— графики документооборота;

— рабочий План счетов;

— должностные инструкции работников аппарата бухгалтерии;

— формы внутренней отчетности, порядок их представления и утверждения.

1.6. ПРОФЕССИЯ БУХГАЛТЕРА В УСЛОВИЯХ РЫНКА

У многих, кто непосредственно не связан с бухгалтерским учетом, существует предубеждение, что бухгалтерский учет — очень скучное и неинтересное занятие, и профессия бухгалтера не является творческой. Это предубеж-

дение связано с незнанием сущности, содержания и значения этой профессии. Бухгалтер в обществе представлялся буквоедом, вроде бы не имеющим отношения к процессу управления.

Действительно, в советское время бухгалтер считался хорошим работником тогда, когда он своевременно и аккуратно обрабатывал первичные документы, заполнял накопительные и группировочные ведомости, журналы-ордера и другие учетные регистры, вовремя составлял и сдавал необходимые отчеты.

Автоматизация бухгалтерского учета была на самом низком уровне, поэтому рутинный ручной труд не оставлял времени бухгалтеру на всесторонний и глубокий экономический анализ той информации, которая им же разрабатывалась. Да и спроса на этот анализ не было.

Основной задачей бухгалтерского учета считалась задача осуществления контроля за выполнением плана и весь анализ сводился к сопоставлению фактических данных с плановыми, тогда как сам план составлялся по «вертикали», то есть командно-административным методом. Таким образом, это сопоставление было бесполезным и ненужным.

Административно-командная система, наложившая отпечаток и на бухгалтерский учет, ограничивала кругозор учетных работников, губила их инициативу, направленную на поиск средств и возможностей для повышения эффективности работы предприятий.

Проблемы конкуренции и выживаемости в условиях рыночной экономики требуют усиления роли и значения бухгалтерского учета как орудия управления и принятия управленческих решений.

Задачей бухгалтерского учета в рыночных условиях является формирование на счетах бухгалтерского учета полных, достоверных и своевременных данных о производственно-финансовой деятельности предприятия, необходимых для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях с целью определения поведения на рынке в условиях конкуренции.

Профессия бухгалтера в условиях рыночной экономики становится интересной, творческой, престижной и сравнительно высокооплачиваемой. Но для того чтобы от-

вечать требованиям рыночной экономики, бухгалтер должен быть высококвалифицированным специалистом. Он должен иметь глубокие знания не только в бухгалтерском учете, но и в экономике, праве, налогообложении, математике, статистике, управлении, экономическом анализе и аудите. Специалист-бухгалтер должен владеть математическими методами, навыками работы на компьютерной технике, использовать автоматизированные информационные технологии в бухгалтерском учете, уметь проводить всесторонний анализ показателей отчетности. Кроме знания вышеуказанных предметов, очень важны для бухгалтера практический опыт и навыки. Спрос на грамотных бухгалтеров в настоящее время велик. Знающий и опытный бухгалтер может успешно работать налоговиком, финансистом, экономистом, банкиром и аудитором.

В развитых зарубежных странах, кроме получения высшего образования по бухгалтерскому учету, бухгалтеры должны подтверждать свою профессиональную компетентность путем прохождения аттестации на получение квалификации профессионального бухгалтера, сдать трудный комплексный экзамен и получить соответствующий сертификат. Это является гарантией качества предоставляемых бухгалтером услуг.

Сертификацией бухгалтеров в Соединенных Штатах Америки занимаются несколько профессиональных общественных организаций, самыми влиятельными из которых являются Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA), Американская бухгалтерская ассоциация (AAA) и др.

В Великобритании вопросами обучения и приемом экзаменов для получения звания профессионального бухгалтера занимаются Дипломированная ассоциация дипломированных бухгалтеров (ACCA), Дипломированный институт бухгалтеров по управленческому учету (CIMA) и др.

Аттестация проводится по вопросам бухгалтерского учета и аудита, экономического анализа, налогообложения, финансово-банковской деятельности и гражданского права, норм и стандартов бухгалтерского учета и аудита.

Наряду со сдачей экзаменов бухгалтер принимает на себя определенные обязательства и дает присягу о соблюдении Кодекса профессиональной этики бухгалтеров.

В Кодексе профессионального поведения Американского института присяжных бухгалтеров отражены следующие моральные нормы:

— будьте объективны и независимы от конфликта интересов;

— честно выполняйте все свои профессиональные обязанности;

— соблюдайте профессиональные этические нормы;

— постоянно повышайте уровень своей компетенции;

— проявляйте чуткость в профессиональных и моральных суждениях;

— воздерживайтесь от раскрытия конфиденциальной информации.

В условиях перехода к рыночным отношениям бухгалтеры могут специализироваться по многим направлениям.

Финансовый учет. Бухгалтеры, занимающиеся финансовым учетом, подготавливают информацию, необходимую для внешних пользователей, то есть конечной целью их работы является составление внешней отчетности предприятия.

Управленческий учет. Главной задачей управленческих бухгалтеров является представление информации для внутренних пользователей-менеджеров, осуществляющих управление предприятием.

Независимая аудиторская деятельность. При наличии сертификата бухгалтер может заниматься аудиторской деятельностью в аудиторских фирмах, имеющих лицензию. Задача аудитора — дать профессиональное аудиторское заключение о том, насколько объективно финансовая отчетность отражает финансовое положение предприятия и результаты его деятельности за определенный период. Для этого осуществляется проверка первичной документации, остатков денежных средств, устанавливаются достоверность проведенных инвентаризаций материальных ценностей, реальность дебиторской и кредиторской задолженностей и эффективность системы внутреннего контроля, определяются законность и целесообразность хозяйственных операций, их соответствие установленным нормам и принципам. По окончании проверки аудитор дает аудиторское заключение, которое содержит его собственное мнение по

поводу финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. От добросовестности аудитора зависит судьба собственников, акционеров, вкладчиков, кредиторов и банков, использующих проверенные аудиторами отчеты при купле-продаже акций, инвестировании, предоставлении кредитов и займов.

Налогообложение. Бухгалтеры предоставляют платные консультационные услуги в сфере налогообложения. Они помогают подготовить налоговые декларации, дают клиентам рекомендации, позволяющие на законном основании сократить налоги в будущем.

Бухгалтерская работа по налогообложению требует больших знаний и опыта, так как практически любая сфера деятельности предприятия так или иначе связана с налогообложением.

Бюджетный учет. На условиях контракта или соглашения бухгалтеры работают в государственных учреждениях и правительственных органах, высших и средних учебных заведениях, больницах, школах и других бюджетных организациях. Они занимаются ведением бухгалтерского учета, осуществлением контроля за законностью и целесообразностью бюджетных средств.

Педагогическая деятельность. Педагогическая деятельность может осуществляться в школах, колледжах, техникумах, институтах, университетах, на курсах подготовки бухгалтеров и аудиторов.

Подготовка бухгалтеров и аудиторов в этих учреждениях — ответственная и важная работа, поэтому к ней необходимо привлекать наиболее компетентных работников, имеющих глубокие теоретические знания и практический опыт работы.

Глава 2. СУБЪЕКТЫ И ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. ЭЛЕМЕНТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Субъектами бухгалтерского учета называются учреждения, организации и предприятия, которые обязаны вести бухгалтерский учет согласно законодательству.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, действующие на территории Республики Узбекистан, в том числе производственные, коммерческие, производственно-коммерческие предприятия, банки, страховые, научно-исследовательские, консультационные, общественные и некоммерческие организации, фонды, политические партии, государственные учреждения и хокимияты, финансируемые из бюджетных средств, кооперативы, объединения и ассоциации.

Лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, а также малые предприятия могут вести бухгалтерский учет по упрощенной системе учета, отчетности и налогообложения (НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства», рег. МЮ РУз 24.01.2000 г. № 879).

Объекты бухгалтерского учета отражают группы однородных элементов, учитываемых на предприятии. Элементами бухгалтерского учета являются активы предприятия, его обязательства, собственный капитал, доходы и расходы, прибыли и убытки.

Характеристика элементов бухгалтерского учета дана в «Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности».

2.2. АКТИВЫ ПРЕДПРИЯТИЯ И ИХ ГРУППИРОВКА

Активы предприятия (иными словами имущество) — это разнообразные виды хозяйственных средств, которыми обладает предприятие и при помощи которых осуществляет свою финансово-хозяйственную деятельность.

Активы предприятия включаются в финансовую отчетность, когда они удовлетворяют следующим требованиям:

— находятся в собственности предприятия;

— представляют для него определенную ценность;

— имеют некоторую стоимость и способность приносить в будущем экономическую выгоду для предприятия.

Активы предприятия подразделяется на два вида: *долгосрочные* и *текущие (оборотные) активы*.

Схема 3

Группировка активов предприятия



К ***долгосрочным активам*** относится имущество сроком полезного использования более одного года. Срок полезного использования — период, в течение которого использование имущества приносит предприятию доход или экономическую выгоду.

К ***текущим активам*** относится имущество, предназначенное для использования сроком менее одного года, которое полностью потребляется в одном производственном цикле, целиком переносит свою стоимость на цену производственной продукции или оказанных услуг.

К долгосрочным активам относятся:

— *основные средства*. Это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управления предприятием в течение периода, превышающего один

год, а также предметы стоимостью за единицу (комплект) свыше пятидесятикратного размера минимальной заработной платы, установленного в Республике Узбекистан (на момент приобретения), независимо от срока службы. Они изнашиваются и по частям передают свою стоимость на стоимость продукции, работ или услуг.

К основным средствам относятся здания, сооружения, машины и оборудование, транспорт, вычислительная техника, инструменты и инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и др.;

— *нематериальные активы* — объекты длительного использования (свыше одного года), имеющие денежную оценку и приносящие доход, но не имеющие материальный вид и вещественную форму. К ним относятся права пользования землей, природными ресурсами, товарными знаками, торговыми марками, патенты, лицензии и т. п.;

— *капитальные вложения* — это средства, затраченные предприятием для строительства и приобретения основных средств и в связи с их незаконченностью еще не принятые в состав основных средств. Например, если предприятие строит здание, то все затраты до окончания строительства числятся в составе капитальных вложений;

— *оборудование, требующее установки,* — это технологическое, энергетическое и производственное оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки;

— *долгосрочные финансовые вложения.* К ним относятся затраты предприятия на приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.), предназначенных для использования на срок более одного года. Эти ценные бумаги свидетельствуют о вложении средств в деятельность других предприятий и дают право на получение ежегодного дохода (дивиденда);

— *долгосрочные отсроченные расходы* — это расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Сроки отнесения таких расходов превышают 12 месяцев;

— *долгосрочная дебиторская задолженность* — это задолженность юридических и физических лиц данному предприятию, срок оплаты которой превышает один год.

К текущим активам относятся наиболее ликвидные средства (от лат. *liqvidus* — жидкий, текучий), так как они

постоянно находятся в цикле превращения в денежные средства для оплаты обязательств. В их состав включаются:

— *производственные запасы* — это запасы сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий топлива, тары, запчастей, прочих материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, предназначенных для использования в процессе производства или при выполнении работ и оказании услуг;

— *незавершенное производство* — это продукция, не прошедшая всех стадий обработки и установленных испытаний на данном предприятии, неукомплектованная, а также не принятая техническим контролем или заказчиком;

— *готовая продукция* — это продукция, полностью законченная обработкой на данном предприятии, отвечающая требованиям стандартов и техническим условиям, принятая отделом технического контроля и сданная на склад готовой продукции;

— *денежные средства* — это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном, валютном и других банковских счетах;

— *краткосрочные вложения* — это инвестиции, срок обращения которых не превышает 12 месяцев;

— *краткосрочная дебиторская задолженность* — это задолженность физических и юридических лиц данному предприятию, срок погашения которой менее одного года;

— *краткосрочные отсроченные расходы* — это расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Сроки отнесения таких расходов не превышают 12 месяцев.

2.3. ИСТОЧНИКИ ФОРМИРОВАНИЯ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

В бухгалтерском учете должны найти отражение не только состав и размещение активов, но и показатели, рассматривающие источники образования и показывающие, за счет чего приобретены предприятием средства. Они также называются ***пассивами***. Активы по источникам формирования подразделяются на активы, приобретенные за счет собственных средств (собственный капитал), и активы, приобретенные за счет заемных средств (обязательства) (схема 4).

Схема 4

Группировка источников формирования активов



Источники собственных средств (собственный капитал) закреплены за предприятием на постоянное пользование и пополняются в процессе его хозяйственной деятельности.

Источники заемных средств (заемный капитал) поступают в распоряжение предприятия на определенный срок, по истечении которого они должны быть возвращены собственнику с процентом или без процента.

Собственный капитал показывает те активы, которые являются собственностью учредителей, т. е. собственников предприятия. Можно сказать, что собственный капитал показывает сумму задолженности хозяйствующего субъекта перед его учредителями. Эти обязательства будут востребованы учредителями либо в момент ликвидации предприятия (уставный капитал), либо при начислении дивидендов (нераспределенная прибыль).

К источникам собственных средств относятся уставный, добавленный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, резервы, целевые поступления, дотации и субсидии, которые в совокупности образуют собственный капитал.

Уставный капитал — основной источник формирования собственного имущества предприятия. Он представляет собой совокупность вкладов учредителей в имущество в денежном выражении в виде основных средств, нематериальных активов и денежных средств при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Эта сумма отражается в уставе предприятия и может быть изменена по решению учредителей предприятия с внесением соответствующих изменений в учредительные документы и перерегистрацией устава или внесением в него дополнений.

Добавленный капитал состоит из эмиссионного дохода, который возникает в результате дополнительного выпуска акций и их реализации по цене, превышающей номинальную. Здесь также отражаются курсовые разницы, возникающие в процессе формирования уставного капитала.

Резервный капитал (фонд) создается в соответствии с законодательством и учредительными документами путем отчислений от чистой прибыли. Он используется на выплату дивидендов учредителям при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года на эти цели, на покрытие непредвиденных убытков и потерь предприятия за отчетный год. В него включается также стоимость безвозмездно полученного имущества от юридических и физических лиц. В составе резервного капитала учитываются также суммы, сформировавшиеся при переоценке имущества.

Нераспределенная прибыль — это положительный финансовый результат деятельности предприятия, который образуется при превышении доходов над расходами.

Резервы создаются за счет внутренних ресурсов с целью равномерного включения предстоящих расходов в затраты предприятия в отчетном году. К ним относятся: резервы для предстоящей оплаты отпусков работникам, для покрытия расходов на ремонт основных фондов и др.

Целевые поступления — это *гранты* и *субсидии*, т. е. безвозмездные поступления в виде целевого финансирования от правительственных органов, юридических и физических лиц. Эти средства должны использоваться строго по целевому назначению.

Обязательства представляют собой кредиторскую задолженность данного предприятия другим юридическим и физическим лицам. Обязательства являются результатами прошлых сделок или прошлых событий, т. е. на предприятии должно произойти событие, приведшее к возникновению обязательств (начисление заработной платы, различных отчислений, налогов, приобретение товаров, в то время, когда деньги за них еще не перечислены, и др.). Урегулирование обязательств, т. е. расчет по ним приводит к оттоку экономических ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды.

К обязательствам относятся кредиты банков, займы других предприятий и кредиторская задолженность, которые в совокупности образуют заемный капитал.

Кредиты, или *ссуды*, *банков* делятся на долгосрочные, полученные на срок более одного года, и краткосрочные, полученные на срок менее одного года.

Займы, или *ссуды*, полученные от юридических или физических лиц, также делятся на долгосрочные и краткосрочные.

Отсроченные обязательства — это доходы, возникновение которых обусловлено фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего периода, но признаваемые в отчете о финансовых результатах будущих периодов. К ним относятся: арендная плата, полученная арендодателем заранее, средства, полученные от предварительной продажи билетов, оплата подписки на периодическую печать на следующий год и др.

Кредиторская задолженность — задолженность предприятия другим юридическим или физическим лицам, воз-

никающая обычно вследствие разрыва во времени между получением товарно-материальных ценностей, оказываемых услуг, получением предварительной оплаты и окончательного расчета.

Кредиторская задолженность делится на долгосрочную, срок оплаты которой более одного года, и краткосрочную, срок оплаты которой менее одного года.

Задолженность поставщикам возникает тогда, когда предприятие получило товар от поставщика, но еще не рассчиталось за него. Задолженность покупателям возникает тогда, когда предприятие получило от покупателя предоплату, но товар еще не отгружен.

Долговые обязательства предприятия перед своим персоналом по оплате труда связаны с появлением разрыва во времени между начислением и датой выдачи заработной платы персоналу.

Задолженность по расчетам с бюджетом возникает вследствие разрыва между временем начисления налогов и их уплатой.

Задолженность органам социального страхования также является следствием разрыва во времени начисления в бухгалтерии этих отчислений и временем перечисления средств с расчетного счета.

2.4. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ, ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ

Доходы — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, которое приводит к увеличению активов или уменьшению обязательств.

К доходам относятся выручка от реализации продукции (работ и услуг), товаров или других активов, проценты и дивиденды к получению, арендная плата, положительные курсовые разницы по валютным счетам, безвозмездная финансовая помощь и др.

Доходы должны признаваться (отражаться) в бухгалтерском учете в том периоде, в котором они действительно получены, а не в том периоде, когда произведено перечисление денежных средств. Так, если предприятие получило предоплату от покупателей, то в этот момент появляются обязательства, а в момент отгрузки товара, т. е.

признания дохода, эти обязательства уменьшаются. В случае если предприятие отгрузило товар, не получив деньги, при отгрузке товара возникает дебиторская задолженность покупателей перед предприятием, т. е. увеличиваются активы.

Расходы — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, которое приводит к уменьшению активов или увеличению обязательств в отчетном периоде. К расходам относятся затраты на производство продукции (работ и услуг), расходы, связанные с реализацией продукции, административные и общехозяйственные расходы, расходы по выплате процентов и дивидендов, по арендной плате, отрицательные курсовые разницы и прочие расходы.

Так же, как и доходы, расходы должны отражаться в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они действительно понесены, а не в том периоде, когда произведено перечисление денежных средств. Так, при реализации продукции или товаров отражается уменьшение их фактической себестоимости, что приводит к уменьшению активов, а такие расходы, как затраты на освещение, отопление, арендная плата, проценты к оплате должны отражаться в конце каждого отчетного периода, что приводит к возникновению обязательств, так как деньги за них перечисляются в следующем отчетном периоде.

При определении финансового результата деятельности предприятия за определенный период определяется разница между доходами и расходами — прибыль или убыток.

Прибыль — это превышение доходов над расходами, в результате чего происходит увеличение капитала (не за счет вкладов собственников).

Убыток — это превышение расходов над доходами, что приводит к уменьшению капитала предприятия. Уменьшение капитала в результате распределения собственного капитала владельцами не является убытком.

Глава 3. МЕТОДЫ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

3.1. МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Совокупность различных способов и приемов, при помощи которых изучаются объекты бухгалтерского учета, называется его методами. Основными элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс, отчетность.

Документация — способ сплошного отражения объектов бухгалтерского учета в документах. Каждая хозяйственная операция должна найти отражение в бухгалтерском учете только на основании документов, прошедших проверку правильности и объективности их оформления, а также соответствия этой операции требованиям законов. В документах отражается сущность произведенной операции, ее количественная оценка и денежное выражение. Достоверность сведений, содержащихся в документах, подтверждается подписями лиц, ответственных за совершение операции.

Инвентаризация — способ сопоставления фактического наличия имущества предприятия с данными документов бухгалтерского учета. Основной целью инвентаризации является обеспечение достоверности показателей бухгалтерского учета и контроля за сохранностью имущества.

Инвентаризация проводится в установленные сроки, при смене материально ответственных лиц, по требованию аудиторов или следственных органов.

Счета бухгалтерского учета — способ ежедневного и систематического отражения объектов бухгалтерского учета. При помощи счетов производится систематизация и группировка хозяйственных операций по однородным экономическим признакам, а также накапливается текущая информация о состоянии имущества, источников его формирования и хозяйственных операциях.

Двойная запись — способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Этот способ заключается в том, что сумма каждой хозяйственной операции отражается на двух счетах одновременно.

Оценка — способ денежного выражения имущества, источников его образования и хозяйственных операций для получения обобщенных данных о разнородных объектах бухгалтерского учета.

В целях сопоставимости оценка имущества и его источников должна производится по единым правилам, установленным действующим законодательством.

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

Бухгалтерский баланс — способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе и обязательствах предприятия в денежной оценке на определенную дату (обычно на первое число квартала).

Имущество предприятия отражается в балансе в разрезе двух групп: одна группа показывает состав и размещение имущества, а другая — отражает источники формирования имущества. Следовательно, обе части баланса отражают одно и то же имущество, но в различных группировках, поэтому обе части равны между собой.

Отчетность предприятия представляет собой систему обобщенных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за определенный период (квартал, год). Бухгалтерская отчетность составляется по единым правилам и формам, утвержденным Министерством финансов РУз для всех предприятий независимо от форм собственности и сферы деятельности.

Бухгалтерская отчетность представляется различным органам: налоговой инспекции, банкам, вышестоящей организации, статистическим учреждениям и различным пользователям информации.

В условиях рынка пользователи информации принимают свои решения на основе ее анализа по нескольким хозяйствующим субъектам. Так, если инвестор хочет вложить свои средства, то для того чтобы выбрать наиболее оптимальное решение, он анализирует финансовую отчетность нескольких компаний. Поэтому представляемая информация должна быть стандартна, т. е. разработана с применением единых подходов и принципов.

Принципы бухгалтерского учета и отчетности определены в Законе Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» и в «Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности».

3.2. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Принцип — это основа, исходное базовое положение бухгалтерского учета, из которого вытекают все последующие утверждения.

В статье 6 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» определены следующие основные принципы бухгалтерского учета:

— ведение бухгалтерского учета методом двойной записи;
— непрерывность;
— денежная оценка хозяйственных операций, активов и пассивов;
— достоверность;
— начисление;
— предусмотрительность (осторожность);
— преобладание содержания над формой;
— сопоставимость отчетных показателей;
— нейтральность финансовой отчетности;
— соответствие доходов и расходов отчетного периода;
— фактическая оценка активов и обязательств.

Рассмотрим каждый из названных принципов.

Принцип ведения бухгалтерского учета методом двойной записи означает, что все хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражаются дважды, то есть в левой части одного счета и в правой части другого счета, обеспечивая при этом сбалансированность результатов хозяйственной деятельности предприятия.

Принцип непрерывности определяет, что все операции, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, фиксируются первичными документами по мере их совершения и подлежат отражению в бухгалтерском учете непрерывно, до полного завершения хозяйственных операций.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности этот принцип называется ***принципом продолжающейся деятельности предприятия***.

Согласно этому принципу финансовая отчетность составляется на основе того, что предприятие постоянно функционирует и будет в обозримом будущем продолжать свои операции. Считается, что предприятие не имеет намерения и не нуждается в том, чтобы ликвидировать или существенно сокращать объем своих операций, то есть избегает банкротства и ликвидации. Если такое намерение или потребность существуют, то финансовая отчетность может составляться на иной основе. Этот принцип означает, что срок ведения бухгалтерского учета должен соответствовать сроку существования предприятия, то есть бухгалтерия будет продолжать свою деятельность до ликвидации или до объявления его банкротом. Со дня прекращения существования предприятия прекращается также ведение бухгалтерского учета.

Принцип денежной оценки хозяйственных операций, активов и пассивов означает использование денежного измерителя в качестве универсального показателя учета финансовой отчетности. Бухгалтерский учет ведется в национальной валюте — сум.

Принцип достоверности означает, что вся информация, подлежащая отражению в бухгалтерском учете, должна быть достоверной, то есть должна быть подтверждена первичными учетными документами, которые имеют юридическую силу.

Информация может быть уместной, но недостоверной по существу, что приведет к ее неправильному отражению. Так, если оспариваются действия и величина обязательства по убыткам или юридическим действиям, могут быть недостоверно отражены величина и обстоятельства возникновения обязательства.

Принцип начисления требует необходимости признания доходов (прибыли) и расходов (убытков) не в момент получения или выплаты денежных средств, а в момент фактического их выполнения. Так, по принципу начисления продукция считается реализованной не в момент получения денег от покупателей и заказчиков, а в момент ее отгрузки, так как именно тогда к покупателю переходит право собственности на эту продукцию и покупатель несет все риски и вознаграждения от приобретения этого

права. Расходы в бухгалтерском учете также должны отражаться в том периоде, когда они возникли, а не в момент перечисления денежных средств.

Предположим, предприятие заключило договор об аренде с арендодателем и, как этого требовали условия контракта, перечислило предоплату за год в размере 360 тыс. сум.

Арендатор должен отразить эту сумму как предоплаченную аренду, т. е. как расходы будущих периодов, и включать 1/12 часть (30 тыс. сум.) в затраты в конце каждого месяца. Арендодатель полученную вперед арендную плату должен отразить в составе отсроченных обязательств, т. е. доходов будущих периодов. Реальный доход отражается в конце каждого месяца в сумме 30 тыс. сум.

Допустим, предприятие получило в банке 1 декабря 2009 г. краткосрочный кредит — 3 млн сум. сроком на один год под 20 % годовых. Условия контракта предполагают возврат половины суммы кредита через 6 месяцев, а остальную половину — по истечении года. В соответствии с принципом начисления бухгалтер должен подсчитать 31 декабря 2009 г. сумму процентов за этот кредит, приходящуюся за декабрь, следующим образом:

3 000 000 × 20 % : 100 : 12 = 50 000 сум.

Эта сумма должна включаться в расходы по финансовой деятельности предприятия 2009 г.

Принцип предусмотрительности (осторожности), или, как его еще называют, ***принцип консерватизма***, предполагает, что в отчетности не должна допускаться завышенная оценка активов и прибыли и заниженная оценка убытков и обязательств. Это означает также, что для отражения потенциальных потерь или убытков предприятию нужно меньше оснований, чем для отражения потенциальных прибылей. Одним из проявлений принципа осторожности является правило низшей оценки: по себестоимости или рыночной цене. Это правило означает, что если предприятие приобрело свои оборотные средства по одной цене, а в настоящее время рыночная цена на них упала, то в отчетности предприятие должно отражать свои средства по текущей рыночной цене с отнесением разницы на финансовые результаты текущего периода. Однако, если рыночная цена на оборотные активы возросла в данном отчетном

периоде, то предприятие не вносит никаких изменений в свои документы до момента фактической реализации своих активов по этой возросшей рыночной цене. Такой подход позволяет отразить в бухгалтерском учете изменчивость рыночной ситуации и связанный с этим риск хозяйственной деятельности предприятия и его собственников. Поэтому предприятие до продажи своих оборотных средств должно отражать их в учете по низшей из этих двух цен.

Данный принцип не дает права создавать скрытые резервы или завышенное обеспечение, преднамеренное уменьшение или завышение активов (или прибыли), пассивов (или расходов), иначе финансовая отчетность не будет нейтральной и утратит качество надежности.

Следовательно, принцип осторожности означает, что если у бухгалтера имеется возможность использования двух альтернативных методов оценки, то он должен выбрать тот, который по возможности не приукрашивал бы положение предприятия, а показывал его в менее оптимистичном свете. Бухгалтер должен следить за тем, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. Когда речь идет об учете прибыли или дохода, их отражение в бухгалтерском учете должно происходить после совершения операций, а если речь идет об убытках и расходах, то они должны быть отражены в учете в момент возможного их возникновения. Предположим, что на предприятии в запасе имеются материальные ценности стоимостью 300 тыс. сум., цена за единицу — 500 сум. Если рыночная цена этих материальных ценностей на данный момент поднимется до 700 сум. за единицу, то они должны учитываться по прежней цене — 500 сум. Прибыль будет признана только после их продажи. Но если цена этих материальных ценностей на рынке упадет до 400 сум. за единицу вследствие нанесения ущерба, полного или частичного устаревания этих ценностей, то необходимо будет провести переоценку и довести их стоимость до реальной.

Основным правилом принципа консерватизма является следующее: *не предвосхищайте прибыль, не занижайте убытки.*

Принцип консерватизма отражен в национальных стандартах бухгалтерского учета. Норма о том, что финансо-

вая отчетность должна быть составлена на основополагающем принципе — принципе консерватизма — содержится в п. 24 «Концептуальной основы для подготовки и представления финансовой отчетности».

Применение принципа консерватизма предусмотрено также в п. 19 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы», в котором говорится, что практика уценивания производится в случаях, если товаро-материальные ценности имеют повреждения, полностью или частично устарели, снизилась цена их реализации, а также в случаях чрезмерного скопления запасов и их медленной оборачиваемости для того, чтобы все активы не отражались в финансовой отчетности выше, чем сумма, ожидаемая от их реализации или использования.

Необходимо отметить, что принцип консерватизма применяется и в практике учета финансовых вложений, что отражено в НСБУ № 12 «Учет финансовых инвестиций».

В п. 13 этого стандарта отмечено, что инвестиции, классифицированные в качестве краткосрочных (текущих) активов, должны учитываться в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости или по наименьшему из двух значений: стоимости приобретения и рыночной стоимости. Доход или убыток от изменения рыночной стоимости учитывается в том отчетном периоде, в котором была произведена переоценка.

В соответствии с принципом консерватизма законодательством Республики Узбекистан предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам: они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности. В зарубежной практике эти резервы можно создавать в момент образования сомнительной дебиторской задолженности.

Применение принципа консерватизма не должно способствовать тому, чтобы предприятия и организации необоснованно стремились увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и, соответственно, налога на прибыль.

Согласно ***принципу преобладания содержания над формой*** необходимо, чтобы экономические события были учтены

и представлены в соответствии с их сущностью и экономической действительностью, а не только с их юридической формой. Существо сделок или других событий не всегда соответствует их юридической форме. Так, предприятие может разместить активы у другой стороны таким образом, что документация должна отражать юридическую передачу собственности этой стороне.

Примером, который иллюстрирует действие требования преобладания сущности над формой, согласно НСБУ № 6, является отражение в бухгалтерском учете операций по финансовой аренде (лизингу). По договору финансовой аренды к арендатору не переходит право собственности на арендуемый актив или его передача предусматривается в конце срока действия договора. Экономическое содержание получения актива в финансовую аренду будет заключаться в возможности получения арендатором экономических выгод от использования арендованного актива на протяжении большей части срока его полезного использования в обмен на принятие обязательств оплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива и соответствующего финансового обеспечения. У бухгалтера возникает возможность вариантного действия в отношении интерпретации данной сделки: признавать или не признавать арендуемое имущество в качестве актива.

Если активы не отражаются в балансе арендатора в случае финансовой аренды, то экономические ресурсы и уровень обязательств предприятия оказываются заниженными. Таким образом, исходя из требования преобладания сущности над формой правильно будет признать финансовую аренду в бухгалтерском балансе и как актив, и как обязательство по выплате будущих арендных платежей.

Принцип сопоставимости показателей требует, чтобы, во-первых, данные о деятельности предприятия были сопоставимы с аналогичной информацией о деятельности других предприятий, во-вторых, чтобы сохранялась последовательность в применяемых методах бухгалтерского учета на данном предприятии и тем самым обеспечивалась сопоставимость данных о деятельности предприятия за несколько отчетных периодов.

Пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность предприятия через определенное время для того, чтобы установить тенденции развития его финансового положения и эффективности, а также сравнивать финансовую отчетность различных предприятий для того, чтобы оценить их относительное финансовое положение, изменения в финансовом положении.

Необходимость сопоставимости не может быть препятствием для введения унифицированных стандартов учета. Для предприятия неприемлемо продолжать вести учет тем же образом по операции или событию, если учетная политика не соответствует принципам уместности и достоверности.

В связи с тем, что пользователи желают сравнивать финансовое положение, эффективность и изменения в финансовом состоянии предприятия через определенное время, важно, чтобы финансовая отчетность показывала соответствующую информацию за предыдущие периоды.

Принцип сопоставимости означает, что выбранные бухгалтером методы учета должны последовательно применяться из года в год и не меняться в течение отчетного периода. Он обеспечивает сопоставимость показателей за ряд периодов. В случае изменения способов необходимо их обосновать и отразить в пояснительной записке к годовому отчету и в приказе об учетной политике предприятия на следующий год.

Для того чтобы информация, содержащаяся в финансовом отчете, была достоверной, она должна быть ***нейтральной***, т. е. свободной от отклонений. Финансовая отчетность не является нейтральной, если она воздействует на принятие решения или суждение для достижения заблаговременно предусмотренного результата.

Принцип нейтральности также означает, что предприятие должно периодически отчитываться перед заинтересованными лицами и органами о результатах своей деятельности за соответствующие периоды в виде финансовой отчетности.

Принцип соответствия доходов и расходов отчетного периода означает, что в данном отчетном периоде отражаются только те расходы, которые обусловили получение

доходов данного отчетного периода. Если между отдельными видами расходов и доходов трудно установить непосредственную зависимость, расходы распределяются между несколькими отчетными периодами в соответствии с какой-либо системой распределения. Это относится, например, к амортизируемым расходам, которые распределяются на ряд лет. Кроме того, сюда же относится отражение расходов будущих периодов, которые списываются в учете в тех периодах, в которых они принесут соответствующие доходы. Данный принцип работает вместе с принципом начисления и обеспечивает учет всех доходов по их получению и соответствующих расходов в один и тот же отчетный период. То есть, если выручка от реализации учитывается в 2009 году, то себестоимость реализованной продукции не может быть учтена в 2010 году.

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

Можно также выделить ***принцип периодичности*** — это принцип регулярного составления финансовой отчетности. В зарубежной практике финансовая отчетность составляется один раз в год и не обязательно, чтобы финансовый год совпадал с календарным. Так, некоторые фирмы предпочитают начинать свой финансовый год с 1 июля до 30 июня или с 1 сентября до 31 августа. В Узбекистане отчетным годом является период с 1 января по 31 декабря и отчетность представляется предприятиями крупного и среднего бизнеса ежеквартально, а малыми и совместными предприятиями — один раз в год.

3.3. ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет наряду с планированием, организацией, регулированием является одной из главных функций управления.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет определенные функции, основными из которых являются: информационная; контрольная; обеспечение сохранности собственности; аналитическая.

Информационная функция. В условиях рыночной экономики возрастает роль и значение своевременной и достоверной информации, характеризующей деятельность предприятия.

Бухгалтерский учет является основным источником информации у различных пользователей, которые, пользуясь этой информацией, вырабатывают и принимают необходимые управленческие решения.

В системе бухгалтерского учета детально и в обобщенном виде фиксируется и накапливается информация о состоянии и движении всего имущества и источниках его формирования, хозяйственных процессах и их результатах. Эта информация используется оперативным статистическим учетом для прогнозирования деятельности предприятия.

В условиях рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования. Информация должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной, она должна быть высокого качества и эффективной для пользователей.

Конечным результатом получаемой бухгалтерским учетом информации должно быть улучшение показателей финансового состояния предприятия.

Контрольная функция. Наличие различных форм собственности, расширение прав предприятий предопределяют усиление контрольной функции бухгалтерского учета. Работники бухгалтерии должны осуществлять действенный контроль за использованием различных видов ресурсов. Контроль — это прежде всего процесс, позволяющий определить выполнение намеченных в бизнес-планах экономических показателей.

Сопоставление позволяет произвести соответствующие корректировки, если фактические показатели существенно отличаются от установленных норм и нормативов.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль осуществляется до принятия управленческих решений и совершения хозяйственных операций. Его объектами могут быть бизнес-планы, проекты, проектно-сметная документация, договоры и контракты и др. Цель предварительного контроля — предупре-

дить незаконные действия должностных лиц, экономически нецелесообразные хозяйственные операции, обеспечить экономное и эффективное расходование хозяйственных ресурсов, не допустить непроизводительные расходы, неправильное оформление документации по хозяйственным операциям.

Текущий контроль проводится во время осуществления хозяйственных операций. Его цель — выявление в процессе совершения хозяйственных операций отклонений в хозяйственной деятельности. Текущий контроль способствует своевременному пресечению возможных хищений и потерь материальных и денежных ресурсов.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций на основе данных первичных документов, документов бухгалтерского учета (учетных регистров) и бухгалтерской отчетности. Цель такого контроля — проверить целесообразность и законность хозяйственных операций за определенный период, выявить недостачи в работе, нарушения и злоупотребления, если они были допущены, вскрыть и мобилизовать ресурсы для дальнейшего улучшения деятельности предприятия.

Обеспечение сохранности собственности. Правильная постановка бухгалтерского учета позволяет обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным хищениям и потерям. Для этого на предприятии должны быть созданы определенные предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, правильно работающих контрольно-измерительных приборов, мерной тары и др.

В условиях разнообразия форм собственности, роста числа собственников, инвесторов, в том числе зарубежных, значение этой функции резко возрастает.

Важным инструментом для реализации этой функции является своевременное и правильное проведение инвентаризации имущества и объективное отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

Аналитическая функция. Достоверная и юридически обоснованная информация используется для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Анализ — процесс последовательного изучения принятых решений с целью их улучшения.

Для определения правильности принятой предприятием стратегии и тактики на рынке и с целью их улучшения необходимо систематически проводить глубокий и всесторонний анализ рационального использования всех видов ресурсов и затрат, применения цен, особенно в условиях инфляции. Этот анализ позволяет вскрыть имеющиеся резервы, повысить эффективность использования ресурсов и тем самым увеличить прибыльность предприятия.

Глава 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

4.1. ОБЩЕЕ ПОНЯТИЕ О БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

Как было отмечено ранее, основной целью бухгалтерского учета является обеспечение пользователей необходимой информацией о деятельности предприятия. Для эффективного управления предприятием прежде всего нужны сведения об имуществе, его видах и источниках. Такие сведения обычно представляются в обобщенном сгруппированном виде в денежной оценке на определенную дату (обычно на первое число месяца или квартала). Эти сведения получают путем составления бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс — это способ экономической группировки и обобщения имущества по составу и размещению и по источникам его формирования, выраженных в денежной оценке и составленных на определенную дату.

Баланс по своему строению представляет собой двустороннюю таблицу. Левая часть, в которой приводится состав и размещение имущества, называется *активом*, правая часть отражает источники формирования имущества и называется *пассивом*. Следовательно, в левой и правой частях баланса отражается одно и то же, т. е. имущество предприятия, но только в различной группировке. Каждый вид имущества поступает на предприятие за счет какого-либо источника. Поэтому общая сумма актива должна быть равна общей сумме пассива (валюта баланса). Баланс (от франц. *balance* — весы) означает признак равенства, равновесия.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, заключающемся в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются в двух аспектах.

Баланс можно сравнить с моментальным снимком финансового состояния предприятия.

Бухгалтерский баланс является важнейшим источником информации о финансовом положении предприятия за отчетный период. С его помощью определяются состав и структура имущества, прибыльность предприятия и его ликвидность, оборачиваемость оборотных средств, состояние и динамика дебиторской и кредиторской задолженностей. Изучая информацию бухгалтерского баланса, заинтересованные пользователи узнают, чем владеет предприятие, каков его потенциал и как используется имущество, полученное от собственников.

По бухгалтерскому балансу определяется платежеспособность предприятия, т. е. сможет ли оно своими текущими (ликвидными) средствами покрыть обязательства или ему угрожают финансовые затруднения.

Равенство баланса можно представить в виде следующего уравнения:

$$\text{Активы} = \begin{matrix}\text{Обязательства} \\ \text{(заемный капитал)}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{Собственный} \\ \text{капитал}\end{matrix}$$

Это уравнение является основой бухгалтерского учета. Здесь активы представляют общую стоимость имущества предприятия. Обязательства (заемный капитал) предполагают уменьшение активов, так как они представляют величину кредиторской задолженности, которую надо возвратить в срок юридическим или физическим лицам. Собственный капитал характеризует стоимость вложений, сделанных в предприятие его собственниками, и представляет собой средства, которые останутся собственнику, если он рассчитается со своими кредиторами. Его можно представить следующим уравнением:

$$\text{Собственный капитал} = \text{Активы} - \text{Обязательства}$$

Это уравнение отражает остаточный принцип в отношении капитала, то есть кредиторы обладают правом первоочередного иска на имущество. Если долговые обязательства предприятия в отношении кредиторов не выполняются, то они имеют право взыскания долгов через суд. Инвесторы обладают лишь правом остаточного иска. В то же время уравнение показывает величину активов предприятия и степень участия кредиторов и собственников предприятия в формировании его капитала. От этого соотношения зависит финансовая устойчивость и стабильность предприятия.

Существуют различные виды балансов:

— *периодический баланс*, который составляется каждый месяц или квартал;

— *годовой баланс*, характеризующий итоги работы за год;

— *вступительный баланс*, который составляется при создании нового или при преобразовании ранее действующего предприятия;

— *сводный баланс*, который составляется министерствами, корпорациями, концернами путем объединения отдельных заключительных балансов;

— *консолидированный баланс*, который составляется путем объединения балансов юридически самостоятельных предприятий, взаимосвязанных между собой экономически. Такие балансы составляют холдинговые компании (владеющие контрольными пакетами акций других компаний), головные предприятия со своими дочерними и зависимыми организациями.

— *баланс «брутто»* (от итал. *brutto* — грубый, нечистый), который включает такие регулирующие статьи, как «Износ основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Выкупленные собственные акции»;

— *баланс «нетто»* (от итал. *netto* — чистый), который исключает вышеуказанные статьи.

Так, в балансе «брутто» основные средства как вид имущества показываются в активе, а их износ — в пассиве. В балансе «нетто» обе статьи отражаются в активе, но здесь же выводится остаточная стоимость основных средств как первоначальная, за минусом износа, поэтому в общем итоге (валюте баланса) эта сумма не отражается. То же са-

мое касается статьи «Выкупленные собственные акции». В балансе «брутто» в пассиве показывается уставный капитал предприятия, а в активе — собственные выкупленные акции. В балансе «нетто» статья «Собственные выкупленные акции» показывается в пассиве и вычитается из статьи «Уставный капитал», уменьшая его сумму.

В настоящее время на предприятиях Республики Узбекистан составляется баланс «нетто», который соответствует Международным стандартам бухгалтерского учета.

4.2. СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

В соответствии с приказом министра финансов РУз «Об утверждении форм финансовой отчетности и правил по их заполнению» от 27 декабря 2002 г. № 140 (рег. МЮ РУз 28.01.2003 г. № 1209) все предприятия и организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность и являющиеся юридическими лицами независимо от форм собственности, кроме банков и страховых организаций, составляют баланс по единой форме (табл. 4).

Актив и пассив баланса делятся на разделы, разделы делятся на отдельные группы, а группы — на балансовые статьи. Статьей бухгалтерского баланса называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств предприятия.

Актив баланса делится на два раздела: *долгосрочные активы* и *оборотные активы*.

Первый раздел актива отражает долгосрочные активы.

По статье «Основные средства» показываются первоначальная стоимость имеющихся на предприятии основных средств, сумма их износа, а также остаточная стоимость.

Статья «Нематериальные активы» характеризует стоимость неосязаемых активов, которыми располагает предприятие по первоначальной стоимости.

Следующая статья «Износ» показывает сумму возмещенной стоимости этих активов. Сумма статьи «Остаточная стоимость» рассчитывается как первоначальная за минусом износа.

Таблица 4

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС — форма № 1

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Актив			
I. Долгосрочные активы			
Основные средства:			
Первоначальная (восстановительная) стоимость (0100, 0300)	010		
Сумма износа (0200)	011		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 010—011)	012		
Нематериальные активы:			
Первоначальная стоимость (0400)	020		
Сумма амортизации (0500)	021		
Остаточная (балансовая) стоимость (стр. 020—021)	022		
Долгосрочные инвестиции, всего (стр. 040 + 050 + 060 + 070 + 080), в т. ч.:	030		
Ценные бумаги (0610)	040		
Инвестиции в дочерние хозяйственные общества (0620)	050		
Инвестиции в зависимые хозяйственные общества (0630)	060		
Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом (0640)	070		
Прочие долгосрочные инвестиции (0690)	080		
Оборудование к установке (0700)	090		
Капитальные вложения (0800)	100		
Долгосрочная дебиторская задолженность (0910, 0920, 0930, 0940)	110		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
из нее: просроченная	111		
Долгосрочные отсроченные расходы (0950, 0960, 0990)	120		
Итого по разделу I (стр. 012 + 022 + + 030 + 090 + 100 + 110 + 120)	130		
II. Текущие активы			
Товарно-материальные запасы, всего (стр. 150 + 160 + 170 + 180), в т. ч.:	140		
Производственные запасы (1000, 1100, 1500, 1600)	150		
Незавершенное производство (2000, 2100, 2300, 2700)	160		
Готовая продукция (2800)	170		
Товары (2900 за минусом 2980)	180		
Расходы будущих периодов (3100)	190		
Отсроченные расходы (3200)	200		
Дебиторы, всего (стр. 220 + 230 + + 240 + 250 + 260 + 270 + 280 + + 290 + 300 + 310)	210		
из нее: просроченная	211		
Задолженность покупателей и заказчиков (4000 за минусом 4900)	220		
Задолженность обособленных подразделений (4110)	230		
Задолженность дочерних и зависимых хозяйственных обществ (4120)	240		
Авансы, выданные персоналу (4200)	250		
Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам (4300)	260		
Авансовые платежи по налогам и сборам в бюджет (4400)	270		
Авансовые платежи в государственные целевые фонды и по страхованию (4500)	280		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (4600)	290		
Задолженность персонала по прочим операциям (4700)	300		
Прочие дебиторские задолженности (4800)	310		
Денежные средства, всего (стр. 330 + 340 + 350 + 360), в т. ч.:	320		
Денежные средства в кассе (5000)	330		
Денежные средства на расчетном счете (5100)	340		
Денежные средства в иностранной валюте (5200)	350		
Прочие денежные средства и эквиваленты (5500, 5600, 5700)	360		
Краткосрочные инвестиции (5800)	370		
Прочие текущие активы (5900)	380		
Итого по разделу II (стр. 140 + 190 + + 200 + 210 + 320 + 370 + 380)	390		
Всего по активу баланса (стр. 130 + 390)	400		
Пассив			
I. Источники собственных средств			
Уставный капитал (8300)	410		
Добавленный капитал (8400)	420		
Резервный капитал (8500)	430		
Выкупленные собственные акции (8600)	440		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (8700)	450		
Целевые поступления (8800)	460		
Резервы предстоящих расходов и платежей (8900)	470		

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
Итого по разделу I (стр. 410 + 420 + + 430 − 440 + 450 + 460 + 470)	480		
II. Обязательства			
Долгосрочные обязательства, всего (стр. 500 + 510 + 520 + 530 + 540 + + 550 + 560 + 570 + 580 + 590)	490		
в т. ч.: долгосрочная кредиторская задолженность (стр. 500 + 520 + 540 + 560 + 590)	491		
из нее: просроченная долгосрочная кредиторская задолженность	492		
Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам (7000)	500		
Долгосрочная задолженность поставщикам и подрядчикам (7000)	510		
Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям (7110)	520		
Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (7120)	530		
Долгосрочные отсроченные доходы (7210, 7220, 7230)	540		
Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам (7240)	550		
Прочие долгосрочные отсроченные обязательства (7250, 7290)	560		
Авансы, полученные от покупателей и заказчиков (7300)	570		
Долгосрочные банковские кредиты (7810)	580		
Долгосрочные займы (7820, 7830, 7840)	590		
Прочие долгосрочные кредиторские задолженности (7900)	600		
Текущие обязательства, всего (стр. 610 + 620 + 630 + 640 + 650 + + 660 + 670 + 680 + 690 + 700 + + 710 + 720 + 730 + 740 + 750 + 760)			

Наименование показателя	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
1	2	3	4
в т. ч.: текущая кредиторская задолженность (стр. 610 + 630 + 650 + 670 + + 680 + 690 + 700 + 710 + 720 + 760)			
из нее: просроченная текущая кредиторская задолженность			
Задолженность поставщикам и подрядчикам (6000)	610		
Задолженность обособленным подразделениям (6110)	620		
Задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам (6120)	630		
Отсроченные доходы (6210, 6220, 6230)	640		
Отсроченные обязательства по налогам и обязательным платежам (6240)	650		
Прочие отсроченные обязательства (6250, 6290)	660		
Полученные авансы (6300)	670		
Задолженность по платежам в бюджет (6400)	680		
Задолженность по страхованию (6510)	690		
Задолженность по платежам в государственные целевые фонды (6520)	700		
Задолженность учредителям (6600)	710		
Задолженность по оплате труда (6700)	720		
Краткосрочные банковские кредиты (6810)	730		
Краткосрочные займы (6820, 6830, 6840)	740		
Текущая часть долгосрочных обязательств (6950)	750		
Прочие кредиторские задолженности (6900 кроме 6950)	760		
Итого по разделу II (стр. 490 + 600)	770		
Всего по пассиву баланса (стр. 480 + 770)	780		

В следующих статьях первого раздела отражаются суммы, инвестированные предприятием в дочерние предприятия, на строительство и приобретение основных средств, на покупку ценных бумаг.

Второй раздел актива отражает оборотные активы.

Статьи этого раздела отражают имеющиеся у предприятия материальные ценности, незавершенное производство, готовую продукцию, товары, предназначенные для реализации, сумму денежных средств в кассе, на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, сумму краткосрочных вложений и текущую дебиторскую задолженность.

Пассив бухгалтерского баланса также делится на два раздела: *источники собственных средств* и *обязательства*. Чтобы хорошо уяснить содержание статей пассива, необходимо помнить, что отражается в пассиве. Если в активе отражаются конкретные виды имущества, то пассив отражает источники, из которых получены предприятием эти виды имущества.

В первом разделе пассива отражаются уставный, добавленный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевые поступления и резервы.

Во втором разделе пассива отражается задолженность предприятия банку по ссудам, другим предприятиям, бюджету, работникам по зарплате, органам социального страхования и другим кредиторам.

4.3. ВЛИЯНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

На предприятиях ежедневно совершаются различные хозяйственные операции, из которых и складывается деятельность предприятия. На склад поступают материалы, которые затем передаются в производство. В производстве из них готовится продукция и реализуется покупателям. За счет полученных денежных средств предприятие приобретает новые партии материалов, выплачивает заработную плату своим работникам, из приобретенных материалов вновь создается продукция и продается покупателям, и так цикл производственной деятельности постоянно повторяется.

Каждая хозяйственная операция приводит к изменению в составе имущества или его источников или же меняются одновременно и состав имущества, и состав источников формирования имущества. При этом применение способа балансового обобщения обеспечивает сохранение равенства итогов актива с итогами пассива баланса.

По влиянию на бухгалтерский баланс все хозяйственные операции можно подразделить на четыре типа.

Рассмотрим это на примере. Допустим, что на начало отчетного периода баланс предприятия (сокращенный) был следующего содержания:

Актив		**Пассив**	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Производственные запасы	42 400	Нераспределенная прибыль	30 000
Касса	100	Задолженность поставщикам	15 200
Расчетный счет	35 500	Задолженность бюджету	12 800
Баланс	178 000	Баланс	178 000

Операции первого типа приводят к изменениям в составе имущества. При этом валюта баланса не изменяется.

Первая операция. Получены в кассу предприятия с расчетного счета в банке наличные деньги — 10 тыс. сум. Эта операция затрагивает такие статьи баланса, находящиеся во втором разделе актива, как «Касса» и «Расчетный счет». Остаток денег в кассе увеличивается на 10 тыс. сум., а остаток денег на расчетном счете на эту же сумму уменьшается, то есть происходит изменение имущества внутри актива баланса и в целом валюта баланса не изменяется.

После первой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив		Пассив	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	120 000
Производственные запасы	42 400	Нераспределенная прибыль	30 000
Касса	10 100	Задолженность поставщикам	15 200
Расчетный счет	25 500	Задолженность бюджету	12 800
Баланс	178 000	Баланс	178 000

Операции второго типа приводят к изменениям в составе источников формирования имущества предприятия, то есть затрагивают только пассив баланса. В этом случае валюта баланса не меняется.

Вторая операция. По решению собрания учредителей предприятия часть нераспределенной прибыли присоединяется к уставному капиталу в сумме 15 тыс. сум. Данная хозяйственная операция затрагивает такие статьи пассива, как «Нераспределенная прибыль» и «Уставный капитал». Нераспределенная прибыль после этой операции уменьшается на 15 тыс. сум., а уставный капитал на эту же сумму увеличивается, то есть происходит перемещение сумм внутри пассива баланса и в целом валюта баланса остается без изменения.

После второй операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив		Пассив	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	135 000
Производственные запасы	42 400	Нераспределенная прибыль	15 000
Касса	10 100	Задолженность поставщикам	15 200

Актив		Пассив	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Расчетный счет	25 500	Задолженность бюджету	12 800
Баланс	178 000	Баланс	178 000

Операции третьего типа изменяют состав имущества и состав источников имущества, одновременно увеличивая их. При этом валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную сумму.

Третья операция. Получены от поставщиков материалы на сумму 20 тыс. сум. Расчет еще не произведен. Эта хозяйственная операция затрагивает статью актива «Производственные запасы» и статью пассива «Задолженность поставщикам».

После этой операции производственные запасы на предприятии увеличиваются и одновременно увеличивается долг предприятия перед поставщиками, так как деньги им еще не перечислены.

Валюта баланса по активу и пассиву увеличивается на 20 тыс. сум.

После третьей операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив		Пассив	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	135 000
Производственные запасы	62 400	Нераспределенная прибыль	15 000
Касса	10 100	Задолженность поставщикам	35 200
Расчетный счет	25 500	Задолженность бюджету	12 800
Баланс	198 000	Баланс	198 000

Операции четвертого типа изменяют состав имущества и состав источников, одновременно уменьшая их. При этом валюта баланса по активу и по пассиву уменьшается на равную величину.

Четвертая операция. Перечислено с расчетного счета 20 тыс. сум. поставщикам за полученные материалы. Эта хозяйственная операция затрагивает статью актива «Расчетный счет» и статью пассива «Задолженность поставщикам».

После этой операции деньги на расчетном счете уменьшаются на 20 тыс. сум. и одновременно на эту же сумму уменьшается долг предприятия перед поставщиками.

Валюта баланса по активу и пассиву уменьшается на 20 тыс. сум.

После четвертой операции баланс будет иметь следующий вид:

Актив		Пассив	
Состав имущества	Сумма, сум.	Источники имущества	Сумма, сум.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	135 000
Производственные запасы	62 400	Нераспределенная прибыль	15 000
Касса	10 100	Задолженность поставщикам	15 200
Расчетный счет	5 500	Задолженность бюджету	12 800
Баланс	178 000	Баланс	178 000

Какая бы на предприятии не произошла операция, ее можно отнести к одному из четырех вышеуказанных типов операций.

Из всего сказанного можно сделать вывод, что к каким бы изменениям в балансе не приводила хозяйственная операция, она может только изменить состав и размещение имущества или источников его формирования, увеличить или уменьшить их сумму, но равенства между активом и пассивом не нарушит.

Глава 5. СИСТЕМА СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

5.1. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ СТРОЕНИЕ

В бухгалтерском балансе состав имущества и источников его формирования отражается периодически, то есть баланс составляется один раз в месяц или в квартал. Но одними периодическими данными ограничиться нельзя, так как бухгалтерский учет должен быть сплошным и непрерывным. Такой ежедневный и непрерывный учет осуществляется на счетах бухгалтерского учета, которые предназначены для текущего учета имущества, источников его формирования и хозяйственных операций.

Если баланс можно сравнить с фотографией, то есть с моментальным снимком фотоаппарата, то счета сравниваются с видеокассетой или съемкой видеокамерой.

Счета бухгалтерского учета — это способ текущего отражения, группировки и оперативного контроля имущества по составу и размещению, по источникам его образования и однородным операциям.

Счета открываются и ведутся для каждого вида имущества или источников имущества, а также для отражения однородных хозяйственных операций. Перечень счетов, которые должны применяться на предприятиях, регламентируется законодательством в Плане счетов бухгалтерского учета. Например, все операции, связанные с движением основных средств, ведутся на счетах 0110—0199 «Основные средства», приход и расход материалов — на счетах 1010—1090 «Материалы», движение наличных денег в кассе — на счетах 5010—5020 «Касса» и т. д.

По внешнему виду счета представляют собой таблицу, состоящую из двух частей. Наименование счета пишется в верхней части таблицы.

Левая часть счета этой таблицы называется «*дебет*» (от лат. *debet* — должен), правая часть счета называется «*кредит*» (от лат. *credit* — верит).

В начале своего возникновения счета использовались для учета долгов, то есть дебиторской и кредиторской задолженностей. С развитием бухгалтерского учета на счетах ста-

ли учитываться не только долги, но и все виды активов и их источников, но символично за названием левой стороны счета осталось слово «дебет», а правой — «кредит». На счетах отражается состояние имущества и его источников на начало и конец отчетного периода. Эти данные называются остатками, или «*сальдо*». В дебете и кредите отражаются увеличения или уменьшения в составе имущества или его источников.

Значение счетов бухгалтерского учета заключается в том, что они, являясь одним из главных методов бухгалтерского учета, обеспечивают систематизацию и текущее отражение хозяйственных операций по экономически однородным объектам и используются для получения оперативной информации в целях совершенствования управления и обеспечения сохранности материальных и денежных средств.

В соответствии с классификацией элементов учета счета бухгалтерского учета делятся на постоянные (счета бухгалтерского баланса) и временные (счета отчета о финансовых результатах). Временные счета называются также транзитными.

Постоянные счета — это счета, на которых отражаются элементы бухгалтерского баланса. К ним относятся счета для учета активов, обязательств и капитала. На этих счетах в конце каждого отчетного периода определяется остаток (сальдо). Схема балансовых счетов приведена ниже.

Постоянные счета

АКТИВЫ		= ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		+ КАПИТАЛ	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) активов на начало отчетного периода			Остаток (сальдо) обязательств на начало отчетного периода		Остаток (сальдо) капитала на начало отчетного периода
Увеличение активов	Уменьшение активов	Уменьшение обязательств	Увеличение обязательств	Уменьшение капитала	Увеличение капитала
Остаток (сальдо) активов на конец отчетного периода			Остаток (сальдо) обязательств на конец отчетного периода		Остаток (сальдо) капитала на конец отчетного периода

Временные (транзитные) счета — это счета, на которых отражаются элементы отчета о финансовых результатах. К ним относятся счета для учета доходов, расходов, прибылей и убытков. Эти счета в конце каждого отчетного периода закрываются, и поэтому они никогда не имеют остатка (сальдо).

Временные счета

ДОХОДЫ

Дебет	Кредит
Уменьшение доходов	Увеличение доходов

РАСХОДЫ

Дебет	Кредит
Увеличение расходов	Уменьшение расходов

ПРИБЫЛИ

Дебет	Кредит
Уменьшение прибыли	Увеличение прибыли

УБЫТКИ

Дебет	Кредит
Увеличение убытков	Уменьшение убытков

В соответствии с делением баланса на актив и пассив счета делятся на активные и пассивные.

Счета, предназначенные для учета наличия состава и движения отдельных видов активов называются ***активными***. Примерами активных счетов являются счета «Основные средства», «Материалы», «Касса», «Расчетный счет» и др.

Счета, предназначенные для учета капитала и обязательств, называются ***пассивными***. К пассивным относятся счета «Уставный капитал», «Краткосрочные кредиты банков», «Долгосрочные займы» и др.

В дебете активных счетов отражаются остатки на начало и конец отчетного периода, а также все изменения, связанные с увеличением имущества, в кредите — все изменения, связанные с уменьшением в составе имущества. Общая сумма увеличений и уменьшений без учета сальдо начального называется ***оборотами***.

Приведем схему активного счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» (в сумах).

Дебет Кредит

5010 «Денежные средства в национальной валюте»

Дата	Содержание записи	Сумма	Дата	Содержание записи	Сумма
	Остаток (сальдо) на 01.01.2009 г.	100			
	Увеличение в составе имущества (+)			Уменьшение в составе имущества (−)	
05.01	Поступили денежные средства с расчетного счета на выплату зарплаты	40 000	08.01	Выдана заработная плата	40 100
12.01	Поступили денежные средства за реализацию продукции	57 000	13.01	Сдана на расчетный счет выручка	57 000
29.01	Поступили денежные средства на выдачу аванса по командировке	8 000	30.01	Выдан аванс на командировку	7 500
	Обороты	105 000		Обороты	104 600
	Остаток (сальдо) на 01.02.2009 г.	500			

Обозначив начальный остаток на 01.01.2009 г. Снд, обороты по дебету — Од, обороты по кредиту — Ок, вычислим сальдо конечное (Скд) на 01.02.2009 г.:

$$Скд = Снд + Од - Ок$$
$$500 = 100 + 105\,000 - 104\,600.$$

Назначение дебета и кредита в пассивных счетах прямо противоположно активным. Сальдо начальное и конечное, а также увеличение капитала и обязательств отражаются в них по кредиту, а их уменьшение — по дебету.

Приведем схему пассивного счета. Для примера выберем счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты».

Дебет Кредит

6810 «Краткосрочные банковские кредиты»

Дата	Содержание записи	Сумма	Дата	Содержание записи	Сумма
				Сальдо на 01.01	120 000
5.01	Возвращена краткосрочная ссуда банка	90 000	15.01	Получена в банке краткосрочная ссуда	100 000
20.01	Возвращена в банк краткосрочная ссуда	110 000	27.01	Получена в банке краткосрочная ссуда	150 000
	Обороты	200 000		Обороты	250 000
				Сальдо на 01.02	170 000

Конечный остаток на пассивных счетах (Скк) выводится следующим образом:

$$Скк = Снк + Ок - Од,$$

где: Снк — начальное сальдо кредитовое; Ок — оборот по кредиту; Од — оборот по дебету.

Тогда, 170 000 = 120 000 + 250 000 − 200 000.

Сальдо в активных счетах может быть только дебетовым, так как нельзя израсходовать средств больше, чем имеется в наличии, сальдо по пассивным счетам — только кредитовым, так как, погашая задолженность, предприятие не будет платить больше, чем оно должно.

Остатки по активным счетам, на которых отражаются активы, и по пассивным счетам, на которых показываются источники активов, увязываются с балансом, то есть остатки активных счетов показываются в активе, а пассивных счетов — в пассиве баланса.

Применяются также контрактивные и контрпассивные счета.

Контрактивные счета — это счета, которые являются пассивными, но сальдо по ним вычитается из суммы сальдо определенного активного счета, чтобы рассчитать чистую стоимость актива. Например, счета группы 0200 «Счета учета износа основных средств» являются по сути пассивными счетами, но они размещаются в балансе в активе после счетов группы 0100 «Счета учета основных средств», так как уменьшают их стоимость для расчета остаточной стоимости основных средств. К таким же счетам относится счет 4910 «Резерв по сомнительным долгам», который является контрактивным счетом к счету 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» и уменьшает сумму дебиторской задолженности покупателей, показывая тем самым ее чистую сумму.

Контрпассивные счета — это счета, которые являются активными, но остаток по ним отражается в пассиве баланса, чтобы уменьшить остатки по определенным пассивным счетам. Так, счета группы 8600 «Счета выкупленных собственных акций», хотя и являются активными счетами, но помещаются в пассиве баланса после счетов группы 8300 «Счета учета уставного капитала» и приводят к сокращению акционерного капитала акционерного общества.

5.2. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ НА СЧЕТАХ И ЕЕ ОБОСНОВАНИЕ

Хозяйственная деятельность предприятий складывается из многочисленных операций и хозяйственных ситуаций. Все они вызывают изменения либо в составе имущества или его источников, либо и в тех, и в других одновременно.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета изменений, происходящих в результате хозяйственных операций, применяется способ двойной записи.

Двойная запись представляет собой запись, в результате которой сумма каждой хозяйственной операции отражается на счетах дважды: в дебете одного счета и одновременно в кредите другого взаимосвязанного счета. Это связано с тем, что изменения, вызываемые хозяйственными операциями, носят двойственный характер и затрагивают два отдельных объекта учета, а, следовательно, два счета. Каждая хозяйственная операция приводит к двум явлениям.

Так, если предприятие приобрело товары, то, с одной стороны, отражается увеличение остатков товаров на складе, а с другой — обязательно показывается, за счет каких источников приобретены эти товары: куплены за наличные; приобретены в кредит и т. д. Поэтому, чтобы отразить хозяйственную операцию на счетах бухгалтерского учета, нужно сделать записи в двух взаимосвязанных счетах на одну и ту же сумму.

Еще в 1494 году итальянский математик Лука Пачоли обосновал метод двойной записи. В его трактате о счетах и записях указывалось, что записи по счетам необходимо производить одновременно под «дать» и «иметь», а если сложить суммы, помещенные в «дать» и «иметь», то итоги должны получиться одинаковыми.

Рассмотрим порядок отражения на счетах хозяйственных операций методом двойной записи.

Пример 1. Поступили в кассу наличные деньги с расчетного счета в банке — 5 000 тыс. сум. В результате этой операции произошло уменьшение денежных средств на расчетном счете и увеличение на ту же сумму денежных средств в кассе. Оба счета активные. Поэтому 5 тыс. сум. записываются в дебете счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и кредите счета 5110 «Расчетный счет».

Д-т 5010 (А) К-т	
(+) 5 000 000 увеличение наличных денег в кассе	

Д-т 5110 (А) К-т	
	(–) 5 000 000 уменьшение наличных денег на расчетном счете

Пример 2. Один из учредителей внес в качестве вклада в уставный капитал компьютер стоимостью 700 тыс. сум.

В результате этой операции увеличиваются основные средства и возрастает уставный капитал. Счет 0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» — активный, счет 8330 «Паи и вклады» — пассивный. Поэто-

му 700 тыс. сум. нужно записать по дебету счета 0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» и кредиту счета 8330 «Паи и вклады».

Д-т 0150 (А) К-т	
(+) 700 000 увеличение основных средств	

Д-т 8330 (П) К-т	
	(+) 700 000 увеличение уставного капитала

Пример 3. Перечислена с расчетного счета предоплата поставщикам в размере 800 тыс. сум.

В результате этой операции уменьшились денежные средства на расчетном счете и увеличился долг поставщика (дебиторская задолженность). Счет 5110 «Расчетный счет» — активный, счет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» также является активным. Поэтому 800 тыс. сум. записываются в дебет счета 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» и кредит счета 5110 «Расчетный счет».

Д-т 4310 (А) К-т	
(+) 800 000 увеличение дебиторской задолженности поставщиков	

Д-т 5110 (А) К-т	
	(−) 800 000 уменьшение денежных средств на расчетном счете

Пример 4. Получены материалы от поставщика на сумму 800 тыс. сум. Значит увеличиваются материалы на складе и уменьшается долг поставщиков. Счет 1010 «Сырье и материалы» учитывает наличие материалов на складе и является активным. Счет 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» также является активным. Поэтому 800 тыс. сум. записываются в дебет счета

1010 «Сырье и материалы» и кредит счета 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ».

Д-т 1010 (А) К-т		Д-т 4310 (А) К-т	
(+) 800 000 увеличение материалов на складе			(–) 800 000 уменьшение дебиторской задолженности поставщиков

Как видно из приведенных примеров, в результате отражения хозяйственных операций методом двойной записи между определенными счетами возникает логическая взаимосвязь, которая называется ***корреспонденцией (контировкой) счетов***, или ***бухгалтерской проводкой***.

Бухгалтерские проводки бывают простые и сложные. Записи, затрагивающие два счета, называются ***простыми*** (*см.* вышеприведенные примеры), три и более — ***сложными***.

Пример 5. Перечислено с расчетного счета: банку за краткосрочную ссуду — 1 000 тыс. сум.; в кассу предприятия — 1 500 тыс. сум. Итого — 2 500 тыс. сум. Бухгалтер по данным операциям составляет следующие проводки:

Д-т 5110 (А) К-т		Д-т 6810 (П) К-т		Д-т 5010 (А) К-т	
	(–) 2 500 000 уменьшение денежных средств на расчетном счете		(–) 1 000 000 уменьшение долга банку по ссуде		(+) 1 500 000 увеличение денежных средств в кассе

В результате этих операций денежные средства на расчетном счете уменьшаются, в кассе — увеличиваются и одновременно уменьшается долг предприятия банку по ссуде.

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку одна и та же хозяйственная операция в равной сумме отражается дважды — по дебету одного и по кредиту другого счета. Поэтому в случае расхождения сумм по данной операции выявляется допущенная ошибка.

5.3. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ

С 1 января 2004 г. все предприятия Республики Узбекистан ведут бухгалтерский учет в соответствии с НСБУ № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению» (рег. МЮ РУз 23.10.2002 г. № 1181) с последующими его изменениями.

Введение нового Плана счетов позволяет максимально приблизить методику ведения бухгалтерского учета на предприятиях Республики Узбекистан к международным стандартам и внедрить национальные стандарты бухгалтерского учета.

Группировка счетов в Плане счетов совпадает с группировкой элементов финансовой отчетности согласно «Концептуальной основе для подготовки и представления финансовой отчетности».

Счета бухгалтерского учета разделены на 5 частей и 9 разделов. Забалансовые счета показаны отдельно. С 1 по 8 разделы размещены счета бухгалтерского баланса, т. е. счета, которые могут иметь сальдо, отражаемое в бухгалтерском балансе. Они названы ***постоянными счетами***. В 9 разделе размещены счета отчета о финансовых результатах, т. е. ***временные (транзитные) счета***, которые никогда не имеют сальдо (остаток), так как они ежемесячно закрываются. Такое расположение счетов упрощает процедуру составления финансовой отчетности.

Счета I части Плана счетов отражают долгосрочные активы, т. е. активы, которые приносят экономическую выгоду на протяжении длительного срока — более одного года. В отличие от старого Плана счетов в разделе I «Основные средства, нематериальные активы и долгосрочные активы» введены счета для учета долгосрочной дебитор-

ской задолженности и отсроченных расходов. Если предприятие заключило долгосрочный контракт с покупателями и заказчиками, в котором срок погашения превышает один год, то данная дебиторская задолженность отражается на дебете счетов учета долгосрочной дебиторской задолженности и отсроченных расходов 0910—0990. В случае заключения контракта на срок менее одного года дебиторская задолженность отражается по дебету счетов 4010—4810 «Счета к получению». То же самое касается расходов будущих периодов. Долгосрочная часть авансов, выданных поставщикам и подрядчикам, предоплаченная аренда сроком более года учитываются на счетах 0910—0990, а текущая часть, т. е. расходы, которые подлежат включению в затраты на протяжении текущего года, отражаются по дебету счетов 3110—3190.

Счета для учета текущих (оборотных) активов отражаются во 2—5 разделах Плана счетов. К ним относятся счета для учета ТМЗ, дебиторской задолженности сроком менее одного года, денежных средств и их эквивалентов.

Счета для учета обязательств делятся на счета для учета текущих обязательств (раздел 6) и счета для учета долгосрочных обязательств (раздел 7). Допустим, предприятие получило в банке долгосрочный кредит в сумме 3 000 тыс. сум. сроком на три года при условии ежегодного возврата 1/3 части. Необходимо составить следующую бухгалтерскую проводку:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 3 000 тыс. сум.

К-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты» — 2 000 тыс. сум.

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 1 000 тыс. сум.

В конце следующего отчетного периода необходимо перевести из долгосрочных обязательств в текущую часть причитающуюся сумму, отразив это проводкой:

Д-т 7810 «Долгосрочные банковские кредиты» — 1 000 тыс. сум.

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 1 000 тыс. сум.

Следовательно, в Плане счетов предусмотрено четкое разделение активов и обязательств на долгосрочную и

краткосрочную (текущую) части. Это позволяет систематически оценивать финансовое состояние хозяйствующего субъекта при помощи коэффициента ликвидности, который представляет собой соотношение текущих активов и текущих обязательств. Коэффициент текущей ликвидности дает возможность оценить способность предприятия своими текущими средствами покрыть краткосрочные обязательства. Благоприятным соотношением этого показателя считается 2,0.

В разделе 8 отражаются счета для учета собственного капитала: уставного, добавленного, резервного, нераспределенной прибыли и резервов.

В разделе 9 находят отражение счета для учета доходов и расходов. Все эти счета в конце каждого отчетного периода закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат». Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 9910 переносится на счет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Малые предприятия могут использовать сокращенный План счетов. К Плану счетов разработана инструкция, в которой приводится подробная характеристика каждого счета, даются рекомендации по его применению и примерный перечень типовых бухгалтерских проводок.

Глава 6. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

6.1. ДОКУМЕНТАЦИЯ, ЕЕ СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ

Бухгалтерский учет является строго документальным и должен вестись на основании документов. Любая хозяйственная операция оформляется первичным документом, который служит обоснованием учетных записей и имеет юридически доказательную силу.

Порядок составления документов и ведение документооборота на предприятиях регулируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете (рег. МЮ РУз 14.01.2004 г. № 1297).

Бухгалтерский документ (от лат. *documentum* — доказательство) — это письменное свидетельство, дающее право на совершение определенной хозяйственной операции или подтверждающее факт действительного ее совершения.

Значение документов заключается в том, что они являются источниками учетных записей и служат для контроля за законностью и целесообразностью хозяйственных операций.

Велико значение документов в борьбе за сохранность собственности. При помощи документов контролируется правильность действий материально ответственных лиц, проверяется обоснованность получения и выдачи ими ценностей и имущества. Документация позволяет вскрывать факты бесхозяйственности, недостачи и потери, злоупотребления, а также предотвращать их.

Юридическое значение документов заключается в том, что они являются свидетельством, доказательством при рассмотрении споров, возникающих между предприятием и другими организациями или лицами. Их используют органы Хозяйственного суда при решении вопросов, касающихся различных претензий, проверок выполнения договорных обязательств.

Однако документ имеет юридически доказательную силу только в том случае, если он составлен и оформлен с соблюдением всех предъявляемых требований.

Своевременность оформления документов. Первичные документы составляются в момент совершения операции или после ее окончания. Порядок составления документов, их движение и сроки передачи для отражения в бухгалтерском учете осуществляются в соответствии с утвержденным на предприятии графиком документооборота. Лица, составившие и подписавшие первичные документы, обеспечивают своевременное и качественное их оформление, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащейся в них информации.

Доброкачественность, ясность и полнота заполнения документа. Бланки документов заполняются на компьютере или ручкой четко, аккуратно и разборчиво. Запрещается использовать для записей карандаш. Свободные строки в

первичных документах и регистрах подлежат обязательному прочерку. В них не допускаются неоговоренные исправления. Исправленные ошибки должны подтверждаться подписями лиц, составившими документ, с указанием даты исправления. В денежных документах никакие исправления, даже оговоренные, не допускаются.

Многие первичные документы составляются по утвержденным типовым унифицированным формам. Если по документу унифицированная форма не предусмотрена, он должен содержать следующие обязательные реквизиты:

наименование и номер документа;

наименование предприятия;

дату и место составления документа;

содержание хозяйственной операции;

измерители учета (количество, сумма);

подписи лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и оформление документа. Подписи должны быть разборчивы.

Перечисленные реквизиты должны быть в каждом бухгалтерском документе, остальная информация определяется характером документируемых операций.

Применение компьютерной техники позволяет уменьшить количество реквизитов, повысить оперативность их обработки и заполнения.

Документы, составленные с нарушением установленных требований, не имеют юридической силы и не могут быть доказательством правильности и законности совершенных операций.

Бухгалтерские документы все время находятся в движении. После их составления они поступают в бухгалтерию и т. д. Движение документов с момента их заполнения или получения до завершения исполнения и сдачи в архив называется ***документооборотом***.

Движение документов в бухгалтерском учете предприятия (создание или получение от других предприятий, принятие к учету, обработка, передача в архив — документооборот) регламентируется графиком. Работа по составлению графика документооборота организуется руководителем предприятия или лицами, им определяемыми, в установленном законодательством порядке. График до-

кументооборота утверждается приказом руководителя предприятия и должен устанавливать на предприятии рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число исполнителей для прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы на предприятии, усилению контрольных функций бухгалтерского учета. График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ (табл. 5).

Работники предприятия создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В ней перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения предприятия, в которые представляются указанные документы. Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию осуществляет руководитель предприятия или лица, им определяемые, в установленном законодательством порядке.

Общими этапами документооборота являются: выписка; проверка и прием документа; обработка; хранение. Весь этот процесс должен проходить так, чтобы обеспечить максимальное упрощение и сокращение документооборота.

В целях предупреждения злоупотреблений путем вторичного использования документов некоторые из них подлежат погашению, которое оформляется приложением специального штампа: «Получено», «Оплачено», «Погашено» и др.

Таблица 5

Примерный график документооборота по предприятию

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

Поступившие в бухгалтерию документы проверяются по существу, форме и правильности арифметических расчетов, таксируются и группируются в определенном порядке.

Проверка по существу заключается в выяснении соответствия хозяйственных операций, оформленных документами, действующему законодательству, правилам, нормам, сметам. Например, в авансовых отчетах надо проверить порядок расчета и размер суточных, квартирных, проездных и т. д.

Проверка документов по форме преследует цель установить полноту и правильность заполнения всех реквизитов, подписей, четкости текста и цифр.

Арифметической называется проверка правильности расчетов, выведения общих итогов.

Таксировка — это определение денежной оценки хозяйственных операций, зафиксированных в документах.

Затем однородные по признакам документы группируются, итоги по группам записываются в накопительные ведомости.

Заканчивается обработка установлением корреспонденции счетов по операциям, которая проставляется обычно в самих документах или оформляется отдельно.

После окончательной бухгалтерской обработки все документы подшиваются и передаются на хранение в текущий архив, где обеспечивается их сохранность.

Первичные документы, бухгалтерские отчеты и балансы предприятия хранятся в течение установленных для них сроков хранения в бухгалтерии предприятия, после чего подлежат уничтожению или сдаче в центральный архив. Сроки хранения документов и бухгалтерских отчетов определяются согласно Закону Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» и законодательству об архивном деле.

6.2. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ, ЕЕ ВИДЫ И ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ

Данные бухгалтерского учета должны давать точную информацию о состоянии и движении имущества предприятия и его источников. Данные документов должны совпадать с данными фактического наличия. Однако в некоторых случаях по определенным причинам происходит рас-

хождение данных бухгалтерского учета с фактическими данными. Это может происходить в результате естественной убыли при хранении (распыление, улетучивание, усушка, утряска и др.), из-за ошибок в документах, в результате пересортицы или неправильного взвешивания, злоупотреблений и хищений.

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

Цели инвентаризации, правила ее проведения, порядок регулирования разниц и оформления результатов инвентаризации регламентированы НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации» (рег. МЮ РУз 02.11.1999 г. № 833).

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

Проведение инвентаризации обязательно:

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

— при переоценке основных средств и товарно-материальных ценностей;

— при смене материально ответственных лиц;

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

— в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными ситуациями;

— при ликвидации (реорганизации) хозяйствующего субъекта;

— перед составлением годовой финансовой отчетности.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей производится не реже одного раза в год, основных средств — не реже одного раза в два года, библиотечных фондов — не реже одного раза в пять лет, денежных средств и денежных документов, бланков строгой отчетности — один раз в месяц, горюче-смазочных материалов, продуктов питания — ежеквартально.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя предприятия создается инвентаризационная комиссия, в состав которой входит главный (старший) бухгалтер. Возглавляет комиссию руководитель предприятия или его заместитель. Приказом руководителя устанавливаются сроки, объекты и порядок проведения инвентаризации. Проведению инвентаризации предшествует подготовительная работа. К началу инвентаризации завершается обработка всех первичных документов. Все товарно-материальные ценности должны быть размещены по наименованиям, сорту и размерам. Перед началом инвентаризации комиссия получает расписку от материально ответственных лиц о том, что все документы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие в их ответственность, оприходованы, а бывшие списаны в расход.

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

Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера. При большом количестве материальных ценностей разрешается выборочная проверка. Ценности, хранящиеся навалом, подсчитываются техническим расчетом.

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

В бухгалтерии данные инвентаризационных описей сверяют с остатками, показанными в учете, и составляют сличительные ведомости по ценностям, по которым выявлены отклонения (излишек или недостача). Сличительные ведомости подписываются комиссией и материально ответственным лицом.

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

Типовые формы приказа об инвентаризации, инвентаризационной описи, сличительной ведомости, актов инвентаризации и книги учета контрольных проверок приводятся в приложениях к НСБУ № 19.

Выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия ценностей против данных бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

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

— убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжению руководителя на издержки производства или обращения;

— недостача ценностей сверх норм убыли, а также потери от порчи ценностей относятся на виновных лиц;

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

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

Данные результатов инвентаризации обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (приложение № 5 к НСБУ № 19).

6.3. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ. СПОСОБЫ ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК В УЧЕТНЫХ РЕГИСТРАХ

Учетные регистры — это таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации учетной информации. В

них систематизируется и накапливается информация первичных документов для отражения на счетах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. При использовании компьютерной техники систематизация производится на компьютере и закладывается в его память. По необходимости эти данные выводятся на бумажные носители.

Записи в учетных регистрах используются для контроля за хозяйственной деятельностью предприятия, управления производством, последующего экономического анализа и подготовки рекомендаций с целью принятия управленческих решений.

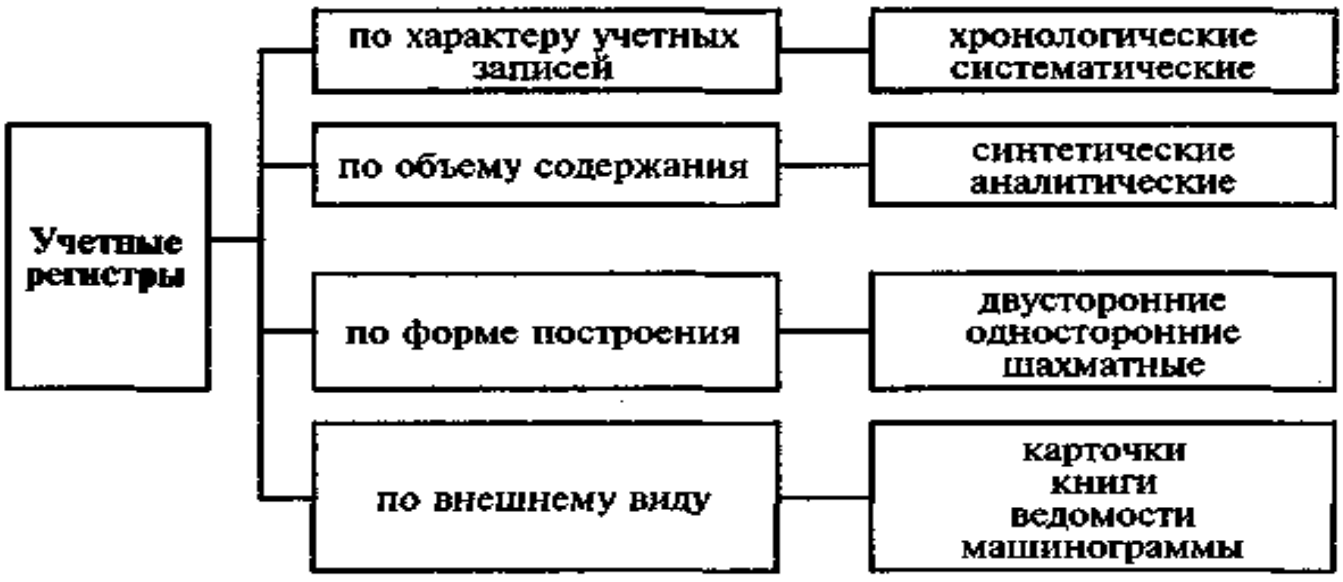
В учетных регистрах указываются номер документа и краткое содержание операции, а сам первичный документ обычно прикладывается к учетному регистру, что способствует его сохранности.

По данным учетных регистров составляется бухгалтерская отчетность, включая баланс и отчетные калькуляции. Отчетность считается достоверной только в том случае, если она вытекает из учетных регистров и базируется на первичных оправдательных документах.

Учетные регистры разделяются по характеру учетных записей, объему содержания, форме построения и внешнему виду (схема 5).

Схема 5

Классификация учетных регистров



По характеру учетных записей учетные регистры делятся на хронологические (регистрационный журнал) и систематические (карточки складского учета, кассовая книга и т. д.).

Хронологическая запись — это запись в хронологическом порядке, в последовательности совершения хозяйственных операций, чаще всего по порядку поступления документов в бухгалтерию, имеющих контрольное значение для проверки полноты учета, выявления общего оборота за месяц и сохранности документов.

Систематические регистры предназначены для регистрации хозяйственных операций в определенной системе (группировке). Например, Главная книга содержит все синтетические счета с указанием корреспонденции счетов.

По объему содержания регистры подразделяются на синтетические и аналитические.

Регистры синтетического учета предназначены для записи хозяйственных операций в обобщенном виде и только в денежном выражении (без пояснительного текста, с указанием только даты, номера и суммы бухгалтерской проводки).

Регистры аналитического учета используются для отражения однородных операций по отдельным аналитическим счетам как в денежном, так и в натуральном выражении. Записи в аналитических регистрах более подробны, так как в них приводится краткое содержание операции.

По форме построения различают односторонние, двусторонние и шахматные регистры.

Односторонние регистры — это различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других операций. В них объединены отдельные графы дебетовых и кредитовых записей. Они имеют следующий вид:

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

При *двусторонней форме регистра* записи производятся отдельно: слева — по приходу, справа — по расходу каких-либо средств. Это отделение записей, с одной сторо-

ны, удобно тем, что можно подсчитать оборот как по приходу, так и по расходу, но с другой стороны, записей по расходу может быть больше, чем по приходу. Двусторонний регистр имеет следующую форму:

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

В *шахматной форме регистра* по горизонтали располагаются дебетуемые счета, а по вертикали — кредитуемые.

Шахматная форма регистра имеет следующий вид:

Дебет счетов	Кредит счетов					
	1010	2010	4010	5110	6010	и т. д.
1010					12 000	
2010	80 000					
4010		150 000				
5110						
и т. д.						

По внешнему виду учетные регистры классифицируются на карточки, книги, ведомости, машинограммы и др.

Карточки изготавливаются из бумаги или тонкого картона, хранятся в особых ящиках-картотеках и разделены на группы или подгруппы.

Книги представляют собой сброшюрованные и пронумерованные листы бумаги со специальной разграфовкой. Все страницы книги заранее пронумеровываются, книга прошивается, в конце книги указывается количество страниц и ставится подпись главного бухгалтера и руководителя.

Ведомости (сводные листы) представляют собой отдельные листы или несколько скрепленных листов, которые хранятся в папках.

Машинограммы — это учетные регистры, распечатываемые на компьютерной технике.

Иногда при заполнении учетных регистров могут быть допущены ошибки из-за неправильного подсчета итогов, неверной записи цифр. Эти ошибки необходимо исправить. Существует несколько способов исправления ошибок.

Корректурный способ применяется в том случае, если ошибка обнаружена до подведения общего итога в регистре. Ошибочная запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать неправильную запись, и сверху пишется правильная. Исправление ошибки должно быть оговорено и подтверждено: в документе — подписями лиц, утвердившими документ; в учетных регистрах — подписью лица, производящего исправление. Оговорка дается на полях учетного регистра против строки исправленной записи.

Способ дополнительной записи применяется тогда, когда корреспонденция счетов не нарушена, но запись сделана в меньшей сумме, чем следовало. В таком случае на разницу между правильной и неправильной суммой составляется дополнительная запись в той же корреспонденции.

Пример. Израсходованы со склада материалы для производства продукции на сумму 55 тыс. сум., а в учете неправильно отражена сумма — 50 тыс. сум. В качестве оправдательного документа составляется справка о допущенной ошибке, на основании которой дополнительно производится запись обычными чернилами на сумму 5 тыс. сум. На счетах это выглядит следующим образом:

Д-т	2010 «Основное производство»	К-т
1) ошибочно 50 000		
2) дополнительная запись 5 000		
Итого правильно 55 000		

Д-т	1010 «Сырье и материалы»	К-т
Сн 55 000		1) ошибочно 50 000
		2) дополнительная запись 5 000
		Итого правильно 55 000

Способ «красное сторно» (отрицательная запись) применяется при исправлении неправильной корреспонденции счетов или если правильная сумма меньше ошибочной. При применении неправильной корреспонденции для исправления ошибки делаются две корреспонденции счетов. Одна проводка в точности повторяет неправильную, но пишется красными чернилами, что означает вычитание. Если нет красных чернил, то сумма обводится рамкой. При выведении общей суммы сумма, записанная красными чернилами, вычитается из общего итога. В результате ошибочная запись уничтожается из общего итога. Правильная запись делается простыми чернилами и включается впоследствии в общий итог.

Пример. Допустим, что на предприятии отпущены материалы на нужды основного производства в сумме 25 тыс. сум., что неправильно отражено проводкой:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство» — 25 000 сум.
К-т 1010 «Сырье и материалы» — 25 000 сум.

Необходимо было дать следующую проводку:

Д-т 2010 «Основное производство» — 25 000 сум.
К-т 1010 «Сырье и материалы» — 25 000 сум.

Для исправления ошибки первая проводка пишется красными чернилами (условно обведена рамкой).

Д-т 2310 «Вспомогательное производство» — 25 000 сум.
К-т 1010 «Сырье и материалы» — 25 000 сум.

Затем составляется правильная проводка:

Д-т 2010 «Основное производство» — 25 000 сум.
К-т 1010 «Сырье и материалы» — 25 000 сум.

На счетах это будет выглядеть следующим образом:

Д-т 2310 К-т		Д-т 1010 К-т		Д-т 2010 К-т	
1) 25 000 сум. ошибочная запись			1) 25 000 сум.	3) 25 000 сум. исправление	
2) 25 000 сум. исправление			2) 25 000 сум.		
			3) 25 000 сум.		

Способ «красное сторно» применяется также в случае, если ошибочная сумма больше правильной.

Пример. Получены от поставщиков товары на 100 тыс. сум., а в учете отражена сумма 120 тыс. сум. В этом случае необходимо сторнировать разницу — 20 тыс. сум.:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 120 000 сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 120 000 сум.

Сторнированная запись:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 20 000 сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 20 000 сум.

На счетах это будет выглядеть следующим образом:

Д-т	1010	К-т
Сн 500 000 сум.		
1) 120 000 сум. неправильная сумма		
2) 20 000 сум. сторнирование		

Д-т	6010	К-т
		1) 120 000 сум. неправильная сумма
		2) 20 000 сум. сторнирование

Если в отчетности предприятия за текущий год при инвентаризации или в других случаях допущены искажения отчетных данных, то исправление этих данных производится в отчетах за тот же период (месяц, квартал, год), в котором были допущены искажения, а также в нарастающих итоговых данных во всех последующих отчетах.

6.4. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Форма бухгалтерского учета — это система взаимосвязанных учетных регистров и сложившийся порядок отражения в них объектов бухгалтерского учета. Форму бухгалтерского учета характеризуют структура и взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета, внешний вид и форма построения регистров, последовательность и способы регистрации в них хозяйственных операций.

В настоящее время на предприятиях Республики Узбекистан применяются следующие формы бухгалтерского учета: упрощенная; мемориально-ордерная; журнально-ордерная; автоматизированная.

Согласно статье 16 Закона Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» субъекты малого и частного предпринимательства могут вести бухгалтерский учет по ***упрощенной форме***. Порядок ведения учета и составление отчетности для субъектов малого предпринимательства регламентирован НСБУ № 20 «О порядке упрощенного ведения учета и составления отчетности субъектами малого предпринимательства» (рег. МЮ РУз 24.01.2000 г. № 879).

Согласно Указу Президента РУз «О мерах по дальнейшему стимулированию развития частного предпринимательства, малого бизнеса» от 9 апреля 1998 г. № УП–1987 (наименование в редакции Указа Президента РУз от 08.01. 2004 г. № УП–3376) к категории субъектов малого предпринимательства относятся:

1. Микрофирмы независимо от форм собственности со среднегодовой численностью работников, занятых в производственных отраслях, — не более 20 человек; в сфере торговли, услуг и других отраслей непроизводственной сферы — не более 10 человек; в оптовой, розничной торговле и общественном питании, — не более 5 человек.

2. Малые предприятия независимо от форм собственности со среднегодовой численностью работников, занятых в отраслях:

— легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов — не более 100 человек;

— машиностроения, металлургии, топливо-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно-производственной сферы — не более 50 человек;

— науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного питания и другой непроизводственной сферы — не более 25 человек.

Все хозяйственные операции на основании первичных документов регистрируются в реестре хозяйственных операций по следующей форме.

Реестр хозяйственных операций

№	Дата	Название и номер первичного документа	Содержание операции	Сумма	Корреспонденция счетов	
					дебет	кредит

По данным реестра затем заполняется Книга учета хозяйственных операций, которая должна быть прошнурована, пронумерована и скреплена подписями руководителя и главного бухгалтера.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода по каждому счету в отдельности. В графе «Содержание операции» записываются месяц и содержание операции в хронологической последовательности по мере поступления каждого документа. При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Контрольная сумма», отражаются методом двойной записи и одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» соответствующих видов имущества и его источников.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен общему итогу кредитовых оборотов по итогу «Контрольная сумма» (форма Книги учета хозяйственных операций приведена в табл. 6).

Малые предприятия, процесс производства или услуг в которых более сложный, могут применять ведомостную форму учета. При этом данные из первичных документов или из реестра хозяйственных операций регистрируются в ведомостях учета соответствующих объектов, формы которых приведены в приложениях к НСБУ № 20:

— ведомости учета финансовых инвестиций (В-1);
— ведомости учета денежных средств (В-2);
— ведомости учета расчетов с поставщиками (В-3);
— ведомости учета расчетов с подотчетными лицами (В-4);
— ведомости учета товарно-материальных запасов (В-5);
— ведомости учета оплаты труда (В-6);

№	Дата	Наименование и номер документа	Содержание операции	Контрольная сумма	Машины и оборудование (0130)		Износ машин и оборудования (0230)		Сырье и материалы (1010)		Касса (5010)		Расчетный счет (5110)		Счета к оплате поставщикам (6010)		Счета к получению от покупателей (4010)		Задолженность по платежам в бюджет (6410)		и т. д.
					Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т	

лах-ордерах синтетический учет совмещается с аналитическим (журнал-ордер № 6, журнал-ордер № 7).

При журнально-ордерной форме счета Главной книги отражают развернуто обороты по дебету счета и общей суммой — оборот по кредиту счета, так как подробная расшифровка кредитовых оборотов дана уже в самом журнале-ордере.

Главная книга при журнально-ордерной форме имеет следующий вид:

Месяц	Обороты по дебету				Итого по дебету	Обороты по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета №	с кредита счета №	с кредита счета №	и т. д.			дебет	кредит

На основании Главной книги и других регистров бухгалтерского учета составляется баланс. Оборотная ведомость по синтетическим счетам не составляется.

Применение в хозяйственной практике электронно-вычислительных машин и компьютерной техники привело к возникновению новой формы бухгалтерского учета — автоматизированной, во много раз ускоряющей процесс обработки учетной информации и составления отчетности. ЭВМ в состоянии хранить большой объем информации в памяти, что позволяет сократить расходы на использование бумаги.

При ***автоматизированной форме*** информация о хозяйственных операциях поступает либо с периферийных устройств, расположенных на рабочих местах, либо фиксируется на обычных документах и учетных бланках. Собранная информация переносится в компьютер, где она обрабатывается и обобщается. Характер обработки зависит от программного обеспечения, которое управляет этим процессом и автоматически проверяет его правильность. Обработанные данные выдаются ЭВМ в виде тех или иных машинограмм, требующихся для учета.

Применение автоматизированной формы учета позволяет при значительно меньшей численности работников

бухгалтерии в более короткие сроки получить необходимую информацию.

6.5. УЧЕТНЫЙ ЦИКЛ «ОТ БАЛАНСА К БАЛАНСУ»

Учетный цикл — это серия последовательных шагов, ведущих к составлению бухгалтерской отчетности. Этот цикл повторяется каждый отчетный период. Учетный цикл можно разделить на следующие шаги:

Шаг 1. Установление факта хозяйственной операции, сбор и обработка первичных документов.

Шаг 2. Регистрация хозяйственной операции в учетных регистрах и составление в них бухгалтерских проводок.

Шаг 3. Открытие счетов бухгалтерского учета.

Шаг 4. Разноска хозяйственных операций по счетам Главной книги.

Шаг 5. Подсчет оборотов по счетам и выведение сальдо на конец отчетного периода.

Шаг 6. Подготовка финансовых отчетов.

Приведем условный пример, характеризующий учетный цикл «от баланса к балансу». Для удобства пояснений предположим, что на предприятии используется мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.

На предприятии по состоянию на 01.01.2009 г. имеются следующие виды имущества и их источников: оборудование по первоначальной стоимости — 300 тыс. сум.; его износ — 90 тыс. сум.; материалы — 60 тыс. сум.; остатки готовой продукции — 84 тыс. сум.; задолженность покупателей за отгруженную продукцию — 70 тыс. сум.; задолженность поставщикам за полученные материалы — 102 тыс. сум.

На расчетном счете у предприятия имелось 246 тыс. сум.; задолженность по заработной плате — 120 тыс. сум.; органам социального страхования — 36 тыс. сум.; остатки незавершенного производства — 36 тыс. сум. Уставный капитал предприятия сформирован в размере 290 тыс. сум. Имеется долг перед банком по краткосрочной ссуде — 72 тыс. сум. Прибыль предприятия составила 86 тыс. сум.

По этим данным составим вступительный баланс (сокращенный).

№ счета	Актив	Сумма	№ счета	Пассив	Сумма
0130	Оборудование	300 000	8330	Паи и вклады	290 000
0230	Износ оборудования	90 000	6810	Краткосрочные банковские кредиты	72 000
	Остаточная стоимость основных средств	210 000			
1010	Сырье и материалы	60 000	6010	Счеты к оплате поставщикам	102 000
2010	Основное производство	36 000	6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	120 000
2810	Готовая продукция на складе	84 000	6520	Платежи в государственные целевые фонды	36 000
5110	Расчетный счет	246 000			
4010	Счета к получению от покупателей	70 000	8710	Нераспределенная прибыль	86 000
	Баланс	706 000		Баланс	706 000

В январе 2009 г. на предприятии были осуществлены следующие хозяйственные операции.

Шаг 1. *Установление факта хозяйственных операций*

1. Получены от поставщиков материалы на 30 тыс. сум Расчет еще не произведен.

2. Получены с расчетного счета денежные средства в кассу для выдачи заработной платы — 120 тыс. сум.

3. Выдана из кассы заработная плата — 120 тыс. сум

4. Переданы со склада материалы на производство продукции — 24 тыс. сум.

5. Начислена заработная плата работникам производства — 150 тыс. сум.

6. Начислено органам социального страхования от суммы заработной платы — 60 тыс. сум.

7. Удержан из заработной платы подоходный налог – 37,5 тыс. сум.

8. Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам — 42 тыс. сум.

9. Получено на расчетный счет от покупателей за продукцию, отгруженную в прошлом месяце, — 37 тыс. сум.

10. Получена на склад готовая продукция из производства — 95 тыс. сум.

11. Возвращена с расчетного счета краткосрочная ссуда банка — 50 тыс. сум.

1. В результате первой операции стоимость материалов на складе увеличилась на 30 тыс. сум., но на эту же сумму возросла задолженность предприятия перед поставщиками, так как расчет с ними еще не произведен. Здесь участвует активный счет 1010 «Сырье и материалы», который отражает наличие материалов на складе. В связи с тем, что материальные ценности на складе увеличились, 30 тыс. сум. отражаются по дебету счета 1010 «Сырье и материалы». Одновременно в этой операции участвует счет 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам». Так как этот счет отражает кредиторскую задолженность предприятия перед поставщиками, то он является пассивным. Увеличение пассивных счетов отражается по кредиту, поэтому 30 тыс. сум. отражаются в кредите счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

2. Вторая операция привела к увеличению денежных средств в кассе и уменьшению их на расчетном счете. Оба счета активные. Поэтому 120 тыс. сум. необходимо отразить в дебете счета 5010 «Денежные средства в национальной валюте» и в кредите счета 5110 «Расчетный счет».

3. Выдача заработной платы приводит к уменьшению денежных средств в кассе и к уменьшению задолженности предприятия перед работниками по заработной плате. Эта задолженность учитывается на пассивном счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Поэтому счет 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на 120 тыс. сум. дебетуется, а счет 5010 «Денежные средства в национальной валюте» на эту же сумму кредитуется.

4. В результате этой операции наличие материалов на складе уменьшается, а затраты основного производства увеличиваются. Здесь участвуют счета 2010 «Основное производство» и 1010 «Сырье и материалы». Оба счета актив-

ные, поэтому счет 2010 «Основное производство» 24 тыс. сум. дебетуется, а счет 1010 «Сырье и материал на эту же сумму кредитуется.

5. В этой операции участвуют счета 2010 «Основн производство» и 6710 «Расчеты с персоналом по опла труда». При начислении заработной платы затраты осно ного производства увеличиваются, но одновременно во растает долг предприятия перед персоналом по оплате тр да. Поэтому 150 тыс. сум. необходимо записать в дебе счета 2010 «Основное производство» и в кредите сче 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

6. Каждому предприятию необходимо производить об зательные отчисления из заработной платы в государстве ные целевые фонды. Эти отчисления включаются в расх ды. Здесь участвуют активный счет 2010 «Основное пр изводство», который учитывает расходы по производст продукции, и пассивный счет 6520 «Платежи в государ ственные целевые фонды», на котором учитывается дол предприятия перед органами социального страхования. результате этой операции увеличиваются расходы и уве личивается долг перед органами социального страхования поэтому 60 тыс. сум. отражаются по дебету счета 2010 «Ос новное производство» и кредиту счета 6520 «Платежи государственные целевые фонды».

7. Подоходный налог подлежит перечислению в бюд жет, но необходимо помнить, что налог пока только ещ удержан, но не перечислен в бюджет. Здесь участвуют дв пассивных счета — 6710 «Расчеты с персоналом по опла те труда», на котором долг предприятия перед работни ками по заработной плате уменьшается, так как произош ло удержание из заработной платы, и счет 6410 «Задол женность по платежам в бюджет (по видам)», на котором произошло увеличение долга предприятия перед бюдже том. Поэтому на 37,5 тыс. сум. счет 6710 дебетуется и на эту же сумму счет 6410 кредитуется.

8. Эта операция приводит к уменьшению денег на рас четном счете и к уменьшению долга предприятия перед поставщиками (в первой операции этот долг увеличился, а с перечислением денег он уменьшился). Поэтому 42 тыс. сум. записываем по дебету счета 6010 и кредиту счета 5110.

9. Эта операция приводит к увеличению денег на расчетном счете и к уменьшению долга покупателей перед нашим предприятием. В прошлом месяце, когда продукция была отгружена, возник долг покупателя перед предприятием, так как покупатель еще не рассчитался за нее. Счет 4010 отражает дебиторскую задолженность покупателей перед предприятием, поэтому он активный. 37 тыс. сум. записываем по дебету счета 5110 и кредиту счета 4010.

10. В результате этой операции стоимость готовой продукции на складе увеличивается, а затраты основного производства уменьшаются, так как они перенесены теперь на готовую продукцию. Здесь участвуют счета 2810 «Готовая продукция на складе» и 2010 «Основное производство». Оба счета активные, поэтому 95 тыс. сум. отражаются по дебету счета 2810 и кредиту счета 2010.

11. В этой операции участвуют активный счет 5110 «Расчетный счет» и пассивный счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты». Она приводит к уменьшению денег на расчетном счете и уменьшению долга предприятия перед банком за полученную ранее краткосрочную ссуду. Поэтому 50 тыс. сум. записываем в дебет счета 6810 и кредит счета 5110.

Таким образом, за отчетный период произошли 11 хозяйственных операций, по которым собраны и обработаны первичные документы. На основе первичных документов была осмыслена суть этих хозяйственных операций и составлены бухгалтерские проводки. Далее приступаем ко второму шагу, то есть регистрации этих хозяйственных операций в учетном реестре, которым является регистрационный журнал. Там же отражаются бухгалтерские проводки.

Шаг 2. Регистрационный журнал хозяйственных операций.

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Проводка	
			дебет	кредит
1	Получены от поставщиков материалы	30 000	1010	6010
2	Получены в кассу с расчетного счета денежные средства на выдачу заработной платы	120 000	5010	5110

№	Содержание хозяйственной операции	Сумма, сум.	Проводка	
			дебет	кредит
3	Выдана заработная плата из кассы	120 000	6710	5010
4	Переданы материалы на производство продукции	24 000	2010	1010
5	Начислена заработная плата работникам основного производства	150 000	2010	6710
6	Начислено органам социального страхования	60 000	2010	6520
7	Удержан подоходный налог с заработной платы	37 500	6710	6410
8	Перечислено с расчетного счета поставщикам	42 000	6010	5110
9	Получено на расчетный счет от покупателей	37 000	5110	4010
10	Получена на склад готовая продукция	95 000	2810	2010
11	Возвращена с расчетного счета ссуда банка	50 000	6810	5110

Шаг 3. Следующим этапом учетной работы является открытие счетов на основании вступительного баланса. Начальные остатки по счетам (Сн), расположенным в активе баланса, записываются по дебету этих счетов, остатки по счетам, расположенным в пассиве баланса, отражаются в кредите счетов.

Д-т	0130	К-т
Сн на 01.01 300 000		

Д-т	0230	К-т
		Сн на 01.01 90 000

Д-т	1010	К-т
Сн на 01.01 60 000		

Д-т	2010	К-т
Сн на 01.01 36 000		

Д-т	2810	К-т
Сн на 01.01 84 000		

Д-т	5010	К-т
Сн на 01.01 0		

Д-т	5110	К-т
Сн на 01.01 246 000		

Д-т	4010	К-т
Сн на 01.01 70 000		

Д-т	8330	К-т
	Сн на 01.01 290 000	

Д-т	6810	К-т
	Сн на 01.01 72 000	

Д-т	6010	К-т
	Сн на 01.01 102 000	

Д-т	6710	К-т
	Сн на 01.01 120 000	

Д-т	6520	К-т
	Сн на 01.01 36 000	

Д-т	8710	К-т
	Сн на 01.01 86 000	

Шаг 4. После открытия счетов в них отражаются суммы хозяйственных операций из регистрационного журнала, то есть делается разноска по счетам. Отражение производится в последовательности, отражающей хозяйственные операции в регистрационном журнале. Сначала отражаем сумму первой хозяйственной операции — 30 тыс. сум. в дебете счета 1010 и кредите счета 6010, затем сумму второй хозяйственной операции — 120 тыс. сум. в дебете счета 5010 и в кредите счета 5110 и т. д.

Д-т	1010	К-т
Сн на 01.01 60 000		
1) 30 000		

Д-т	6010	К-т
	Сн на 01.01 102 000	
	1) 30 000	

Д-т	5010	К-т
Сн на 01.01 0		
2) 120 000		

Д-т	5110	К-т
Сн на 01.01 246 000		
	2) 120 000	

После того, как на счета будут отнесены все 11 операций, приступаем к пятому шагу, то есть подсчету оборотов по дебету (Од) и оборотов по кредиту (Ок) и выведению сальдо на конец отчетного периода (Ск).

Шаг 5. Как было сказано выше, оборотами называется общая сумма увеличений и уменьшений без учета сальдо начального (Сн). Если по счету нет увеличений или уменьшений, то обороты равны нулю, если приведена одна сумма, то она и будет равна оборотам, две или три суммы прибавляются. Сальдо конечное (Ск) по активным счетам выводится следующим образом:

$$Ск = Сн + Од - Ок.$$

Сальдо конечное по пассивным счетам выводится следующим образом:

$$Ск = Сн + Ок - Од.$$

После выполнения пятого шага счета будут иметь следующий вид:

Д-т	0130	К-т
Сн 300 000		
Об 0	Об 0	
Ск 300 000		

Д-т	0230	К-т
	Сн 90 000	
Об 0	Об 0	
	Ск 90 000	

Д-т	1010	К-т
Сн 60 000		
1) 30 000	4) 24 000	
Об 30 000	Об 24 000	
Ск 66 000		

Д-т	2010	К-т
Сн 36 000		
4) 24 000 5) 150 000 6) 60 000	10) 95 000	
Об 234 000	Об 95 000	
Ск 175 000		

Д-т	2810	К-т
Сн 84 000		
10) 95 000		
Об 95 000	Об 0	
Ск 179 000		

Д-т	5010	К-т
Сн 0		
2) 120 000	3) 120 000	
Об 120 000	Об 120 000	
Ск 0		

Д-т	5110	К-т
Сн 246 000		
9) 37 000	2) 120 000 8) 42 000 11) 50 000	
Об 37 000	Об 212 000	
Ск 71 000		

Д-т	4010	К-т
Сн 70 000		
	9) 37 000	
Об 0	Об 37 000	
Ск 33 000		

Д-т	8330	К-т
	Сн 290 000	
Об 0	Об 0	
	Ск 290 000	

Д-т	6810	К-т
	Сн 72 000	
11) 50 000		
Об 50 000	Об 0	
	Ск 22 000	

Д-т	6010	К-т
	Сн 102 000	
8) 42 000	1) 30 000	
Об 42 000	Об 30 000	
	Ск 90 000	

Д-т	6710	К-т
	Сн 120 000	
3) 120 000 7) 37 500	5) 150 000	
Об 157 500	Об 150 000	
	Ск 112 500	

Д-т	6520	К-т
	Сн 36 000	
	6) 60 000	
Об 0	Об 60 000	
	Ск 96 000	

Д-т	8710	К-т
	Сн 86 000	
Об 0	Об 0	
	Ск 86 000	

Д-т	6410	К-т
	Сн 0	
	7) 37 500	
Об 0	Об 37 500	
	Ск 37 500	

Для того чтобы проверить правильность расчетов, можно составить оборотную ведомость. В ней должны быть три равных пары итогов. Итог сальдо начального по дебету равен итогу сальдо начальному по кредиту, так как мы его заполняем из данных актива и пассива вступительного баланса. Итоги оборотов по дебету равны итогам оборотов по кредиту, так как все операции регистрировались методом двойной записи. И наконец, итоги сальдо конечного по дебету равны итогам сальдо конечного по кредиту. Это и есть баланс на конец отчетного периода.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Счета	Сн		Обороты		Ск	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
0130	300 000	—	—	—	300 000	—
0230	—	90 000	—	—	—	90 000
1010	60 000	—	30 000	24 000	66 000	—
2010	36 000	—	234 000	95 000	175 000	—
2810	84 000	—	95 000	—	179 000	—
5010	—	—	120 000	120 000	—	—
5110	246 000	—	37 000	212 000	71 000	—
4010	70 000	—	—	37 000	33 000	—
8330	—	290 000	—	—	—	290 000
6910	—	72 000	50 000	—	—	22 000
6010	—	102 000	42 000	30 000	—	90 000
6710	—	120 000	157 500	150 000	—	112 500
6520	—	36 000	—	60 000	—	96 000
8710	—	86 000	—	—	—	86 000
6410	—	—	—	37 500	—	37 500
	796 000	796 000	765 500	765 500	824 000	824 000

Шаг 6. Составление заключительного баланса. На основе данных оборотной ведомости составляется баланс на конец отчетного периода. В баланс вводятся только те счета, по которым имеются остатки, поэтому часто оборотную ведомость по синтетическим счетам называют оборотным балансом, а баланс — сальдовым.

Он будет иметь следующий вид:

№ счета	Актив	Сумма	№ счета	Пассив	Сумма
0130	Оборудование	300 000	8330	Паи и вклады	290 000
0230	Износ оборудования	90 000	6810	Краткосрочные банковские кредиты	22 000
	Остаточная стоимость основных средств (01–02)	210 000	6010	Счета к оплате поставщикам	90 000
1010	Сырье и материалы	66 000	6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	112 500
2010	Основное производство	175 000	6520	Платежи в государственные целевые фонды	96 000
2810	Готовая продукция на складе	179 000	8710	Нераспределенная прибыль	86 000
5110	Расчетный счет	71 000			
4010	Счета к получению от покупателей	33 000	6410	Задолженность по платежам в бюджет	37 500
	Баланс	734 000		Баланс	734 000

6.6. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ

Бухгалтерский учет ведется на основе законов, стандартов, положений, инструкций, утвержденных государственными органами. Но многие законодательные акты представляют предприятию выбор в ведении бухгалтерского учета, в определении методов оценки активов и пассивов, методов расчета тех или иных затрат. Так, в НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы (ТМЗ)» предложено определить стоимость ТМЗ одним из двух способов — ФИФО или формулы средневзвешенной стоимости (AVECO), в стандарте № 5 «Основные средства» предложены четыре метода начисления амортизации: равномерный, производственный, уменьшающегося остатка, суммы лет. Выбранный предприятием метод должен определяться его учетной политикой.

Учетная политика — это совокупность принципов и правил ведения бухгалтерского учета с целью формирования максимально оперативной, полной и объективной информации и составления финансовой отчетности. Основы формирования учетной политики сформулированы в НСБУ № 1 «Учетная политика и финансовая отчетность».

На выбор и обоснование политики предприятия влияют следующие основные факторы:

— форма собственности и организационно-правовая форма (ТОО, АО, СП, АОЗТ, госпредприятие и т. д.);

— вид деятельности или отраслевая подчиненность (промышленность, сельское хозяйство, строительство, торговля и т. д.);

— объемы производства, среднесписочная численность персонала и т. п.;

— система налогообложения (различные льготы, освобождение от налогов);

— уровень свободы действий в вопросах ценообразования, поставок продукции;

— цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, программы инвестиций и их направленность и др.;

— уровень развития материально-технической базы для получения информации (средства оргтехники, наличие программных средств и др.);

— уровень квалификации бухгалтерских кадров и административного персонала;

— система материальной заинтересованности в эффективности работы предприятия и материальной ответственности за выполняемый круг обязанностей.

Выбранная предприятием учетная политика должна быть предварительно рассмотрена и одобрена протокольным решением учредителей (собственников) или Советом директоров и оформлена приказом руководителя.

Вновь созданное предприятие оформляет избранную им учетную политику не позднее чем через 90 дней со дня государственной регистрации.

На протяжении года предприятие должно строго следовать принятой учетной политике. При необходимости в учетную политику могут быть внесены изменения, но только с начала нового отчетного года, о чем обязательно указывается в пояснительной записке к годовому отчету за прошедший год.

Выбранная учетная политика влияет не только на уровень эффективности реализации методов и способов бухгалтерского учета, но и на финансовое состояние пред-

2. Выбранные варианты методики учета

2.1. На предприятии не относятся к основным средствам, а числятся в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей средства стоимостью на дату приобретения:

вариант 1 — ниже 50-кратного размера минимальной заработной платы;

вариант 2 — ниже 40-кратного размера минимальной заработной платы;

вариант 3 — ниже 30-кратного размера минимальной заработной платы и т. д.

2.2. Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации:

вариант 1 — по зданиям и сооружениям — по прямолинейному (равномерному) методу;

вариант 2 — по оборудованию и транспортным средствам — по производственному методу;

вариант 3 — по компьютерам — по методу уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;

вариант 4 — по прочим основным средствам — по методу суммы лет (кумулятивному).

2.3. Стоимость нематериальных активов погашается путем начисления амортизации. Далее приводятся перечень нематериальных активов, их стоимость, предполагаемые сроки использования этих активов, методы начисления амортизации.

2.4. На предприятии с целью определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, используется следующий вариант оценки материалов:

вариант 1 — по фактической себестоимости приобретения материалов;

вариант 2 — по себестоимости первых партий по времени поступления (ФИФО);

вариант 3 — по средневзвешенной себестоимости (AVECO).

2.5. Товары, приобретенные для продажи, реализации и сбыта, учитываются:

вариант 1 — по покупной стоимости;

вариант 2 — по продажной стоимости.

2.6. На предприятии для группировки затрат на производство, калькулирования себестоимость продукции и формирование финансовых результатов используется:

вариант 1 — простой метод калькулирования себестоимости;

вариант 2 — попередельный метод;

вариант 3 — позаказный метод;

вариант 4 — нормативный метод.

2.7. Готовая продукция отражается в балансе:

вариант 1 — по фактической себестоимости;

вариант 2 — по чистой стоимости реализации.

2.8. Расходы будущих периодов отражаются в учете отдельной строкой и относятся на расходы предприятия в течение срока, к которому они относятся. Затем перечисляются виды расходов:

а) на освоение нового производства;

б) на подписку на газеты и журналы;

в) арендная плата и др.

2.9. Калькуляционным периодом и периодом определения финансовых результатов считается:

вариант 1 — конец отчетного месяца;

вариант 2 — конец отчетного квартала;

вариант 3 — конец отчетного года.

2.10. Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется:

вариант 1 — по мере отгрузки продукции (товаров, работ, услуг) и предъявления покупателем расчетных документов;

вариант 2 — по мере оплаты покупателями (заказчиками) расчетных документов и стоимости отгруженной продукции.

2.11. По работам и услугам долгосрочного характера (по договорам на выполнение работ сроком более одного года) выручка от реализации работ и финансовые результаты определяются:

вариант 1 — после полного завершения работ по договору;

вариант 2 — после завершения каждого этапа работ по договору.

2.12. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства (обращения) предприятие создает следующие резервы (перечисляются):

а) на предстоящую оплату отпусков работникам;

б) расходов на ремонт основных средств;

в) на выплату вознаграждений по итогам года и др.

2.13. По дебиторским задолженностям, которые признаются сомнительными долгами, и с учетом вероятности их погашения создается резерв по сомнительным долгам с включением суммы резерва в состав расходов периода.

2.14. Предприятие создает за счет прибыли резервный капитал, который определен учредительными документами в размере:

вариант 1 — 5 % от прибыли;

вариант 2 — 10 % от прибыли;

вариант 3 — 15 % от прибыли и т. д.

2.15. Отсроченные доходы учитываются отдельной статьей. Эти доходы включаются в результаты хозяйственной деятельности при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

2.16. Займы и кредиты, полученные предприятием, оцениваются:

вариант 1 — с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода;

вариант 2 — без учета процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода по договорам займа.

2.17. Штрафы, пени, неустойки и т. п. задолженности, возникающие по договорам, учитываются:

вариант 1 — по мере возникновения задолженности по договорам;

вариант 2 — по мере их признания должником или при получении решения хозяйственного суда об их взыскании.

3. Выбранные варианты техники учета

3.1. Бухгалтерский учет на предприятии ведется:

вариант 1 — по упрощенной форме;

вариант 2 — по мемориально-ордерной форме;

вариант 3 — по журнально-ордерной форме;

вариант 4 — по автоматизированной форме.

3.2. Предприятие ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии:

вариант 1 — с Планом счетов бухгалтерского учета;

вариант 2 — с рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

3.3. Затраты на ремонт основных средств списываются в бухгалтерском учете:

вариант 1 — в том периоде, в котором они возникли;

вариант 2 — за счет созданного ранее ремонтного фонда;

вариант 3 — на расходы будущих периодов с целью равномерного включения в себестоимость продукции.

3.4. Учет заготовления и приобретения материалов ведется:

вариант 1 — непосредственно на счетах 1010—1090;

вариант 2 — с использованием счетов 1510 и 1610.

3.5. Учет затрат на производство ведется:

вариант 1 — с использованием непрерывного учета ТМЗ;

вариант 2 — с использованием периодического учета ТМЗ.

3.6. Учет общепроизводственных расходов ведется:

вариант 1 — непосредственно на счете 2010;

вариант 2 — предварительно собираются на счете 2510 с последующим списанием на счет 2010.

3.7. Учет выпуска продукции ведется:

вариант 1 — по фактической себестоимостью;

вариант 2 — по расчетным (плановым) ценам.

3.8. Косвенные расходы распределяются между видами продукции (работ и услуг):

вариант 1 — пропорционально нормативам этих расходов;

вариант 2 — пропорционально затратам на оплату труда;

вариант 3 — пропорционально материальным затратам;

вариант 4 — пропорционально сумме основных затрат.

3.9. Сводный учет затрат ведется:

вариант 1 — по бесполуфабрикатному способу;

вариант 2 — по полуфабрикатному способу.

3.10. Курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте отражаются:

вариант 1 — методом прямого отнесения или непосредственно на счете 9540 или 9620;

вариант 2 — методом накопления или предварительно накапливаются на счете 3190 или 6230 и списываются в конце отчетного периода на счет 9540 или 9620.

3.11. В целях обеспечения достоверности учета предприятие производит инвентаризацию имущества и обязательств:

вариант 1 — согласно стандартам бухгалтерского учета;

вариант 2 — согласно порядку и срокам, устанавливаемым на предприятии (перечисляются сроки).

3.12. Выявленные излишки имущества приходуются и зачисляются на финансовые результаты того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

3.13. Недостача имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. Если виновники недостач не установлены, то потери от недостач списываются на расходы периода того месяца, в котором было принято решение. Разница между взысканной суммой и балансовой стоимостью недостающих ТМЗ с виновных лиц отражается на счете 6230 и на финансовые результаты списывается по мере поступления средств с виновных лиц.

4. Организация бухгалтерского учета

4.1. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется:

вариант 1 — бухгалтерией предприятия;

вариант 2 — соответствующим специалистом на основе контракта;

вариант 3 — руководителем предприятия;

вариант 4 — аудиторской организацией.

4.2. Бухгалтерский учет на предприятии организован по:

вариант 1 — централизованной форме;

вариант 2 — децентрализованной форме;
вариант 3 — смешанной форме.

Рассмотрено и одобрено решением собрания учредителей (Совета директоров).

Протокол № ___ от «___» _____ 20___ г.

Председатель собрания _____
(подпись)

Секретарь собрания _____
(подпись)

Раздел II. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 7. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

7.1. УЧЕТ НАЛИЧНЫХ ДЕНЕГ В КАССЕ

В соответствии с НСБУ № 9 «Отчет о денежных потоках» (рег. МЮ РУз 04.11.1998 г. № 519) ***денежные средства*** — это кассовая наличность и депозиты до востребования, а также средства на расчетном, валютном и других банковских счетах.

Для осуществления расчетов наличными деньгами предприятия, организации и учреждения должны иметь кассу. ***Кассой*** называется специально оборудованное и изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег. Руководители предприятий и организаций обязаны оборудовать кассу и обеспечить сохранность наличных денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк.

Операции, связанные с получением и расходованием наличных денег в национальной и иностранной валюте непосредственно из кассы предприятия, называются кас-

совыми операциями. Кассовые операции, связанные с национальной валютой, регламентируют Правила ведения кассовых операций юридическими лицами (рег. МЮ РУз 17.12.1998 г. № 565).

Кассовые операции, связанные с иностранной валютой, регламентирует Порядок ведения юридическими лицами кассовых операций с иностранной валютой на территории Республики Узбекистан (рег. МЮ РУз 22.01.1999 г. № 611).

Предприятия всех форм собственности могут иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимитов остатка наличных денег и использовать их из выручки в пределах норм. Лимиты остатка наличных денег в кассе устанавливаются учреждениями банков по согласованию с руководителем предприятия.

Для ведения кассовых операций в штате предприятия выделяется кассир, который несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей. После приказа о назначении кассира руководитель предприятия обязан ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций, заключить с ним договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассир не может передоверить кому бы то ни было выполнение своих обязанностей. При необходимости временной замены кассира его обязанности возлагаются на основании решения руководителя предприятия на другого работника, с которым, в свою очередь, заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчетом ценности передаются другому кассиру в присутствии руководителя предприятия и главного бухгалтера или комиссии из лиц, назначенных руководителем предприятия, с обязательным составлением акта о результатах пересчета и передачи ценностей за подписями членов комиссии.

Выплата заработной платы, пособий по временной нетрудоспособности, пенсий и премий на крупных предприятиях, имеющих большое количество подразделений, может осуществляться и другими лицами (раздатчиками). С этими лицами также заключаются договоры о полной

индивидуальной материальной ответственности и на них распространяются права и обязанности кассиров.

Руководитель предприятия должен создать необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств в кассе, при доставке их из учреждения банка или при сдаче на расчетный счет.

Для кассы должны быть выделены отдельное помещение и сейф, оборудованный надлежащим образом. По окончании работы кассир закрывает ключом и опечатывает сейф кассы. Ключи от сейфа и печати хранятся у кассира, а дубликаты ключей в опечатанных кассиром пакетах, шкатулках — у руководителя предприятия.

Прием наличных денег в кассу предприятия производят по приходному ордеру формы № КО-1 (*см.* образец 1). Он состоит из двух частей: приходного ордера (левая часть бланка) и квитанции к нему (правая часть). Приходный кассовый ордер выписывается бухгалтерией и подписывается главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. До передачи в кассу приходный ордер в обязательном порядке регистрируют в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (*см.* образец 2).

Журнал состоит из двух частей: в левой части регистрируется приход денежных средств в кассу, в правой части — расход.

Приходный ордер передается для исполнения непосредственно в кассу, где кассир проверяет правильность оформления ордера, наличие и подлинность подписи главного бухгалтера, принимает деньги, подписывает приходный ордер и квитанцию. Лицу, внесшему деньги, выдается квитанция к приходному ордеру. Деньги по кассовому ордеру принимаются только в день его составления.

При поступлении наличных денег в кассу с расчетного счета или других счетов в банке также составляется приходный кассовый ордер и заполняется квитанция к нему. Последняя прикладывается к выписке учреждения банка для последующего списания денег с расчетного счета.

Выдача наличных денег из кассы производится на основании расходных кассовых ордеров (*см.* образец 3) или других документов (платежных ведомостей, заявления на выдачу денег, счетов и др.), на которые ставится специаль-

Образец 2

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров

Приходный документ		Сумма		Примечание	Расходный документ		Сумма		Примечание
дата	номер	сум.	тийин.		дата	номер	сум.	тийин.	
02.01.2009	1	35 000	00	Выручка от реализации продукции	03.01.2008	1	53 000	00	Выдача зарплаты по ведомости № 1
05.01.2009	2	1 000	50	Из подотчета Ахмедова Г.	07.01.2008	2	2 100	00	Выдача на закупку МБП под отчет
	3			и т. д.					

Форма № КО-1

Малое предприятие «Умид»
(предприятие, организация)

Приходный кассовый ордер № 76

Число	Месяц
29	*04*

2009 г.

	Корреспондирующий счет и субсчет		Шифр аналитического учета	Сумма	Шифр целевого назначения
	9010			*312 489*	

Принято от *Юлдашева Л.Н.*

Основание *реализация товаров*

Триста двенадцать тысяч четыреста восемьдесят девять сумов *00* тийинов

(прописью)

Приложение _____

Главный (старший бухгалтер) *(подпись)*

Получил кассир *(подпись)*

ЛИНИЯ ОТРЕЗА

Образец 1

Малое предприятие «Умид»
(предприятие, организация)

КВИТАНЦИЯ
к приходному кассовому ордеру № 76

Принято от *Юлдашева Л.Н.*

Основание *реализация товаров*

Триста двенадцать тысяч четыреста восемьдесят девять сумов *00* тийинов

29.04.2009 г.

М.П.

Главный (старший) бухгалтер *(подпись)*

Кассир *(подпись)*

Малое предприятие «Умид»
(предприятие, организация)

Образец 3

Форма № КО-2

Расходный кассовый ордер № *67*

Число	Месяц
29	*04*

2009 г.

	Корреспондирующий счет и субсчет		Код аналитического учета	Сумма	Код целевого назначения
	5110			*312 489*	

Выдать *сдана выручка в Сергелийское отделение НБ ВЭД Республики Узбекистан*
(фамилия, имя, отчество)

Основание *сопроводительная ведомость*

Триста двенадцать тысяч четыреста восемьдесят девять сумов *00* тийинов
(прописью)

Приложение _____

Руководитель *(подпись)* Главный бухгалтер *(подпись)*

Получил _____
(прописью)

29 апреля 2008 г. (подпись)

(наименование, номер, дата и место выдачи документа, удостоверяющего личность получателя)

Выдал кассир *(подпись)*

ный штамп, заменяющий расходный кассовый ордер. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа, удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан. Если заменяющий расходный кассовый ордер или документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или доверенности. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись «По доверенности». Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному кассовому ордеру или ведомости.

Оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя (*см.* образцы 4, 5).

На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, ими уполномоченных, с указанием сроков выдачи денег и суммы прописью.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий кассир должен:

а) в платежной ведомости против фамилии лиц, которым не произведена оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий или премий, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

Образец 4

Расчетно-платежная ведомость

Предприятие *МП «Умид»*

Цех (отдел) _____

В кассу для оплаты в срок с _____ по _____ 20___ г.

в сумме _____

Руководитель учреждения (организации) *И. Асадов*

Главный бухгалтер *Н. Ашуров*

Расчетно-платежная ведомость № *3*
за *январь 2009 г.*

№	За период	Начислено										Удержано и зачтено												Сумма к выдаче		Расписка в получении	Таб. №	Фамилия, и.о.
		сдельно		попременно			прочие			всего		подоходный налог		2,5 % в Пенсионный фонд		иные		прочие			всего							
							наименование (шифр)	сумма										наименование (шифр)	сумма									
1	январь	30 000	00							30 000	00	5 112	50	500	00	–					5 612	50	14 387	50	в сбербанк		Арипов А.Н.
2	январь	30 000	00							30 000	00	9 112	50	750	00	–					9 862	50	20 137	50	в сбербанк		Белов Т.Г.
	и т. д.																											
	Итого									100 000	00	34 750	50	2 500	00	–					37 250	00	62 750	00	перечислено в сбербанк Платежное поручение № 5 от 27.01		

Образец 5

Платежная ведомость

Предприятие *МП «Умид»*
Цех (отдел) _____

Разрещаю к выплате
в срок _____ *по* _____ 200__ г.
Руководитель *И. Асадов*
Главный бухгалтер *Н. Ашуров*

Платежная ведомость № *1* на выдачу пенсии / зарплаты

за *январь 2009 г.*

Порядковый №	Табельный №	Фамилия, имя, отчество	Сумма		Расписка в получении или отметка о выдаче
1	*13*	*Пулатов М.*	*16 370*	*20*	*подпись*
2	*4*	*Расулов Б.*	*15 160*	*30*	*подпись*
3	*10*	*Акбаров Л.*	*13 710*	*10*	*подпись*
4	*2*	*Белов Т.*	*13 150*	*00*	*подпись*
		и т. д.			

сумма к выдаче
Сто тысяч сум. *00* т.

Расч. кредитов _____

Гл. бухгалтер *Н. Ашуров*

Ведомость составил
2 февраля 2009 г.

Подпись *Н. Ашуров*

Итого к выдаче:	*100 000*	*00*	Проверил
Сумма выданная	*100 000*	*00*	Выдал Кассовый ордер № 6 от 28.01
Сумма невыданная	—		Проверил Кассовый ордер №

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце ведомости сделать надпись о фактически выплаченной сумме оплаты труда, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий или премий, подлежащих депонированию, сверить эти суммы с общим итогом по платежной ведомости и подтвердить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в Кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № _____».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассирами в платежных ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Приходный кассовый ордер, квитанции, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтером четко и ясно чернилами или шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления, даже оговоренные, не допустимы.

Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

При получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов кассир обязан проверить:

а) наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной подписи руководителя предприятия или лиц, им уполномоченных;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения хотя бы одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложен-

ные к ним документы погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются кассиром в Кассовой книге (образец 6).

Образец 6

ОТЧЕТ КАССИРА
за 31 января 2009 г.

№ ордера	Количество документов	От кого получено, кому выдано	Сумма				Корреспондентский счет
			приход		расход		
			сум.	т.	сум.	т.	
		Остаток на начало дня	2 700	—			
5	1	Получено от покупателей	35 000	—			4010
7	1	Внесено на расчетный счет			35 000	—	5110
		и т. д.					
	Итого за день		*35 000*	—	*35 000*	—	
	Остаток к концу дня		2 700	—			
	Баланс						

Кассир _____

Каждая организация ведет только одну Кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в Кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данной организации или вышестоящего органа.

Записи в Кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу шариковой ручкой, химическим карандашом или чернилами. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в Кассовой кни-

ге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Записи в Кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно, в конце рабочего дня, кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в Кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в Кассовой книге. Контроль за правильным ведением Кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Для учета кассовых операций Планом счетов предусмотрен активный счет 5010 «Денежные средства в национальной валюте». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег в кассе. По дебету этого счета отражаются суммы, поступившие наличными в кассу предприятия с кредита разных счетов в зависимости от характера поступления, по кредиту — суммы, выданные наличными из кассы в дебет разных счетов (табл. 7).

Таблица 7

Наиболее часто встречающаяся корреспонденция счетов по счету 5010 «Денежные средства в национальной валюте»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Реализация продукции, товаров, работ и услуг за наличные	5010, 5020	9010—9030
2	Получена наличными выручка от реализации основных средств и прочих активов	5010, 5020	9210, 9220
3	Поступили денежные средства с соответствующих счетов в банках (на выдачу зарплаты, пенсий, пособий, премий и т. п.)	5010, 5020	5110—5530
4	Возвращены подотчетными лицами не использованные ими полученные ранее авансы	5010, 5020	4220—4290

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
5	Внесены наличные денежные средства учредителями в счет их вкладов в уставный капитал предприятия	5010, 5020	4610
6	Возвращен в кассу заем, выданный работнику	5010, 5020	4720
7	Получено в кассу от работников за недостачу, ущерб	5010, 5020	4890
8	Получены суммы за различные коммунальные услуги	5010, 5020	4890
9	Выявлены при инвентаризации излишки денег в кассе	5010	9390
10	Выдан аванс на командировку и хозяйственные расходы	4210–4290	5010
11	Сданы на расчетный счет наличные деньги	5110	5010
12	Сданы деньги инкассатору	5710	5010
13	Недостача денежных средств (при инвентаризации)	5910	5010
14	Выплачены наличными дивиденды	6610	5010
15	Выданы заработная плата, материальная помощь, премии, пособия и другие выплаты	6710	5010
16	Выданы разные суммы (по исполнительным листам и т. п.)	6990	5010

При журнально-ордерной форме операции по кредиту счета «Касса» отражаются в журнале-ордере № 1, по дебету — в ведомости № 1 (*см.* образец 7).

Приведем пример заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1.

Допустим, что в течение месяца на предприятии были осуществлены следующие операции по кассе:

Операции по кассе

№ хоз. опер.	Дата	Документ	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма
1	*3.01*	*Приходный ордер № 1*	*Получено на командировки*	*5010*	*5110*	*4 000*
4	*8.01*	*Расходный ордер № 1*	*Выдано в подотчет Туляганову С.*	*4220*	*5010*	*800*
5	*10.01*	*Р.О. № 2*	*Выдано в подотчет Исакову А.*	*4220*	*5010*	*650*
6	*11.01*	*П.О. № 2*	*Поступила выручка от реализации*	*5010*	*9010*	*3 000*
10	*12.01*	*Р.О. № 3*	*Выручка внесена на расчетный счет*	*5110*	*5010*	*3 000*
16	*15.01*	*П.О. № 3*	*Внесен остаток аванса Туляганова С.*	*5010*	*4220*	*100*
18	*16.01*	*Р.О. № 4*	*Выдан перерасход Исакову А.*	*6970*	*5010*	*50*
20	*18.01*	*Р.О. № 5*	*Выдан перерасход Хамидову Т.*	*6970*	*5010*	*150*
46	*28.01*	*П.О. № 4*	*Получено на зарплату*	*5010*	*5110*	*12 000*
47	*28.01*	*Р.О. № 6*	*Выплачена зарплата, пенсии*	*6710*	*5010*	*12 000*
55	*31.01*	*П.О. № 5*	*Получено в кассу от покупателей*	*5010*	*4010*	*35 000*
56	*31.01*	*Р.О. № 7*	*Внесено на расчетный счет из кассы*	*5110*	*5010*	*35 000*

Образец 7

Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 5010

Расходный ордер №	С кредита счета 5010 в дебет счетов				Итого по кредиту
	5110	4220	6710	6970	
1		800			800
2		450			450
3	3 000				3 000
4, 5				200	200
6			12 000		12 000
7	35 000				35 000
	38 000	1 250	12 000	200	51 450

Ведомость № 1 по дебету счета 5010							
Дата	Приходный ордер	*В дебет счета 5010 с кредита счетов*					Итого по дебету
		4010	4220	4730	5110	др.	
Сальдо начальное							50
03.01	1				4 000		4 000
11.01	2	3 000					3 000
15.01	3		100				100
28.01	4				12 000		12 000
31.01	5	35 000					35 000
Итого:		38 000	100		16 000		54 100
Сальдо конечное							2 700

7.2. ПОРЯДОК УЧЕТА РАСЧЕТНОГО СЧЕТА

Расчеты между предприятиями через банк посредством расчетного счета могут совершаться в двух формах: путем безналичных перечислений и в виде платежей наличными деньгами.

Бухгалтерский учет в области учета денежных средств, расчетов и кредитов должен обеспечить:

— своевременное и правильное производство необходимых расчетов как путем безналичных перечислений, так и наличными деньгами;

— полное и оперативное отражение в учетных регистрах наличия и движения денежных средств и расчетных операций;

— соблюдение действующих правил использования денежных средств по назначению в соответствии с лимитами, сметами;

— организацию и проведение в установленные сроки инвентаризаций денежных средств и состояния расчетов;

— контроль за наличием и сохранностью денежных средств в кассе, на расчетном и других счетах в банках;

— контроль соблюдения расчетно-платежной дисциплины, своевременности перечисления сумм за материальные ценности и услуги, а также средств, полученных в порядке кредитования.

Порядок проведения безналичных расчетов на территории республики определяет Положение о безналичных расчетах в Республике Узбекистан (рег. МЮ РУз 15.04.2002 № 1122) с последующими внесенными изменениями.

Для открытия расчетного счета в учреждениях банк предприятие должно представить:

— заявление об открытии расчетного счета, подписанное руководителем предприятия;

— документ о государственной регистрации предприятия;

— копию устава предприятия, заверенную нотариально;

— карточку с образцами подписей и оттиском печати, заверенную нотариально;

— копию учредительного договора о создании предприятия (решение учредителя, общего собрания учредителей);

— справку о постановке на учет в налоговых органах и органах Фонда социального страхования.

Право первой подписи на всех банковских документах принадлежит руководителю предприятия или лицу, назначаемому им, а второй — главному бухгалтеру предприятия. Если в штате предприятия должность бухгалтера не предусмотрена, то право второй подписи предоставляется лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и составление отчетности.

Карточка с образцами подписей и оттиском печати должна быть заверена хокимиятом, зарегистрировавшим предприятие, либо нотариально.

Банк осуществляет контроль за характером совершаемых операций по расчетному счету.

По усмотрению предприятия в банках других городов по месту реализации продукции могут открываться субрасчетные счета для зачисления выручки от реализации, получения авансов от заказчиков, оплаты товаров и услуг поставщиков, а также для совершения платежей по другим операциям.

Чтобы открыть субрасчетный счет, предприятие должно представить в банк ходатайство об его открытии с указанием характера совершаемых по нему операций и лиц, которым дано право распоряжаться счетом. Указанный документ подписывается руководителем предприятия, главным бухгалтером и скрепляется печатью.

Все операции по расчетному счету производятся с согласия владельца счета на основании платежных (банковских) документов установленной формы. К ним относятся: чеки, объявления о взносе денег, платежные поручения, платежные требования-поручения, платежные требования, векселя.

Наличные деньги выдаются банком с расчетного счета в кассу предприятия на оплату труда, пенсий, пособий по больничным листам, премий, на командировочные и хозяйственные расходы на основании чеков.

Списание средств в бесспорном порядке по распоряжениям взыскателей производится в следующих случаях:

— по распоряжению налоговых органов о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей в государственный бюджет;

— по распоряжению органов Фонда социального страхования о взыскании недоимок.

Безналичные расчеты при проведении расчетных операций производятся:

— платежными поручениями;

— платежными требованиями, или акцептами;

— аккредитивами;

— инкассовыми поручениями;

— чеками.

Безналичные расчеты могут осуществляться также по банковской корпоративной карточке.

Форма расчетов между плательщиками и получателем средств определяется договором (соглашением).

Платежное поручение представляет собой поручение клиента обслуживающему его банку о перечислении определенной суммы со своего счета на счет получателя (*см.* образец 8).

Расчеты платежными поручениями производятся чаще всего при предоплате, когда покупатель сначала перечисляет деньги, затем получает у поставщика товар. Платежное поручение выписывается обычно в двух экземплярах, если плательщик и получатель обслуживаются в разных банках, и в трех экземплярах, если плательщик и получатель обслуживаются в одном банке (см. схему 6).

Образец

Платежное поручение № 368

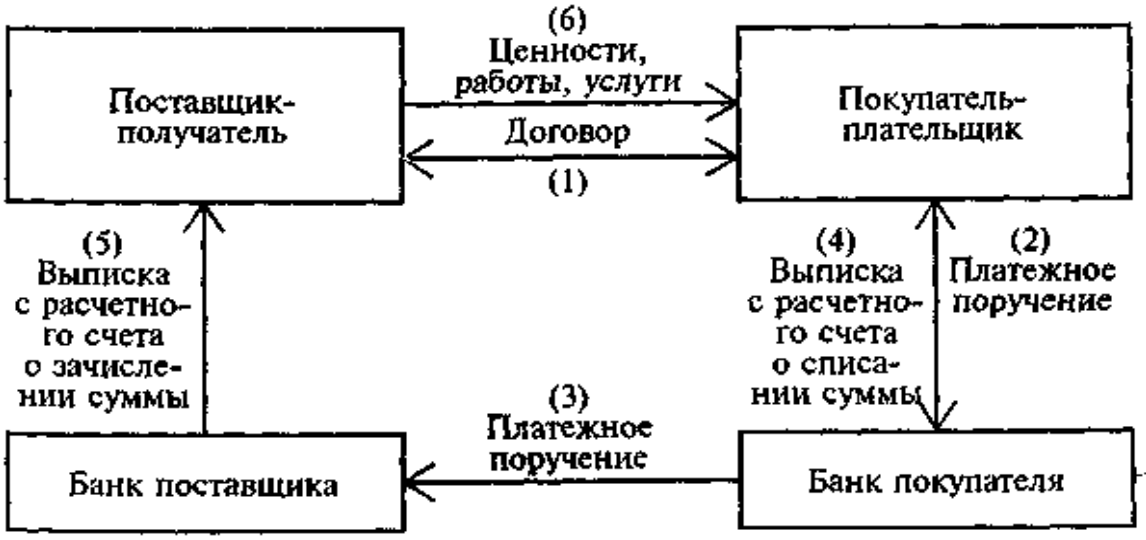
Дата	*07.11.2009 г.*
Наименование плательщика	*ЧП «Умид»*
ДЕБЕТ	
Счет плательщика	*20208000104132780001*
ИНН	*203677795*
Наименование банка плательщика	*ЦОРФ Узпромстройбанк г. Ташкент*
Код банка плательщика	*00442*
СУММА	*11 269,72*
Наименование получателя	*ООО ИП «УЗДУНРОБИТА»*
КРЕДИТ	
Счет получателя	*20208000100430552009*
ИНН	*200656475*
Наименование банка получателя	*Главное опер. отделение НБ ВЭД РУз*
Код банка получателя	*00407*
Сумма прописью	*Одиннадцать тысяч двести шестьдесят девять сум. 72 тийина*
Детали платежа	*Оплата за услуги связи согласно счету-фактуре № 2014228827/2000586266 от 31.10. 2009 г. за октябрь 2009 г. с НДС. Перечислено полностью*
Руководитель	*Каримова С. Т.*
Главный бухгалтер	*Эргашева М. Х.*

М.П. Банк

Проверено	Одобрено	Проведено банком
подпись	подпись	дата

Схема 6

Расчеты платежными поручениями



Расчеты платежными требованиями производятся при последующей оплате, когда поставщик отгрузил товар, выполнил работы и оказал услуги и требует от плательщика уплаты определенной суммы (см. образец 9). Иначе эта форма расчетов называется акцептной. Поставщик, имея необходимые документы об отгрузке товара, выписывает платежное требование и сдает его в свой банк на инкассо (на востребование платежа). Банк поставщика пересылает его в банк покупателя для акцепта и взыскания платежа (см. схему 7).

Образец 9

Платежное требование № *0000000933*

(Электронно)	
Дата	*30.04.2009*
Наименование плательщика	*ДП «Quyoshdan Himoyalash Buyumlar»*
ДЕБЕТ	
Счет плательщика	*20296000903733978001*
Наименование банка плательщика	*г.Ташкент, Сергелийское отд. НБ ВЭД НБВ*
СУММА	*21 561,42*
Код налогоплательщика	*202486608*
Код банка плательщика	*00869*
Наименование получателя	*АО «Тошкент-сут»*
КРЕДИТ	
Счет получателя	*20210000080131224001*
Наименование банка получателя	*г.Ташкент, Узбекский республиканский банк «Пахтабанк» ПХБ*
Сумма прописью	*Двадцать одна тысяча пятьсот шестьдесят один сум 42 тийина*
Код банка получателя	*00869*
Детали платежа	*За оконные блоки, договор от 01.02.2009 г. № 293, дата отгрузки с 12.04.2009 г. по 13.04.2009 г.*
Руководитель	*Петров Д. И.*
Главный бухгалтер	*Саматова Б. Р*

М.П. Банк — Проверено (подпись) — Одобрено (подпись) — Проведено банком (дата)

Акцепт — это согласие плательщика на оплату или гарантирование оплаты денежных, расчетных, товарных документов или товара. Он должен быть представлен в банк

Схема

Акцептная форма расчетов



при одногородних 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 (*см.* схему 8 и образец 10).

Существуют следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные).

Покрытыми (депонированными) считаются аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент перечисляет собственные средства плательщика в распоряжение банка поставщика (исполняющий банк) на весь срок действия обязательств банка-эмитента.

Непокрытый (гарантированный) аккредитив открывается в исполняющем банке при наличии прямых корреспондентских отношений с банком-эмитентом путем предоставления ему права списывать всю сумму аккредитива с открытого у него корсчета банка-эмитента при выполнении поставщиком всех условий аккредитива.

Схема 8

Расчеты аккредитивами



Образец 10

Заявление на аккредитив № *05*

Дата	*10 февраля 2009 г.*
Наименование плательщика	*МП «Нур»*
ДЕБЕТ	
Счет плательщика	*20296000400118010001*
Наименование банка плательщика	*УзПСБ*
Код банка плательщика	*00440*
СУММА	*185 700*
Наименование получателя	*МП «Сплайн»*
КРЕДИТ	
Аккредитивный счет	*20208000000500239001*
Наименование банка получателя	*Трастбанк*
Код банка получателя	*00491*
Сумма прописью	*Сто восемьдесят пять тысяч семьсот сум.*
Срок действия	*10 дней* Договор *№ 166*
Заказ	*№ 16/2* Дата заказа *02.02*
Наименование товара или услуг	*Компьютер MMX/16/2*
Вид документа	
Дополнительные условия	
Руководитель	*Рашидов Р. Р.*
Главный бухгалтер	*Бердиев Б. Б.*

М.П. Банк

Проверено	Одобрено	Проведено банком
подпись	подпись	дата

Покрытые и непокрытые аккредитивы могут быть отзывными или безотзывными.

Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком (например, при несоблюдении условий, предусмотренных договором).

Безотзывной аккредитив не может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Расчеты инкассовыми поручениями применяются при списании средств со счета плательщика в бесспорном порядке (образец 11).

Образец 11

Инкассовое поручение № *4000998*

Дата	*18.01.2009 г.*
Наименование плательщика	*МП «Нур»*
ДЕБЕТ	
Счет плательщика	*20296000400118010001*
ИНН	*201689419*
Наименование банка плательщика	*УзПСБ*
Код банка плательщика	*00440*
СУММА	*1 139*
Наименование получателя	*ГНИ Чиланзарского района*
КРЕДИТ	
Счет получателя	*23402000900100001429*
Наименование банка получателя	*Чиланзарское ПСБ*
Код банка получателя	*00427*
Сумма прописью	*Одна тысяча сто тридцать девять сум.*
Детали платежа	*Пеня по налогу на прибыль*

Руководитель _____
(подпись)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

М.П. Банк

Проверено	Одобрено	Проведено банком
подпись	подпись	дата

Инкассовые поручения могут выставлять:

налоговые органы — о взыскании не внесенных в срок налогов и налоговых платежей (пени, штрафы) в государственный бюджет;

внебюджетные фонды — о взыскании недоимок, если это предусмотрено законодательством;

таможенные органы — по выданным им исполнительным документам;

другие органы согласно законодательству.

При расчетах чеками (схема 9) отгрузка продукции практически совпадает со временем ее оплаты. Для этого предприятие получает в своем банке чековую книжку для осуществления расчетов. Списание средств чеками производится путем предоставления в банк реестра чеков в двух экземплярах и самих чеков. Чеки действительны в течение десяти дней. Бланки чеков брошюруются в книжки, которые являются бланками строгой отчетности. Лимит чековой книжки обозначает общую предельную сумму, на которую могут быть выписаны чекодателем и подлежат оплате банком чеки.

Схема 9

Расчеты по чекам



Чековые книжки могут быть лимитированные и нелимитированные.

При получении лимитированной чековой книжки составляется проводка:

Д-т 5520 К-т 5110

Оплата счетов поставщиков чеками из лимитированной чековой книжки отражается записью:

Д-т 6010, 6990 К-т 5520

Получение нелимитированной чековой книжки бухгалтерскими записями не оформляется.

В настоящее время в Республике Узбекистан расчеты по чековым книжкам временно не применяются.

Банки при расчетах с клиентами и проведении своих операций могут использовать мемориальные ордера (образец 12).

Образец 12

Мемориальный ордер № *644/9623*

Дата	*27.04.2009 г.*
Наименование плательщика	*МП «Нур»*
ДЕБЕТ	
Счет плательщика	*20296000400118010001*
ИНН	*201689419*
Наименование банка плательщика	*УзПСБ*
Код банка плательщика	*00440*
СУММА	*480*
Наименование получателя	*ОПБРУ АКБ «Узпромстройбанк»*
КРЕДИТ	
Счет получателя	*45249000600000440001*
Наименование банка получателя	*УзПСБ*
Код банка получателя	*06440*
Сумма прописью	*Четыреста восемьдесят сум.*
Детали платежа	*За операционное обслуживание*

Руководитель _____
(подпись)

Главный бухгалтер _____
(подпись)

М.П. Банк

Проверено	Одобрено	Проведено банком
подпись	подпись	дата

В случаях, когда банк выступает плательщиком, мемориальные ордера заверяются подписью руководителя банка, главного бухгалтера и бухгалтера, ведущего данный банковский счет.

При недостаточности денежных средств на счете предприятия банк переводит его на картотеку № 2 и лишает 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 неотложные нужды в порядке, установленном соответствующими нормативными документами.

Периодически (ежедневно или в другие установленные банком сроки) предприятие получает из банка выписку с расчетного счета. Содержание операции в ней заменяется условным кодом. Она выдается после осуществления операций по расчетному счету. К выписке прикладываются все оправдательные документы.

При бухгалтерской обработке выписки следует иметь в виду, что банк выступает как должник предприятия, поскольку он хранит денежные средства и использует их в своем обороте. Поэтому остатки средств и поступления записываются по кредиту лицевого счета, так как эти суммы показывают долг банка предприятию, а выдача и перечисление денег — по дебету, так как долг банка в этом случае уменьшается. Следовательно, для банка расчетный счет предприятия — пассивный. Для предприятия этот счет активный, поэтому бухгалтер будет записывать эти операции на счет 5110 «Расчетный счет» в обратном порядке.

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 допустимы.

Для учета наличия и движения денежных средств на расчетном счете предприятия в национальной валюте Республики Узбекистан используется активный денежный счет 5110 «Расчетный счет» (табл. 8).

Таблица 8

Наиболее часто встречающаяся корреспонденция счетов по счету 5110 «Расчетный счет»

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Поступление арендной платы от арендатора по основным средствам, переданным в аренду	5110	4810, 4820
2	Поступление денег от продажи товаров в кредит	5110	4710
3	Поступление от реализации продукции (товаров, работ, услуг), основных средств и прочих активов	5110	4010
4	Денежные средства сданы из кассы на расчетный счет	5110	5010
5	Перечислены денежные средства для приобретения иностранной валюты	5530	5110
6	Перечислены на расчетный счет суммы по возвращенным в банки чекам и аккредитивам	5110	5510, 5520
7	Возврат займа, ранее предоставленного в порядке краткосрочных инвестиций	5110	5830
8	Возвращен ранее выданный аванс	5110	4310–4390
9	Поступили суммы удовлетворенных претензий	5110	4860
10	Отражены суммы полученных авансов	5110	6310–6390
11	Перечислены авансы поставщикам	4310	5110
12	В кассу поступили из банка денежные средства (на выдачу заработной платы, пенсий, премий и т. п.)	5010	5110
13	Погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками	6010	5110
14	Перечислены суммы задолженности по платежам в бюджет	6410	5110
15	Погашена задолженность по платежам страхования и в государственные целевые фонды	6510–6530	5110

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
16	Выплата учредителям начисленных дивидендов	6610	5110
17	Погашение краткосрочных кредитов и займов	6810—6840	5110
18	Погашение текущей части долгосрочных кредитов и займов	6950	5110
19	Погашена задолженность по начисленным процентам	6920	5110
20	Уплачены причитающиеся арендодателю платежи	6910, 6950	5110

По дебету счета 5110 отражаются хозяйственные операции по поступлению средств на расчетный счет с кредита разных счетов в зависимости от характера поступления, по кредиту — хозяйственные операции по списанию средств с расчетного счета в дебет разных счетов в зависимости от направления расхода.

7.3. ПОРЯДОК УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНОМУ СЧЕТУ

Валютные ценности — денежные активы и пассивы предприятия в иностранных валютах. Они охватывают:

— иностранную валюту, то есть денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств, и средства на счетах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных и расчетных единицах;

— ценные бумаги в иностранной валюте — платежные документы (чеки, векселя, аккредитивы), фондовые ценности (акции, облигации) и другие долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте.

Операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на:

— текущие валютные операции;

— валютные операции, связанные с движением капитала.

Текущими валютными операциями являются:

— переводы в республику и из республики иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ и услуг, а также для осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 180 дней;

— получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

— переводы в республику и из республики процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

— переводы неторгового характера, включая переводы сумм оплаты труда, пенсий, алиментов, а также другие аналогичные операции.

Текущие валютные операции могут осуществляться предприятиями без ограничения. Операции, связанные с движением капитала, могут быть произведены лишь в порядке, установленном Центральным банком Республики Узбекистан.

К *валютным операциям, связанным с движением капитала*, относятся:

— прямые инвестиции, то есть вложения в уставный капитал предприятия с целью получения в последующем дохода и права участия в управлении предприятием;

— портфельные инвестиции, то есть приобретение ценных бумаг;

— предоставление и получение кредитов и займов в валюте;

— прочие валютные операции, не являющиеся текущими.

Для совершения валютных операций, связанных с движением капитала, необходимо иметь лицензию Центрального банка Республики Узбекистан.

Бухгалтерский учет валютных ценностей и операций должен обеспечить:

— отражение валютных операций в качестве составляющих деятельности предприятия;

— реальное отражение фактического валютного положения предприятия;

— контроль за законностью и целесообразностью валютных сделок, наличием валютных ценностей, их сохранностью и правильностью использования.

В Республике Узбекистан в качестве базовой валюты бухгалтерского учета применяется национальная валюта — сум. Это означает, что все учетные записи должны производиться в сумах независимо от вида валюты, фактически использованной при хозяйственных операциях, отражаемых этими записями.

Для целей бухгалтерского учета оценка валютных средств состоит в установлении сумового эквивалента иностранных валют. Сумовой эквивалент определяется путем пересчета (конверсии) иностранной валюты в сумы на основе валютного курса. Такой пересчет производится следующим образом:

— устанавливается вид курса, по которому надо вести пересчет иностранной валюты в сумы;

— идентифицируется дата, по состоянию на которую следует проводить конверсию;

— производится сам расчет;

— исчисляется и учитывается сумма курсовой разницы.

Валютный курс — выраженная в сумах цена других национальных или международных валют. Он складывается на основе спроса и предложения на аукционах, биржах, межбанковском рынке, при купле-продаже валюты коммерческими банками и другими юридическими лицами и гражданами, то есть на внутреннем валютном рынке.

Валютный курс систематически меняется, поэтому при выполнении операции конверсии иностранной валюты в сумы или наоборот необходимо четко определиться с тем, курс какого дня следует использовать.

По общему правилу пересчет производится с использованием курса на дату совершения операции. Так, при зачислении или списании средств с валютного счета в банке для целей учета используется курс, действовавший в день совершения операции, то есть на дату, указанную в выписке банка из валютного счета. Именно эта сумма должна быть принята к учету в качестве прихода или расхода средств.

В отдельных случаях дата совершения операции оговаривается законодательством или нормативными документами. На практике, в большинстве случаев, дата пересчета принимается исходя из экономического и юридического содержания операции. Такой датой является день, когда предприятие признает (принимает к учету) конкретный имущественный объект или обязательства, образовавшиеся в результате валютной операции, и эта дата совпадает с датой, обозначенной на том или ином расчетно-денежном документе. Например:

образование задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным в подотчет, — день выдачи суммы из кассы предприятия (дата расходного кассового ордера);

погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным ранее в подотчет, — дата утверждения авансового отчета;

образование задолженности в иностранной валюте за продукцию, отгруженную на экспорт (при определении выручки по моменту отгрузки), — дата выставления счета на иностранного покупателя;

образование задолженности по уплате импортной таможенной пошлины — день принятия грузовой таможенной декларации к таможенному оформлению;

погашение задолженности по уплате импортной таможенной пошлины — день уплаты пошлины;

начисление заработной платы и других выплат в иностранной валюте за выполнение трудовых обязанностей — последний календарный день месяца, в котором начислен доход;

образование задолженности по подоходному налогу с сумм заработной платы и других выплат в иностранной валюте за выполнение трудовых обязанностей — последний календарный день месяца, в котором начислен доход.

В результате изменения официального курса в период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчета по любым денежным позициям, вытекающим из этой операции, возникают курсовые разницы.

Курсовые разницы — это разницы между оценками валютных активов и пассивов по курсу на дату регистрации их в бухгалтерском учете и на дату фактического осуще-

ствления расчета (поступления или уплаты денежных или иных средств).

В зависимости от изменения курса возникают положительные и отрицательные (курсовые потери) курсовые разницы.

Предприятия, получившие иностранную валюту за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, производят учет иностранной валюты на счете 5210 «Валютные счета внутри страны» в сумах в пересчете по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату выписки расчетно-денежных документов.

Валютные средства предприятия должны храниться на валютных счетах банка.

Предприятие может открывать валютные счета в любых уполномоченных банках на территории Республики Узбекистан. Открытие предприятием счета в иностранном банке за границей и совершение по нему операций требуют предварительного разрешения Центрального банка Республики Узбекистан. При этом предприятие обязано представлять отчет по остаткам средств на указанных счетах и другие сведения по форме и в сроки, определяемые Центральным банком.

Источниками поступления средств в иностранной валюте на счета предприятия могут быть:

— суммы, переведенные из-за границы через уполномоченный банк в оплату экспортных товаров;

— суммы, перечисленные с валютных счетов других владельцев (нерезидентов, первых посредников, транспортных, страховых и других организаций), в оплату купленных у владельцев счета товаров (работ, услуг);

— другие источники, разрешенные Центральным банком Республики Узбекистан.

Средства с валютного счета могут списываться по распоряжению владельца счета на следующие цели:

— перевод за границу в принятой банковской форме по экспортно-импортным операциям владельца счета;

— перечисление на счета внешнеэкономических организаций, являющихся клиентами уполномоченного банка, для последующего перевода за границу в оплату импортируемых товаров, работ, услуг;

— перечисление на валютные счета других владельце (нерезидентов, первых посредников, транспортных, стра ховых и других организаций) в оплату товаров, произво димых этими предприятиями;

— использование на оплату задолженности по креди там в иностранной валюте, полученным в банке на опла ту банковской комиссии, почтово-телеграфных, команди ровочных расходов, для продажи на валютных торгах;

— использование на другие цели, разрешенные зако нодательством.

Постановку бухгалтерского учета валютных операци регламентирует НСБУ № 22 «Учет активов и обязательств выраженных в иностранной валюте» (рег. МЮ РУз 21.05.2004 г. № 1364) и Положение о порядке отражения операций, выраженных в иностранной валюте, в бухгал терском учете, статистической и иной отчетности (рег. МЮ РУз 17.09.2004 г. № 1411).

Согласно этому Положению предприятия должны еже месячно производить переоценку валютных статей балан са, в частности:

— валютных средств в кассе, на депозитных и ссудных счетах в банке, в том числе и аккредитивов;

— денежных документов в иностранной валюте;

— краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг, выра женных в иностранной валюте;

— дебиторской и кредиторской задолженностей, кре дитов и займов, выраженных в иностранной валюте.

Не подлежат пересчету:

— имущество (основные средства, нематериальные ак тивы, товарно-материальные ценности, хозяйственный инвентарь и принадлежности), приобретенное предприя тием в иностранной валюте;

— размеры уставного капитала (фонда) и соотношение долей участников (учредителей) хозяйствующего субъек та, включая предприятия с иностранными инвестициями.

Перевод осуществляется по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на основании выписок банка с валютного счета на последнее число отчетного месяца с отнесением разницы на результаты финансовой деятель ности.

Хозяйствующие субъекты ежемесячно производят переоценку валютных статей баланса на последнее число отчетного месяца по курсу Центрального банка.

Положительная и отрицательная курсовые разницы, ранее накопленные и возникающие в результате ежемесячной переоценки валютных статей баланса, по усмотрению предприятия могут отражаться в бухгалтерском учете двумя методами:

— *методом прямого отнесения* на результаты финансово-хозяйственной деятельности; положительная — на счета учета доходов от финансовой деятельности, отрицательная — на счета учета расходов по финансовой деятельности;

— *методом накопления*: положительная предварительно накапливается на счете учета отсроченных доходов, т. е. на счете 6230 «Прочие отсроченные доходы», а отрицательная — на счете учета отсроченных расходов, т. е. на счете 3190 «Прочие предоплаченные расходы» и списывается на результаты финансово-хозяйственной деятельности в следующем порядке:

а) по дебиторской и кредиторской задолженностям в иностранной валюте — по мере их погашения (или списания);

б) в остальных случаях — по мере совершения хозяйственных операций с соответствующими валютными статьями баланса.

В целях упрощения ведения бухгалтерского учета курсовой разницы разрешается списание положительной и отрицательной курсовых разниц, соответственно числящихся на счетах 6230 «Прочие отсроченные доходы» и 3190 «Прочие расходы будущих периодов», по средней величине курсовой разницы, приходящейся на одну единицу иностранной валюты в конце отчетного месяца, в котором производится списание курсовой разницы.

Применяемый метод списания курсовой разницы в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Списанная на результаты финансово-хозяйственной деятельности положительная курсовая разница отражается по кредиту счета 9540 «Доходы от валютных курсовых

разниц» и увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, отрицательная курсовая разница отражается по дебету счета 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» и вычитается из налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

В целях недопущения убыточности хозяйствующим субъектам разрешается до окончательного срока погашения (списания) кредиторской задолженности списывать накопленную отрицательную курсовую разницу по данной задолженности на результаты финансово-хозяйственной деятельности в пределах доходов, достаточных для их покрытия.

Порядок бухгалтерского учета курсовых разниц, возникающих при переоценке остатков валютных средств в кассе, на валютном счете, и дебиторской задолженности в иностранной валюте:

— на сумму положительной курсовой разницы:

Д-т 5020 «Денежные средства в иностранной валюте», 5210 «Валютные счета внутри страны», счетов по учету дебиторской задолженности 4310, 4010, 6010, 6990 и пр.

К-т 6230 «Прочие отсроченные доходы»;

— на сумму отрицательной курсовой разницы, которая возникает при переоценке обязательств в связи с изменением курса Центробанка:

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов»

К-т счетов обязательств 6010, 6310, 6710, 6610, 6990 и др.

По мере отнесения курсовых разниц на финансовые результаты отражается запись:

— на положительные курсовые разницы:

Д-т 6230 «Прочие отсроченные доходы»

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (положительных);

— на отрицательные курсовые разницы:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»

К-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов».

Порядок отражения курсовой разницы при формировании уставного капитала (фонда) предприятия:

— при формировании уставного капитала на дату государственной регистрации учредительных документов:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

К-т счетов учета уставного капитала (8310—8330);

— на дату фактического поступления вкладов от учредителей:

Д-т счетов учета основных средств (0110—0190), нематериальных активов (0410—0490), материалов (1010—1090), 2810 «Готовая продукция на складе», 2910 «Товары на складах», счетов учета денежных средств и пр.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»;

— списание суммы курсовой разницы, возникающей между курсом Центробанка на дату регистрации учредительных документов и дату фактического вклада учредителей:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал»

К-т 8520 «Резервный капитал (фонд)».

Данная курсовая разница не является доходом предприятия и, соответственно, не облагается налогом на прибыль.

Порядок бухгалтерского учета курсовых разниц по экспортным операциям:

— отгрузка продукции, товаров иностранному покупателю:

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

К-т счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности (9010—9030);

— списание производственной себестоимости отгруженной продукции:

Д-т счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности (9010—9030)»

К-т 2810 «Готовая продукция на складе», 2910 «Товары на складах» и пр.;

— зачисление на транзитный валютный счет долга иностранного покупателя:

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны»

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

— одновременно отражается положительная курсовая разница между курсами Центрального банка на дату отгрузки товара и дату зачисления валютных средств:

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

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (положительных).

Порядок учета курсовых разниц по импортным операциям:

— получены от иностранного поставщика товарно-материальные ценности согласно грузовой таможенной декларации:

Д-т счетов учета материалов (1010—1090), 2910 «Товары на складах»

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

— перечислено с валютного счета поставщику за полученные товарно-материальные ценности:

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

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны»;

— на сумму курсовой разницы по расчетам с поставщиками:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»

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

Порядок отражения курсовой разницы при погашении сумм, выданных ранее в подотчет. Курсовая разница возникает между суммой, выданной в подотчет на командировочные расходы по курсу на день выдачи, и суммой, на которую представлены оправдательные документы, по курсу на день утверждения авансового отчета. В бухгалтерском учете данные валютные операции отражаются по курсу Центрального банка на дату совершения операции:

— выданы из кассы предприятия суммы в иностранной валюте на командировочные расходы (дата выписки расходного кассового ордера):

Д-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

К-т 5020 «Денежные средства в иностранной валюте»;

— списание расходов, произведенных за счет сумм, выданных в подотчет (дата утверждения авансового отчета):

Д-т 2010 «Основное производство», 9420 «Административные расходы»

К-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»;

— на сумму положительной курсовой разницы:

Д-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки»

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (положительных).

При проведении валютных операций предприятию необходимо руководствоваться Приложением № 1 к постановлению КМ РУз «Порядок осуществления хозяйствующими субъектами обязательной продажи выручки в иностранной валюте» от 29.06.2000 г. № 245. При поступлении валютной выручки на расчетный счет предприятия уполномоченный банк не позднее следующего дня извещает об этом. Предприятие, в свою очередь, дает поручение банку на обязательную продажу 50 % валюты (представляет платежные поручения) по курсу, установленному Центральным банком на день совершения операции. В случае непредставления предприятием платежного поручения на обязательную продажу части валютной выручки в течение десяти рабочих дней от даты зачисления средств на валютный счет уполномоченный банк сам осуществляет продажу указанных средств. Предприятие уплачивает пени в установленном законодательством размере от суммы, подлежащей обязательной продаже, за каждый день просрочки.

Обязательная продажа 50 % поступившей выручки оформляется следующей проводкой:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны».

Поступление на расчетный счет 50 % от обязательной продажи иностранной валюты оформляется проводкой:

Д-т 5110 «Расчетный счет»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов».

Предприятие имеет право покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке Республики Узбекистан в порядке и на цели, определенные Центральным банком Республики Узбекистан, через уполномоченные банки. Такими целевыми направлениями могут быть командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам-контрактам и др.

Зачисление приобретенной за сумы иностранной валюты в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— перечисление с расчетного счета сумовых средств для приобретения иностранной валюты по курсу на день покупки:

Д-т 5530 «Прочие специальные счета»

К-т 5110 «Расчетный счет»;

— зачисление на валютный счет иностранной валюты по выписке банка:

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны»

К-т 5530 «Прочие специальные счета»;

— отражение положительной курсовой разницы:

Д-т 5530 «Прочие специальные счета»

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (положительных);

— отражение отрицательной курсовой разницы:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»

К-т 5530 «Прочие специальные счета».

Продажа иностранной валюты в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

— перечисление с валютного счета иностранной валюты по курсу Центробанка:

Д-т 5530 «Прочие специальные счета»

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны»;

— списание с блоксчета валюты по курсу Центробанка:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 5530 «Прочие специальные счета»;

— зачисление на расчетный счет сумового эквивалента проданной валюты по выписке банка:

Д-т 5110 «Расчетный счет»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— отражение положительной курсовой разницы:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» (положительных);

— отражение отрицательной курсовой разницы:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов».

Условные примеры по учету курсовых валютных разниц

Пример 1. *Приобретение товаров*

Оприходован товар на сумму 20 000 долл. по курсу ЦБ. На дату заполнения ГТД курс доллара составил 1 200 сум. Оприходование товара (20 000 × 1 200 = 24 000 тыс. сум.) отражается записью:

Д-т 2910 «Товары на складах» — 24 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 24 000 тыс. сум.

В конце месяца курс доллара к суму возрос до 1 250 сум., курсовая разница: 1 250 − 1 200 × 20 000 дол. = 1 000 тыс. сум.

Операция отражается записями:

— по методу прямого отнесения:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 1 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 1 000 тыс. сум.;

— по методу накопления:

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 1 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 1 000 тыс. сум.

При оплате товара курс доллара на день оплаты составил 1 270 сум., курсовая разница: 1 270 − 1 250 × 20 000 дол. = = 400 тыс. сум.

Операция отражается записями:

— по методу прямого отнесения:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 25 000 тыс. сум.

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 400 тыс. сум.

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 25 400 тыс. сум.;

— по методу накопления:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 25 000 тыс. сум.

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 1 400 тыс. сум.

К-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 1 000 тыс. сум.

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 25 400 тыс. сум.

Пример 2. *Продажа товаров*

Отгружен товар на сумму 2 000 долл., курс ЦБ составлял 1 230 сум. за 1 долл., т. е. 2 000 × 1 230 = 2 460 тыс. сум.

Отгрузка товара отражается проводкой:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 2 460 тыс. сум.

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 2 460 тыс. сум.

В конце месяца курс возрос до 1 250 сум. за 1 долл.:

1 250 − 1 230 × 2 000 = 40 тыс. сум.

Операция отражается записями:

— по методу прямого отнесения:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 40 тыс. сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 40 тыс. сум.;

— по методу накопления:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 40 тыс. сум.

К-т 6230 «Прочие отсроченные доходы» — 40 тыс. сум.

При получении денежных средств от покупателя курс ЦБ составил 1 270 сум. за 1 долл.:

1 270 − 1 250 × 2 000 = 40 тыс. сум.

Операция отражается записями:

— по методу прямого отнесения:

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 2 540 тыс. сум.

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 2 500 тыс. сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 40 тыс. сум.;

— по методу накопления:

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 2 540 тыс. сум.

Д-т 6230 «Прочие отсроченные доходы» — 40 тыс. сум.

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 2 500 тыс. сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 24 тыс. сум.

В целях упрощения все остальные примеры приведены на основе метода прямого отнесения.

Пример 3. *Продажа 50 % валютной выручки*

Продано 50 % валютной выручки — 1 000 долл. по курсу 1 250 сум.:

1 000 × 1 250 = 1 250 тыс. сум.

Продажа валютной выручки отражается проводкой:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 1 250 тыс. сум.

К-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 1 250 тыс. сум.

Зачисление на расчетный счет сумового эквивалента отражается проводкой:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 1 250 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 1 250 тыс. сум.

Пример 4. *Переоценка валютного счета*

На начало месяца на валютном счете было 1 500 долл., курс доллара — 1 270 сум. В течение месяца на валютном счете не было проведено ни одной операции. На конец месяца курс доллара возрос до 1 275 сум. Курсовая разница 1 500 × (1 275 − 1 270) = 7 500 сум. Операция отражается проводкой:

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 7 500 сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 7 500 сум.

Пример 5. *Курсовая разница по подотчетным суммам*

Выдано в подотчет 300 долл., курс доллара равен 1 230 сум., т. е. 1 230 × 300 = 369 тыс. сум. Выдача аванса отражается проводкой:

Д-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» — 369 тыс. сум.

К-т 5020 «Денежные средства в иностранной валюте» — 369 тыс. сум.

Представлен и утвержден авансовый отчет на сумму 280 долл.; 20 долл. возвращены в кассу, курс доллара равен 1 250 сум. Операции отражаются записями:

Д-т 9420 «Административные расходы» — (1 250 × 280) — — 350 тыс. сум.

Д-т 5020 «Денежные средства в иностранной валюте» — (20 × 1 250) — 25 тыс. сум.

К-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» — (300 × 1 230) — 369 тыс. сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 6 тыс. сум.

Пример 6. *Порядок отражения курсовой разницы при формировании уставного капитала:*

— зарегистрированы учредительные документы и уставный капитал СП в сумме 150 000 долл. США, курс доллара составлял 1 230 сум.:

150 000 × 1 230 = 184 500 тыс. сум.

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 184 500 тыс. сум.

К-т 8330 «Паи и вклады» — 184 500 тыс. сум.;

— фактически вложено 150 000 долл., курс доллара составлял 1 250 сум.:

150 000 × 1 250 = 187 750 тыс. сум.

Д-т 5210 «Валютные счета внутри страны» — 187 750 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 184 500 тыс. сум.

К-т 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала» — 3 000 тыс. сум.

Курсовая разница при формировании уставного капитала (фонда) предприятия, возникающая между курсами Центрального банка Республики Узбекистан на дату регистрации учредительных документов и дату фактического взноса средств в уставный капитал (фонд), отражается в бухгалтерском учете как добавленный капитал на счете 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала».

7.4. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПРОЧИМ СЧЕТАМ В БАНКЕ

Учет операций по специальным счетам в банке ведется на счете 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банках». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении средств в национальной валюте Республики Узбекистан и иностранных валютах, находящихся на территории республики и за рубежом в форме аккредитивов, чековых книжек, иных платежных документов (кроме векселей), на текущих особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования (поступлений) в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 5500 «Счета учета денежных средств на специальных счетах в банках» могут быть открыты следующие счета: 5510 «Аккредитивы», 5520 «Чековые книжки», 5530 «Прочие специальные счета» и др.

На счете 5510 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Порядок осуществления расчетов в форме аккредитивов регулируется Центральным банком Республики Узбекистан.

Аккредитивная форма применяется для расчетов между покупателями и поставщиками товара. Покупатель товара (товарный аккредитив) оформляет аккредитивное заявление, которым поручает своему отделению банка выставить аккредитив, предназначенный для оплаты счетов за отгруженную ему продукцию, товарно-материальные ценности определенным поставщикам.

Списание средств с расчетного счета предприятия в порядке открытия аккредитива осуществляется банком на основании заявления на аккредитив. При закрытии аккредитива остатки средств зачисляются на тот счет предприятия, с которого был открыт аккредитив.

Расчетные чеки, применяемые для безналичных расчетов, представляют собой письменное поручение предприятия банку перечислить со счета чекодателя на счет получателя — чекодержателя определенную сумму денег.

Расчетные чеки подразделяются на следующие виды:

— из лимитированных чековых книжек;

— не акцептованные банком;
— акцептованные банком;
— именные (расчетные) одноразовые.

Чеки из лимитированных книжек применяются при расчетах за принятые покупателями по приемо-сдаточным документам товары, если они фактически вывезены покупателями или доставлены ему, и оказанные услуги, а также при постоянных расчетах за оказанные услуги компаний «Узбекистон темир йуллари», «Узбекистон хаво йуллари», связи и таможенных процедур.

Для получения чековой книжки в банк представляется заявление. К нему прикладывается платежное поручение для депонирования средств на лицевом счете владельца лимитированной чековой книжки, подписанное лицами, имеющими право подписи документов для совершения операций по счету предприятия с проставлением оттиска его печати.

Чеки выписываются в момент установления сумм платежа и подписываются лицами, имеющими право распоряжения по расчетному счету. В виде исключения подписывать чеки из лимитированных книжек могут должностные лица покупателя, которые получают товар на месте по доверенности предприятия, и их право на подпись чеков в ней специально оговорено. Чеки должны иметь оттиск печати владельца счета. Они действительны в течение десяти дней, не считая дня выдачи.

Чеки, не акцептованные банком, применяются налоговыми органами при возврате доходов бюджета.

Чеки, акцептованные банком, применяются при однородных расчетах бюджетных организаций за полученные товары и оказанные услуги, а также при возврате налоговыми органами доходов бюджета через Министерство связи Республики Узбекистан.

Бухгалтерские проводки по движению средств на счетах учета денежных средств на специальных счетах в банке (5510—5530) выглядят следующим образом:

— открытие (получение) аккредитива (чековой книжки) по заявлению согласно выписке банка:

Д-т счетов учета денежных средств на специальных счетах в банке (5510—5530)

К-т 5110 «Расчетный счет» (или счет 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»);

— списание (оплата) с аккредитива или чека задолженности поставщикам:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» или счетов учета задолженности разных дебиторов (4810—4890)

К-т счетов учета денежных средств на специальных счетах в банке (5510—5530);

— зачисление неиспользованных сумм аккредитива и чековой книжки:

Д-т 5110 «Расчетный счет» или 6810 «Краткосрочные банковские кредиты»

К-т счетов учета денежных средств на специальных счетах в банке (5510—5530).

Аналитический и синтетический учет этих расчетов ведется в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка.

7.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

К расчетам с подотчетными лицами относятся, в основном, расчеты предприятия с работниками, направленными в служебную командировку. Порядок выдачи и использования средств на командировочные расходы в пределах Республики Узбекистан регулируется Инструкцией о служебных командировках в пределах Республики Узбекистан (рег. МЮ РУз 29.08.2003 г. № 1268), а за пределы Республики Узбекистан — Порядком выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан (рег. МЮ РУз 05.06.2000 г. № 932).

Служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению руководителя организации, учреждения, объединения, предприятия (далее — организации) на определенный срок в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы. Направление работников организаций в командировки производится руководителями этих организаций, оформляется приказом и выдачей командировочного удостоверения.

Командированному работнику возмещаются расходы по найму жилого помещения, проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, а также выплачиваются суточные. Дополнительные расходы, связанные с командировкой (телефонные переговоры, телеграфные расходы и др.), возмещаются командированным работникам при наличии подтверждающих документов.

При отсутствии проездных документов руководителю организации предоставляется право в каждом конкретном случае решать вопрос об оплате проезда командированному работнику. При этом размер возмещаемой за проезд суммы не должен превышать стоимости проезда в пункты командирования железнодорожным транспортом (или междугородным автобусом, если железнодорожное сообщение отсутствует), но не более 30 % от стоимости авиабилета (п. 14 ст. 145 Налогового кодекса РУз).

Суточные расходы за время пребывания в командировке и нахождения в пути возмещаются командированным работникам в размерах, предусмотренных коллективными договорами, коллективными соглашениями и трудовыми договорами, но не ниже следующих размеров (в коэффициентах от установленного в республике размера минимальной заработной платы): в г. Ташкенте, городах — областных центрах — 0,1; в других городах и населенных пунктах — 0,08.

При командировании работника в страны СНГ и за рубеж выплачиваются суточные за каждый день пребывания в командировке в иностранной валюте в соответствии с установленными нормами (Приложение № 1 к Порядку выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан.

Возмещение указанных расходов производится без документального подтверждения фактически произведенных затрат.

Корреспонденция по счетам учета авансов, выданных персоналу на командировку, приведена ниже:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Выданы авансы подотчетным лицам из кассы	4220—4290	5010, 5020
2	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы в кассу	5010, 5020	4220—4290
3	Подотчетные лица произвели расходы, связанные с капитальными вложениями, приобретением, доставкой, заготовкой оборудования, материалов, животных, товаров	0710—0890, 1010—1090, 1110—1120, 2910—2990	4220—4290
4	Подотчетные лица произвели расходы основного, вспомогательного производства, обслуживающих хозяйств, а также общепроизводственные расходы	2010, 2310, 2510, 2710	4220—4290
5	Подотчетные лица оплатили расходы, относящиеся к расходам периода	9410—9440	4220—4290

Расходы по найму жилого помещения в месте командировки возмещаются командированному работнику со дня прибытия и по день выезда по фактическим затратам (за исключением номеров-люкс) при наличии подтверждающих документов, включая затраты на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (бронирование мест, пользование утюгом, камерой хранения, телевизором, холодильником, посудой, служебные услуги связи). В случае представления подтверждающих документов о проживании в люксовых номерах гостиниц оплата по найму жилого помещения производится в размере 70 % от стоимости этих номеров. Расходы по найму жилого помещения при отсутствии подтверждающих документов возмещаются в размерах: в столицах стран СНГ — 3 %, в других городах и населенных пунктах — 2 % от установленного размера минимальной заработной платы за каждые сутки.

В соответствии с п. 3 ст. 147 Налогового кодекса РУз возмещение командировочных расходов производственного и управленческого персонала, производимых по решению руководителя хозяйствующего субъекта сверх норм, предусмотренных законодательством, включается в налогооб-

лагаемую базу по налогу на прибыль и в налогооблагаемый доход физического лица.

Командированному работнику перед отъездом в командировку выдается денежный аванс в пределах сумм расходов на проезд, наем жилого помещения и суточных размерах, предусмотренных законодательством. В течение 3-х дней по возвращении из командировки работник обязан представить авансовый отчет, к которому прилагаются командировочное удостоверение, оформленное в установленном порядке, и документы, подтверждающие фактические расходы, произведенные в командировке.

Глава 8. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

8.1. ФОРМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА, ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ДРУГИХ ВЫПЛАТ

В условиях рыночной экономики предприятие самостоятельно определяет формы, системы и размер оплаты труда, а также другие доплаты и надбавки на основе республиканского законодательства.

Заработная плата является основным источником дохода работников и определяется их трудовым вкладом в производство с учетом конечных результатов работы предприятия.

Заработная плата занимает значительную долю в затратах на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг). Заработная плата, как часть издержек производства (обращения), оказывает влияние на формирование себестоимости продукции и в конечном итоге — на получение предприятием прибыли. Поэтому важно обратить внимание на снижение и недопущение таких непроизводительных расходов по заработной плате, как оплата сверхурочных и других отклонений от нормальных условий работы.

Важная задача бухгалтерии предприятия — правильное начисление заработной платы и своевременная ее выдача.

Прием на работу работников оформляется трудовым соглашением (или контрактом) и изданным после его под-

писания приказом руководителя предприятия о приеме на работу.

На предприятии разрабатывается и утверждается штатное расписание работников — это перечень всех работников с указанием размера их оклада.

На каждого работника в отделе кадров заполняется личная карточка, а на руководящих работников и специалистов, кроме того, личный листок. Каждому работнику при приеме на работу присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету выработки и заработной плате.

Бухгалтерская служба предприятия открывает на каждого работника ***лицевой счет***, где накапливаются из месяца в месяц сведения о его заработке (*см.* образец 13).

Различают основную и дополнительную заработную плату.

К ***основной*** относится заработная плата, начисляемая работнику за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам; тарифным ставкам; окладам; премии; доплаты в связи с отклонением от нормальных условий работы; за работу в ночное, сверхурочное время; за бригадирство; оплата простоев не по вине работника и др.

К ***дополнительной*** заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков; перерывов в работе кормящих матерей; льготных часов подростков; за время выполнения государственных и общественных обязанностей; выходного пособия при увольнении и др.

Основными формами оплаты труда являются сдельная и повременная.

Сдельная заработная плата рассчитывается на основе количества произведенной продукции (работ) и расценок за единицу работы.

Пример. Токарь III разряда изготовил за месяц 80 деталей. Сдельная расценка за одну деталь — 1 250 сум. Его заработок составил 100 тыс. сум. (1 250 × 80).

Сдельная форма оплаты труда может быть сдельно-премиальной и аккордной.

Сдельно-премиальная форма предусматривает выплату премий за выполнение и перевыполнение норм выработки.

Образец 13

ЛИЦЕВОЙ СЧЕТ РАБОЧЕГО И СЛУЖАЩЕГО

Егоров Петр Егорович

(фамилия, имя, отчество)

Движение по службе					Удержания					Отпуска		
Дата	Основание	Место службы	Должность	Оклад	Характер удержания	Сумма	Сроки	Основание	Дополнительные сведения, отметки и т. п.	За какой период	С какого времени	По какое время
7.11	*Приказ № 13*		*Оператор*	*7700*	*подох.налог, пенс.фонд*				*дочь*			
10.01	*Приказ № 3*			*11600*	*подох.налог, пенс.фонд*							

Дата	№ платежной ведомости	Платежный период	Причитается								Удерживается										К выдаче	
			основной оклад		премия		оплата по больничным листам		всего		подоходный налог		пенсионный фонд		профсоюзные взносы		по исполнительным листам		всего			
30.11. 200	2	11	7700	=					7700	=	1199	=	140	=	77	=			1416	=	6284	=
27.12. 200	1	12	7700	=	1500	=			9200	=	1702	=	184	=	92	=			1978	=	7222	=
26.01. 200	1	01	11600	=					11600	=	2058	50	290	=	116	=			2467	50	9135	50
и т. д.																						

Пример. Токарь III разряда при норме 70 изготовил 80 деталей, сдельная расценка — 1 250 сум. за единицу изделия. За каждый процент перевыполнения нормы выработки устанавливается 3 % премии с суммы сдельного заработка. Процент выполнения нормы выработки:

114 % = (80 : 70 × 100);

размер премии — 42 % (14 × 3);

сумма сдельного заработка — 100 000 сум. (1 250 × 80);

сумма премии — 100 000 × 42 : 100 = 42 000 сум.;

сумма общего заработка — 100 000 + 42 000 = 142 000 сум.

При *аккордной форме* оплаты труда заработная плата рассчитывается за весь объем выполненных работ с учетом оговоренных сроков ее окончания. Коллективный заработок распределяется пропорционально времени, отработанному каждым членом бригады, и разряда (тарифной ставки) члена бригады. Часть коллективного заработка, а именно коллективный приработок и премия, могут распределяться с учетом коэффициента трудового участия (КТУ).

Фактический коэффициент трудового участия каждому члену бригады устанавливает совет бригады путем оформления протокола, утвержденного руководителем предприятия.

Повременная форма оплаты труда предусматривает расчет заработной платы исходя из количества отработанного работником времени и тарифной ставки за один час работы.

Пример. Слесарь II разряда отработал в июне 170 часов. Часовая тарифная ставка равна 1 200 сум. Соответственно, его заработная плата составит 204 000 сум. (1 200 × 170).

Разновидностью повременной оплаты является *повременно-премиальная*, предусматривающая 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 и должностного оклада или тарифной ставки. Положение о премировании разрабатывается самим предприятием применительно к условиям и особенностям производства и утверждается руководителем предприятия или общим собранием учредителей.

Пример. Инженер отработал в мае 16 дней. Количество рабочих дней в месяце — 22. Месячный должностной оклад — 160 тыс. сум. Процент премии за май — 75 %. Оплата по должностному окладу — 116 363,6 сум. (160 000 : : 22 × 16).

Премия составит 87 272,7 сум. (116 363,7 × 75 : 100), общий заработок — 203 636,3 сум. (116 363,6 + 87 272,7).

Оплата за работу в ночное время. Ночным считается время с 22-00 часов до 6-00 часов утра (ст. 122 Трудового кодекса РУз). При работе в ночное время установленная продолжительность работы (смены) сокращается на один час с соответствующим сокращением продолжительности рабочей недели, если не менее половины установленной для работника продолжительности ежедневной работы (смены) приходится на ночное время.

К работе в ночное время не допускаются:

— беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 14 лет (детей-инвалидов — до 16 лет);

— лица моложе 18 лет;

— другие категории работников в соответствии с законодательством.

Работа в ночное время оформляется установленными на предприятии первичными документами. Каждый час работы в ночное время оплачивается не ниже чем в полуторном размере (ст. 158 Трудового кодекса РУз), т. е. размер доплаты за работу в ночное время не может быть ниже 50 % часовой ставки.

Предприятия в своих локальных документах, например, в коллективном договоре или Положении об оплате труда, могут предусмотреть доплату за работу в ночное время в размерах, превышающих законодательно установленные.

Оплата за работу в сверхурочное время. Сверхурочными считаются работы, выполняемые сверх установленной продолжительности рабочего дня. При этом работы признаются сверхурочными независимо от того, выполнял работник свою основную работу или же работу, которая не входит в круг его обязанностей.

Сверхурочное время работы оформляется табелем учета использования рабочего времени, нарядами, справкой-расчетом бухгалтерии и оплачивается не ниже чем в двой-

ном размере (ст. 157 Трудового кодекса РУз). Конкретные размеры оплаты устанавливаются в коллективном договоре, а если он не заключен, то определяются руководством предприятия по согласованию с профсоюзным комитетом или иным представительным органом работников.

По желанию работника сверхурочная работа может быть компенсирована предоставлением отгула в размере, соизмеримом с количеством отработанных сверхурочных часов. При компенсации сверхурочной работы отгулом оплата труда за такую работу производится не менее чем в одинарном размере.

К сверхурочным работам не допускаются:

— беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 14 лет (детей-инвалидов — до 16 лет);

— лица моложе 18 лет;

— другие категории работников в соответствии с законодательством.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 часов в течение 2 дней подряд (на работах с вредными и тяжелыми условиями труда — 2 часов в день) и 120 часов в год (ст. 125 Трудового кодекса РУз). Сверхурочные работы не допускаются при продолжительности рабочей смены 12 часов, а также на работах с особо тяжелыми и особо вредными условиями труда.

Работа в праздничные и выходные дни оплачивается в двойном размере. Если работник берет в последующем отгул, то оплата производится в одинарном размере.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Методику расчета и уплаты пособия по временной нетрудоспособности регулирует Положение о порядке назначения и выплаты пособий по государственному социальному страхованию (рег. МЮ РУз 08.05.2002 г. № 1136).

Основанием для расчета сумм к оплате является листок нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения (бюллетень).

С 1 января 2007 г. из средств внебюджетного Пенсионного фонда выдаются следующие пособия по социальному страхованию:

— по беременности и родам;

— при рождении ребенка;

— за дополнительный выходной день;

— на погребение.

Расходы, связанные с выплатой остальных пособий по временной нетрудоспособности, осуществляются хозяйствующими субъектами за счет собственных средств с исключением указанных затрат из налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Пособие по временной нетрудоспособности, независимо от стажа работы, в размере 100 % заработка выплачивается:

— работающим участникам Второй мировой войны;

— воинам-интернационалистам и приравненным к ним лицам;

— работникам, имеющим на иждивении трех или более детей, не достигших 16 лет, учащихся, не достигших 18 лет;

— работникам, участвовавшим в ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС;

— работникам, эвакуированным и переселенным из зоны радиоактивного загрязнения в результате аварии на Чернобыльской АЭС с заболеваниями кроветворных органов (острый лейкоз), щитовидной железы и злокачественными образованиями (аденома, рак);

— работникам, ставшим временно нетрудоспособными вследствие трудового увечья или профессионального заболевания.

Другим работникам пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующих размерах:

— работникам, имеющим общий трудовой стаж 8 лет и более, а также круглым сиротам, не достигшим 21 года, в размере 80 % заработной платы;

— работникам, имеющим общий трудовой стаж до 8 лет, в размере 60 % заработной платы.

Работникам со сдельной оплатой труда пособие исчисляется из их среднего заработка за последний календарный месяц, предшествующий первому числу месяца, в котором наступила временная нетрудоспособность, с прибавлением к заработку среднемесячной суммы премий.

Работникам, имеющим повременную оплату труда, для исчисления пособия берется месячный оклад, дневная или часовая тарифная ставка с учетом постоянных доплат и

надбавок, получаемых на день наступления нетрудоспособности, и среднемесячной суммы премий.

В фактическом заработке, из которого исчисляются пособия, учитываются все виды заработной платы по месту работы, на которые начисляются страховые взносы.

Если в периоде, за который берется заработок, работник проработал не все дни по графику, то средняя сумма премий этого месяца учитывается пропорционально проработанному времени.

Размер среднемесячного заработка определяется путем прибавления к заработной плате учитываемого месяца 1/12 части всех премий, полученных за предыдущие 12 месяцев перед началом отпуска по временной нетрудоспособности при условии уплаты страховых взносов.

Пособие по временной нетрудоспособности во всех случаях не может быть менее минимальной оплаты труда (с учетом районного коэффициента для непроизводственных отраслей) и не должно превышать заработка, из которого исчисляется пособие. Оно исчисляется во всех случаях по фактическому заработку.

Пример. Работник в декабре 2009 г. болел 3 дня, что отмечено в табеле и подтверждено листком нетрудоспособности медицинского учреждения. Общий стаж работы — 7 лет. Его заработок за ноябрь составил: сдельно — 90 тыс. сум.; повременно — 14 тыс. сум.; пособие по временной нетрудоспособности — 6 тыс. сум.; среднемесячная премия за прошлый год — 8 тыс. сум.

В расчет среднего заработка для расчета пособия по временной нетрудоспособности должны быть включены 112 тыс. сум. (90 + 14 + 8). В ноябре 22 рабочих дня. Среднедневной заработок составил 5,09 тыс. сум. (112 : 22). С учетом стажа работы и количества дней болезни пособие равно 12,2 тыс. сум. (5,09 × 3 × 0,8).

Расчет оплаты отпусков. Согласно ст. 133 Трудового кодекса РУз все работники имеют право на ежегодный трудовой отпуск, предоставляемый по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии.

Сумма оплаты за отпуск исчисляется из суммы заработка за последний предшествующий отпуску месяц работы. За основу для определения суммы отпускных при-

нимается среднемесячная заработная плата работника, которая рассчитывается согласно п. 1 Порядка исчисления среднемесячной заработной платы, утвержденного ПКМ РУз от 11.03.1997 г. № 133. Расчет среднемесячной заработной платы для оплаты отпусков, выходного пособия, пособия по безработице производится исходя из заработной платы, установленной по тарификации, или должностного оклада на день расчета с увеличением на 1/12 (работающим первый год: на 1/6 — проработавшим шесть полных месяца; на 1/7 — проработавшим семь полных месяцев и т. д.) части суммы, превышающей в расчетном периоде установленную заработную плату по тарификации или должностной оклад. К ним относятся сдельный приработок, премии, доплаты, надбавки и другие выплаты, на которые начисляются взносы по социальному страхованию. Полученная сумма делится на 25,4 (среднемесячное количество рабочих дней в году) и умножается на количество дней отпуска.

Пример. Работнику предоставлен очередной трудовой отпуск в апреле сроком на 24 дня. Его заработная плата за март составила: сдельно — 60 тыс. сум.; повременно — 20 тыс. сум.; доплата за ночное время — 7 тыс. сум.; пособие по временной нетрудоспособности — 5 тыс. сум.; премия по случаю праздника «Навруз» — 20 тыс. сум.; среднемесячная премия за прошлый год — 8 тыс. сум. Определяем оплату для расчета отпускных: (60 + 20 + 7 + 8) = = 95 тыс. сум. Премия по случаю праздника «Навруз» в расчет не включается, так как это единовременная премия. Определяем сумму оплаты за отпуск: (95 : 25,4 × 24) = = 89,76 тыс. сум.

Необходимо отметить, что согласно Трудовому кодексу продолжительность основного трудового отпуска определена не менее 15 рабочих дней, но продолжительность дополнительных отпусков работников может быть определена в коллективном договоре на несколько дней больше. Разница в начисленной сумме между сроком отпуска по законодательству и установленным в коллективном договоре и компенсаций по ним должна быть включена в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно п. 10 ст. 147 Налогового кодекса РУз.

8.2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ВЫРАБОТКИ И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда на предприятии применяются следующие формы первичных документов: наряд на сдельную работу; маршрутный лист (карта); рапорт о выработке; ведомость учета выработки; акт выполненных работ.

Наряды применяются в единичных производствах, изготавливающих индивидуальную продукцию. Различают разовые и накопительные, а также индивидуальные и бригадные наряды. По разовым нарядам оформляют один вид работы в течение смены или месяца, а накопительные закрываются в конце месяца и отражают разные виды работ (*см.* образец 14).

Индивидуальный наряд оформляется на одного рабочего, если работа выполняется бригадой, то оформляются бригадные наряды, в которых отражается работа бригады.

В серийных производствах, где продукция изготавливается путем последовательной обработки по цехам, для учета выработки применяются *маршрутные карты.*

Если работы по маршрутной карте выполняют несколько рабочих, то заработок каждого из них отражается в *рапорте о выработке.*

На предприятиях с массовым характером производства, где рабочие выполняют однородные операции, их выработка оформляется *ведомостью учета выработки.*

При аккордной системе оплаты труда выработка бригады оформляется *актом выполненных работ.*

Отклонения от нормальных условий работы оформляются *листками на доплату.*

Основным документом для расчета повременной заработной платы является *табель использованного рабочего времени.* Он заполняется на рабочих местах бригадирами, мастерами, начальниками цехов, отделов. Дни неявок отражаются шифрами: болезнь — «Б», выходные — «В», отпуск — «О» и т. д. (*см.* образец 15).

Оформленные соответствующим образом первичные документы сдаются в конце месяца в бухгалтерию, работники которой их тщательно проверяют, затем подсчиты-

Образец 15

Т А Б Е Л Ь

учета рабочего времени по *цеху № 1 зл декабрь 2009 г.*

Фамилии. И.О.	Та-бельный №	Про-фессия. долж-ность	Раз-ряд (ок-лад)	Числа месяца																										
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	Ито-го за 1 по-ло-вину ме-сяца	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
Лхмсчк>в Н.С.	*42*	*бетон.*	*III*	*а*	*8*	*	*В*	*В*	4-	*8*	*В*	*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*8*		*8*	*	*В*	*В*	*'*	*8*	*8*	«	*8*	*В*
Пу.штов А.Б.	*46*	*бетон.*	*IV*	*8*	*8*	*	*В*	*В*	*8*	*8*	*В*	*Б*	*Б*	*В*	*В*	*8*	*	*8*		*8*	*8*	*В*	*В*	А'	*8*	*8*	*8*	*8*	*В*
Ким СП.	*52*	*пдотп.*	*III*	*8*	*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*В*	*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*8*		*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*В*
Леонов В. К.	*60*	*пютп.*	*IV*	4'	*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*В*	*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*		*8*	*8*	*В*	*В*	*8*	*8*	*8*	*8*	*8*	*В*

26	27	28	29	30	31	Дни иьчж: фактической работы	Дни иьчж: целосменных простоев	Дни неявок: очередной отпуск	Дни неявок: отпуск в связи с родами	Дни неявок: болезнь	Дни неявок: прогул разрешенные законом	Дни неявок: с разрешеадминистрации	Дни неявок: прогул	Вынь праздничные дни	Недоработано часов: текущий простой	Недоработано часов: опоздания довременный уход	Отработано часов: всего	Отработано часов: сверхурочно	Отработано часов: ночно
В	*8*	*8*	4'	*	7	*22*	-							*9*			*175*		
В	*Б*	*Б*	*Б*	*	7	*П*	-			*6*				*9*			*135*		
В	*8*	*8*	*8*	Я	7	*22*	-							*9*			*175*		
В	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*П*		*5*						*9*			*135*		

Начальник цеха (отдела), участка *Турапов Н.В.*

Образец 14

Общество с ограниченной ответственностью «Наргиза»

По сдельной системе оплачивается / не оплачивается

Наряд № *22* от *1 марта 2009 г.*

Наименование объекта *Изделие А* шифр *20*

Бригада / звено (профессия) *токарь*

Бригадир (звеньевой) *Сиротин С.А.* табельный № *9*

Срок выполнения работ

	по плану	фактически
начало		*1*
конец		*30*

§ единичных норм и расценок или № калькуляции	Описание работ и условий производства	Ед. изм.	Задание			Выполнение			Шифр затрат
			количество работ	на единицу		количество работ	количество чел./дней (чел./ч.) по норме на выполнение работы	сумма зарплаты	
				норма времени	расценка				
№ 3	*Токарные работы, деталь № 18*	*шт.*	*70*		*1 900*	*70*		*133 000*	*20*

Задание выдал *мастер Андреев С.В.*

Выполненную работу принял *мастер Андреев С.В.*

Наряд на сумму *сто тридцать три тысячи сумов, 00 тийинов* утверждаю к оплате

Руководитель предприятия *Степанов Д.А.*

Включено в расчетно-платежную ведомость № *11*

Бухгалтер *Котин В.Г.*

вают причитающуюся каждому работнику заработную плату и сдают сведения для обработки в вычислительный центр или заносят в компьютер. Подсчитанная заработная плата указывается на лицевом счете работника.

8.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАБОТНИКАМИ ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ И ДРУГИМ ВЫПЛАТАМ

Заработная плата работникам предприятия должна выплачиваться не реже одного раза в каждые полмесяца. Авансы обычно выплачиваются в размере 40—50 % должностного оклада за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым бухгалтерией предприятия для оформления расчетов с рабочими и служащими, является *расчетная ведомость*. Она составляется по цехам и отделам и содержит следующие показатели: начислено 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 заработной платы к выдаче.

Последний показатель расчетной ведомости переписывается в платежную ведомость для выплаты заработной платы. На титульном листе этой ведомости ставится разрешительная подпись руководителя предприятия. Выдача заработной платы должна быть произведена в течение трех дней. Своевременно не полученная работниками заработная плата депонируется, то есть откладывается до следующей выдачи заработной платы. Кассир против фамилии работника в графе «Роспись» ставит штамп или пишет от руки «Депонировано». Далее кассир на титульном листе платежной ведомости указывает фактическую сумму, выплаченную наличными, сумму депонированной заработной платы, расписывается и передает ведомость бухгалтеру. Депонированная заработная плата каждого работника переносится в депонентский листок. На всю выданную заработную плату составляется расходный кассовый ордер, который служит основанием для списания денег из кассы.

Аналитический учет заработной платы ведется на лицевых счетах каждого работника.

Учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на одноименном счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту этого счета отражаются начисленная заработная плата, премии, пособия, компенсации, по дебету — все удержания и выданная заработная плата. Корреспонденция счетов по счету 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» приведена ниже.

Корреспонденция по счетам учета расчетов с персоналом по оплате труда (6700)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислена оплата труда по персоналу, занятому в области капитальных вложений	0810—0890	6710
2	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ	1010—1120 2910—2990	6710
3	Начислена оплата труда по операциям с заготовкой и приобретением ТМЗ (при использовании счета 1510)	1510	6710
4	Начислены суммы оплаты труда, связанного с исправлением брака, рабочим основных, вспомогательных производств, общепроизводственных цехов, обслуживающих хозяйств	2010, 2310, 2510, 2610, 2710	6710
5	Начислена оплата труда персоналу, занятому реализацией продукции, административными и прочими операциями	9410—9430	6710
6	Начислена оплата труда за работы, относимые к расходам будущих периодов (в сезонных отраслях и т. п.)	3190	6710
7	Начислена оплата труда по операциям выбытия основных средств	9210	6710
8	В кассу возвращены излишне уплаченные суммы (оплата труда и т. п.)	5010	4210
9	Начислена оплата труда работникам, связанным с ликвидацией стихийных бедствий, пожаров	9720	6710

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
10	Начислены единовременные премии персоналу	9430	6710
11	Удержана стоимость продукции, работ, услуг, от работников предприятия	6710	4790
12	Выплачены из кассы суммы, начисленные работникам (оплата труда, премии и т. п.)	6710	5010
13	Удержаны невозвращенные авансы подотчетных лиц	6710	4220—4290
14	Погашены обязательства по подписке на акции	6710	4610
15	Удержание с работников очередных платежей по расчетам за товары, приобретенные в кредит	6710	4710
16	Возмещение материального ущерба из сумм оплаты труда виновных работников	6710	4730

8.4. УЧЕТ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И ДРУГИХ УДЕРЖАНИЙ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Порядок расчета и удержания налога на доходы физических лиц регулируется статьями раздела VI Налогового кодекса Республики Узбекистан.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, имеющие налогооблагаемый доход.

Объектом налогообложения являются доходы физических лиц, полученные из источников в Республике Узбекистан и за ее пределами.

Налогооблагаемая база определяется исходя из совокупного дохода за вычетом доходов, освобожденных от налогообложения.

В совокупный доход физических лиц включаются:

— доходы в виде оплаты труда;

— имущественные доходы;

— доходы в виде материальной выгоды;
— прочие доходы.

Доходами в виде оплаты труда признаются все выплаты, начисляемые и выплачиваемые физическим лицам в соответствии с трудовым договором или по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг. К доходам в виде оплаты труда также относятся: выплаты стимулирующего характера, компенсационные выплаты (компенсация), оплата за неотработанное время.

К *выплатам стимулирующего характера* относятся:
— вознаграждение по итогам работы за год, единовременные премии;
— выплаты стимулирующего характера, предусмотренные положением юридического лица о премировании;
— надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, наставничество;
— ежегодные доплаты к отпуску;
— вознаграждение и выплаты за выслугу лет;
— выплата за рационализаторское предложение.

К *компенсационным выплатам (компенсации)*, включаемым в доход в виде оплаты труда, относятся:
— дополнительные выплаты, связанные с работой в местностях с неблагоприятными природно-климатическими условиями;
— надбавки за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда по списку профессий и перечню работ, утверждаемому Кабинетом Министров Республики Узбекистан;
— надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса;
— надбавки за работу в многосменном режиме, а также за совмещение профессий, должностей и расширение зоны обслуживания;
— надбавки к заработной плате работников, постоянная работа которых протекает в пути, имеет подвижной и (или) разъездной характер, а также предусматривает выполнение работ вахтовым методом, выплачиваемые сверх норм, установленных законодательством;

— суммы, выплачиваемые при выполнении работ вахтовым методом в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения юридического лица (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и по вине транспортных организаций;

— доплаты работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от ствола к месту работы и обратно;

— полевое довольствие сверх норм, установленных законодательством;

— суточные во время служебных командировок сверх норм, установленных законодательством;

— выплаты за дни отдыха (отгулы), предоставляемые работникам в связи со сверхнормальной продолжительностью рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

— выплаты за использование личного автомобиля для служебных поездок или другого имущества работника для служебных целей сверх норм, установленных законодательством;

— суммы, полученные в возмещение вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, сверх установленных норм.

К *оплате за неотработанное время* относятся:

— оплата в соответствии с законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованные очередные (ежегодные) и дополнительные отпуска, оплата льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинского осмотра;

— выплаты работникам, находящимся в вынужденном отпуске с частичным сохранением основной заработной платы;

— плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

— оплата труда за выполнение государственных или общественных обязанностей в соответствии с Трудовым кодексом Республики Узбекистан;

— заработная плата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, привлекаемыми на сельскохозяйственные и другие работы;

— выплата разницы в окладе работникам, трудоустроенным из других юридических лиц с сохранением в течение определенного срока размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном заместительстве;

— заработная плата по месту основной работы работникам юридических лиц во время их обучения с отрывом от работы в системе переподготовки и повышения квалификации кадров;

— оплата простоев не по вине работника;

— доплата работникам в случае временной утраты трудоспособности;

— оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в соответствии с законодательством или по решению юридического лица;

— оплата дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двенадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет, в соответствии с законодательством;

— оплата труда квалифицированных работников юридических лиц, освобожденных и не освобожденных от основной работы и привлекаемых для подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, для руководства производственной практикой учащихся и студентов;

— выплаты членам органа управления юридического лица (наблюдательного совета или другого аналогичного органа), осуществляемые самим юридическим лицом;

— выплата материальной помощи;

— доплаты к пенсиям и пособиям, стипендии, выплачиваемые за счет средств юридического лица;

— пособия, выплачиваемые за счет юридического лица молодым специалистам за время отпуска по окончании высшего учебного заведения;

— поощрительная выплата работнику в связи со зна менательной датой, долголетней службой, достижениям в общественной деятельности.

В состав ***имущественных доходов физических лиц*** вклю чаются:

— проценты;

— дивиденды;

— доходы от сдачи имущества в аренду;

— доходы от реализации имущества, принадлежащего физическим лицам на праве частной собственности;

— доход, полученный физическим лицом, являющимся обладателем патента (лицензии) на объекты промышленной собственности, при продаже патента (лицензии);

— роялти;

— доходы от реализации ценных бумаг и доходы от реализации доли (пая) в уставном фонде (уставном капитале) юридических лиц;

— остающаяся в распоряжении собственника частного предприятия и главы фермерского хозяйства, нотариуса, занимающегося частной практикой, сумма прибыли после уплаты налогов и других обязательных платежей.

Доходами в виде материальной выгоды, полученными налогоплательщиком, являются:

— оплата юридическим лицом в интересах физического лица товаров (работ, услуг), имущественных прав, в т. ч.:

обучения, содержания детей физических лиц в дошкольных образовательных учреждениях;

коммунальных услуг, предоставленного работникам жилья, эксплуатационных расходов, места в общежитии, или стоимость их возмещения;

стоимости питания и проездных билетов или возмещение стоимости питания и проездных билетов;

стоимости путевок на санаторно-курортное лечение, оплата отдыха, стационарного и амбулаторного лечения, или стоимость их возмещения;

другие расходы юридического лица, являющиеся доходом физического лица;

— стоимость подарков, безвозмездно выданных товаров, в т. ч. по договору дарения, выполненных работ и оказанных услуг в интересах налогоплательщика;

— отрицательная разница между ценой, по которой товары (работы, услуги) реализуются работникам, и стоимостью этих товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из цены приобретения или себестоимости этих товаров (работ, услуг);

— сумма предоставляемых работникам в соответствии с законодательством льгот по проезду железнодорожным, авиационным, речным, автомобильным транспортом и городским электротранспортом;

— списанные по решению юридического лица суммы долга физического лица перед ним;

— суммы, уплаченные работодателем в счет платежей, подлежащих удержанию, но не удержанных с работника.

При получении налогоплательщиком от юридического лица товаров (работ, услуг) их стоимость определяется исходя из цены приобретения или себестоимости этих товаров (работ, услуг).

В случае получения физическим лицом от юридического лица подакцизных товаров или товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, в стоимости таких товаров (работ, услуг) учитывается соответствующая сумма акцизного налога и налога на добавленную стоимость.

К ***прочим доходам физических лиц*** относятся:

— пенсии и установленные законодательством пособия;

— стипендии;

— пособия и другие виды помощи, оказываемые физическим лицам из средств благотворительных и экологических фондов;

— вознаграждение за донорство;

— алименты;

— доходы от продажи животных (скота, птицы, пушных и других зверей, рыб и других) в живом виде и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде, тутового шелкопряда, продукции животноводства, пчеловодства и растениеводства в натуральном и переработанном виде;

— стоимость безвозмездно полученного от физических лиц (в том числе по договорам дарения) имущества, имущественных прав;

— призы, денежные награды, присуждаемые за призовые места на соревнованиях, смотрах, конкурсах;

— выигрыши;

— суммы, полученные по грантам от грантодателя, том числе поступающие из иностранных государств;

— обязательные накопительные пенсионные взносы процентные и другие доходы по ним, накопительные пенсионные выплаты;

— доходы, полученные физическими лицами за созданные произведения (предметы) науки, литературы и искусства;

— единовременное государственное денежное вознаграждение *или стоимость равноценных памятных подарков* полученных физическими лицами, удостоенными государственных наград и государственных премий Республики Узбекистан;

— единовременное денежное вознаграждение, полученное спортсменами за призовые места на международных спортивных соревнованиях;

— выходное пособие и другие выплаты, производимые в соответствии с трудовым законодательством в качестве материальной поддержки при прекращении трудового договора с работником по отдельным основаниям;

— материальная помощь, оказываемая в виде выплат:

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи;

в связи с чрезвычайными обстоятельствами;

которые носят целевой характер и обусловлены произошедшими с работниками событиями, случаями и мероприятиями личного характера и не связаны с результатами выполняемой работы.

Не рассматриваются в качестве дохода физических лиц следующие расходы, производимые юридическими лицами:

— по обеспечению работников молоком и другим лечебно-профилактическим питанием, средствами индивидуальной защиты и гигиены в соответствии с нормами, установленными законодательством;

— выплаты, производимые профсоюзным комитетом, в том числе материальная помощь, членам профсоюза за счет членских взносов, за исключением вознаграждения и иных выплат за выполнение трудовых обязанностей работникам профсоюзного комитета;

— по содержанию служебного транспорта, связанные с перевозкой работников к месту работы и обратно;

— на проведение ритуальных обрядов и церемоний, праздничных торжеств, представительские расходы, приобретение проездных карточек, используемых для служебных разъездов работников в городском пассажирском транспорте, а также другие расходы юридического лица, связанные с обеспечением условий труда и отдыха работников и не являющиеся доходом конкретных физических лиц;

— по выдаче работнику специальной одежды, специальной обуви, форменной одежды, необходимых для осуществления производственной деятельности;

— оплата расходов или их возмещение по проезду, провозу имущества, найму помещения (подъемные) при переводе либо переезде работника на работу в другую местность;

— компенсационные выплаты при служебных командировках:

фактически произведенные выплаты на проезд к месту командировки и обратно, включая оплату бронирования, на основании подтверждающих документов;

фактически произведенные выплаты по найму жилого помещения;

выплаты на бронирование жилья на основании подтверждающих документов;

суточные, выплачиваемые за время нахождения в командировке, в пределах норм, установленных законодательством;

другие выплаты, установленные законодательством и подтвержденные документально;

— компенсационные выплаты (компенсация) в пределах норм, предусмотренных законодательством, работнику:

постоянная работа которого протекает в пути или имеет подвижной и (или) разъездной характер, а также при выполнении работ вахтовым методом;

за использование личного автомобиля для служебных поездок, кроме командировок;

полевое довольствие;

другие компенсационные выплаты (компенсация), предусмотренные законодательством;

— выплаты по возмещению вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, в размере:

ежемесячной выплаты в процентах к среднему месячному заработку, получаемому потерпевшим до трудового увечья, соответствующей степени утраты им профессиональной трудоспособности (в случае трудового увечья несовершеннолетнего вред возмещается исходя из размера его заработка (дохода), но не ниже пятикратного минимального размера заработной платы, установленного законодательством);

двукратной минимальной заработной платы в месяц на дополнительные расходы потерпевшим, нуждающимся в специальном медицинском уходе;

пятидесяти процентов минимальной заработной платы ежемесячно в виде дополнительных расходов на бытовой уход за потерпевшим;

годового среднего заработка пострадавшего в виде единовременного пособия, выплачиваемого работодателем в связи с причинением вреда здоровью работника;

— выплаты в связи со смертью кормильца в размере:

доли среднемесячного заработка умершего, приходящейся нетрудоспособным лицам, состоявшим на иждивении умершего кормильца и имеющим право на возмещение вреда в связи с его смертью;

шести среднегодовых заработков умершего в виде единовременного пособия лицам, имеющим право на возмещение вреда в связи со смертью кормильца;

— средства, перечисляемые за обучение студентов на платно-контрактной основе по прямым договорам с высшим учебным заведением в Республике Узбекистан, если иное не предусмотрено законодательством;

— средства, перечисляемые по договору альтернативной службы на счета Министерства обороны Республики Узбекистан;

— страховые премии по страхованию имущества и (или) долгосрочному страхованию жизни. При досрочном прекращении договора страхования имущества и (или) долгосрочного страхования жизни и возврате страховщиком части или всей страховой премии страхователю размер воз-

вращенной страховой премии включается в совокупный доход физического лица, подлежащий налогообложению;

— средства, полученные членами молодых семей от юридического лица — работодателя на приобретение жилья. При продаже жилья в течение пяти лет с даты приобретения (государственной регистрации прав на имущество) доходы, указанные в настоящем пункте, подлежат налогообложению в установленном порядке;

— на повышение квалификации и переподготовку работников.

Не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц:

— суммы материальной помощи:

в связи чрезвычайными обстоятельствами — полностью;

членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена его семьи — до двадцатикратного размера минимальной заработной платы;

в других случаях — до двенадцатикратного размера минимальной заработной платы;

— суммы полной или частичной компенсации юридическими лицами стоимости путевок, за исключением туристических:

инвалидам, включая неработающих на данном предприятии, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, находящиеся на территории Республики Узбекистан;

для детей своих работников до шестнадцати лет (учащихся — до восемнадцати лет) в детские и другие оздоровительные лагеря, а также в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, специально предназначенные для отдыха родителей с детьми, находящиеся на территории Республики Узбекистан;

— суммы, уплаченные работодателем за амбулаторное и (или) стационарное медицинское обслуживание своих работников и их детей, а также расходы юридического лица на лечение и медицинское обслуживание, приобретение технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты юридическими лицами организациям здравоохранения за ле-

чение, медицинское обслуживание работников, а также в случае выдачи на основании документов, выписанных организациями здравоохранения, наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно работнику, а при его отсутствии — членам его семьи, родителям, или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на банковский счет работника;

— суммы заработной платы и другие суммы в иностранной валюте, полученные гражданами Республики Узбекистан от бюджетных организаций в связи с направлением их на работу за пределы Республики Узбекистан, в пределах сумм, установленных законодательством;

— доходы, полученные от выполнения временных разовых работ в случае, если наем на такие работы осуществляется при содействии центров обеспечения временной разовой работой;

— остающаяся в распоряжении собственника частного предприятия, главы фермерского хозяйства сумма прибыли после уплаты налогов и других обязательных платежей;

— единовременное государственное денежное вознаграждение или стоимость равноценных памятных подарков, полученных физическими лицами, удостоенными государственных наград и государственных премий Республики Узбекистан;

— единовременное денежное вознаграждение, полученное спортсменами за призовые места на международных спортивных соревнованиях;

— сумма дохода, полученная физическим лицом, являющимся обладателем патента (лицензии) на объекты промышленной собственности и патента на селекционное достижение, при продаже патента (лицензии) в пределах срока их действия, но не более нижеуказанного периода со дня начала использования:

изобретения и селекционного достижения — в течение пяти лет;

промышленного образца — в течение трех лет;

полезной модели — в течение двух лет;

— вознаграждение за донорство, а также суммы, получаемые работниками медицинских учреждений за сбор крови;

— доходы от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на правах частной собственности, кроме доходов от продажи имущества, полученных в рамках осуществляемой предпринимательской деятельности;

— доходы от продажи выращенных в домашнем хозяйстве, включая дехканское, животных (скота, птицы, пушных и других зверей, рыб и других) в живом виде и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде, кроме промышленной переработки, продукции животноводства, пчеловодства и растениеводства, за исключением продукции декоративного садоводства (цветоводства), в натуральном и переработанном виде. Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии предоставления налогоплательщиком документа установленной формы, выданного соответствующим органом государственной власти на местах, органом самоуправления граждан, правлением садового, виноградарского или огороднического товарищества, подтверждающего, что реализованная продукция произведена налогоплательщиком на выделенном ему или членам его семьи земельном участке;

— стоимость вещевых призов, полученных на международных и республиканских конкурсах и соревнованиях;

— стоимость подарков, полученных от юридических лиц, в сумме до шестикратного размера минимальной заработной платы в течение одного года, исчисленной исходя из размера минимальной заработной платы, установленного на конец налогового периода;

— доходы в денежной и натуральной форме, полученные от физических лиц в порядке наследования или дарения, а также безвозмездно, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы и искусства, исполнителей произведений литературы и искусства, а также открытий, изобретений и промышленных образцов;

— выигрыши по облигациям государственного займа, а также проценты по государственным ценным бумагам Республики Узбекистан, выигрыши по лотерее;

— доходы по депозитным сертификатам, государственным ценным бумагам, а также проценты и выигрыши по вкладам в банках и кредитных союзах;

— ежемесячные компенсационные денежные выплаты по оплате жилищно-коммунальных услуг в соответствии с законодательством;

— государственные пенсии;

— обязательные накопительные пенсионные взносы, процентные доходы по ним, а также накопительные пенсионные выплаты;

— суммы заработной платы и другие доходы граждан Республики Узбекистан, подлежащие налогообложению и направляемые на оплату страховых премий по страхованию имущества и долгосрочному страхованию жизни;

— суммы доходов, учредителей (участников) юридических лиц, направляемые добровольно ликвидируемому субъекту предпринимательства — юридическому лицу на исполнение его обязательств. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы;

— суммы заработной платы и другие доходы физических лиц — членов молодых семей, подлежащие налогообложению и направляемые на погашение ипотечных кредитов и начисленных на них процентов, полученных на строительство, реконструкцию и приобретение индивидуального жилого дома или реконструкцию и приобретение квартиры в многоквартирном доме. При продаже указанного имущества в течение пяти лет с даты приобретения (государственной регистрации прав на имущество) доходы, предусмотренные в настоящем пункте, подлежат налогообложению в установленном порядке.

Освобождаются от налогообложения полностью следующие физические лица:

— главы и члены персонала дипломатических представительств, должностные лица консульских учреждений иностранных государств, члены их семей, проживающие совместно с ними, если они не являются гражданами Республики Узбекистан, — по всем доходам, кроме извлекаемых из источников в Республике Узбекистан, не связанных с дипломатической и консульской службой;

— члены административно-технического персонала дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств и члены их семей, проживающие совместно с ними, если они не являются гражданами Республики Узбекистан или не проживают в Республике Узбекистан постоянно, — по всем доходам, кроме доходов из источников в Республике Узбекистан, не связанных с дипломатической и консульской службой;

— входящие в состав обслуживающего персонала дипломатических представительств, консульских учреждений иностранных государств, если они не являются гражданами Республики Узбекистан или не проживают в Республике Узбекистан постоянно, — по всем доходам, полученным ими по своей службе;

— домашние работники сотрудников дипломатических представительств и консульских учреждений иностранных государств, если они не являются гражданами Республики Узбекистан или не проживают в Республике Узбекистан постоянно, — по всем доходам, полученным ими по своей службе;

— должностные лица международных неправительственных организаций — по доходам, полученным ими в этих организациях, если они не являются гражданами Республики Узбекистан;

— военнослужащие министерств обороны, внутренних дел, по чрезвычайным ситуациям, Службы национальной безопасности Республики Узбекистан, лица рядового и начальствующего состава органов внутренних дел и таможенных органов, а также военнообязанные, призванные на учебные или поверочные сборы, — по суммам денежного довольствия, денежных вознаграждений и других выплат, полученных ими в связи с несением службы (исполнением служебных обязанностей);

— работники органов прокуратуры, имеющие классные чины, — по доходам, полученным ими в связи с исполнением служебных обязанностей;

— имеющие лицензию на право осуществления гастрольно-концертной деятельности — по доходам, полученным от этой деятельности.

Освобождаются от налогообложения частично (по доходам в размере четырехкратной минимальной заработной платы за каждый месяц, в котором получены эти доходы) следующие физические лица:

— удостоенные звания «Ўзбекистон Қаҳрамони», Героя Советского Союза, Героя Труда, лица, награжденные орденом Славы трех степеней, инвалиды войны либо другие инвалиды из числа военнослужащих, ставшие инвалидами вследствие ранения, контузии или увечья, полученных в период войны 1941—1945 годов либо при исполнении иных обязанностей военной службы, или вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте, инвалиды из числа бывших партизан, а также другие инвалиды, приравненные по пенсионному обеспечению к указанным категориям военнослужащих;

— участники войны 1941—1945 годов, других боевых операций по защите бывшего СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, бывших партизан, ветераны трудового фронта периода войны 1941—1945 годов и бывшие малолетние узники концентрационных лагерей;

— граждане, работавшие в городе Ленинграде в период блокады с 8 сентября 1941 года по 27 января 1944 года;

— инвалиды из числа лиц начальствующего и рядового состава органов внутренних дел, ставшие инвалидами вследствие ранения, контузии или увечья, полученного ими при исполнении служебных обязанностей;

— инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;

— женщины, имеющие десять и более детей;

— родители и жены военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите бывшего СССР либо при выполнении других обязанностей военной службы, или вследствие заболевания, связанного с пребыванием на фронте;

— военнослужащие и призванные на учебные и поверочные сборы военнообязанные, проходившие службу в составе ограниченного контингента войск, временно находившихся в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия;

— пострадавшие вследствие аварии на Чернобыльской АЭС;

— одинокие матери, имеющие двух и более детей до шестнадцати лет;

— вдовы и вдовцы, имеющие двух и более детей до шестнадцати лет и не получающие пенсию по случаю потери кормильца;

— один из родителей, воспитывающий проживающего с ним инвалида с детства в связи с требованиями по постоянному уходу.

Предусмотренные льготы применяются при представлении соответствующих документов.

Ставки налога на доходы физических лиц

В соответствии с постановлением Президента Республики Узбекистан «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах государственного бюджета Республики Узбекистан на 2009 год» от 29 декабря 2008 г. № ПП—1024 с сумм заработной платы, вознаграждений и других доходов физических лиц налог взимается в следующих размерах:

Размер совокупного дохода	Сумма налога
до шестикратного размера минимальной заработной платы	12 процентов от суммы дохода
от шести (+1 сум) до десятикратного размера минимальной заработной платы	налог с шестикратного + 17 процентов с суммы, превышающей шестикратный размер минимальной заработной платы
от десятикратного (+1 сум) размера минимальной заработной платы и выше	налог с десятикратного + 22 процентов суммы, превышающей десятикратный размер минимальной заработной платы

В целях применения ставки для исчисления суммы налога на доходы физических лиц размер минимальной заработной платы учитывается нарастающим итогом с начала года (сумма минимальных заработных плат за каждый месяц соответствующего периода с начала года).

Исчисленная сумма налога на доходы физических лиц уменьшается на сумму обязательных ежемесячных взносов на индивидуальные накопительные пенсионные счета физических лиц, начисленных в порядке, установленном законодательством.

Налоговые агенты, оказавшие материальную помощь и выдавшие ценные подарки своим работникам, производят перерасчет налога на доходы физических лиц исходя из размера минимальной заработной платы, действующего на конец налогового периода.

В случае изменения в течение года места основной работы (службы, учебы) физическое лицо обязано представить справку в бухгалтерию по новому месту основной работы (службы, учебы) о выплаченных ему в текущем году доходах и удержанных суммах налога на доходы физических лиц до начисления первой заработной платы. В случае непредставления справки с места прежней основной работы (службы, учебы) или непредставления идентификационного номера налогоплательщика налог на доходы физических лиц удерживается по установленной максимальной ставке.

Исчисление налога на доходы физических лиц у источника выплаты доходов не по месту основной работы или от других юридических лиц производится с суммы совокупного дохода без применения льгот, предусмотренных Налоговым кодексом, нарастающим итогом с начала года по мере его начисления по установленным ставкам.

Если физическое лицо, получающее доходы не по месту основной работы или от других юридических лиц, подает заявление в бухгалтерию об удержании с его дохода налога на доходы физических лиц по максимальной ставке, то юридические лица, выплачивающие доходы, удерживают налог на доходы физических лиц по максимальной ставке без применения льгот.

С доходов физических лиц, полученных не по месту основной работы, окончательная сумма налога на доходы физических лиц исчисляется органом государственной налоговой службы по данным представленной декларации о доходах, произведенных расходах и удержанных сумм налога.

Расчет налога на доходы физических лиц за январь 2009 г.

Размер налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До (6 × 28 040) = 168 240 сум.	12 процентов от суммы дохода
От 168 241 до (10 × 28 040) = = 280 400 сум.	20 188,8 сум. + 17 процентов с суммы, превышающей 168 240 сум.
От 280 401 сум. и выше	39 256 сум. + 22 процента с суммы, превышающей 280 400 сум.

Согласно Указу Президента «О повышении размеров заработной платы, пенсий, стипендий и социальных пособий» от 22 октября 2008 г. № УП–4042 минимальная заработная плата установлена в размере 28 040 сум. в месяц.

Пример 1. Доход физического лица в виде оплаты труда за январь составил 160 000 сум. Налог на доходы физических лиц за январь начисляется следующим образом. Следует рассчитать сумму дохода, облагаемого по ставке 12 %: 28 040 × 6 = 168 240 сум. Доход физического лица в виде оплаты труда до 168 240 сум. облагается по ставке 12 % и, соответственно, сумма налога составит:

160 000 × 12 % = = 19 200 сум.

Из доходов работника удерживаются взносы на индивидуальный накопительный пенсионный счет (ИНПС). Ставка обязательных накопительных пенсионных взносов на ИНПС граждан на 2009 г. установлена в размере 1 % от налогооблагаемой суммы начисленной заработной платы (доходов) работника (п. 2 постановления Кабинета Министров «О мерах по реализации Закона Республики Узбекистан "О накопительном пенсионном обеспечении граждан"» от 21 декабря 2004 г. № 595).

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от налогооблагаемой суммы заработной платы составит: 160 000 × 1 % = 1 600 сум.

Согласно п. 3 Положения о порядке начисления и уплаты работодателями обязательных взносов на индивидуальные накопительные пенсионные счета граждан (рег. МЮ РУз 06.10.2005 г. № 1515) обязательные взносы на ИНПС граждан начисляются в размере 1 % от налогооб-

лагаемой суммы начисленной заработной платы (доходов) работника и вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит: 19 200 − 1 600 = 17 600 сум.

Кроме того, из доходов работника удерживаются обязательные страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд. Ставка обязательных страховых взносов граждан от заработной платы во внебюджетный Пенсионный фонд на 2009 г. установлена в размере 3,5 % от суммы начисленной заработной платы (доходов) работника, с которой производятся взносы (п. 3 постановления Президента РУз от 29 декабря 2008 г. № ПП−1024).

Отчисление обязательных страховых взносов производится со всей суммы заработной платы работника за январь (160 000 сум.) и составит:

160 000 × 3,5 % = 5 600 сум.

После удержания налогов и обязательных отчислений доход, подлежащий выплате физическому лицу, составит:

160 000 − 19 200 − 5 600 = 135 200 сум.

Пример 2. Доход физического лица в виде оплаты труда за январь составил 280 000 сум. Налог на доходы физических лиц за январь начисляется следующим образом. Следует рассчитать сумму дохода физического лица в виде оплаты труда, облагаемого по ставке 17 %, и начислить налог:

(280 000 − 168 240) × 17 % = 111 760 × 17 % = 18 999,2 сум.

Из вышеприведенной шкалы ставок налога следует, что размер налога с дохода до 6-кратного размера минимальной заработной платы в месяц составляет: 168 240 × 12 % = = 20 188,8 сум. Путем сложения получим сумму налога, подлежащую удержанию с доходов физического лица за январь:

20 188,8 + 18 999,2 = 39 188 сум.

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от заработной платы составит: 280 000 × 1 % = 2 800 сум. Обязательные взносы на ИНПС граждан вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит: 39 188 − 2 800 = 36 388 сум.

Пример 3. Доход физического лица в виде оплаты труда за январь составил 400 000 сум. Налог на доходы физических лиц за этот месяц начисляется следующим образом. Следует рассчитать сумму дохода физического лица в виде оплаты труда, облагаемого по ставке 22 %, и начислить налог: 400 000 − 280 400 = 119 600 × 22 % = = 26 312 сум.

Из вышеприведенной шкалы ставок налога следует, что налог с дохода до 6- и 10-кратного размера минимальной заработной платы в месяц составляет 39 256 сум. Путем сложения получим сумму налога, подлежащую удержанию с доходов физического лица за январь:

39 256 + 26 312 = 65 568 сум.

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от налогооблагаемой суммы заработной платы составит:

400 000 × 1 % = 4 000 сум.

Обязательные взносы на ИНПС граждан вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит:

65 568 − 4 000 = 69 568 сум.

Пример 4. Если работник имеет льготу в соответствии с частью второй ст. 180 Налогового кодекса (например, инвалид с детства или инвалид I или II группы) и его доход в виде оплаты труда в январе составил 350 000 сум., то налог на доходы физических лиц за этот месяц начисляется следующим образом. Необходимо рассчитать размер налоговой льготы. Так как в соответствии с частью второй ст. 180 Налогового кодекса из совокупного дохода граждан, имеющих право на льготу, ежемесячно исключается сумма дохода, равная 4-кратному размеру заработной платы, то совокупный не облагаемый налогом доход за январь составит: 28 040 × 4 = 112 160 сум.

Налогооблагаемый доход составит:

350 000 − 112 160 = 237 840 сум.

Далее следует рассчитать сумму дохода физического лица в виде оплаты труда, облагаемого по ставке 17 %, и начислить налог:

237 840 − 168 240 = 69 600 × 17 % = 11 832 сум.

Путем сложения налогов с доходов до 6-кратного размера минимальной заработной платы и превышающих этот размер, получим сумму налога, подлежащую удержанию с доходов физического лица за январь:

20 188,8 + 11 832 = 32 020,8 сум.

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от облагаемой налогом заработной платы за январь составит:

237 840 × 1 % = 2 378,4 сум.

Обязательные взносы на ИНПС граждан вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит:

32 020,8 − 2 378,4 = 29 642,4 сум.

Пример 5. Если работнику вручен ценный подарок стоимостью 450 000 сум. и его оплата труда в январе составила 350 000 сум., то налог на доходы за этот месяц начисляется следующим образом. Согласно п. 14 ст. 179 Налогового кодекса стоимость подарков, полученных от юридических лиц, в сумме до шести минимальных размеров заработной платы в течение одного года, исчисленной исходя из минимального размера заработной платы, установленного на конец налогового периода, не подлежит налогообложению. В данном случае размер налоговой льготы составит:

28 040 × 6 = 168 240 сум.

Налогооблагаемый доход составит:

350 000 + 400 000 − 168 240 = 581 760 сум.

Далее следует рассчитать сумму дохода физического лица в виде оплаты труда, облагаемого по ставке 22 %, и начислить налог:

(581 760 − 280 400) × 22 % = 151 360 × 22 % = 66 299,2 сум.

Из вышеприведенной шкалы ставок налога следует, что размер налога с дохода до 6- и 10-кратного минимального размера заработной платы в месяц составляет 39 256 сум. Путем сложения получим сумму налога, подлежащую удержанию с доходов физического лица за январь:

39 256 + 66 299,2 = 105 555,2 сум.

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от облагаемой налогом заработной платы за январь составит:

581 760 × 1 % = 5 817,6 сум.

Начисленные обязательные взносы на ИНПС граждан вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет, составит:

105 555,2 − 5 817,6 = 99 737,6 сум.

Расчет налога на доходы физических лиц за февраль 2009 г.

Минимальный размер заработной платы за январь–февраль составляет 56 080 (28 040 + 28 040) сум.

Размер налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До (6 × 56 080) = 336 480 сум.	12 процентов от суммы дохода
От 336 481 до (10 × 56 080) = = 560 800 сум.	40 377,6 сум. + 17 процентов с суммы, превышающей 336 480 сум.
От 560 801 сум. и выше	78 512 сум. + 22 процента с суммы, превышающей 560 800 сум.

Пример 6. Если доход работника в виде оплаты труда в феврале составил 160 000 сум., то его совокупный доход за январь–февраль равен 300 000 сум. (160 000 + 160 000). Налог на доходы физических лиц за январь–февраль начисляется следующим образом. Следует рассчитать сумму дохода, облагаемого по ставке 12 %:

56 080 × 6 = 336 480 сум.

Доход физического лица в виде оплаты труда до 336 480 сум. облагается по ставке 12 % и, соответственно, сумма налога составит: 320 000 × × 12 % = 38 400 сум.

Так как в январе было удержано 19 200 сум. налога, то сумма налога, подлежащая удержанию за февраль, составит 19 200 сум. (38 400 − 19 200).

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от налогооблагаемой суммы заработной платы за январь–февраль составит: 320 000 × 1 % = 3 200 сум.

Обязательные взносы на ИНПС граждан начисляются в размере 1 % от налогооблагаемой суммы начисленной заработной платы (доходов) работника и вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы

физических лиц. Так как в январе было удержано 1 600 сум. обязательных взносов на ИНПС, то отчисления за февраль составят 1 600 сум. (3 200 − 1 600). В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет за февраль, составит: 19 200 − 1 600 = 17 600 сум.

Отчисление обязательных страховых взносов производится со всей суммы заработной платы работника за февраль (160 000 сум.) и составит: 160 000 × 3,5 % = 5 600 сум.

После удержания налогов и обязательных отчислений физическому лицу выплачивается доход, равный 135 200 сум. (160 000 − 19 200 − 5 600).

Расчет налога на доходы физических лиц за август 2009 г.

Минимальный размер заработной платы за январь–август составляет 229 925 (28 040 + 28 040 + 28 040 + 28 040 + + 28 040 + 28 040 + 28 040 + 33 645) сум.

Размер налогооблагаемого дохода	Сумма налога
До (6 × 229 925) = 1 379 550 сум.	12 процентов от суммы дохода
От 1 379 551 до (10 × 229 925) = = 2 299 250 сум.	165 546 сум. + 17 процентов с суммы, превышающей 1 379 550 сум.
От 2 299 251 сум. и выше	321 895 сум. + 22 процента с суммы, превышающей 2 299 250 сум.

Согласно Указу Президента РУз «О повышении размеров заработной платы, пенсий, стипендий и социальных пособий» от 8 июля 2009 г. № УП–4119 минимальная заработная плата с 1 августа установлена в размере 33 645 сум. в месяц.

Пример 7. Если доход работника в виде оплаты труда в январе–июле составил 160 000 сум., а в августе — 200 000 сум., то его совокупный доход за январь–февраль равен: 1 320 000 сум. (160 000 + 160 000 + 160 000 + 160 000 + + 160 000 + 160 000 + 160 000 + 200 000).

Налог на доходы физических лиц за январь–февраль начисляется следующим образом. Следует рассчитать сумму дохода, облагаемого по ставке 12 %: 56 080 × 6 = 336 480 сум.

Доход физического лица в виде оплаты труда до 336 480 сум. облагается по ставке 12 % и, соответственно, сумма налога составит: 1 320 000 × 12 % = 158 400 сум.

Так как в январе—июле было удержано 134 400 сум. налога, то сумма налога, подлежащая удержанию за август, составит 24 000 сум. (158 400 − 134 400).

Сумма обязательных удержаний на ИНПС в размере 1 % от налогооблагаемой суммы заработной платы за январь—август составит: 1 320 000 × 1 % = 13 200 сум..

Обязательные взносы на ИНПС граждан начисляются в размере 1 % от налогооблагаемой суммы начисленной заработной платы (доходов) работника и вычитаются из начисленного согласно законодательству налога на доходы физических лиц. Так как в январе—июле было удержано 11 200 сум. обязательных взносов на ИНПС, отчисления за август составят 2 000 сум. (13 200 − 11 200). В связи с этим сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет за февраль, составит: 24 000 − 2 000 = 22 000 сум.

Отчисление обязательных страховых взносов производится со всей суммы заработной платы работника за август (200 000 сум.) и составит: 200 000 × 3,5 % = 7 000 сум.

После удержания налогов и обязательных отчислений физическому лицу выплачивается доход:

200 000 − 24 000 − 7 000 = 169 000 сум.

Кроме подоходного налога из заработной платы работников производятся следующие удержания:

в Пенсионный фонд — в размере 3,5 % от суммы начисленной заработной платы;

профсоюзных взносов — в размере 1 % с суммы начисленной заработной платы;

по исполнительным листам — исходя из документов, полученных из судов, заявления о добровольной оплате алиментов, где указывается процент удержаний. Алименты удерживаются с сумм основной и дополнительной заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий. Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи и единовременных вознаграждений;

погашение задолженности по ранее выданным авансам;

возврат сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;

возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию;

удержание за брак продукции;

взыскание некоторых видов штрафов.

Общий размер всех удержаний за каждый месяц не должен превышать 50 % начисленной заработной платы.

С сумм заработной платы удерживаются также выплаты за товары, полученные в кредит, ссуду, на добровольное страхование, перечисление в сбербанк и др.

8.5. ПОРЯДОК УЧЕТА НАЧИСЛЕНИЯ, УПЛАТЫ И РАСХОДОВАНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ

Каждое предприятие независимо от форм собственности обязано производить отчисления на социальные нужды. Порядок начисления и уплаты обязательных платежей в социальные фонды регулируется статьями раздела XV Налогового кодекса.

К ним относятся:

единый социальный платеж;

страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд;

обязательные отчисления предприятий во внебюджетный Пенсионный фонд.

Единый социальный платеж. *Объектом налогообложения* единым социальным платежом и страховыми взносами являются доходы в виде оплаты труда, указанные в ст. 172 Налогового кодекса.

Единый социальный платеж и страховые взносы не начисляются на следующие выплаты:

— компенсационные выплаты:

надбавки к заработной плате работников, постоянная работа которых протекает в пути, имеет подвижной и (или) разъездной характер, а также предусматривает выполнение работ вахтовым методом, выплачиваемые сверх норм, установленных законодательством;

полевое довольствие сверх норм, установленных законодательством;

суточные во время служебных командировок сверх норм, установленных законодательством;

выплаты за использование личного автомобиля для служебных поездок или другого имущества работника для служебных целей сверх норм, установленных законодательством;

суммы, полученные в возмещение вреда, связанного с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья, сверх размеров, установленных законодательством;

— доходы в виде оплаты труда, начисляемые работнику и перечисляемые с его согласия в соответствующий бюджет и благотворительные фонды (за субботники, воскресники и т. п.);

— поощрительные выплаты работнику в связи со знаменательной датой, долголетней службой, достижениями в общественной деятельности;

— пособия, выплачиваемые за счет юридических лиц молодым специалистам за время отпуска после окончания высшего учебного заведения.

Ставка единого социального платежа в 2009 г. определена для всех предприятий в размере 24 % от налогооблагаемой базы. Исчисленные в процентном отношении отчисления увеличивают расходы предприятия.

Единый социальный платеж перечисляется юридическими лицами во внебюджетный Пенсионный фонд в полном объеме начисленной суммы, без каких-либо вычетов.

Средства внебюджетного Пенсионного фонда расходуются на выплаты:

— пенсий, назначаемых отделами социального обеспечения;

— пособий по беременности и родам;

— пособий при рождении ребенка;

— пособий на погребение;

— оплаты дополнительного выходного дня в месяц одному из родителей (опекуну, попечителю) ребенка-инвалида в возрасте до 16 лет;

— других компенсационных выплат, финансируемых из средств внебюджетного Пенсионного фонда в соответствии с законодательством.

Предприятия, у которых за отчетный период имеются начисления этих пособий, должны представить заявку на получение средств на пособия в районные (городские) отделы обеспечения, которые на основании заявок финансируют средства на их выплату.

По получении заявок от юридических лиц районные (городские) отделы социального обеспечения в течение 5 рабочих дней перечисляют на вторичные счета с условным номером 888 хозяйствующих субъектов необходимые средства для выплаты вышеуказанных расходов.

Банки в установленные сроки выдают, а юридические лица выплачивают средства по начисленным расходам по государственному социальному страхованию за счет средств внебюджетного Пенсионного фонда.

Юридические лица при наличии собственных средств имеют право произвести выплату пенсий, компенсаций и пособий в день выплаты заработной платы за счет собственных средств, с дальнейшим покрытием выплаченных сумм за счет средств внебюджетного Пенсионного фонда.

Расходы, связанные с выплатой остальных пособий по временной нетрудоспособности, осуществляются хозяйствующими субъектами за счет собственных средств, с исключением указанных затрат из налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Средства, полученные для выплат расходов по государственному социальному страхованию, подлежат жесткому контролю и могут быть использованы только на цели, предусмотренные в заявке. Должностные лица, допустившие умышленное искажение в расчетах необходимых сумм и их нецелевое использование, несут персональную ответственность за соблюдение платежной дисциплины в порядке, предусмотренном трудовым, административным и уголовным законодательством.

С 1 января 2009 г. до 1 января 2010 г. налогоплательщики должны исчислять единый социальный платеж в соответствии с Временным положением о порядке исчисления и уплаты единого социального платежа с учетом введения базового размера единого социального платежа (рег. МЮ РУз 17.02.2009 г. № 1906, далее — Положение № 1906).

Базовый размер ЕСП определяется в целом по предприятию исходя из фактически отработанных дней за отчетный месяц всеми работниками — физическими лицами, работающими по трудовым договорам или по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг.

Базовый размер ЕСП за месяц определяется по следующей формуле:

$$БР_{ЕСП} = K/n \times N,$$

где:

K — количество фактически отработанных дней (независимо от отработанных часов в день) всеми работниками за месяц, но не более количества рабочих дней за месяц, установленного на предприятии. К фактически отработанным дням работников также относятся дни, приходящиеся на ежегодный трудовой отпуск и на отпуска, предоставляемые с сохранением заработной платы. При исчислении отработанных дней работников за месяц не включаются отработанные дни, приходящиеся на: инвалидов, работающих в специализированных цехах и на участках, по которым ЕСП исчисляется по пониженным ставкам; надомников (до истечения льготы по ЕСП); индивидуальных предпринимателей, выполняющих работы (оказывающих услуги) по договорам гражданско-правового характера;

n — количество рабочих дней за месяц, установленное на предприятии: устанавливается в соответствии с расчетом рабочего времени, определяемым Министерством труда и социальной защиты населения (*см. количество рабочих дней по месяцам на 2009 г. согласно Расчету рабочего времени на 2009 г. (в часах), утвержденному Министерством труда и социальной защиты населения РУз от 17.10.2008 г. № 03–03/3393*);

N — норматив ЕСП на одного работника за месяц (одна минимальная заработная плата, а для фермерских хозяйств — 50 % от установленной минимальной заработной платы). В случае, если размер минимальной заработной платы меняется не с 1 числа месяца, то за месяц применяется среднемесячная величина минимальной заработной платы.

Базовый размер ЕСП исчисляется ежемесячно. Для его исчисления за отчетный период суммируется величина базового размера ЕСП за каждый месяц отчетного периода.

Если сумма ЕСП, исчисленная по ставке 24 %, ниже базового размера ЕСП, то единый социальный платеж, подлежащий уплате, равен сумме базового размера ЕСП.

Бухгалтерский учет отчислений на социальное страхование и их использование отражается следующими бухгалтерскими проводками:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Отражаются суммы задолженности по единому социальному платежу в составе капитальных вложений	0810—0890	6520
2	Начислен единый социальный платеж от фонда оплаты труда работников, включаемый в затраты	Счета учета затрат	6520
3	Перечислена сумма начисленного единого социального платежа	6520	5110
4	Начислен единый социальный платеж по заработной плате работников при выбытии основных средств	9210	6520
5	Начислены обязательные страховые взносы от заработной платы граждан (3,5 %)	6710	6520
6	Перечислены страховые взносы от заработной платы граждан	6520	5110
7	Начислены суммы пенсий и пособий, подлежащие уплате из средств внебюджетного Пенсионного фонда	4890	6710
8	Отражено поступление денежных средств из внебюджетного Пенсионного фонда на выплату пенсий и пособий	5110	4890
9	Выплачены пенсии и пособия	6710	5010, 5110
10	Начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет средств предприятия	9430	6710
11	Выплачены пособия по временной нетрудоспособности	6710	5010

Пример. Заработная плата рабочих предприяти! составила за отчетный месяц 650 000 сум., служащих-' 150 000 сум.

Отчисления на социальное страхование равны:

650 000 х 24% : 100 = 156 000 сум.

150 000 х 24 % : 100 = 36 000 сум.

;

Итого 192 000 сум.

Для учета этих сумм в бухгалтерских документах делаются записи:

Д-т 2010 «Основное производство»— 156 000 сум.

Д-т 9420 «Административные расходы» — 36 000 сум.

К-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 192 000 сум.;

—перечислено в Пенсионный фонд:

Д-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 192 000 сум.

К-т 5110 «Расчетный счет»— 192 000 сум.;

—допустим, что за отчетный месяц начислено пенсий и пособий по рождению ребенка — 84 000 сум.:

Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» — 84 000 сум. К-т 6710 «Расчеты с
по оплате труда» — 84 000 сум.;

—получены на расчетный счет денежные средства на пособия:

Д-т 5110 «Расчетный счет»— 84 000 сум.

К-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» — 84 000 сум.;

—выплачены из кассы пособия:

Д-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 84 000 сум.

К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»— 84 000 сум.;

—начислено пособие по временной нетрудоспособно сти в сумме 21 000 сум. за счет собственных средств пред приятия:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 21 000 сум. К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 21 000 сум.;

—выдано по больничному листу:

Д-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 21 000 сум.

К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» — 21 000 сум.

Страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд. *Плательщиками* страховых взносов граждан во внебюджетный Пенсионный фонд являются физические лица — граждане Республики Узбекистан, а также лица без гражданства, постоянно проживающие и работающие на территории Республики Узбекистан.

Обязанность по начислению и удержанию страховых взносов, а также ответственность за правильность их исчисления возлагается на работодателя, за исключением индивидуальных предпринимателей и членов дехканских хозяйств, созданных с образованием и без образования юридического лица, уплачивающих страховые взносы в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

Объектом налогообложения страховых взносов являются доходы в виде оплаты труда, указанные в ст. 172 Налогового кодекса.

Обязательные отчисления предприятий, учреждений и организаций в Пенсионный фонд. *Объектом налогообложения* и *налогооблагаемой базой* являются:

для предприятий тепло-, водо- и газоснабжения системы коммунального хозяйства — объем реализации продукции (работ, услуг) за вычетом налога на добавленную стоимость и покупной стоимости соответственно для предприятий теплоснабжения — тепловой энергии, водоснабжения — воды, газоснабжения — природного газа;

для строительных, строительно-монтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских организаций — стоимость соответственно строительных, строительно-монтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских работ, выполненных собственными силами, за вычетом налога на добавленную стоимость;

для юридических лиц, оказывающих посреднические услуги, в том числе по продаже товаров, по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию посреднических услуг, — сумма вознаграждения за оказанные услуги за вычетом налога на добавленную стоимость;

для юридических лиц, осуществляющих торговую деятельность, — товарооборот;

для кредитных организаций и страховых организаций — доход, определяемый в соответствии с Налоговым кодексом Республики Узбекистан;

для юридических лиц, основной деятельностью которых является предоставление в лизинг имущества, — сумма процентного дохода по финансовой аренде (лизингу).

Объектом налогообложения и налогооблагаемой базой обязательных отчислений во внебюджетный Пенсионный фонд для всех остальных предприятий является чистая выручка.

Не рассматриваются в качестве объекта налогообложения прочие доходы в соответствии со ст. 132 Налогового кодекса Республики Узбекистан.

В случаях, когда налогоплательщики имеют разные объекты налогообложения, они обязаны вести раздельный учет объектов налогообложения и уплачивать обязательные отчисления во внебюджетный Пенсионный фонд исходя из ставок, установленных для соответствующих объектов.

Ставка установлена в размере 1 % от налогооблагаемой базы.

Пример. Выручка от реализации продукции предприятия за отчетный месяц составила 700 000 сум, в т. ч. НДС — 116 666 сум. Отчисления в Пенсионный фонд составят:

(700 000 − 116 666) × 1 % : 100 = 5 833 сум.

Отчисления в Пенсионный фонд отражаются записями:

— при начислении:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 5 833 сум.

К-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 5 833 сум.;

— при уплате:

Д-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 5 833 сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 5 833 сум.

Глава 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, ИНВЕНТАРЯ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРИНАДЛЕЖНОСТЕЙ

9.1. МАТЕРИАЛЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

Материалы — это активы, однократно участвующие в процессе производства и переносящие свою стоимость на вновь создаваемую продукцию полностью в течение одного производственного цикла.

Одной из главных задач бухгалтерской службы предприятия является обеспечение правильного учета материалов. На каждом предприятии должны быть разработаны следующие предпосылки правильного учета материалов:

— наличие номенклатуры (ценника материалов);

— установление четкой системы документации прихода и расхода материалов;

— наличие должностных обязанностей и инструктаж с материально ответственными лицами;

— установление круга лиц, ответственных за операции по расходу материалов, и составление с ними договоров о материальной ответственности;

— утверждение приказом руководителя списка должностных лиц, имеющих право подписи документов по расходу материалов;

— налаживание работы складского хозяйства;

— своевременное проведение инвентаризации и полное отражение ее результатов в учете.

Товарно-материальные запасы могут находиться в организациях в виде:

— запасов сырья и материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары и тарных материалов, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, прочих материалов, предназначенных для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, обслуживания производства, административных потребностей и иных целей;

— молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и нагуле, птиц, семей пчел, взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализа-

принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы принятые в переработку».

Товарно-материальные запасы согласно ст. 11 НСБУ № 4 «Товарно-материальные запасы» оцениваются по наименьшей оценке из себестоимости или чистой стоимости реализации.

В Республике Узбекистан согласно законодательству применяются следующие методы оценки материалов:

1. По *свободным рыночным (договорным)* или государственным регулируемым *оптовым ценам*. Они устанавливаются предприятием самостоятельно при заключении договоров-поставок и используются в виде фактурных цен с указанием их в платежных документах поставщика.

2. По *плановым ценам*, которые рассчитываются прибавлением к договорным планируемой (расчетной) величины транспортно-заготовительных расходов.

3. По *фактической себестоимости*, которая рассчитывается ежемесячно в бухгалтерии путем прибавления к договорным ценам фактически израсходованных средств на уплату импортных таможенных пошлин и сборов, расходы по сертификации, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и посредническим организациям, налоги, расходы на перевозку, погрузку-разгрузку, хранение и доставку, складирование, командировочные расходы, связанные с доставкой материалов.

Фактическая цена материала рассчитывается только после окончания месяца, когда бухгалтерская служба будет иметь все документы, подтверждающие расходы. Движение же материалов происходит ежедневно и документы на приход и расход должны оформляться своевременно. Поэтому появляется необходимость применения для текущего учета заранее установленных цен, называемых учетными. Ими могут быть плановые или договорные (фактурные) цены. При использовании в учете фактурных цен в конце месяца рассчитываются сумма и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактических.

В случае применения плановых цен в конце месяца рассчитываются сумма и процент отклонений фактических цен от плановых (экономия или перерасход).

Приведем пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов при использовании фактурных цен в качестве учетных.

Счет 1010

Показатель	Оценка материалов, тыс. сум.	
	по фактурным ценам	по фактической себестоимости
Остаток материалов на складе на начало месяца	7 000	7 700
Поступило материалов за отчетный месяц	193 000	201 300
Итого	200 000	209 000
Сумма транспортно-заготовительных расходов, %	(209 000 − 200 000) (9 000 × 100 : : 200 000)	9 000 4,5%
Израсходовано материалов за отчетный месяц	180 000	(180 000 × 4,5% : : 100) + 180 000 = = 188 100
Остаток материалов на складе на конец месяца	(200 000 − − 180 000) = 20 000	(209 000 − − 188 100) = 20 900

Такой расчет производится по основным группам материалов, то есть по каждому счету для учета материалов в отдельности.

Согласно НСБУ № 4 для учета стоимости отдельных наименований товарно-материальных ценностей (ТМЦ) используют один из следующих методов: по идентифицированной себестоимости соответствующей единицы; по себестоимости первых по времени приобретения товарно-материальных запасов (FIFO); по средневзвешенной стоимости (AVECO).

По каждой группе (виду) товарно-материальных запасов в течение отчетного года применяется только один метод определения стоимости. Применение одного из методов определения стоимости по группе (виду) товарно-материальных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Метод специфической идентификации применяется по товарно-материальным запасам, используемым организа-

цией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.) и не являющимся взаимозаменяемыми (т. е. они не могут обычным образом заменять друг друга), а также произведенным и предназначенным (используемым) для специальных проектов.

При этом методе специфические затраты относятся на определенные товарно-материальные запасы. Этот метод отражения подходит для изделий, предназначенных для специальных проектов, независимо от того, были ли они куплены или произведены.

Таким образом, для применения данного способа на предприятии должен быть обеспечен четкий учет и представлена информация, из какой партии и по какой цене были израсходованы материалы.

Метод FIFO (т. е. первым поступил — первым продан) является наиболее распространенным и предпочтительным. Этот метод основан на предположении, что себестоимость товаров, приобретенных в первую очередь, должна быть отнесена к товарам, проданным или израсходованным в первую очередь.

Метод FIFO может применяться предприятием любой отрасли независимо от реального физического движения товаров, так как он учитывает движение стоимости, а не движение товаров. В период инфляции метод FIFO дает наиболее высокий из возможных уровень чистой прибыли.

Метод средневзвешенной стоимости (AVECO) основывается на оценке ТМЦ по средним ценам. Средняя стоимость рассчитывается путем деления всей стоимости товаров, предназначенных для реализации или расходования, на количество единиц этих товаров.

Пример. ООО «Навруз» в течение года приобрело следующие ТМЦ:

Дата поступления	Количество единиц	Стоимость единицы товара, сум.	Общая стоимость, тыс. сум.
23 января	1 000	600	600
15 апреля	1 700	800	1 360
12 октября	1 500	900	1 350
Итого	4 200		3 310

К концу года на складе оставалось 1 400 единиц товара. Доход от реализации составил 3 250 тыс. сум.

Необходимо определить себестоимость реализованной продукции и затраты, распределяемые на запасы на конец периода, используя вышеописанные методы.

Метод специфической идентификации.

Предположим, имеется информация, что израсходовано 2 800 ед. ТМЗ, в том числе из первой партии — 800 ед., из второй партии — 1 100 ед, а из третьей партии — 900 ед.

Расход товаров:

(800 × 600) + (1 100 × 800) + (900 × 900) = 2 170 тыс. сум.

Доход от реализации — 3 250 тыс. сум.

Себестоимость реализованных товаров — 2 170 тыс. сум.

Валовая прибыль от реализации товаров — 1 080 тыс. сум.

Метод FIFO.

Определяем количество реализованных товаров:

4 200 − 1 400 = 2 800 ед.

Расход товаров:

(1 000 × 600) + (1 700 × 800) + (100 × 900) = 2 050 тыс. сум.

Расход товаров можно рассчитать другим способом, т. е. исходя из оценки остатков товаров: 1 400 × 900 = 1 260 тыс. сум. Себестоимость реализованных товаров составит:

3 310 − 1 260 = 2 050 тыс. сум.

Доход от реализации — 3 250 тыс. сум.

Себестоимость продукции, готовой к реализации, — 3 310 тыс. сум.

ТМЦ на конец отчетного периода — 1 260 тыс. сум.

Себестоимость реализованной продукции — 2 050 тыс. сум.

Валовая прибыль от реализации продукции — 1 200 тыс. сум.

Метод средневзвешенной стоимости (AVECO).

Средневзвешенная стоимость единицы товара:

3 310 : 4 200 = 0,788 тыс. сум.

Расход товаров:

2 800 × 0,788 = 2 207 тыс. сум.

Доход от реализации товара — 3 250 тыс. сум.

Себестоимость продукции, готовой к реализации, — 3 310 тыс. сум.

ТМЦ на конец периода: (1 400 × 0,788) = 1 103 тыс. сум.

Себестоимость реализованной продукции — 2 207 тыс. сум.

Валовая прибыль от реализации продукции — 1 043 тыс. сум.

Средневзвешенная стоимость может быть вычислена н периодической основе или по ходу каждой дополнительной поставки в зависимости от ситуации, сложившейс на конкретном предприятии.

Выбранный метод учета ТМЗ должен быть отражен приказе об учетной политике предприятия.

9.2. ДОКУМЕНТАЦИЯ ПО УЧЕТУ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Поступление материалов на предприятие контролиру ет отдел снабжения, который следит за выполнением по ставщиками договорных обязательств, предъявляет им пре тензии по качеству и недостачам материалов, разыскива ет грузы, если они своевременно не прибыли на скла предприятия.

Материалы от поставщиков доставляет экспедитор от дела снабжения. Принимая грузы от транспортных орга низаций или непосредственно от поставщиков, он в пер вую очередь удостоверяется, не нарушены ли условия со стояния тары, пломб, проверяет качество материалов. Есл обнаружится их повреждение, недостача или порча, со ставляется коммерческий акт на право предъявления пре тензий к транспортной организации или к поставщику.

Для получения материалов со склада поставщика ил транспортной организации экспедитор получает в бухгал терии *доверенность* на срок действия не более 15 дней. Спи сок лиц, имеющих право на получение доверенностей, ут верждается руководителем предприятия. Доверенности под писываются руководителем предприятия и главным бух галтером (образец 16).

Образец 1

Номер доверенности	Дата выдачи	Срок действия	Должность и Ф.И.О. лица, которому выдана доверенность	Расписка в получении доверенности
1	2	3	4	5
4	08.01.2010	15 дней	Инженер Юсупов И. Т.	

Поставщик	Номер и дата договора и иных сделок	Номер и дата документа, подтверждающего выполнение поручения
6	7	8
Фирма «Ишонч»	Договор № 4 от 05.01.2010 г.	Приходный ордер № 3 от 12.01.2010 г.

---------- Линия отреза ----------

Доверенность № _____

Дата выдачи «___» _____ 20___ г.

Доверенность действительна по «___» _____ 20___ г.

МП «НУР»

наименование предприятия и его адрес

Доверенность выдана *инженеру Юсупову И.Т.*
(должность, Ф.И.О.)

Паспорт: серия *СА № 0227749*

Кем выдан *Чиланзарским РОВД г. Ташкента*

Дата выдачи *07.06.1996 г.*

На получение *от фирмы «Ишонч»*
(наименование поставщика)

Материальных ценностей по *счету № 82 от 29.12.2009 г.*
(наименование, номер и дата документа)

Оборотная сторона

Перечень материальных ценностей, подлежащих получению

№	Наименование материальных ценностей	Ед. изм.	Количество (прописью)
1	2	3	4
1	*Доска необрезная*	*куб. м*	*два*
2	*Дверной блок*	*шт.*	*один*

Подпись лица, получившего доверенность, *Юсупова И.* удостоверяем.

М.П.

Руководитель предприятия _____ *С. К. Таджиев*
подпись

Главный бухгалтер _____ *К. Л. Бердиев*
подпись

Доверенностью признается письменное уполномочие выдаваемое предприятием доверенному лицу для получения товарно-материальных ценностей от поставщиков установленном законодательством порядке. Доверенное лицо действует в пределах полномочий, предоставленны ему по доверенности.

Доверенности выдаются на получение товарно-материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по договору и иным сделкам.

В случаях когда доверенное лицо должно получать требуемые товарно-материальные ценности в одном месте (с одного склада), но по нескольким договорам и иным сделкам, ему может быть выдана одна доверенность с указанием в ней номеров и дат всех договоров и иных сделок или несколько доверенностей, если товарно-материальные ценности следует получать на нескольких складах.

Доверенности на получение товарно-материальных ценностей оформляются по усмотрению предприятия двумя методами:

1) с регистрацией в корешке Книжки доверенностей;

2) с регистрацией в Журнале учета выданных доверенностей.

Если предприятием выбран первый метод учета, то при выдаче доверенности бухгалтерия предприятия регистрирует ее в корешке Книжки доверенностей.

Книжка доверенностей должна быть пронумерована и прошнурована. На последнем листе Книжки за подписями руководителя предприятия или лиц, им определяемых, делается запись «В настоящей Книжке пронумеровано ...

листов» и заверяется печатью. Количество листов указывается прописью.

Доверенности регистрируются бухгалтерией предприятия в пронумерованном и прошнурованном Журнале учета выданных доверенностей (*см.* образец 17). На последнем листе журнала за подписями руководителя предприятия или лицами, им определяемыми, делается запись «В настоящем Журнале пронумеровано ... листов» и заверяется печатью. Количество листов указывается прописью.

Книжки доверенностей и журналы учета выданных доверенностей должны храниться у лица, ответственного за регистрацию доверенностей.

Выдача доверенностей, заполненных не полностью, и доверенностей без подписи лиц, на имя которых они выписаны, не допускается.

Срок действия доверенности устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза соответствующих ценностей по договору и иным сделкам, на основании которого выдана доверенность, но не более срока, установленного законодательством.

Образец 17

Журнал учета выданных доверенностей

№	Дата выдачи	Срок действия	На кого выдана доверенность (должность и фамилия)	Наименование поставщика	№ и дата договора и иных сделок	Подпись лица, получившего доверенность	Отметки о выполнении поручений по доверенности
1	2	3	4	5	6	7	8

При лишении доверенного лица права на получение ценностей по выданным ему доверенностям, срок действия которых еще не истек, получатель товарно-материальных ценностей немедленно ставит в известность поставщика об аннулировании соответствующих доверенностей. С момента получения такого извещения отпуск ценностей по

аннулированной доверенности прекращается. В этих случаях за отпуск ценностей по аннулированным доверенностям ответственность несет поставщик.

Доверенное лицо обязано после получения ценностей представить в бухгалтерию предприятия документы о выполнении поручений и о сдаче на склад (кладовую) или соответствующему материально ответственному лицу полученных им товарно-материальных ценностей.

Неиспользованные доверенности должны быть возвращены выдавшему их предприятию на следующий день после истечения срока их действия.

О возвращении неиспользованной доверенности делается отметка в корешке Книжки доверенностей и Журнале учета выданных доверенностей (в графе «Отметки о выполнении поручений по доверенности»). Возвращенные неиспользованные доверенности погашаются надписью «не использована» и хранятся до конца отчетного года у лица, ответственного за их регистрацию. По окончании года неиспользованные доверенности уничтожаются в установленном порядке с составлением об этом соответствующего акта.

Лицам, которые не отчитались в использовании доверенностей, по которым истек срок действия, новые доверенности не выдаются.

Доверенности, независимо от срока их действия, оставляются поставщику при первом отпуске товарно-материальных ценностей. В случае отпуска товарно-материальных ценностей частями, на каждый частичный отпуск составляется накладная (приемо-сдаточный акт или другой аналогичный документ) с указанием в ней номера доверенности и даты ее выдачи. В этих случаях один экземпляр накладной (или заменяющего ее документа) передается получателю товарно-материальных ценностей, а другой остается у поставщика и используется для наблюдения и контроля за исполнением отпуска ценностей согласно доверенности.

По окончании отпуска товарно-материальных ценностей доверенность сдается в бухгалтерию вместе с документом на отпуск последней партии ценностей по сдаваемой доверенности.

Отпуск товарно-материальных ценностей по доверенности предприятиями не производится в случаях:

— предъявления доверенности, выданной с нарушением установленного порядка ее заполнения или с незаполненными реквизитами;

— предъявления доверенности, имеющей поправки и помарки;

— непредъявления паспорта, указанного в доверенности;

— окончания срока, на который выдана доверенность;

— получения сообщения от получателя об аннулировании доверенности;

— прекращения деятельности юридического лица, от имени которого выдана доверенность;

— признания доверенного лица недееспособным, ограниченно дееспособным.

Контроль за соблюдением установленного порядка выдачи доверенностей и отпуска по доверенности товарно-материальных ценностей возлагается на ответственное лицо, определяемое руководителем предприятия.

Материалы на склад принимает заведующий складом или кладовщик. Он проверяет соответствие количества, качества и ассортимента поступивших материалов по документам поставщика (счет-фактура, платежное требование, спецификация, товарно-транспортная накладная). При полном соответствии количества поступивших материалов с документом поставщика кладовщик выписывает *приходный ордер*. Разрешается также проставлять штамп с основными реквизитами приходного ордера в документах поставщика (*см.* образец 18).

В случае обнаружения расхождений между фактическим поступлением и данными сопроводительных документов поставщика составляется *акт о приемке материалов* (*см.* образец 19). Его составляет комиссия с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации, заведующего складом и представителя отдела снабжения. Наличие акта исключает выписку приходного ордера.

Образец 1

МП «Нур»

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № *2*

16 января 2010 г.

Вид операции	Склад	Поставщик		Корреспондирующий счет		Код (номенклатурный номер)
		наименование	код	счет, субсчет	регистрационный номер счета или другого документа, на основании которого производится оприходование	
		Ибрагимов		*1011*		*13*

Наименование, сорт, размер, марка ***материал оконные блоки***

Единица измерения		Количество		Цена	Сумма	Порядковый номер записи по складской карточке
наименование	код	по документу	принято			
1	2	3	4	5	6	7
Оконные блоки		*2*	*2*	*5 000*	*10 000*	*11*

Принял *Султанов* (подпись) Сдал *Ибрагимов* (подпись)

Образец 19

Акт при несоответствии наличия товара документам

Организация
Предприятие *МП «Нур»*

АКТ № *1*
об установленном расхождении в количестве и качестве при приеме товара (материала)
13 марта 2010 г.

Место составления акта *Кладовая предприятия*
Комиссия в составе: *директора Султанова О., зав. кладовой Ким С. П., представителя поставщика Саатова П.* произвела прием товара (материала) и установила *недостачу по количеству*

(наименование и адрес)

Товаро-получателя	Поставщика	Грузо-отправителя	Производителя товара (фабрика, артель)
МП «Нур», г. Ташкент, Чиланзар, кв. 17, д. 36	*Фабрика «Тонг», г. Фергана, ул. Мукими, 10*	*Она же*	*Она же*

Основание отгрузки *Договор № 17* от *1 марта 2010 г.*
(договор, сделка, заказ)
Счет-фактура поставщика *№ 318* от *3 марта 2010 г.*
Транспортная накладная *№ 18* от *3 марта 2010 г.*
Станция (пристань) отправления *Фергана-товарная*
Станция (пристань) назначения *Ташкент-товарная-2*
Товар прибыл на станцию (пристань) назначения
в *9.00 час. 12 марта 2010 г.*
Товар поступил на склад товарополучателя
в *9.00 час. 13 марта 2010 г.*

Вес брутто по документам	Поставщика, кг	Станция (пристань) отправления, кг	Станция (пристань) назначения, кг
Поставщика	*525*	*525*	*525*

Коммерческий акт составлен за *№ 13* от *10 марта 2010*
Товар предъявлен для актирования на складе товаропо лучателя в распакованном затаренном виде (ненужное зач черкнуть)
Условия хранения товара до его вскрытия *удовлетворит тельные*

Расхождения по количеству мест и весу в актируемой партии товара, обнаруженные на складе товарополучателя	Количество мест	Брутто (кг)	Тара (кг)	Нетто (кг)
По счету-фактуре поставщика	*105*	*115*		*115*
Фактически поступило	*100*	*115*		*115*
Расхождения	*5*			

Состояние тары и упаковки при составлении акта *удов летворительное*
Степень заполнения тары *на три четверти*
Маркировка тары и соответствие ее указаниям транспортной накладной *соответствует документам поставщика*
Общее описание качественных и других дефектов *Продукция поступила соответствующего качества и наименования. Сохранность упаковки позволяет сделать вывод, что недостача произошла по вине поставщика*
При приеме товара установлено:

Порядковый номер по прейскуранту	№ места, наименование товара и артикул	Ед. изм.	По документу поставщика			
			сорт	к-во	цена	сумма
1	2	3	4	5	6	7
	Пряжа хлопчатобумажная, в мотке 5 кг	*шт.*	*1*	*105*	*100*	*10 500*

Фактически оказалось				Недостача		Излишек		Краткое описание дефектов	Уценка	
сорт	к-во	цена	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма		к-во	сумма
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	*100*	*100*	*10 000*	*5*	*500*			*Нехватка мотков*		

По остальным товарам, перечисленным в счете поставщика, расхождений в качестве и по количеству нет.

Члены комиссии: *Султанов О.* *Ким С.* *Саатов П.*

При внутреннем перемещении материалов со склада на склад или при передаче из производства неиспользованных материалов, а также отходов составляются *накладные.*

В случае приобретения материалов подотчетными лицами от физических лиц они сдают ценности по *акту* или *справке*, составляемым при закупке материалов за наличные у частных лиц (*см.* образец 20).

Расходные документы отражают отпуск материалов на производственные нужды (изготовление продукции), на хозяйственные нужды (содержание зданий, ремонтные работы), реализацию неликвидных материалов. К таким документам относятся требования, лимитно-заборные карты, накладные.

Однократный, редко повторяющийся отпуск материалов, оформляется *требованиями.* Они выписываются потребителями, то есть цехами, отделами, участками (*см.* образец 21).

При систематическом отпуске материалов расход оформляется в *лимитно-заборной карте*, в которой плановый отдел (или диспетчерская служба) заранее проставляет лимит отпуска цеху (или участку) материала на один месяц (*см.* образец 22). Один экземпляр до начала месяца передается цеху (участку) — потребителю, а второй — на склад. При отпуске материалов кладовщик расписывается в экземпляре цеха, а получатель — в экземпляре кладовщика.

После каждого отпуска кладовщик проставляет остаток неиспользованного лимита. Сверхлимитный отпуск оформляется требованием.

Отпуск материалов на производство в тех случаях, когда производитель работ является материально ответственным лицом, отражается в *материальном отчете* без оформления лимитно-заборных карт.

Образец 2

УТВЕРЖДАЮ:
Руководитель предприятия
Султанов О.

АКТ
закупки товарно-материальных ценностей

Настоящий акт составлен *5 января 2010 г.* комиссией в составе:

1. *Султанов О.* — директор
2. *Файзиев Т.* — член комиссии
3. *Ким С. П.* — член комиссии

в том, что у *Васина А.* паспорт серии ___ номер _____ выдан _____ действительно приобретены в _____ следующие товарно-материальные ценности:

№	Наименование	Ед. изм.	Коли-чество	Цена	Сумма
1	*Колесо автомобильное*	*шт.*	*2*	*50 000*	*100 000*
2	*Лобовое стекло*	*шт.*	*1*	*40 000*	*40 000*
	Итого				*140 000*

Комиссия решила списать *сто сорок тысяч* с подотчета *Адылова С.*

Председатель комиссии *Султанов О. С.* (подпись)
Члены комиссии: *Файзиев Т. Ю.* (подпись)
Ким С. П. (подпись)

Поименованные товарно-материальные ценности в указанном количестве приняты в подотчет
Туляганов С. В. (подпись)

Образец 21

Организация *МП «Нур»*

ТРЕБОВАНИЕ № *18*

5 февраля 2010 г.

Вид операции	Склад	Цех, объект, склад-получатель

Через кого *Адылова Т.*

Затребовал *Быков С.* Разрешил *Султанов О.*

Корр. счет		Материальные ценности	Код, номенклатурный номер	Ед. изм.		Количество		Цена	Сумма	Номер записи по складской карточке
счет субсчет	шифр аналитического учета	наименование, сорт, размер, марка		наименование	код	затребовано	отпущено			
10										
20	*1*	*Бумага офсетная*	*12*	*пачка*		*5*	*5*	*1 500*	*7 500*	*45*

Отпустил *Ким С.* Получил *Адылов Т.*

Образец 22

ЛИМИТНО-ЗАБОРНАЯ КАРТА

ЛИМИТНАЯ КАРТА № 3 *на 04.2010 г.*	Цех	Наименование изделий *Пряжа хлопчатобумажная*	Лимит на месяц	
			количество	подписи
			50 кг	*Инженер Файзиев*

Склад	Номенклатурный номер	Наименование материалов	Сорт	Размер	Ед. изм.	Цена	
			1		*кг*	*2 220*	

Дата	Затребовано		Отпущено			
	количество	подпись начальника цеха	количество	с начала месяца	подписи	
					получил	отпустил
04.01.	*10*	*Файзиев*	*10*	*10*	*Адылов Т.*	*Ким С.*
15.01.	*15*	*Файзиев*	*15*	*25*	*Адылов Т.*	*Ким С.*
25.01	*15*	*Файзиев*	*15*	*40*	*Адылов Т.*	*Ким С.*
			И т. д.			

Сдача отходов, возврат неиспользованных в производстве материалов, перемещение материалов с одного склада на другой, реализация материалов другим организациям или лицам оформляются *накладными* (*см.* образцы 23, 24).

Образец 23

Организация *МП «Нур»*

Вид операции	Склад	Получатель

отпуск разрешил *Азизов П.*

НАКЛАДНАЯ ПО РАСХОДУ МАТЕРИАЛОВ № 2
11 января 2010 г.

Отпущено *Болтаеву С.*
Основание отпуска *Доверенность № 4*

Шифр затрат	Номенклатурный номер	Наименование	Ед. изм.	Количество		Цена	Сумма
				затребовано	отпущено		
1	2	3	4	5	6	7	8
	5	*Материал «В»*	*кг*	*10*	*10*	*1 000*	*10 000*
		Итого					*10 000*

Ценности отпустил *Ким С.* Ценности принял *Болтаев С.*

Образец 24

Организация *МП «Нур»*

НАКЛАДНАЯ № 6
на внутреннее перемещение материалов
24 января 2010 г.

Вид операции	Цех (отдел), участок-отправитель	Цех, объект, склад-получатель	Корреспондирующий счет		Код, номенклатурный номер
			счет, субсчет	шифр аналитического учета	
50	*01*	*05*	*10*	*101*	*1001107*

Наименование, сорт, размер, марка *Болты 10 × 30 мм*

Ед. изм.		Количество		Цена	Сумма	Номер записи по складской карточке
наименование	код	отправлено	получено			
кг	*2*	*26*	*26*	*57*	*1 482*	*17*

Отпустил *Титов П.* Получил *Валиев Д.*

Работникам складов запрещается производить отпуск материальных ценностей по каким-либо другим документам, а также по различным запискам или устным распоряжениям лиц независимо от занимаемой должности. Не допускается также отпуск материалов, поступивших на склад, но не оформленных приходными документами.

Приходные и расходные документы должны оформляться в день совершения операции.

9.3. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ НА СКЛАДЕ

Учет материалов на складе ведется кладовщиком по количеству, ассортименту и сортам по *карточкам складского учета* (*см.* образец 25).

Карточки складского учета открываются в бухгалтерии на каждый вид, наименование и сорт материалов в отдельности.

В полученных карточках складского учета работник склада записывает место хранения (стеллаж, ячейку и др.). К месту хранения прикрепляется материальный ярлык.

Карточки хранятся в складской картотеке и размещаются по видам в определенном порядке.

Ежедневно на основании приходных и расходных документов кладовщик делает записи в карточки только в количественном выражении. После каждой записи он выводит в карточке новый остаток.

В установленные графиком сроки кладовщик составляет в двух экземплярах через копировальную бумагу реестр сдачи приходных и расходных документов. К первому эк-

Образец 25

Организация *МП «Нур»*

КАРТОЧКА № *84* СКЛАДСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

Склад	Стеллаж	Ячейка	Марка	Сорт	Профиль	Размер	Код (номенклатурный номер)	Единица измерения		Цена	Норма запаса
								наименование	код		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
				1			*103*	*кг*		*2 820*	

Наименование материала *Пряжа хлопчатобумажная*

Номер строки в форме № 1-сн: 13

Дата записи	Номер документа	Порядковый номер записи	От кого получено или кому отпущено	Приход	Расход	Остаток	Контроль (подпись, дата)
14	15	16	17	18	19	20	21
			Остаток				
13.03	*1*		*Фабрика «Восход»*	*500*		*500*	
20.03	*18*	*2*	*МП «Старт»*		*100*	*400*	
01.04	*29*	*3*	*В производство*		*150*	*250*	
			И т. д.				

Бухгалтер *Бердиев К.* (подпись)

экземпляру реестра он прикрепляет все первичные документы и сдает его в бухгалтерскую службу. Бухгалтер принимает от кладовщика документы с реестрами, тщательно проверяет их и заверяет проверку своей подписью на втором экземпляре, который остается у кладовщика.

Бухгалтер должен также проводить на складах контрольные выборочные проверки фактического наличия остатков материалов, особенно дефицитных и дорогостоящих, о чем он проставляет подпись и дату в карточке складского учета, отмечая выявленные нарушения в работе материально ответственных лиц. По результатам выборочной проверки замечания вносятся в специальный журнал склада и докладываются главному бухгалтеру.

На складах с небольшой номенклатурой материалов вместо карточек складского учета допускается использовать *книги сортового учета*, содержащие необходимые реквизиты карточек.

По состоянию на первое число каждого месяца материально ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в сальдовую книгу учета остатков материалов. Эта книга открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Она хранится в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца, а 1—2 числа следующего за отчетным месяца он, заполнив ее, возвращает в бухгалтерию.

9.4. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В БУХГАЛТЕРИИ

Получив от кладовщика реестр с приложенными документами, бухгалтер определяет денежное выражение прихода и расхода, то есть делает 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».

В течение отчетного месяца движение материалов учитывается по учетным ценам, а по окончании месяца, после расчета процентов и сумм 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 этого счета.

Корреспонденция по счетам учета материалов (1000)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Получены от поставщиков материалы	1010—1090	6010
2	Стоимость материалов, поступивших в связи с ликвидацией основных средств	1090	9210
3	Оприходование различных материалов, поступивших от учредителей в счет их вклада	1010—1090	4610
4	Получение материалов безвозмездно от других лиц	1010—1090	8530
5	Предъявление претензии поставщику при обнаружении дефекта после оприходования материалов	4860	1010—1090
6	Оприходование материалов, оставшихся от забракованных изделий	1090	2610
7	Оприходование материалов собственного производства	1010—1090	2310
8	Отпуск материалов в основное, вспомогательное производство, обслуживающим хозяйствам	2010, 2310, 2510, 2710	1010—1090
9	Отпуск материалов на административные нужды	9420	1010—1090
10	Расход материалов на исправление брака	2610	1010—1090
11	Расход тары для реализации продукции	9410	1060
12	Списание стоимости материалов, выбывших на сторону	9220	1010—1090
13	Выявление недостачи материалов при инвентаризации	5910	1010—1090

Пример. Приобретены материалы у поставщика стоимостью 200 000 сум. без НДС. Автотранспортному предприятию за перевозку материалов уплачено 30 000 сум., начислена заработная плата грузчикам за погрузку и разгрузку этих материалов — 10 000 сум., начислен единый социальный платеж от заработной платы грузчиков — 2 000 сум. Операции отражаются на счетах следующим образом:

— на стоимость поступивших материалов от поставщиков:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 200 000 сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 200 000 сум.;

— на сумму услуг автотранспортного предприятия за перевозку материалов:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 30 000 сум.

К-т 6990 «Прочие обязательства» — 30 000 сум.;

— на сумму заработной платы грузчиков:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 10 000 сум.

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 10 000 сум.;

— начислен единый социальный платеж:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 2 400 сум.

К-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 2 400 сум.

Таким образом, на счете 1010 собираются все затраты по приобретению материалов, которые составят 244 000 сум. По этой себестоимости и должны списываться материалы на производство или другие нужды.

Необходимо отметить, что согласно ст. 222 Налогового кодекса поставщик обязан выставить предприятию, покупающему материалы, счет-фактуру установленной формы.

Поставщики, которые не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, должны в счете-фактуре сделать отметку: «Без налога на добавленную стоимость».

Предприятия, покупающие материалы, уплачивают их стоимость поставщикам вместе с НДС. Поставщик из вырученной суммы уплачивает этот налог в бюджет. Следовательно, при приемке материалов их стоимость записывается в дебет счета 1010 «Сырье и материалы», а НДС — в дебет счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)».

Пример. Предприятие приобрело материалы на сумму 200 тыс. сум., НДС выделен в счете-фактуре и показан отдельной строкой — 40 тыс. сум. Всего — 240 тыс. сум. На эти суммы проводка будет следующей:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 200 тыс. сум.

Д-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» — 40 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам» — 240 тыс. сум.

Если в счете-фактуре сделана пометка «без НДС» или счет-фактура поставщиком не представлен, то вся сумма записывается на счет 1010 «Сырье и материалы».

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 240 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 240 тыс. сум.

Денежные скидки, полученные в результате досрочной оплаты либо в результате большого объема закупок, либо других подобных причин, предусмотренных соглашением сторон, не уменьшают стоимость приобретенных товарно-материальных запасов, а относятся на результаты финансово-хозяйственной деятельности в том отчетном периоде, в котором они возникли.

Пример. Приобретены строительные материалы стоимостью 7 000 тыс. сум. Вследствие большого объема закупки поставщиком была сделана скидка в размере 10 % от цены, т. е. 700 тыс. сум. Сумма к оплате составила 6 300 тыс. сум. Операции отразятся записями:

Д-т 1050 «Строительные материалы» — 7 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 6 300 тыс. сум.

К-т 9390 «Прочие операционные доходы» — 700 тыс. сум.

В условиях рыночной экономики предприятие имеет право продавать или отдавать ненужные ему материальные ценности. Учет реализации или безвозмездной передачи таких материалов учитывается на счете 9220 «Выбытие прочих активов».

При реализации материалов на сторону составляются бухгалтерские записи:

— на стоимость материалов по фактической стоимости приобретения:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 1010 «Сырье и материалы»;

— на продажную (договорную) цену:

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

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— на сумму НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

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

Сопоставлением дебета и кредита счета 9220 определяется финансовый результат от продажи или безвозмездной передачи материальных ценностей. Если продажная цена материалов больше фактической себестоимости с НДС (если дебет счета 9220 меньше его кредита), то разница образует прибыль предприятия, которая списывается в кредит счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов». В случае превышения фактической стоимости над продажной (если дебет счета 9220 больше, чем его кредит) образуется убыток, списываемый в дебет счета 9430 «Прочие операционные расходы».

Пример. Предприятие реализовало неликвидные материалы на 35,1 тыс. сум., фактическая стоимость материалов — 20 тыс. сум.

Определяем НДС: 35 100 × 20 % : 120 = 5 850 сум. Прибыль от реализации составит 9 250 сум. (35 100 − 20 000 − − 5 850).

Бухгалтерские проводки будут следующими:

— на стоимость материалов по фактической стоимости приобретения:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 20 тыс. сум.

К-т 1010 «Сырье и материалы» — 20 тыс. сум.;

— на продажную (договорную) цену:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 35,1 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 35,1 тыс. сум.;

— на сумму НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 5,85 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 5,85 тыс. сум.;

— на сумму прибыли от реализации неликвидных материалов:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 9,25 тыс. сум.

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — 9,25 тыс. сум.

При безвозмездной передаче или продаже по цене ниже фактической себестоимости для целей налогообложения НДС принимается цена, сложившаяся у предприятия на момент реализации, но не ниже фактически сложившихся затрат на производство или приобретение этих материалов.

Пример. Предприятие реализует материалы за 50 тыс. сум., фактическая стоимость приобретения — 70 тыс. сум. НДС составит: 70 × 20 : 100 = 14 тыс. сум. Убыток от реализации составит: 70 + 14 − 50 = 34 тыс. сум. Сумма убытка от реализации этих материалов должна быть включена в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно п. 24 ст. 147 Налогового кодекса.

Бухгалтерские проводки будут следующими:

— на стоимость материалов по фактической себестоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 70 тыс. сум.

К-т 1010 «Сырье и материалы» — 70 тыс. сум.;

— на продажную (договорную) цену:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 50 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 50 тыс. сум.;

— на сумму НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 14 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 14 тыс. сум.;

— на сумму убытка от продажи:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 34 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 34 тыс. сум.

Планом счетов бухгалтерского учета предлагается и другой вариант учета движения материалов, когда все операции по приобретению (заготовлению) материалов учитываются на счете 1510 «Заготовление и приобретение материалов». В дебет этого счета относится покупная стоимость материалов с кредита счетов 2310, 2010, 6000, 4230, 6990 и др., а также расходы по заготовке и доставке материалов на предприятие. В кредите счета 1510 в корреспонденции с дебетом счетов 1010—1090 отражается стоимость фактически поступивших и оприходованных мате-

риалов по учетным ценам. При этом разница между фактической стоимостью приобретения (заготовления) и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам (покупная или плановая) списывается на счет 1610 «Отклонение в стоимости материалов». Суммы отклонений, накопленные в дебете этого счета, списываются в установленном порядке в дебет счетов затрат пропорционально стоимости израсходованных в производстве материалов по учетным ценам. Ежемесячное сальдо по счету 1510 отражает стоимость материалов, находящихся в пути.

Пример. Получены от поставщиков запасные части на сумму 300 тыс. сум. Начислено транспортной организации за перевозку запасных частей 50 тыс. сум., отражены расходы на командировку работника по приобретению запасных частей — 15 тыс. сум. Эти операции отражаются в следующем порядке:

— на стоимость поступивших от поставщиков запасных частей:

Д-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» — 300 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 300 тыс. сум.;

— на сумму услуг автотранспортного предприятия за перевозку запасных частей:

Д-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» — 50 тыс. сум.

К-т 6990 «Прочие обязательства» — 50 тыс. сум.;

— на сумму расходов по командировке:

Д-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» — 15 тыс. сум.

К-т 4220 «Авансы, выданные на служебные командировки» — 15 тыс. сум.

Оприходование запасных частей по фактической себестоимости отражается следующим образом:

Д-т 1040 «Запасные части» — 365 тыс. сум.

К-т 1510 «Заготовление и приобретение материалов» — 365 тыс. сум.

Сумма недостач материалов, выявленная при их приемке по вине поставщика, относится в дебет счета 4860 «Счета к получению по претензиям» и кредит счета 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам».

При возмещении сумм ранее предъявленных претензий делается запись:

Д-т 5110 «Расчетный счет»

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

По истечении срока исковой давности суммы претензий списываются проводкой:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

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

9.5. СИСТЕМЫ НЕПРЕРЫВНОГО И ПЕРИОДИЧЕСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ

Различают две системы ведения бухгалтерского учета материальных ценностей: непрерывную и периодическую.

При использовании системы *непрерывного учета* поступление и расход ТМЗ учитываются постоянно, изо дня в день. Поэтому в течение отчетного периода на счетах бухгалтерского учета прослеживается как наличие ТМЗ на каждую определенную дату, так и себестоимость реализованной продукции или товаров. Рассмотрим методику ведения учета ТМЗ по непрерывному методу. Для упрощения пример приведен на основе торговых операций:

— приобретение товаров у поставщиков за наличные:

Д-т 2910 «Товары на складах»

К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

— приобретение товаров у поставщиков путем перечисления, когда деньги еще не уплачены:

Д-т 2910 «Товары на складах»

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

— реализация товаров за наличные:

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров»;

— списание себестоимости реализованных товаров:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»

К-т 2910 «Товары на складах»;

— реализация товаров перечислением, когда деньги от покупателей еще не получены:

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

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров»;

— списание себестоимости реализованных товаров:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»

К-т 2910 «Товары на складах»;

— в конце отчетного периода закрытие счета дохода:

Д-т 9020 «Доходы от реализации товаров»

К-т 9910 «Конечный финансовый результат»;

— в конце отчетного периода закрытие счета себестоимости реализованных товаров:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»;

— определение и списание конечного финансового результата:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

При применении системы *периодического учета* детальный учет ТМЗ в течение отчетного периода не ведется и себестоимость реализованной продукции или товаров определяется только в конце отчетного периода после проведения инвентаризации ТМЗ по следующей формуле:

Остаток ТМЗ на начало отчетного периода	+	Поступление ТМЗ	–	Остаток ТМЗ на конец отчетного периода	=	Себестоимость реализованных ТМЗ

При периодическом учете повседневные проводки по учету расхода ТМЗ не осуществляются, поступление ТМЗ учитывается на временном счете 9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете». В конце отчетного периода по результатам инвентаризации остатков ТМЗ производится их корректировка дебетованием или кредитованием счетов ТМЗ в корреспонденции со счетом 9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете». Себестоимость реализованной продукции определяется путем добавления к указанному на дебете ее счета сальдо ТМЗ на начало периода стоимости сделанных за период закупок ТМЗ.

Рассмотрим ведение учета ТМЗ по периодическому методу:

— приобретение товаров у поставщиков за наличные:

Д-т 9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете»

К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»;

— приобретение товаров у поставщиков:

Д-т 9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете»

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

— реализация товаров за наличные:

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте»

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров»;

— реализация товаров покупателям, если деньги еще не получены:

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

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров».

В отличие от непрерывного учета при периодическом учете себестоимость реализованных товаров систематически не списывается в момент реализации товаров, так как она определяется только в конце отчетного периода.

По итогам инвентаризации производится корректировка остатка на счете 2910 «Товары на складах» следующим образом:

— остаток товаров на конец отчетного периода больше остатка на начало периода:

Д-т 2910 «Товары на складах»

К-т 9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете»;

— остаток товаров на конец отчетного периода меньше остатка на начало периода:

Д-т 9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете»

К-т 2910 «Товары на складах»;

— закрытие в конце отчетного периода счета дохода:

Д-т 9020 «Доходы от реализации товаров»

К-т 9910 «Конечный финансовый результат»;

— закрытие в конце отчетного периода счетов расходов:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете»

К-т 9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете» или

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

Д-т 9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете»

К-т 9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете»;

— определение и списание конечного финансового результата:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

9.6. УЧЕТ ИНВЕНТАРЯ И ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРИНАДЛЕЖНОСТЕЙ

В состав ТМЗ входят также предметы, которые по своим свойствам должны относиться в состав основных фондов, так как обычно являются орудиями труда и имеют самостоятельное значение, но для облегчения бухгалтерского учета их относят к ТМЗ и учитывают в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей. К ним относятся все предметы сроком службы менее одного года и стоимостью до 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленного в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект) независимо от срока службы. Руководитель предприятия имеет право установить меньший предел стоимости предметов для их учета в составе инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Независимо от срока службы и стоимости в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей включаются:

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

— 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 (нетитульные) сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ;

— сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года;

— орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т. п.).

В момент передачи стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей полностью включается в затраты производства или расходы периода. В целях обеспечения сохранности находящихся в эксплуатации инвентаря и хозяйственных принадлежностей в дальнейшем их учет должен вестись до их выбытия на забалансовом счете 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» отдельно по местам эксплуатации и материально ответственным лицам.

Пример. Предприятие приобрело у поставщиков 10 калькуляторов стоимостью 12 000 сум. за единицу в сумме 120 000 сум. без НДС. Приобретение отражается записью:

Д-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 120 000 сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 120 000 сум.

Четыре калькулятора переданы для использования в производство, а шесть — в бухгалтерию, что отражено записью:

Д-т 2010 «Основное производство» — 48 000 сум.

Д-т 9420 «Административные расходы» — 72 000 сум.

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 120 000 сум.

Отражение стоимости переданных в эксплуатацию инвентаря и хозяйственных принадлежностей на забалансовом счете будет следующим:

Д-т 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» — 120 000 сум.

В момент списания инвентаря и хозяйственных принадлежностей в результате их непригодности к дальнейшей эксплуатации составляется акт на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей по установленной форме и их стоимость отражается по кредиту счета 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации»:

К-т 014 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» — 120 000 сум.

Если стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей за единицу (комплект) больше 10-кратного размера минимальной заработной платы, установленного в Республике Узбекистан на момент приобретения, то организация при передаче их в эксплуатацию может относить стоимость данного инвентаря и хозяйственных принадлежностей к отсроченным расходам. При этом уменьшение отсроченных расходов, т. е. списание их на затраты, производится с применением одного из следующих методов:

— списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);

— равномерно.

При *методе списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг)* списание суммы отсроченных расходов производится исходя из натурального показателя объема выпущенной продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Списание стоимости *равномерным методом* производится исходя из себестоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Пример. *Метод списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг).*

Приобретены 10 единиц инструментов стоимостью 500 000 сум. за единицу, которые предполагается использовать для производства 100 000 шт. продукции в течение двух лет.

Определяем норму на единицу продукции: (500 000 × × 10) : 100 000 = 50 сум. Предположим, что в текущем отчетном периоде выпущено 5 000 шт. продукции. Списание на затраты стоимости инструментов рассчитывается так: 5 000 × 50 = 250 000 сум.

В бухгалтерском учете данные операции отразятся записями:

— оприходование инструментов:

Д-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 5 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 5 000 тыс. сум.;

— оплата поставщику:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 5 000 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 5 000 тыс. сум.;

— при передаче в эксплуатацию:

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 5 000 тыс. сум.

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 5 000 тыс. сум.;

— при списании на затраты:

Д-т 2010 «Основное производство» — 250 тыс. сум.

К-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 250 тыс. сум.

Пример. *Метод равномерного списания.*

Приобретена специальная одежда в количестве 20 шт. стоимостью 400 000 сум. за единицу. Срок пользования одежды — два года, т. е. 24 месяца.

Данные операции отразятся проводками:

— оприходование специальной одежды:

Д-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 8 000 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 8 000 тыс. сум.;

— оплата поставщику:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 8 000 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 8 000 тыс. сум.;

— при передаче в эксплуатацию:

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 8 000 тыс. сум.

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 8 000 тыс. сум.;

— при списании на затраты (8 000 тыс. сум. : 24 = 333,3 тыс. сум.):

Д-т 2010 «Основное производство» — 333,3 тыс. сум.

К-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 333,3 тыс. сум.

Применение одного из методов списания стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей на затраты производится в течение всего срока их полезного использования.

В случае, если выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, то остаточная стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей (остаток несписанной величины стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей), учитываемая на счетах учета отсроченных расходов, подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве прочих операционных расходов.

9.7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ

Порядок проведения инвентаризации регламентирован НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации» (рег. МЮ РУз 02.11.1999 г.).

Этот стандарт обязывает предприятия периодически проводить инвентаризацию имущества и финансовых обязательств.

Инвентаризация обязательна:

— при передаче в аренду, выкупе, продаже и разгосударствлении предприятия;

— перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

— при переоценке основных средств и товарно-материальных ценностей;

— при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел);

— при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей — немедленно по установлении этих фактов;

— в случае пожара или стихийных бедствий — немедленно по окончании пожара, стихийного бедствия;

— при ликвидации или реорганизации предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса.

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном или стоимостном выражении. В процессе инвентаризации проверяются:

— сохранность материальных ценностей;

— правильность их хранения, отпуска, состояние весового и измерительного инструмента;

— порядок ведения учета движения товарно-материальных ценностей.

По объему проверки инвентаризации делятся на *сплошные* и *выборочные*, а по времени — на *плановые* и *внезапные*. Организуют инвентаризацию и руководят ее проведением руководитель и главный бухгалтер предприятия. Проведение инвентаризации осуществляет комиссия, состоящая из компетентных лиц, назначаемая приказом руководителя предприятия.

Наличие ценностей при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера, данные которых регистрируются в инвентаризационной описи. Инвентаризация проводится в присутствии материально ответственного лица, которое расписывается в этой описи.

Во всех случаях расхождения, выявленные в результате инвентаризации (излишки или недостачи, повреждения или порчи), фиксируются в сличительной ведомости и оцениваются по фактической себестоимости. Они должны тщательно анализироваться, по ним должны приниматься решения, предотвращающие такие случаи в будущем.

Обнаруженные в результате инвентаризации недостачи и излишки материальных ценностей учитываются в соответствии с Положением о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации (рег. МЮ РУз 06.04.2004 г. № 1334).

Обнаруженные при инвентаризации неучтенные товарно-материальные запасы (излишки) оцениваются по рыночной стоимости аналогичных товарно-материальных запасов на дату обнаружения (с последующим установле-

нием причин возникновения излишка и виновных лиц и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т счетов учета товарно-материальных запасов (1000–2900)

К-т счета 9390 «Прочие операционные доходы».

Сумма дохода по товарно-материальным запасам, обнаруженным при инвентаризации, подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Обнаруженные при инвентаризации недостачи ТМЗ отражаются записью:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 1010 «Сырье и материалы» или другие счета учета ТМЗ

Недостачи в пределах норм естественной убыли или от стихийных бедствий, а также, если виновные не обнаружены, списываются на затраты:

Д-т 2010 «Основное производство» или 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостачи по вине материально ответственных лиц списываются записью:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба»

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При взыскании с материально ответственных лиц делается запись:

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» или 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба».

Предприятие может удерживать недостачу с виновных лиц не по себестоимости, а по рыночной (биржевой) стоимости.

Пример. Обнаружена недостача материалов по вине кладовщика. Фактическая стоимость материалов — 100 тыс. сум., рыночная — 150 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— на сумму недостачи:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 100 тыс. сум.

К-т 1010 «Сырье и материалы» — 100 тыс. сум.;

— на сумму, подлежащую удержанию с кладовщика:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — 150 тыс. сум.

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 100 тыс. сум.

К-т 9390 «Прочие операционные доходы» — 50 тыс. сум.;

— при взыскании с виновных лиц:

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» или при удержании недостачи из заработной платы 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 150 тыс. сум.

К-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — 150 тыс. сум.

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

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Сумма убытка от недостачи товарно-материальных запасов увеличивает налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль в общеустановленном порядке.

Убытки от хищений, виновники которых не установлены, включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно п. 23 ст. 147 Налогового кодекса.

При переоценке ТМЗ согласно НСБУ № 4 составляются следующие записи:

— на сумму уценки ТМЗ:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т счетов учета материалов (1010—1090);

— на сумму дооценки ТМЗ:

Д-т счетов учета материалов (1010—1090)

К-т 9390 «Прочие операционные доходы».

Глава 10. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

10.1. ПОНЯТИЕ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ И ИХ ОЦЕНКА

Основные средства — это материальные активы, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ или

оказания услуг либо для осуществления административных и социально-культурных функций в течение длительного времени при ведении хозяйственной деятельности.

Такое определение дано основным средствам в НСБУ № 5 «Основные средства» (рег. МЮ РУз 20.01.2004 г. № 1299). Этот стандарт регламентирует порядок и методику учета основных средств, принадлежащих субъекту на правах собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

К основным средствам относятся активы сроком службы более одного года или стоимостью за единицу (комплект) свыше 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленного в Республике Узбекистан (на момент приобретения), независимо от срока эксплуатации. Руководитель предприятия имеет право установить за отчетный период меньший предел стоимости предметов для их учета в составе основных средств, закрепив это в учетной политике.

Основные средства — это материально-техническая база любого предприятия, любой предпринимательской деятельности. Конкретно основные средства выступают в виде зданий, сооружений, машин и оборудования, других средств труда со сроком службы более одного года.

Следует отметить, что для того чтобы причислить какой-либо объект в состав основных средств, необходимо учесть, что он должен иметь возможность самостоятельного использования. Так, двигатель автомобиля, купленный для замены изношенного во время ремонта, несмотря на то, что его стоимость 700 тыс. сум., нельзя отнести в состав основных средств, так как его невозможно использовать отдельно от автомобиля. Данный двигатель будет зачислен в состав запасных частей и учтен как ТМЗ.

Основные средства могут быть признаны в качестве актива, если есть уверенность в получении хозяйствующим субъектом в будущем экономической выгоды, и если стоимость актива может быть точно определена, то есть тогда, когда объект основных средств уже принят в эксплуатацию и оформлен всеми первичными документами.

Различают производственные и непроизводственные основные средства.

Производственные основные средства непосредственно участвуют в процессе производства либо служат для процесса производства.

Непроизводственные основные средства предназначены для обслуживания работников предприятия. К ним относятся здания и оборудование объектов здравоохранения, просвещения, культурно-бытовых нужд, жилищно-коммунального хозяйства, находящиеся на балансе предприятия.

По своему натурально-вещественному составу основные средства учитываются по следующим счетам:

0110 «Земля»;

0111 «Благоустройство земли»;

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

0120 «Здания, сооружения и передаточные устройства»;

0130 «Машины и оборудование»;

0140 «Мебель и офисное оборудование»;

0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»;

0160 «Транспортные средства»;

0170 «Рабочий и продуктивный скот»;

0180 «Многолетние насаждения»;

0190 «Прочие основные средства»;

0199 «Законсервированные основные средства».

Главная задача бухгалтерской службы предприятия — учет основных средств по их стоимости, т. е. соблюдение единого принципа их оценки.

В учете и отчетности объекты основных средств отражаются по первоначальной, остаточной, восстановительной, текущей и ликвидационной стоимости.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенных за плату, состоит из следующих расходов:

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

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

— таможенные пошлины и сборы;

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

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

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

— вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которых приобретен объект основных средств;

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

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

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

В период строительства начисленные проценты по долгосрочным кредитам, полученным для строительства, включаются в первоначальную стоимость возведенных основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств, изготовленных на самом предприятии, признается сумма фактических затрат по возведению (сооружению, постройке, достройке) этих объектов основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, определяется в сумах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату заполнения грузовой таможенной декларации, включая все расходы по приобретению.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения), признается их текущая стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету с учетом всех расходов по приобретению. Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов основных средств и их переоценки.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения объекта основных средств, повышенными нагрузками и другими более улучшающими качествами.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции (работ, услуг).

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

В зависимости от источника поступления основных средств под их первоначальной стоимостью понимается:

— стоимость основных средств, внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал (фонд), которая определяется по договоренности;

— стоимость построенных или приобретенных объектов за плату, которая учитывается в сумме фактических затрат, включая расходы по доставке, монтажу и установке;

— стоимость объектов основных средств, полученных безвозмездно, а также в качестве субсидий (помощи) правительства, которая определяется экспертным путем или по текущей стоимости, или по данным документов приема-передачи.

Пример. Типография приобрела печатающее устройство у поставщика за 5 000 тыс. сум. Расходы по транспортировке составили 40 тыс. сум., установка и монтаж — 100 тыс. сум., ремонт стен, поврежденных в результате установки, — 30 тыс. сум. Первоначальная стоимость устройства составила: 5 000 + 40 + 100 = 5 140 тыс. сум. Ремонт стен, поврежденных в результате установки, не включается в первоначальную стоимость, а относится на текущие затраты.

Изменение первоначальной стоимости допускается вследствие достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, в случае если затраты повысят ожидаемую полезность актива и способствуют увеличению экономической выгоды от его использования. Включение затрат по приобретению, установке, модернизации, реконструкции основных средств в их первоначальную стоимость называется капитализацией. Любые другие расходы на текущий и капитальный ремонт, позволяющие восстановить работоспособность основных средств, должны рассматриваться как текущие расходы и не капитализироваться.

Пример. Швейное предприятие «Восток» переоборудовало 20 швейных машин, установив дополнительные лапки, что позволило сэкономить время обработки изделий. Стоимость одной швейной машины — 1 200 тыс. сум., расходы на переоборудование одной машины составили 50 тыс. сум. Следовательно, стоимость основных средств необходимо увеличить на 1 000 тыс. сум.

Основные средства в процессе использования изнашиваются, ветшают, устаревают, отчего их первоначальная стоимость уменьшается. Денежное выражение потерь объектами своих физических и технико-экономических качеств называется износом (амортизацией) основных средств. Износ учитывается отдельно.

Остаточная (балансовая) стоимость — это первоначальная стоимость объекта за вычетом накопленного износа.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств может возрастать в связи с увеличением их стоимости, а также инфляцией. Поэтому возникает необходимость периодически переоценивать основные средства и определять их восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость — стоимость основных средств, установленная в условиях современных цен. Она складывается в результате переоценки, проводимой по решению правительства.

Текущая стоимость — стоимость основных средств по действующим рыночным ценам на определенную дату или сумма, на которую актив может быть обменен.

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию,

полученные в письменной форме от организаций-заготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения о ценах, опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Ликвидационная стоимость — предполагаемая стоимость активов, возникающая при ликвидации основных средств в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию.

10.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства включаются в баланс предприятия в результате:

— приема-передачи возведенного объекта после завершения капитальных вложений;

— приобретения объекта по договору купли-продажи;

— получения в уставный капитал в виде учредительного вклада;

— безвозмездного поступления (по договору дарения);

— обмена;

— перевода из состава товарно-материальных запасов;

— получения по договору долгосрочной аренды (лизинга);

— капитальных вложений в основные средства, стоимость которых уже была определена;

— выявления излишних (неучтенных) объектов основных средств.

На любое поступление основных средств комиссия, созданная руководителем предприятия во главе с бухгалтером, составляет акт приема-передачи, в котором указываются характеристика объекта, его местонахождение, источник приобретения, год выпуска или постройки, дата ввода в эксплуатацию, результаты испытания объекта, его соответствие техническим условиям и др. На основании этого акта оформляется инвентарная карточка каждого объекта или делается запись в инвентарной книге (*см.* образцы 26, 27).

Образец 26

МП «Нур»

АКТ № _____
приема-передачи основных средств
20 апреля 2009 г.

УТВЕРЖДАЮ:
Руководитель предприятия
_____ *Султанов О.*
20 апреля 2009 г.

Цех, отдел, участок, линия	Дебет		Кредит		Первоначальная стоимость	Инвентарный номер	Код затрат (для отнесения амортизационных отчислений)	Код нормы амортизационных отчислений	Норма амортизационных отчислений
	счет, субсчет	счет, субсчет	счет, субсчет	счет, субсчет					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	01		*08*		*300 000*	*17*			*15*

На основании *приказа* (распоряжения) *от 12 апреля 2009 г.* № *38/03* произведен осмотр *фрезерного станка*, принимаемого (передаваемого) в эксплуатацию *в результате приобретения*. В момент приема-передачи объект находился в *г. Ташкенте на заводе Ташсельмаш*. Сумма износа ___ сум. Паспорт (чертеж) № *176348.*

Оборудование		Год выпуска (постройки)	Дата ввода в эксплуатацию (месяц, год)
вид	код		
11	12	13	14
15	*19*	*2008*	*20.04.2008 г.*

Источник приобретения (финансирования) *капитальные вложения*

Поправочный коэффициент

Краткая характеристика объекта *фрезерный станок с приставкой*

Объект техническим условиям *соответствует* (не соответствует) _____
указать, что именно не соответствует

доделка *не требуется* (требуется) _____
указать, что именно требуется

Результаты испытания объекта *соответствует техническим условиям*

Заключение комиссии *ввести в эксплуатацию*

Приложение *технический паспорт*

_____
перечень технической документации по объекту

Члены комиссии:

Директор	*Султанов О.*	(подпись)
Главный бухгалтер	*Бердиев К.*	(подпись)
Сотрудник МП	*Файзиев Р.*	(подпись)

Объект основных средств принял:

Бригадир	*Акилов Т.*	(подпись)

Сдал:

Директор	*Султанов О.*	(подпись)

20 апреля 2009 г.

Отметка бухгалтерии об открытии карточки или записи в книге: *Инвентарная карточка заведена*

Главный бухгалтер	*Бердиев К.*	(подпись)

Образец 27

Типовая форма № ОС-6

Форма по ОКУД	Код
по ОКПО	

(наименование организации)

(наименование структурного подразделения)

Номер документа	Дата составления

по ОКОФ

Номер	амортизационной группы	
	паспорта (регистрационный)	
	инвентарный	
	заводской	
Дата	принятия к бухгалтерскому учету	
	снятия с бухгалтерского учета	

Счет, код аналитического учета

Инвентарная карточка учета объекта основных средств

Объект

(серия, тип постройки или модель, марка)

Местонахождение объекта основных средств

Организация-изготовитель

(наименование)

1. Сведения об объекте основных средств на дату передачи

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (износа), сум.	Остаточная стоимость, сум.
выпуска (постройки)	последнего капремонта, модернизации, реконструкции	наименование	№	дата			
1	2	3	4	5	6	7	8

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, сум.	Срок полезного использования
1	2

3. Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, сум.
1	2	3

Дата	Коэффициент пересчета (переоценка)	Восстановительная стоимость, сум.
1	2	3

Дата	Коэффициент пересчета (переоценка)	Восстановительная стоимость, сум.
1	2	3

4. Сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, сум.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справочно: Участники долевой собственности

	Доля в праве общей собственности, %

5. Изменение первоначальной стоимости объекта основных средств

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация				
вид операции	документ			сумма затрат, сум.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

6. Затраты на ремонт

Ремонт				
вид ремонта	документ			сумма затрат, сум.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных и (или) полудрагоценных материалов (металлов, камней и т. п.)				
наименование	количество	наименование драгоценных и (или) полудрагоценных материалов	номинклатурный номер	единица измерения по ОКЕИ	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)					Примечание
	основного объекта	приспособлений, принадлежностей, построенных помещений и др.				
8	9	10	11	12	13	14

Лицо, ответственное за ведение инвентарной карточки _____ (должность) _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Инвентарным объектом считается законченное устройство (оборудование) или отдельный конструктивно обособленный объект (здание), или комплекс предметов, выполняющих определенную операцию (например, линия по переработке молока). Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется за объектом на протяжении всего периода его использования.

Внутреннее перемещение основных средств оформляется накладными. В местах использования основных средств ведутся инвентарные списки основных средств.

Строительство или приобретение предприятием основных средств за счет собственных средств называется ***капитальными вложениями (инвестициями)***.

Учет капитальных вложений в виде основных средств ведется на счетах 0810 «Незавершенное строительство» и 0820 «Приобретение основных средств». На дебете этих счетов собираются расходы по строительству, приобретению, доставке, монтажу и наладке основных средств. В тот

момент когда объект вводится в эксплуатацию, общая сумма затрат списывается с кредита счетов 0810—0820 в дебет счетов 0110—0199.

Строительство основных средств осуществляется подрядным или хозяйственным способом. При осуществлении строительства подрядным способом на сумму акта выполненных строительных работ, представляемого со стороны строительной организации и подписываемого заказчиком, заказчик составляет запись:

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»

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

В момент оплаты счета:

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

К-т 5110 «Расчетный счет»

Если строительство осуществляется собственными силами, т. е. хозяйственным способом, то на расходы по строительству делается запись:

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»

К-т 1050 «Строительные материалы», 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» и др.

После окончания строительства, в момент ввода в эксплуатацию здания или сооружения, составляется проводка:

Д-т 0120 «Здания, сооружения и передаточные устройства»

К-т 0810 «Незавершенное строительство».

Если предприятием получено оборудование, требующее монтажа и наладки, составляется запись:

Д-т счетов учета оборудования к установке (0710—0720)

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

При передаче в монтаж:

Д-т 0820 «Приобретение основных средств»

Д-т счетов учета оборудования к установке (0710—0720).

Все расходы по монтажу и наладке собираются в дебете счета 0820 «Приобретение основных средств» и при передаче в эксплуатацию отражается проводка:

Д-т 0130 «Машины и оборудование»

Д-т 0820 «Приобретение основных средств».

Оприходование основных средств, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал (фонд) данного предприятия, отражается записью:

Д-т счетов учета основных средств (0110—0199)

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Основные средства, поступившие безвозмездно, оформляются записью:

Д-т счетов учета основных средств (0110—0199)

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Если основные средства поступают от поставщиков с НДС, то он увеличивает их первоначальную стоимость и вместе с износом постепенно переносится на затраты предприятия.

Если предприятие приобретает основные средства за счет кредита или займа, проценты за пользование кредитом включаются в расходы по финансовой деятельности и отражаются проводкой:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»

К-т 6920 «Начисленные проценты».

Если же осуществляется строительство зданий или сооружений за счет кредита, то в период осуществления строительства рассчитанные проценты за пользование кредитом включаются в стоимость строящегося объекта, что отражается записью:

Д-т 0810 «Незавершенное строительство»

К-т 6920 «Начисленные проценты».

Расходы по ликвидации повреждения, полученного во время транспортировки или монтажа, не включаются в первоначальную стоимость, а учитываются как текущие расходы предприятия.

Безвозмездно полученные основные средства, как и любое другое имущество, полученное безвозмездно от других лиц, включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и по единому налоговому платежу.

В случае если безвозмездная передача средств происходит внутрисистемно между предприятиями, где под системой понимается министерство, концерн, трест и т. д., и эти средства получены по разделительному балансу и (или) по приказу вышестоящей организации, они не являются объектом налогообложения.

10.3. УЧЕТ ИЗНОСА (АМОРТИЗАЦИИ) ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Износ объектов основных средств — стоимостный показатель потери их физических качеств или свойств и снашивания, а вследствие этого — стоимости. Поэтому каждому предприятию следует обеспечить накапливание средств, необходимых для приобретения и восстановления износившихся основных средств. Такое накапливание достигается за счет включения в затраты сумм отчислений, называемых амортизационными.

Амортизация (от лат. *amortisatio* — погашение) представляет собой стоимостное выражение износа в виде систематического распределения и перенесения амортизируемой стоимости актива в течение оцененного срока службы на вырабатываемую продукцию, выполняемые работы, оказываемые услуги. Амортизация в целях налогообложения рассчитывается на основании единых норм, установленных государством, в процентах к первоначальной стоимости.

№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая норма амортизации, %
I		Здания, строения и сооружения	5
II		Передаточные устройства	8
III		Силовые машины и оборудование	8
IV		Рабочие машины и оборудование по видам деятельности (кроме мобильного транспорта)	15
V		Мобильный транспорт	
	1	Железнодорожный подвижной состав	8
	2	Морские, речные суда, суда рыбной промышленности	
	3	Воздушный транспорт	
	4	Подвижной состав автомобильного транспорта, производственный транспорт	20
	5	Легковые автомобили	
	6	Тракторы промышленные	
	7	Коммунальный транспорт	10

№ группы	№ подгруппы	Наименование основных средств	Годовая норма амортизации, %
	8	Специализированные вахтовые вагоны	10
	9	Прочие транспортные средства	20
VI		Компьютерные, периферийные устройства, оборудование по обработке данных	20
VII		Фиксированные активы, не включенные в другие группы	
	1	Многолетние насаждения	10
	2	Офисная мебель и оборудование (в т. ч. телефонные аппараты, счетные устройства и др.)	15
	3	Прочие	10

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

Начисление износа на каждый объект производится ежемесячно. При перенесении всей стоимости амортизации на затраты предприятия износ за дальнейший период нахождения в эксплуатации основных средств не начисляется (износ не может превышать 100 % первоначальной стоимости).

Износ по вновь поступившим основным средствам начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем начала эксплуатации, а по выбывшим объектам прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Согласно НСБУ № 5 «Основные средства» амортизация может начисляться одним из следующих методов:

— методом равномерного начисления амортизации (прямолинейным);

— методом начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственным);

— методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;

— методом суммы лет (кумулятивным).

Равномерным (прямолинейным) называется метод начисления амортизации, при котором стоимость объекта основных средств за вычетом его ликвидационной стоимости начисляется в равной пропорции по периодам на протяжении срока эксплуатации. Норма амортизации является постоянной.

Сумма амортизация рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Число предполагаемых периодов эксплуатации}} = \text{Годовая сумма амортизации}$$

Если ликвидационная стоимость незначительна, то ее можно не учитывать.

Пример. Стоимость компьютера — 500 тыс. сум., его ликвидационная стоимость — 30 тыс. сум. Срок службы — 5 лет. В соответствии с прямолинейным методом ежегодная амортизация в данном примере составит: 100 : 5 = = 20 %, или 94 тыс. сум. (500 000 − 30 000) : 5 = 94 000 сум.

Начисление амортизации в течение 5 лет можно отразить следующим образом:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	500 000	94 000	94 000	406 000
Конец 2-го года	500 000	94 000	188 000	312 000
Конец 3-го года	500 000	94 000	282 000	218 000
Конец 4-го года	500 000	94 000	376 000	124 000
Конец 5-го года	500 000	94 000	470 000	30 000

Следовательно, при данном методе начисления амортизации ее сумма в течение срока эксплуатации одинакова, накопленный износ увеличивается равномерно, остаточная стоимость уменьшается равномерно до оценочной ликвидационной стоимости.

Метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный) основан на учете выработки основных средств в каждом отчетном году. Для расчета ежегодной величины износа по данному методу необходимо знать общую оценочную суммарную выработку за весь срок использования и выработку в конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производственных единиц продукции, проработанных часов, перевезенных тонно-километров и т. д.

Норма амортизации рассчитывается по формуле:

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый объем работы}} = \text{Годовая сумма амортизации}$$

Воспользовавшись приведенным выше примером, предположим, что ресурс использования компьютера за 5 лет составляет 6 500 часов. Компьютер использовался: в первом году — 2 000 часов; во втором — 1 500 часов; в третьем — 1 200 часов; в четвертом — 1 000 часов; в пятом — 800 часов.

Следовательно, норма амортизации составит:

(500 000 − 30 000) : 6 500 = 72,307 сум./ч.

Начисление амортизации можно отразить следующим образом:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	500 000	2 000 × 72,307 = = 144 615	144 615	355 385
Конец 2-го года	500 000	1 500 × 72,307 = = 108 461	253 076	246 924
Конец 3-го года	500 000	1 200 × 72,307 = = 86 770	339 846	160 154
Конец 4-го года	500 000	1 000 × 72,307 = = 72 308	412 154	87 846
Конец 5-го года	500 000	800 × 72,307 = = 57 846	470 000	30 000

Метод начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ применяется в случаях ограничения срока эксплуатации объекта физическими причинами и изменения объема хозяйственной деятельности такого актива по годам.

Метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации означает уменьшение амортизируемой суммы в течение полезного срока службы актива. При этом методе норма износа умножается на остаточную стоимость основных средств. Обычно норма амортизации при этом методе удваивается.

В соответствии с примером, если при сроке службы 5 лет норма составляет 20 % (100 : 5), то при методе уменьшающегося остатка она составит: 20 × 2 = 40 %. Эта фиксированная ставка (40 %) относится к остаточной стоимости основных средств в конце каждого года.

Начисление амортизации методом уменьшающегося остатка производится следующим образом:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Накопленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	500 000	40 % × 500 000 = = 200 000	200 000	300 000
Конец 2-го года	500 000	40 % × 300 000 = = 120 000	320 000	180 000
Конец 3-го года	500 000	40 % × 180 000 = = 72 000	392 000	108 000
Конец 4-го года	500 000	40 % × 108 000 = = 43 200	435 200	64 800
Конец 5-го года	500 000	64 800 − 30 000 = = 34 800	470 000	30 000

Как видно из примера, амортизационные отчисления за первый год определялись на основе полной первоначальной стоимости — 500 тыс. сум., т. е. без вычета ликвидационной стоимости. В последнем году необходимо изменить принятую форму расчета, так как нельзя начислять амортизацию в размере, приводящем к списанию ликвидационной стоимости объекта основных средств, полу-

ченную в результате предварительной оценки. Поэтому амортизация за последний год определена в сумме 34,8 тыс. сум. вместо положенных по расчету 25,92 тыс. сум. (64 800 × × 40 %). Таким образом, балансовая стоимость уменьшена на 30 тыс. сум. на конец последнего года и равна ликвидационной стоимости.

При ***методе суммы лет (кумулятивном)*** норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизируемой стоимости, оставшаяся до конца срока амортизации. Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

Сумма годовых цифр для объекта основных средств при 5-летнем сроке эксплуатации составит:

$$5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15 \text{ лет.}$$

Например, при амортизируемой стоимости 470 тыс. сум. (500 000 − 30 000) расчет ежегодных амортизационных отчислений будет следующий:

	Первоначальная стоимость	Годовая сумма износа	Начисленный износ	Балансовая стоимость
Конец 1-го года	500 000	5/1 5 × 470 000	156 667	343 333
Конец 2-го года	500 000	4/1 5 × 470 000	125 333	218 000
Конец 3-го года	500 000	3/1 5 × 470 000	94 000	124 000
Конец 4-го года	500 000	2/1 5 × 470 000	62 666	61 334
Конец 5-го года	500 000	1/1 5 × 470 000	31 334	30 000

Как видно из таблиц, при расчетах последними двумя методами начисления амортизации в начале эксплуатации основных средств суммы начисленной амортизации значительно превышали амортизационные суммы, начисленные в конце срока службы объекта. Эти методы используются для начисления амортизации основных средств про-

изводственного назначения, так как они в первые годы их эксплуатации функционируют более эффективно и затраты на их ремонт незначительны. В последующие годы затраты на амортизацию уменьшаются, а затраты на их ремонт обычно возрастают.

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

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой предприятия и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, не меняясь в течение года.

Учет амортизации в целях налогообложения производится в соответствии с налоговым законодательством республики.

Разница между суммой амортизации, начисленной ускоренным методом, и суммой амортизации, начисленной по установленным налоговым законодательством нормам, отражается в составе затрат, не исключаемых из налогооблагаемой базы данного периода, но исключаемых из налогооблагаемой базы следующих периодов согласно п. 4 ст. 146 Налогового кодекса Республики Узбекистан.

10.4. УЧЕТ ПЕРЕОЦЕНКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Переоценка основных фондов должна производится ежегодно (до 1 февраля) по состоянию на 1 января исходя из уровня цен в период ее проведения. Порядок проведения переоценки основных средств регламентирован Положением о порядке проведения ежегодной переоценки основных фондов по состоянию на 1 января (рег. МЮ РУз 04.12.2002 г. № 1192).

Переоценке подлежат все собственные основные средства, оборудование к установке, объекты незавершенного строительства, долгосрочно арендуемые основные средства, т. е. объекты основных средств, находящиеся в собственности предприятия, его оперативном управлении и долгосрочной аренде (лизинге) независимо от их технического состояния, действующие и неиспользуемые, на-

ходящиеся на консервации, подготовленные к списанию, но не оформленные актами выбытия, а также объекты незавершенного строительства и оборудование, предназначенное к установке.

Переоценка основных средств по усмотрению хозяйствующего субъекта может производиться двумя методами:

— ***методом прямой переоценки,*** который считается более точным, так как исходит из информации о текущей стоимости объектов, основанной на данных о стоимости отдельных объектов по документально подтвержденным рыночным ценам на новые объекты, аналогичные оцениваемым, сложившимся на 1 января в период переоценки; о ценах, полученных в письменной форме от заводов-изготовителей, торгующих организаций; сведениях об уровне цен, имеющихся у государственных органов, а также опубликованных в средствах массовой информации и специальной литературе, экспертных заключений о стоимости объектов основных фондов;

— ***путем индексации первоначальной (восстановительной) стоимости*** отдельных объектов с применением индексов изменения стоимости основных средств, разрабатываемых Государственным комитетом Республики Узбекистан по статистике и официально публикуемых в средствах массовой информации.

В бухгалтерском учете увеличение (уменьшение) балансовой стоимости основных средств до их восстановительной стоимости путем применения вышеуказанных методов переоценки отражается по дебету (кредиту) счетов учета: основных средств; основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды; оборудования к установке; капитальных вложений в корреспонденции со счетом учета резервного капитала.

При переоценке основных средств методом прямой переоценки числящаяся в бухгалтерском учете сумма износа корректируется по коэффициенту пересчета, исчисляемого соотношением восстановительной стоимости после переоценки к стоимости до переоценки.

При переоценке основных средств путем индексации числящаяся в бухгалтерском учете по состоянию на дату переоценки сумма износа (включая объекты, по которым

полностью начислен износ) подлежит умножению на соответствующие индексы изменения стоимости основных фондов при их пересчете в восстановительную стоимость.

Разница между суммой скорректированного износа и суммой износа, исчисленного до переоценки, отражается по кредиту (в случае превышения) и дебету (в случае уменьшения) счета 0200 «Счета учета износа основных средств» в корреспонденции со счетами учета резервного капитала.

Пример. Предприятие провело переоценку компьютера стоимостью 1 200 тыс. сум., рыночная цена которого составила 1 500 тыс. сум. Сумма начисленного износа — 240 тыс. сум.

Превышение рыночной стоимости над первоначальной составило: (1 500 — 1 200) : 1 200 × 100 = 25 %. Следовательно, износ корректируется на сумму: 240 × 25 % : 100 = = 60 тыс. сум. В бухгалтерском учете это отразится записями:

— на сумму дооценки:

Д-т 0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» — 300 тыс. сум.

К-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» — 300 тыс. сум.;

— на сумму корректировки износа:

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» — 60 тыс. сум.

К-т 0250 «Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники» — 60 тыс. сум.

В случае уценки составляются обратные проводки.

10.5. УЧЕТ РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ремонт объектов основных средств необходим для поддержания их в рабочем состоянии. Своевременно проведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы предприятия и сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

Затраты на проведение ремонта основных средств производственного характера относятся на себестоимость продукции, а основных средств административного назначения — на расходы периода.

Ремонтные работы могут производиться подрядным и хозяйственным способом. При *подрядном способе* их проводят специализированные ремонтные организации, при *хозяйственном способе* предприятие обходится собственными силами. На проведение работ по ремонту основных средств при подрядном способе составляются ведомость дефектов, смета и договор. Так, списание материалов, заработной платы на проведение ремонта собственными силами оформляется бухгалтерской записью:

Д-т 2010, 2510, 9420

К-т 1010, 6710, 6520.

Проведение ремонта другой организацией по договорам оформляется записью:

Д-т 2010, 2510, 9420

К-т 6010.

При оплате счета делается запись:

Д-т 6010

К-т 5110.

В целях равномерного включения расходов по ремонту основных средств в затраты некоторые предприятия (например, сезонно работающие) с разрешения Министерства финансов могут образовывать ремонтный фонд. Его норматив устанавливается предприятием самостоятельно в фиксированной сумме в процентах к первоначальной стоимости основных средств.

Формирование ремонтного фонда в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Д-т 2010, 2510, 9420

К-т 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей», счет «Ремонтный фонд».

На выполнение работы по ремонту делается запись:

Д-т 8910

К-т 1010, 6710, 6520, 6010 и т. д.

Сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, записывают в конце года способом «красное сторно». При недостатке ремонтного фонда расчеты относят на счета для учета затрат.

Методика создания ремонтного фонда и его использование должны быть отражены в приказе об учетной политике предприятия.

10.6. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Выбытие основных средств происходит из-за полного износа, непригодности дальнейшей эксплуатации, а также в результате продажи, безвозмездной передачи, дарения, передачи в счет вклада в уставный капитал других предприятий, передачи по договору финансовой аренды, выявления недостачи или потери.

Выбытие основных средств на всех предприятиях независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности должно отражаться в учете и отчетности согласно Положению о порядке списания с баланса основных средств (рег. МЮ РУз 29.08.2004 г. № 1401).

Ликвидация основных средств производится:

— государственными предприятиями и структурными подразделениями бюджетных организаций — с согласия соответствующих вышестоящих организаций;

— унитарными предприятиями — с согласия собственника имущества;

— другими предприятиями и организациями — самостоятельно.

Выбытие основных средств оформляется актом ликвидации, где фиксируются первоначальная стоимость, сумма износа и составляется расчет результатов по ликвидации. На основании этого акта инвентарная карточка закрывается и сдается в архив, о чем делается запись в инвентарном списке основных средств.

Учет выбытия основных средств ведется на счете 9210 «Выбытие основных средств». По дебету этого счета учитываются первоначальная стоимость и расходы по ликвидации, по кредиту — сумма начисленного износа на день выбытия и доходы от ликвидации.

При определении финансового результата (прибыли или убытка) от выбытия объектов основных средств сумма дооценки объектов основных средств, которые ранее были переоценены, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта основных средств включаются в состав дохода от выбытия основных средств с одновременным уменьшением резервного капитала по счету 8510 «Корректировки по переоценке имущества».

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 9210 определяется финансовый результат от списания, выбытия основных средств. Если дебетовые обороты по счету 9210 больше его кредитовых оборотов, то разница составляет убыток предприятия и относится на счет 9430 «Прочие операционные расходы». Если же кредитовые обороты больше, чем дебетовые обороты по счету 9210, то разница образует прибыль и списывается на счет 9310 «Прибыль от выбытия основных средств».

Пример 1. *Списание вследствие непригодности к дальнейшей эксплуатации.* Списывается пришедшее в негодность оборудование. Первоначальная стоимость составляла 1 200 тыс. сум., износ — 1 000 тыс. сум. Оплачено подрядчику за разработку 6 тыс. сум., оприходовано годных материалов на 1 тыс. сум. По данному объекту отражена сумма переоценки по кредиту счета 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 5 тыс. сум., убыток — 30 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— при списании первоначальной стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 200 тыс. сум.

К-т счетов учета основных средств (0100) — 1 200 тыс. сум.;

— при списании накопленного износа основных средств:

Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 1 000 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 000 тыс. сум.;

— на сумму расходов по ликвидации:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 6 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 6 тыс. сум.;

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

Д-т счетов учета материалов (1000) — 1 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 тыс. сум.;

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

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 5 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 5 тыс. сум.;

— на сумму убытка от ликвидации основных средств:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 200 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 200 тыс. сум.

Убыток определяется как разница между первоначальной стоимостью плюс затраты по ликвидации Д-т 9210 а также между износом плюс доходами от ликвидации К-т 9210 [(1 200 + 6) — (1 000 + 1 + 5) = 200 тыс. сум.] Он относится на счет 9430 «Прочие операционные расходы» и включается в налогооблагаемую базу согласно п. 2 ст. 147 Налогового кодекса Республики Узбекистан, если данный объект основных средств эксплуатировался хозяйствующим субъектом менее трех лет.

Пример 2. *Реализация основных средств.* При реализации основных средств размер облагаемого оборота по налогу на добавленную стоимость определяется в виде разницы между ценой реализации и их остаточной стоимостью. Если предприятия реализуют основные средства по цене равной или ниже остаточной стоимости, то в этих случаях отсутствует объект обложения НДС, следовательно, НДС не рассчитывается и не уплачивается в бюджет. Но, если остаточная стоимость отсутствует и основные средства передаются безвозмездно по оценочной стоимости, то в этом случае объектом обложения НДС является оценочная стоимость, на которую начисляется НДС.

Реализован станок по первоначальной стоимости 1 200 тыс. сум., износ — 300 тыс. сум., остаточная стоимость — 900 тыс. сум., договорная цена — 2 000 тыс. сум. Сумма НДС определяется в виде разницы между договорной стоимостью и остаточной стоимостью основных средств. Размер облагаемого оборота составит:

(2 000 — 900) × 20 % : 120 = 183,3 тыс. сум.

По данному объекту отражена сумма переоценки по кредиту счета 8510 «Корректировки по переоценке имущества» — 200 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— при списании первоначальной стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 200 тыс. сум.

К-т счетов учета основных средств (0100) — 1 200 тыс. сум.;

— при списании накопленного износа основных средств:

Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 300 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 300 тыс. сум.;

— на сумму реализации:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 2 000 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 2 000 тыс. сум.;

— на сумму НДС:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 183,3 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 183,3 тыс. сум.;

— на сумму результатов переоценки:

Д-т 8530 «Корректировки по переоценке имущества» — 200 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» —200 тыс. сум.;

— на сумму прибыли от реализации основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 116,7 тыс. сум.

К-т 9310 «Прибыль от выбытия основных средств» — 1 116,7 тыс. сум.

От реализации станка предприятие получило прибыль: (2 000 + 200 + 300) − (1 200 + 183,3) = 1 116,7 тыс. сум. Эта прибыль является объектом налогообложения по налогу на прибыль.

Пример 3. *Безвозмездная передача основных средств.* Предприятие передает другому предприятию безвозмездно станок. Первоначальная стоимость станка — 700 тыс. сум., сумма начисленного износа — 300 тыс. сум., оценочная стоимость — 500 тыс. сум.

При передаче основных средств безвозмездно уплачивается НДС. При этом объектом обложения НДС является разница между ценой, сложившейся при передаче, и остаточной стоимостью основных средств:

(500 − 400) × 20 % : 120 % = 16,7 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— при списании первоначальной стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 700 тыс. сум
К-т счетов учета основных средств (0100) — 700 тыс. сум
— при списании накопленного износа основных средств
Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 300 тыс. сум.
К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 300 тыс. сум
— на сумму НДС:
Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 16,7 тыс. сум
К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 16,7 тыс. сум.;
— на сумму убытка от безвозмездной передачи:
Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 416,7 тыс. сум.
К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 416,7 тыс. сум.

Остаточная стоимость основных средств, полученная безвозмездно, является объектом налогообложения у получателя, кроме получения внутрисистемно, когда имущество передается по разделительному балансу.

Пример 4. Передан другому предприятию безвозмездно станок по первоначальной стоимости 350 тыс. сум., износ начислен полностью. Оценочная стоимость — 120 тыс. сум.

НДС составит: 120 × 20 : 120 = 20 тыс. сум., сумма убытка — 20 тыс. сум.

При передаче основных средств по остаточной стоимости объект обложения НДС отсутствует.

В бухгалтерском учете данная операция отражается записями:

— при списании первоначальной стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 350 тыс. сум.
К-т счетов учета основных средств (0100) — 350 тыс. сум.;
— при списании накопленного износа основных средств:
Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 350 тыс. сум.
К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 350 тыс. сум.;
— на сумму НДС:
Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 20 тыс. сум.
К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 20 тыс. сум.;

— на сумму убытка:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 120 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 120 тыс. сум.

Пример 5. *Передача основных средств как вклад в уставный капитал (фонд).* Известно, что в условиях рыночной экономики новые предприятия образуются в основном путем вкладов других предприятий или лиц в уставный капитал. Стоимость вкладов определяется учредительными документами по согласованию сторон.

Если передача основных средств производится по рыночной стоимости, возникает разница между рыночной стоимостью (вкладом) и остаточной стоимостью. Эта разница не является прибылью, а приравнивается к переоценке основных средств и не подлежит налогообложению.

Предположим, первоначальная стоимость объекта основных средств, переданного в качестве вклада в уставный капитал, — 1 000 тыс. сум., сумма начисленного износа — 700 тыс. сум. Объект передается по согласованной стоимости — 500 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— при списании первоначальной стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 000 тыс. сум.

К-т счетов учета основных средств (0100) — 1 000 тыс. сум.;

— при списании накопленного износа основных средств:

Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 700 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 700 тыс. сум.;

— на передаточную стоимость:

Д-т счетов учета долгосрочных инвестиций (0600) — 500 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 500 тыс. сум.;

— на прибыль от передачи основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 200 тыс. сум.

К-т 9310 «Прибыль от выбытия основных средств» — 200 тыс. сум.

Предприятием-получателем на сумму вклада делается запись:

Д-т 0130 «Машины и оборудование» — 500 тыс. сум

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в у тавный капитал» — 500 тыс. сум.

Пример 6. *Недостача и хищение основных средств* Обнаружена недостача основных средств. Первоначальн стоимость — 800 тыс. сум., износ — 200 тыс. сум. Остато ная стоимость — 600 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— при списании первоначальной стоимости основны средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 800 тыс. сум

К-т счетов учета основных средств (0100) — 800 тыс. сум

— при списании накопленного износа основных средств

Д-т счетов учета износа основных средств (0200) — 200 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 200 тыс. сум.

— на остаточную стоимость:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 600 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 600 тыс. сум.

Остаточная стоимость должна быть возмещена материально ответственным лицом:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — 600 тыс. сум.

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 600 тыс. сум.

Если виновное лицо не установлено, то сумма недостачи включается в расходы периода и отражается записью:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 600 тыс. сум.

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 600 тыс. сум.

Необходимо отметить, что убытки от выбытия (списания с баланса) основных средств и иного имущества (актива) хозяйствующего субъекта, за исключением убытков от реализации основных средств, эксплуатировавшихся хозяйствующим субъектом более трех лет, необходимо добавить в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль юридических лиц.

10.7. УЧЕТ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

С расширением и распространением рыночных отношений в целях укрепления производственной базы, освоения новых направлений деятельности предприятий все большее развитие получает аренда основных средств.

Порядок бухгалтерского учета арендных отношений регулируют НСБУ № 6 «Учет аренды» (рег. МЮ РУз 24.04.2009 г. № 1946) и Положение о порядке отражения арендных операций в бухгалтерском учете (рег. МЮ РУз 01.06.2009 г. № 1916).

Аренда — соглашение, по которому одна сторона (арендодатель) передает другой стороне (арендатору) за плату право временного владения и пользования или право пользования имуществом в течение согласованного срока.

Субъектами аренды являются:

— *арендодатель* — собственник, сдающий имущество в аренду, а также органы и организации, уполномоченные законодательством или собственником сдавать имущество в аренду;

— *арендатор* — лицо, получающее имущество в аренду в рамках, оговоренных в договоре аренды.

В НСБУ № 6 аренда подразделяется на оперативную и финансовую (включая лизинг);

Оперативная аренда — предоставление имущества во временное владение и пользование или в пользование по договору имущественного найма (аренды), который не является договором финансовой аренды.

Финансовая аренда — арендные отношения, возникающие при передаче имущества (объекта финансовой аренды) по договору во владение и пользование на срок, превышающий двенадцать месяцев. При этом договор финансовой аренды должен отвечать одному из следующих требований:

— по окончании срока договора финансовой аренды объект финансовой аренды переходит в собственность арендатора;

— срок договора финансовой аренды превышает 80 % срока службы объекта финансовой аренды или остаточ-

ная стоимость объекта финансовой аренды по окончании договора финансовой аренды составляет менее 20 % его первоначальной стоимости;

— по окончании срока договора финансовой аренды арендатор обладает правом выкупа объекта финансовой аренды по цене значительно ниже его рыночной стоимости на дату реализации этого права, а в начале срока аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано;

— текущая дисконтированная стоимость арендных платежей за период действия договора финансовой аренды превышает 90 % текущей стоимости объекта финансовой аренды на момент передачи в аренду.

Лизинг — особый вид финансовой аренды, при котором одна сторона (лизингодатель) по поручению другой стороны (лизингополучателя) приобретает у третьей стороны (продавца) в собственность обусловленное договором лизинга имущество (объект лизинга) и предоставляет его лизингополучателю за плату на определенных таким договором условиях во владение и пользование на срок, превышающий двенадцать месяцев. При этом договор лизинга должен отвечать одному из требований, указанных в п. 6 НСБУ № 6.

При оперативной аренде все риски, связанные с владением объектом аренды, не переходят к арендатору, и таким образом объект аренды, полученный по договору оперативной аренды, не должен учитываться на балансе арендатора.

Основные средства, полученные по договору оперативной аренды, у арендатора отражаются по дебету забалансового счета 001 «Основные средства, полученные по краткосрочной аренде», а у арендодателя — в составе основных средств.

Операции, связанные с оперативной арендой, в бухгалтерском учете арендодателя отражаются следующим образом:

— начисление износа по основным средствам, переданным по договору краткосрочной аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т счетов учета износа основных средств (0200);

— при начислении арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды) в предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в краткосрочную аренду:

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

К-т 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг»;

— при начислении арендных платежей, относящихся к отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды), на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в оперативную аренду:

Д-т 4820 «Платежи к получению по оперативной аренде»

К-т 9350 «Доходы от оперативной аренды»;

— поступление арендных платежей на предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в оперативную аренду:

Д-т счетов учета денежных средств

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

— поступление арендных платежей на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в оперативную аренду:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 4820 «Платежи к получению по оперативной аренде»;

— поступление аванса по арендным платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 6390 «Прочие полученные авансы»;

— зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды на предприятиях, основной деятельностью которых является предоставление имущества в оперативную аренду:

Д-т 6390 «Прочие полученные авансы»

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

— зачет ранее полученных авансов от арендатора при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды на предприятиях, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в оперативную аренду:

Д-т 6390 «Прочие полученные авансы»

К-т 4820 «Платежи к получению по оперативной аренде»;

— признание арендодателем возмещения затрат по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды, осуществленных арендатором:

Д-т счетов учета основных средств (0100)

К-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900);

— перечисление денежных средств для возмещения затрат по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды, осуществленных арендатором:

Д-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900)

К-т счетов учета денежных средств.

Операции, связанные с оперативной арендой, в бухгалтерском учете арендатора отражаются следующим образом:

— при начислении арендных платежей:

Д-т счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и других счетов, в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору оперативной аренды)

К-т 6910 «Оперативная аренда к оплате»;

— выплата арендных платежей арендодателю:

Д-т 6910 «Оперативная аренда к оплате»

К-т счетов учета денежных средств;

— при выплате аванса арендодателю, по арендным платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных платежей или договору оперативной аренды:

Д-т 4330 «Прочие авансы выданные»

К-т счетов учета денежных средств;

— зачет ранее выданных авансов арендодателю при наступлении срока оплаты согласно графику арендных платежей или договору оперативной аренды:

Д-т 6910 «Оперативная аренда к оплате»

К-т 4330 «Прочие авансы выданные»;

— при осуществлении капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

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

— списание капитальных вложений при возврате основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т счетов учета капитальных вложений (0800);

— на сумму возмещаемой арендодателем стоимости капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— прибыль от передачи капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 9320 «Прибыли от выбытия прочих активов»;

— убыток от передачи капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— поступление денежных средств от арендодателя по возмещению стоимости капитальных вложений по улучшению основных средств, полученных по договору оперативной аренды:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

При возврате основных средств, полученных по договору оперативной аренды, кредитуется забалансовый счет 001 «Основные средства, полученные по оперативной аренде».

При финансовой аренде все риски, связанные с правом владения и пользования объектом финансовой аренды, передаются арендатору (лизингополучателю). При

этом риск случайной гибели или случайной порчи аре дованного по лизингу имущества переходит к лизингопо лучателю в момент передачи ему этого имущества, есл иное не предусмотрено договором лизинга. В бухгалтерс ком учете арендатора (лизингополучателя) финансова аренда должна быть признана в качестве актива и обяза тельства по сумме, равной на начало срока финансово аренды либо текущей стоимости объекта финансовой арен ды, либо дисконтированной стоимости минимальных арендных (лизинговых) платежей, если она ниже.

При финансовой аренде арендные (лизинговые) пла тежи представляют собой возмещение арендатором (лизин гополучателем) арендодателю (лизингодателю) стоимос ти объекта финансовой аренды, а также процентный до ход арендодателя (лизингодателя).

На момент начала срока аренды арендатор (лизинго получатель) и арендодатель (лизингодатель) согласовыва ют график (порядок) уплаты арендных (лизинговых) пла тежей, в котором отражаются сумма процентного дохода арендодателя (лизингодателя), обязательства по возмеще нию стоимости объекта финансовой аренды и распреде ление их в течение срока финансовой аренды.

Проценты по финансовой аренде должны быть разби ты по периодам в течение срока договора финансовой аренды и отражены в графике (порядке) уплаты аренд ных (лизинговых) платежей с целью установления посто янной процентной ставки к остатку непогашенного обя зательства за каждый период.

При финансовой аренде возникают такие затраты, как амортизационные отчисления на объект финансовой арен ды за каждый отчетный период. Начисление амортизации по объектам финансовой аренды осуществляется аренда тором (лизингополучателем) в соответствии с Нацио нальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ) № 5 «Основные средства».

В бухгалтерском учете арендодателя (лизингодателя) финансовая аренда должна быть признана в качестве ак тива (как дебиторская задолженность) по суммам, рав ным на начало срока финансовой аренды либо текущей стоимости объекта финансовой аренды, либо дисконти-

рованной стоимости минимальных арендных (лизинговых) платежей, если она ниже.

Процентный доход арендодателя (лизингодателя) должен быть разбит по периодам в течение срока договора финансовой аренды и отражен в графике (порядке) уплаты арендных (лизинговых) платежей с целью установления постоянного процентного дохода на остаток непогашенного обязательства за каждый период договора финансовой аренды.

Порядок учета операций по финансовой аренде у арендодателя (лизингодателя).

Приобретение объектов лизинга в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— при оприходовании объектов финансовой аренды, включая суммы косвенных налогов и сборов, связанных с приобретением (если они не возмещаются):

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» или 6120 «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам», или счетов учета задолженности разным кредиторам (6900), или других соответствующих счетов;

— другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов финансовой аренды:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 2310 «Вспомогательное производство», 6110 «Счета к оплате обособленным подразделениям», 6120 «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам», счетов учета задолженности разным кредиторам (6900) и других соответствующих счетов;

— затраты, осуществленные арендодателем (лизингодателем), связанные с поставкой объекта финансовой аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению, возмещаемые арендодателем (лизингополучателем) согласно договору лизинга:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 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;

— затраты, осуществленные арендодателем (лизингодателем), связанные с поставкой объекта финансовой аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению, не возмещаемые арендодателем (лизингополучателем) согласно договору лизинга:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 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;

— погашение задолженности перед поставщиками, подрядчиками и другими предприятиями, оказавшими услуги:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», 6120 «Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам», счетов учета задолженности разным кредиторам (6900) и других соответствующих счетов

К-т счетов учета денежных средств.

Если по условиям договора финансовой аренды объект финансовой аренды поставляется его продавцом непосредственно арендатору (лизингополучателю), минуя арендодателя (лизингодателя), то записи по приходу и выбытию объекта финансовой аренды осуществляются в бухгалтерском учете арендодателя (лизингодателя) на основании первичных документов, подтверждающих движение объекта финансовой аренды.

Если по условиям договора финансовой аренды арендодателем (лизингодателем) был приобретен объект лизинга, но арендатор (лизингополучатель) по ряду причин отказался его принять, то данный объект финансовой аренды учитывается на счетах учета капитальных вложений (0800) до момента его использования или выбытия.

Если дисконтированная стоимость минимальных арендных (лизинговых) платежей ниже текущей стоимости объекта, то финансовая аренда должна быть признана в бухгалтерском учете арендодателя (лизингодателя) в качестве актива (как дебиторская задолженность) по дисконтированной стоимости минимальных арендных (лизинговых) платежей.

Если дисконтированная стоимость минимальных арендных (лизинговых) платежей выше текущей стоимости

объекта финансовой аренды, то финансовая аренда должна быть признана в бухгалтерском учете арендодателя (лизингодателя) в качестве актива (как дебиторская задолженность) по текущей стоимости объекта финансовой аренды.

При передаче объектов финансовой аренды разница между стоимостью, признаваемой в бухгалтерском учете арендодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность), и первоначальной (если передаваемый объект не эксплуатировался) или остаточной (если объект до передачи находился в эксплуатации) стоимостью объектов финансовой аренды, скорректированная на результаты переоценки объектов финансовой аренды, учитываемые на резервном капитале по счету 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов», т. е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих объектов финансовой аренды, отражается как отсроченные доходы (расходы) и по мере начисления арендного (лизингового) платежа равномерно (ежемесячно) относится на прочие доходы от основной деятельности (прочие операционные расходы).

Передача арендатору (лизингополучателю) объектов финансовой аренды в случае, если передаваемый объект ранее не эксплуатировался, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— передача в финансовую аренду объектов финансовой аренды по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете арендодателя (лизингодателя) в качестве актива (как дебиторская задолженность):

Д-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— при списании балансовой стоимости объектов финансовой аренды:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т счетов учета капитальных вложений (0800);

— на сумму результатов (сальдо) переоценки объектов финансовой аренды:

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— при возникновении отсроченного дохода в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»

— при возникновении отсроченного расхода в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов».

Передача арендатору объектов финансовой аренды в случае, если передаваемый объект ранее эксплуатировался, т. е. находился в составе основных средств, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— передача основных средств в финансовую аренду по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете арендодателя в качестве актива (как дебиторская задолженность):

Д-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде»

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— при списании первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

К-т счетов учета основных средств (0100);

— при списании накопленного износа основных средств:

Д-т счетов учета износа основных средств (0200)

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— затраты, осуществленные арендодателем, связанные с поставкой объекта финансовой аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования по назначению:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

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

— на сумму результатов (сальдо) переоценки данного объекта основных средств:

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— при возникновении отсроченного дохода в результате передачи основных средств по договору финансовой аренды:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

К-т 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»;

— при возникновении отсроченного расхода в результате передачи основных средств по договору финансовой аренды:

Д-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы»

К-т 9210 «Выбытие основных средств».

Списание отсроченных доходов и отсроченных расходов, возникших в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— при переводе текущей части долгосрочных отсроченных доходов, возникших в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды, согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы»

К-т 6230 «Прочие отсроченные доходы»;

— равномерное списание в течение отчетного периода на финансовые результаты суммы текущей части отсроченного дохода, возникшего в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 6230 «Прочие отсроченные доходы»

К-т 9390 «Прочие операционные доходы»;

— при переводе текущей части долгосрочных отсроченных расходов, возникших в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды, согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 3290 «Прочие отсроченные расходы»

К-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы»;

— равномерное списание в течение отчетного периода на финансовые результаты суммы текущей части отсроченного расхода, возникшего в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 3290 «Прочие отсроченные расходы».

Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление имущества в финансовую аренду, начисленную сумму дохода арендодателя (лизингодателя),

относящуюся к текущему отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей), в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

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

К-т 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг».

Предприятия, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в финансовую аренду, начисленную сумму дохода арендодателя (лизингодателя), относящуюся к текущему отчетному периоду (согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей), в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

Д-т 4830 «Проценты к получению»

К-т 9550 «Доходы от финансовой аренды».

Предприятия, основной деятельностью которых является предоставление имущества в финансовую аренду, операции по поступлению арендных (лизинговых) платежей от арендатора (лизингополучателя) в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

— при переводе текущей части долгосрочных платежей к получению по финансовой аренде согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

К-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде»;

— при поступлении денежных средств от арендатора (лизингополучателя) по договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

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

— при поступлении от арендатора (лизингополучателя) аванса по арендным (лизинговым) платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 6390 «Прочие полученные авансы»;

— зачет ранее полученных от арендатора (лизингополучателя) авансов при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 6390 «Прочие полученные авансы»

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

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

Предприятия, основной деятельностью которых не является предоставление имущества в финансовую аренду, операции по поступлению арендных (лизинговых) платежей от арендатора (лизингополучателя) в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

— при переводе текущей части долгосрочных платежей к получению по финансовой аренде согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

К-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде»;

— при поступлении денежных средств от арендатора (лизингополучателя) по договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

К-т 4830 «Проценты к получению»;

— при поступлении от арендатора (лизингополучателя) аванса по арендным (лизинговым) платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 6390 «Прочие полученные авансы»;

— зачет ранее полученных авансов от арендатора (лизингополучателя) при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 6390 «Прочие полученные авансы»

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

К-т 4830 «Проценты к получению».

Возврат объекта финансовой аренды арендатором (лизингополучателем) по окончании договора финансовой аренды в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— на сумму невозмещенной стоимости объекта финансовой аренды согласно договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»;

— признание арендодателем (лизингодателем) возмещения затрат по улучшению объекта финансовой аренды, осуществленных арендатором (лизингополучателем):

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900);

— на сумму расходов по возврату объекта финансовой аренды (демонтаж, транспортировка и т. д.), осуществляемых арендодателем (лизингодателем), согласно договору финансовой аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

— перечисление денежных средств для возмещения затрат по улучшению объекта финансовой аренды, осуществленных арендатором (лизингополучателем):

Д-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900)

К-т счетов учета денежных средств.

Досрочный возврат объекта финансовой аренды арендатором (лизингополучателем) в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— на сумму невозмещенной стоимости объекта финансовой аренды на дату прекращения финансовой аренды согласно договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть»

К-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде» — долгосрочная часть;

— признание арендодателем (лизингодателем) возмещения затрат по улучшению объекта финансовой аренды, осуществленных арендатором (лизингополучателем):

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900);

— списание на финансовые результаты оставшейся суммы отсроченного дохода, возникшего в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 6230 «Прочие отсроченные доходы» — текущая часть

Д-т 7230 «Прочие долгосрочные отсроченные доходы» — долгосрочная часть

К-т 9390 «Прочие операционные доходы»;

— списание на финансовые результаты оставшейся суммы отсроченного расхода, возникшего в результате передачи объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 3290 «Прочие отсроченные расходы»

К-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы» — долгосрочная часть;

— на сумму расходов по возврату объекта финансовой аренды (демонтаж, транспортировка и т. д.), осуществляемых арендодателем (лизингодателем), согласно договору финансовой аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда (6700), задолженности по платежам в государственные целевые фонды (6500) и других соответствующих счетов;

— перечисление денежных средств на возмещение затрат по улучшению объекта финансовой аренды, осуществленных арендатором (лизингополучателем):

Д-т счетов учета задолженности разным кредиторам (6900)

К-т счетов учета денежных средств.

Порядок учета операций по финансовой аренде у арендатора (лизингополучателя).

Если дисконтированная стоимость минимальных арендных (лизинговых) платежей ниже текущей стоимости объекта финансовой аренды, то финансовая аренда должна быть признана в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) в качестве актива и обязательства по дисконтированной стоимости минимальных арендных (лизинговых) платежей.

Если дисконтированная стоимость минимальных арендных (лизинговых) платежей выше текущей стоимости объекта финансовой аренды, то финансовая аренда должна быть признана в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) в качестве актива и обязательства по текущей стоимости объекта финансовой аренды.

Получение объектов финансовой аренды по договору финансовой аренды в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— оприходование объектов финансовой аренды по стоимости, признаваемой в бухгалтерском учете арендатора (лизингополучателя) в качестве актива и обязательства:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

К-т 7910 «Финансовая аренда к оплате»;

— расходы, связанные с приведением объектов финансовой аренды в состояние, пригодное для использования по назначению:

Д-т счетов учета капитальных вложений (0800)

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

— ввод объектов финансовой аренды в эксплуатацию (перевод их в состав основных средств) по первоначальной стоимости:

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

К-т счетов учета капитальных вложений (0800).

Расходы, связанные с эксплуатацией основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

— начисление износа по основным средствам, полученным по договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и других счетов в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору финансовой аренды)

К-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды»;

— расходы, связанные с содержанием основных средств, полученных по договору финансовой аренды в рабочем состоянии (текущий, средний или капитальный ремонт и др.):

Д-т счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и других счетов в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору финансовой аренды)

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

Операции по начислению процентов по финансовой аренде и выплате арендных (лизинговых) платежей арендодателю (лизингодателю) в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

— перевод текущей части долгосрочных обязательств по финансовой аренде согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 7910 «Финансовая аренда к оплате»

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть»;

— на сумму начисленных процентов по финансовой аренде согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов»

К-т 6920 «Начисленные проценты»;

— выплата текущей части арендного (лизингового) платежа арендодателю (лизингодателю):

Д-т 6920 «Начисленные проценты»

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть»

К-т счетов учета денежных средств;

— при выплате аванса арендодателю (лизингодателю) по арендным (лизинговым) платежам, срок оплаты которых не наступил согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 4330 «Прочие авансы выданные»

К-т счетов учета денежных средств;

— зачет ранее выданных авансов арендодателю (лизингодателю) при наступлении срока оплаты согласно графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 6920 «Начисленные проценты»

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть»

К-т 4330 «Прочие авансы выданные».

Сумма затрат на улучшение основных средств, полученных по договору финансовой аренды (благоустройство, достройка, дооборудование, реконструкция, модернизация, техническое перевооружение и т. п.), как капитальные вложения, увеличивающие стоимость основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— при осуществлении капитальных вложений:

Д-т 0860 «Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды»

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

— при переводе капитальных вложений в состав основных средств:

Д-т 0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды»

К-т 0860 «Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды»;

— начисление износа по благоустройству основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета затрат (2000, 2100, 2300, 2500, 2600, 2700, 9400 и других счетов в зависимости от назначения основных средств, полученных по договору финансовой аренды)

К-т 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды».

Переоценка основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— на сумму дооценки основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды» — на сумму дооценки первоначаль-

ной (восстановительной) стоимости объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды

Д-т 0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму дооценки первоначальной (восстановительной) стоимости благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму дооценки накопленного износа основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму дооценки накопленного износа благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» — на сумму разницы между суммами дооценки первоначальной (восстановительной) стоимости и накопленного износа основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды;

— на сумму уценки объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму уценки накопленного износа основных средств, полученных по договору финансовой аренды

Д-т 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму уценки накопленного износа благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» — на сумму уценки в пределах суммы дооценки объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды, которые ранее были переоценены, или суммы превышения сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих объектов

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — на сумму превышения уценки объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды, над суммой дооценки данных объектов, которые ранее были переоценены, или суммой превышения сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этих объектов (то есть превышение суммы уценки над суммой остатка, учитываемой на счете 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» по данным объектам)

К-т 0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды» — на сумму уценки первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму уценки первоначальной (восстановительной) стоимости благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды.

Переход основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в собственность арендатора (лизингополучателя) в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

— перевод основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в состав собственных основных средств включительно в случае наличия стоимости благоустройства, осуществленного по этим объектам:

Д-т счетов учета основных средств (0100) — по видам основных средств

К-т 0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды» — на первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на первоначальную (восстановительную) стоимость благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды;

— перевод суммы накопленного износа по основным средствам, полученным по договору финансовой аренды, и накопленного износа по благоустройству основных

средств, полученных по договору финансовой аренды, при их переходе в состав собственных основных средств:

Д-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму накопленного износа основных средств, полученных по договору финансовой аренды

Д-т 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму накопленного износа по благоустройству основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т счетов учета износа основных средств (0200) — по видам основных средств;

— погашение суммы остатка непогашенного основного долга по договору финансовой аренды:

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть»

Д-т 7910 «Финансовая аренда к оплате» — долгосрочная часть

К-т счетов учета денежных средств.

При возврате арендодателю (лизингодателю) основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и объектов благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды, в бухгалтерском учете производятся следующие записи:

— на первоначальную (восстановительную) стоимость:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

К-т 0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды» — на первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на первоначальную (восстановительную) стоимость благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды;

— на сумму накопленного износа:

Д-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму накопленного износа основных средств, полученных по договору финансовой аренды

Д-т 0212 «Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — на сумму

наколенного износа благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— на сумму возмещаемой арендодателем (лизингодателем) стоимости благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов»

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— на сумму результатов (сальдо) переоценки этих объектов основных средств, полученных по договору финансовой аренды, и объектов благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов»

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— на сумму остатка непогашенного основного долга по графику (порядку) арендных (лизинговых) платежей:

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть»

Д-т 7910 «Финансовая аренда к оплате» — долгосрочная часть (используется в случае, если возврат производится до окончания срока договора финансовой аренды)

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— на сумму расходов по возврату основных средств, полученных по договору финансовой аренды (демонтаж, транспортировка и т. д.), осуществляемых арендатором (лизингополучателем) согласно договору финансовой аренды:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

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

— на сумму прибыли, полученной в результате возврата основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств»

К-т 9310 «Прибыль от выбытия основных средств»;

— на сумму убытка, полученного от возврата основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы»

К-т 9210 «Выбытие основных средств»;

— поступление денежных средств от арендодателя (лизингодателя) в счет возмещения затрат по благоустройству основных средств, полученных по договору финансовой аренды:

Д-т счетов учета денежных средств

К-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов».

Рассмотрим на конкретном примере бухгалтерский учет операций по финансовой аренде.

1 января 2005 г. компанией ООО «Авто» передан АО «Сарбон» в финансовую аренду для целей администрации легковой автомобиль сроком на 6 лет. Первоначальная стоимость автомобиля — 25 126 тыс. сум., ежегодные платежи составляют 5 500 тыс. сум., арендный процент — 12.

Определим будущую стоимость аннуитета в 5 500 тыс. сум. на 6 лет под 12 % годовых, выплачиваемых в конце каждого года, которая рассчитывается по формуле дисконтированной стоимости:

$$PV = FV \times [1/(1 + r)\ n],$$

где: PV — текущая стоимость (сумма, вкладываемая в настоящий момент); FV — будущая стоимость инвестиции через 6 лет; r — ставка процента; n — число лет.

5 500 × 4,1114 = 22 613; 22 613 × 12 % = 2 713;
5 500 − 2 713 = 2 787; 22 613 − 2 787 = 19 826.

График арендных платежей

тыс. сум.

Год	Обязательства на начало года	Процент, 12 %	Арендные платежи	Текущее обязательство	Обязательство на конец года
2005	22 613	2 713	5 500	2 787	19 826
2006	19 826	2 379	5 500	3 121	16 705
2007	16 705	2 005	5 500	3 495	13 210
2008	13 210	1 585	5 500	3 915	9 295
2009	9 295	1 115	5 500	4 385	4 910
2010	4 910	589	5 500	4 910	0
Итого		10 386		22 613	

Приведем расчеты за первый год:

22 613 × 12 % = 2 713;

5 500 − 2 713 = 2 787;

22 613 − 2 787 = 19 826.

Учет финансовой аренды АО «Сарбон» арендодателя (лизингополучателя) отражается следующим образом:

— начальная проводка:

Д-т 0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды» — 22 613 тыс. сум.

К-т 7910 «Финансовая аренда к оплате» — 19 826 тыс. сум.

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 2 787 тыс. сум.;

— отражение финансовой платы по аренде (начисление процентов) за первый год:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 2 713 тыс. сум.

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 2 713 тыс. сум.;

— перечисление арендной платы за первый год:

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 2 787 тыс. сум.

Д-т 6920 «Начисленные проценты» — 2 713 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 5 500 тыс. сум.;

— начисление износа по арендованному автомобилю за первый год (прямолинейным методом):

22 613 тыс. сум. : 6 лет = 3 768 тыс. сум.

Д-т 2010 «Основное производство» — 3 768 тыс. сум.

К-т 0299 «Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды» — 3 768 тыс. сум.

В конце отчетного года делаются корректирующие бухгалтерские записи (проводки) для переноса суммы долга с долгосрочной части в текущую, т. е. выделяется та часть долга, которая подлежит уплате в течение следующего года:

Д-т 7910 «Финансовая аренда к оплате» — 3 121 тыс. сум.

К-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 3 121 тыс. сум.;

— начисление процентов по аренде за второй год:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 2 379 тыс. сум.

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 2 379 тыс. сум.;

— перечисление арендной платы за второй год:

Д-т 6950 «Долгосрочные обязательства — текущая часть» — 3 121 тыс. сум.

Д-т 6920 «Начисленные проценты» — 2 379 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 5 500 тыс. сум.

Учет финансовой аренды ООО «Авто» арендодателя (лизингодателя) отражается следующим образом:

— начальная проводка:

Д-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде» — 19 826 тыс. сум.

Д-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть» — 2 787 тыс. сум.

К-т 0160 «Транспортные средства» — 22 613 тыс. сум.;

— начисление процентного дохода по аренде автомобиля за первый год:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 2 713 тыс. сум.

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 2 713 тыс. сум.;

— получение арендной платы за первый год:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 5 500 тыс. сум.

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть» — 2 787 тыс. сум.

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 2 713 тыс. сум.;

— отражение текущих платежей к получению по финансовой аренде за второй год в конце первого года (корректирующие записи):

Д-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть» — 3 121 тыс. сум.

К-т 0920 «Платежи к получению по финансовой аренде» — 3 121 тыс. сум.;

— начисление процентного дохода по аренде за второй год:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 2 379 тыс. сум.

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 2 379 тыс. сум.;

— получение арендной платы за второй год:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 5 500 тыс. сум.

К-т 4810 «Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть» — 3 121 тыс. сум.

К-т 4830 «Проценты к получению» — 2 379 тыс. сум.

Глава 11. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

11.1. НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ И ИХ ГРУППИРОВКА

Нематериальные активы — идентифицируемые объекты имущества, не имеющие материально-вещественного содержания, которые предприятие содержит с целью использования их в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или реализации товаров, либо для осуществления административных и иных функций в течение длительного срока.

Порядок бухгалтерского учета нематериальных активов регламентирован НСБУ № 7 «Нематериальные активы» (рег. МЮ РУз 27.06.2005 г. № 1485, с последующими изменениями).

В соответствии с этим стандартом нематериальные активы должны отражаться в бухгалтерском учете при единовременном выполнении следующих условий:

— отсутствие материально-вещественного (физического) содержания (формы);

— использование актива в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для административных и иных функций предприятия в течение длительного срока, т. е. срока полезной службы продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

При этом стоимость актива составляет не менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленного в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект). Руководитель предприятия имеет право устанавливать на отчетный год меньший предел стоимости активов для их учета в составе нематериальных активов;

— предприятием не предполагается последующая перепродажа данного актива.

— достоверность, т. е. наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у предприятия (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.);

— возможность идентификации.

Нематериальный актив является идентифицируемым, если он соответствует одному из следующих критериев:

— является отделимым, то есть его можно отделить от предприятия и продать, передать, отдать в аренду или обменять индивидуально или вместе со связанным с ним активом, контрактом или обязательством (за исключением гудвилла).

Если программы для ЭВМ и базы данных являются составной частью соответствующего основного средства (в том числе неустановленным), они рассматриваются в совокупности с основным средством, представляющим собой материальный актив. Если программы для ЭВМ и базы данных не являются составной частью соответствующего основного средства и исключительное право принадлежит предприятию, они считаются нематериальным активом;

— возникает из договорных и других юридических прав независимо от того, являются ли эти права передаваемыми или отделимыми от предприятия или других прав и обязательств.

Вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с нематериальным активом, существует только тогда, когда:

— доказуема способность актива к увеличению будущих экономических выгод (дохода) предприятия, а также намерение предприятия использовать актив с этой целью;

— существуют достаточные ресурсы, или можно доказать их доступность, чтобы предприятие могло извлечь будущие экономические выгоды, ожидаемые им.

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, отвечающие всем вышеуказанным условиям:

— исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

— исключительное право автора или иного правообладателя на программы для ЭВМ, базы данных;

— исключительное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

— исключительное право правообладателя на товарный знак и знак обслуживания, а также право пользования наименованием места происхождения товара;

— исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

— гудвилл;

— права пользования природными ресурсами, т. е. право пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде и т. *п.*;

— права пользования земельным участком;

— прочие нематериальные активы (право на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, пользование экономическими и другими привилегиями и т. п.).

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала предприятия, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Исключительное право патентообладателя (патент) — это юридически подтвержденное и оформленное в соответствии с законодательством право пользования, производства, продажи и контроля определенного вида продукции, специфического процесса, деятельности при невмешательстве со стороны других лиц в течение срока действия патента. Владелец патента имеет исключительное право на использование, производство и реализацию запатентованного продукта или процесса на срок, определенный законом.

Исключительное право правообладателя на товарный знак и знак обслуживания — это право пользования и распоряжения торговыми марками, товарными знаками, зарегистрированными в определенном порядке названиями компаний или их продукции, защищенные законодательством от несанкционированного использования. Право пользования торговой маркой или товарным знаком принадлежит исключительно ее владельцу до тех пор, пока он продолжает ими пользоваться. Рыночная стоимость торговой марки или товарного знака может быть высокой, но в бухгалтерском учете она отражается по первоначальной стоимости затрат на приобретение.

Гудвилл (деловая репутация) определяется как разница между покупной ценой (рыночной стоимостью) пред-

приятия в целом и рыночной стоимостью его чистых активов. Чистые активы определяются вычитанием из суммы активов суммы его обязательств.

К факторам, образующим гудвилл, можно отнести налаженную работу трудового коллектива, эффективное руководство, секретный процесс производства, высокий рейтинг доверия и репутацию в обществе, преимущественное стратегическое расположение, благоприятные налоговые условия и др.

Пример. ОАО «Ташкенткабель» выкупило ЗАО «Барс» за 20 000 тыс. сум. Сумма активов этого общества составила 18 000 тыс. сум., сумма обязательств — 2 000 тыс. сум. Рыночная стоимость ЗАО «Барс» — 16 000 тыс. сум.

Гудвилл составит: 20 000 — (16 000 — 2 000) = 6 000 тыс. сум.

Рыночная стоимость купленного предприятия может превышать стоимость, по которой она была продана. В этом случае речь идет об отрицательном гудвилле или бэдвиле.

Сумму отрицательного гудвилла следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п., и учитывать как отсроченные доходы (доходы будущих периодов).

Согласно НСБУ № 7 сумма отрицательного гудвилла относится на финансовые результаты предприятия как прочие доходы от основной деятельности на систематической основе на протяжении средневзвешенного срока полезной службы идентифицируемых приобретенных амортизируемых активов.

Права пользования землей и природными ресурсами. В связи с тем, что земля и природные ресурсы являются собственностью государства, предприятия обязаны выкупать права пользования этими ресурсами у государства. Так как эти права позволяют предприятию длительный период получать экономическую выгоду, их необходимо учитывать в составе нематериальных активов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом

нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается (идентифицируется) от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использовании для административных и иных функций предприятия.

Объект нематериальных активов, находящийся в собственности двух или нескольких предприятий, отражается каждым предприятием в составе нематериальных активов соразмерно его доле в общей собственности.

11.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы включаются в бухгалтерский баланс предприятия в результате:

— приема-передачи созданного объекта после завершения разработки;

— приобретения объекта по договору купли-продажи;

— получения в уставный капитал в виде вклада учредителей (участников);

— безвозмездного поступления (по договору дарения);

— получения за счет государственной субсидии;

— обмена;

— выявления излишних (неучтенных) объектов нематериальных активов и по другим основаниям.

Учет наличия и движения нематериальных активов ведется на счетах:

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 «Авторские права»;

0480 «Гудвилл»;

0490 «Прочие нематериальные активы».

Основанием для оприходования являются договоры купли-продажи, свидетельства, акты приема-передачи по разработке программного обеспечения, протоколы о внесении активов и соглашения по их оценке и др. Эти документы должны содержать описание объекта, его первоначальную стоимость, порядок использования, срок эксплуатации.

При приеме важно правильно оценить нематериальные активы, так как в учете и отчетности они отражаются по себестоимости приобретения или по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, включает:

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

— регистрационные сборы, государственные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;

— таможенные пошлины и сборы;

— суммы налогов, сборов и платежей в связи с приобретением нематериальных активов (если они не возмещаются);

— суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;

— вознаграждения, уплачиваемые посредникам, через которых приобретен нематериальный актив;

— расходы по страхованию рисков доставки (создания) нематериальных активов;

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

Расходы, связанные с оплатой приобретенных нематериальных активов (расходы по открытию аккредитива, комиссия банка за переводы, комиссия по конвертации валюты при приобретении нематериальных активов за иностранную валюту и другие банковские услуги), подготовкой, регистрацией и закрытием контрактов по приобретению, другие расходы, не связанные непосредственно с

приобретением активов, не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, а должны признаваться как расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначально признанной сумме кредиторской задолженности.

Расходы в виде процентов за пользование кредитом не включаются в первоначальную стоимость нематериальных активов, приобретенных полностью или частично за счет заемного капитала.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных (изготовленных) самим предприятием, определяется как сумма фактических затрат на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки.

В период разработки нематериальных активов начисленные проценты по кредитам, полученным для их разработки, включаются в первоначальную стоимость разработанных нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за иностранную валюту, определяется в сумах путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Республики Узбекистан на дату приобретения, включая все расходы на приобретение.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал предприятий, определяется на основании их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) предприятия, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных предприятием безвозмездно (по договору дарения) от других лиц и за счет государственной субсидии, определяется по текущей стоимости, которая является достоверной, если она определена с учетом активного рынка для данного вида нематериальных активов, включая соответствующие расходы на приобретение. При отсутствии активного рынка для данного вида немате-

риальных активов их первоначальная стоимость определяется по номинальной стоимости либо по сумме фактических затрат, связанных с приведением нематериального актива в состояние готовности к использованию по назначению, если таковые имеются.

Первоначальная стоимость нематериального актива, полученного в обмен на аналогичный нематериальный актив в установленном законодательством порядке, равна остаточной стоимости переданного нематериального актива.

В случае обмена нематериальных активов с доплатой первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных в обмен на аналогичный нематериальный актив, равна остаточной стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов (доплаты), которая была передана (получена) при обмене.

Первоначальная стоимость нематериального актива, полученного в обмен на неаналогичный нематериальный актив в установленном законодательством порядке, равна текущей стоимости переданного нематериального актива.

В случае обмена нематериальных активов с доплатой первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных в обмен на неаналогичный нематериальный актив, равна текущей стоимости переданного нематериального актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов (доплаты), которая была передана (получена) при обмене.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами в установленном законодательством порядке, признается текущая стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием, устанавливаемая исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие определяет текущую стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить текущую стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием, стоимость нематериальных активов, полученных предприятием по договорам, предусматривающим испол-

нение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из текущей стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Первоначальная стоимость каждого из нематериальных активов, приобретение которых осуществлялось на одну общую сумму, определяется распределением этой суммы пропорционально текущей стоимости отдельного нематериального актива.

После первоначального признания нематериальный актив отражается в финансовой отчетности либо по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации (остаточной стоимости), либо по переоцененной стоимости (допустимому альтернативному методу).

Применяемый метод отражения в финансовой отчетности нематериального актива после первоначального признания в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике предприятия.

Переоценка нематериальных активов — это периодическое уточнение балансовой (восстановительной) стоимости нематериальных активов с целью приведения ее в соответствие с текущим уровнем рыночных цен.

Предприятие может осуществлять переоценку на основании документов, подтверждающих текущую стоимость на дату переоценки, при условии, если можно достоверно определить текущую стоимость на основе данных активного рынка.

Переоценку необходимо осуществлять с достаточной регулярностью, так, чтобы балансовая (восстановительная) стоимость не отличалась от рыночной стоимости на дату составления балансового отчета.

При переоценке нематериального актива должна быть переоценена и вся группа однородных нематериальных активов, к которой принадлежит этот переоцениваемый актив, кроме случаев, когда для таких активов отсутствует активный рынок.

Нематериальные активы в результате переоценки отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности по текущей (восстановительной) стоимости.

Текущую стоимость нематериального актива можно определить на основе цены активного рынка по данному виду нематериального актива.

Если текущая стоимость ранее переоцененного нематериального актива более не может быть определена на основе данных активного рынка, балансовой стоимостью нематериального актива должна быть его восстановительная стоимость на дату последней переоценки на основе данных активного рынка за вычетом накопленной амортизации.

Для документального подтверждения текущей стоимости при переоценке нематериальных активов по усмотрению предприятия могут быть использованы:

— данные о ценах на аналогичный нематериальный актив, полученные в письменной форме от фирм-разработчиков и их официальных дилеров, представительств;

— данные о стоимости нематериальных активов в СКВ на дату приобретения (при наличии подтверждающего документа) с применением расчетного коэффициента, определяемого как соотношение курсов Центрального банка на дату проведения переоценки и на дату приобретения нематериальных активов;

— сведения об уровне текущих цен, опубликованные в период проведения переоценки в средствах массовой информации и специальной литературе, и т. п.;

— отчет оценщика о стоимости соответствующего нематериального актива.

В случае переоценки первоначальной (восстановительной) стоимости нематериальных активов их накопленная амортизация на дату проведения переоценки корректируется на соответствующие индексы изменения первоначальной (восстановительной) стоимости нематериальных активов, и последующее начисление амортизации производится от переоцененной (восстановительной) стоимости. Индекс переоценки определяется путем деления текущей стоимости нематериального актива на его первоначальную стоимость.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в состав резервного капитала по кредиту счета 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов».

Сумма уценки нематериальных активов в результате переоценки относится на уменьшение резервного капитала по счету 8510 «Корректировки по переоценке долгосрочных активов» в пределах сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки относится на прочие операционные расходы.

Результаты переоценки нематериальных активов отражаются в финансовой отчетности в текущем периоде, в котором произведена переоценка нематериальных активов.

При приобретении нематериальных активов от других организаций или лиц за плату дается проводка по дебету счетов нематериальных активов и кредиту счетов обязательств. Если при приемке произведены различные расходы, они собираются предварительно на счете 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Пример. Предприятие приобретает патент и поэтому обратилось в консалтинговую фирму для проведения маркетинговых исследований, которая представила счет-фактуру за свои услуги в сумме 50 тыс. сум. Патент приобретен у поставщика за 700 тыс. сум.

Отражение операций в бухгалтерском учете следующее:

— на сумму счета консалтинговой фирмы:

Д-т 0830 «Приобретение нематериальных активов» — 50 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 50 тыс. сум.;

— на сумму счета поставщика патента:

Д-т 0830 «Приобретение нематериальных активов» — 700 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 700 тыс. сум.;

— оплата счета поставщиков:

Д-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 750 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 750 тыс. сум.;

— включение патента в состав нематериальных активов:

Д-т 0410 «Патенты, лицензии, ноу-хау» — 750 тыс. сум.

К-т 0830 «Приобретение нематериальных активов» — 750 тыс. сум.

При создании нематериальных активов на самом предприятии их себестоимость состоит из:

— затрат на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании нематериальных активов;

— затрат на заработную плату работников, занятых при создании активов;

— пошлины за регистрацию нематериальных активов и любые другие расходы, связанные с производством актива.

Пример. При создании компьютерной программы для внутреннего использования на предприятии были затрачены материалы на сумму 40 тыс. сум., начислена заработная плата разработчикам программы — 120 тыс. сум., произведены отчисления на социальное страхование от зарплаты — 28,8 тыс. сум.

Данные операции в бухгалтерском учете отразятся следующим образом:

Д-т 0830 «Приобретение нематериальных активов» — 188,8 тыс. сум.

К-т 1090 «Прочие материалы» — 40 тыс. сум.

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 120 тыс. сум.

К-т 6520 «Платежи по социальному страхованию» — 28,8 тыс. сум.;

— зачисление компьютерной программы в состав нематериальных активов:

Д-т 0430 «Программное обеспечение» — 188,8 тыс. сум.

К-т 0830 «Приобретение нематериальных активов» — 188,8 тыс. сум.;

— приобретение нематериальных активов от учредителей в порядке первоначального вклада в уставный капитал:

Д-т счетов учета нематериальных активов (0410—0490)

К-т 4610 «Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал»;

— получение нематериальных активов безвозмездно или в качестве субсидии государства, вышестоящей организации, со стороны хокимиятов по экспертной оценке:

Д-т счетов учета нематериальных активов (0410—0490)

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Необходимо отметить, что стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов увеличивает налогооб-

лагаемую базу по налогу на прибыль и единому налоговому пратежу.

Для получения своевременной и достоверной информации о нематериальных активах важным является правильная организация их аналитического учета. Для этого на каждый объект нематериальных активов открывается аналитическая карточка, в которой собирается вся необходимая информация об этом объекте: полное наименование и назначение, первоначальная стоимость и срок полезного использования, норма и годовая сумма амортизации, дата принятия на учет, наименование документа о регистрации, способ приобретения, причины выбытия, сумма выручки от ликвидации и др.

11.3. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы, как и основные средства, используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость ежемесячно переносится на произведенную продукцию, оказанные услуги или выполненные работы путем начисления амортизации. Сумма амортизации определяется по нормам, рассчитанным самим предприятием, исходя из первоначальной стоимости и срока полезного использования (но не выше срока деятельности предприятия).

Срок полезной службы — это ожидаемый период времени, на протяжении которого актив будет использоваться предприятием, либо предполагаемое количество (объем) продукции (работ и услуг), которое предприятие ожидает получить от использования этого актива.

Полезный срок эксплуатации можно определить исходя из следующих факторов:

— срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования нематериальных активов согласно законодательству Республики Узбекистан;

— на основе нормативно-правовых актов. Так, гудвилл согласно действующему законодательству разрешено относить на затраты в течение 20 лет;

— на основе условий контрактов или договоров, заключенных с поставщиками;

— условий для продления или возобновления прав;

— ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды (доход);

— влияния технических, технологических и других типов устаревания;

— влияния спроса, предложения или действий конкурентов на рынке.

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезной службы определятся исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого нематериального актива.

Согласно Положению о составе затрат (Б 1.4.2) и НСБУ № 7 (п. 45) по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезной службы, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на пять лет.

Срок полезной службы нематериальных активов не может превышать срока деятельности предприятия с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное не предусмотрено законодательством Республики Узбекистан.

По окончании срока полезного использования, при условии полного отнесения первоначальной стоимости нематериального актива на затраты, амортизация по ним не начисляется.

Амортизация по нематериальным активам начисляется исходя из их амортизируемой стоимости, которая определяется как первоначальная стоимость за минусом предполагаемой ликвидационной стоимости. Ликвидационная стоимость — это предполагаемая стоимость актива, возникающая при ликвидации актива в конце его полезного срока службы, за минусом ожидаемых затрат на выбытие.

В соответствии с НСБУ № 7 «Нематериальные активы» амортизация начисляется путем применения следующих методов:

— равномерного (прямолинейного) начисления амортизации;

— начисления амортизации пропорционально объему выполненных работ (производственный метод).

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что амортизация начисляется равномерно, равными долями исходя из амортизируемой стоимости нематериальных активов в течение их срока полезной службы.

Согласно этому методу амортизируемая стоимость нематериального актива равномерно списывается (распределяется) на затраты в течение его срока полезной службы. Метод основан на том, что норма амортизации зависит от длительности срока полезной службы.

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

Пример. Предприятием приобретен патент на изготовление изделия стоимостью 400 тыс. сум. Предполагаемый срок его полезного использования — 3 года, после этого патент можно будет продать за 100 тыс. сум. Сумма амортизации составит: (400 − 100) : 3 = 100 тыс. сум. Следовательно, ежегодная сумма амортизации составит 100 тыс. сум. Начисление амортизации в течение 3 лет можно отразить следующим образом:

1-й год — 100 тыс. сум.;

2-й год — 100 тыс. сум.;

3-й год — 100 тыс. сум.

Равномерный метод начисления амортизации является наиболее распространенным.

Производственный метод начисления амортизации основан на учете выработки с использованием нематериального актива в каждом конкретном году.

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

Годовая сумма амортизационных отчислений при производственном методе начисления амортизации определя-

ется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения амортизируемой стоимости и предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок полезной службы нематериального актива.

$$\frac{\text{Первоначальная стоимость} - \text{Ликвидационная стоимость}}{\text{Предполагаемый объем работы}} = \text{Годовая сумма амортизации}$$

Воспользовавшись приведенным выше примером, предположим, что по патенту планируется изготовить 3 000 шт. изделий: в 1-й год — 800, во 2-й год — 1 000 и в 3-й год — 1 200.

Определим норму износа на одно изделие:

(400 000 − 100 000) : 3 000 = 100 сум.

Амортизация определяется так:

конец 1-го года — 1 800 × 100 = 180 000 сум.;

конец 2-го года — 1 000 × 100 = 100 000 сум.;

конец 3-го года — 1 200 × 100 = 120 000 сум.

При интенсивном использовании нематериальных активов, а также при большом влиянии научно-технического прогресса амортизация нематериальных активов выражается путем ускоренной амортизации, которая рассчитывается:

— методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации;

— методом суммы лет (кумулятивным).

Согласно ***методу уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации*** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости нематериального актива на начало отчетного года и удвоенной нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезной службы этого нематериального актива. Предполагаемая ликвидационная стоимость не вычитается из первоначальной (восстановительной) стоимости при начислении амортизации по методу уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации.

Норма амортизации рассчитывается делением 100 на срок использования. Таким образом, в соответствии с приведенным примером, при 3-летнем сроке использова-

ния она составит: 100 : 3 = 33,33. Эта норма умножается на 2, что составит: 33,33 × 2 = 66,66. Ежегодно сумма амортизации рассчитывается умножением данного процента на остаточную стоимость нематериальных активов.

Расчет амортизации производится следующим образом:

конец 1-го года — 400 000 × 66,66 = 266 640 сум.;

конец 2-го года — 400 000 − 266 640 − 100 000 = 33 360 сум.

При использовании метода уменьшающегося остатка амортизация начисляется с первоначальной, а не с амортизируемой стоимости. За второй год делается корректировка, так как нельзя начислять амортизацию, полученную в результате предварительной оценки, в размере, приводящем к списанию ликвидационной стоимости. Поэтому, для того чтобы балансовая стоимость стала равна ликвидационной, амортизация за второй год начисляется в сумме 33,36 тыс. сум.

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

Годовая сумма амортизационных отчислений при кумулятивном методе определяется исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости за минусом ликвидационной стоимости нематериального актива и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезной службы нематериального актива, а в знаменателе — сумма чисел, равная количеству лет срока полезной службы нематериального актива.

Сумма лет в нашем примере составит: 1 + 2 + 3 = 6.

В первый год от амортизируемой стоимости определяем 3/6, во второй год 2/6 и в третий год 1/6:

конец 1-го года — 300 000 × 3/6 = 150 000 сум.;

конец 2-го года — 300 000 × 2/6 = 100 000 сум.;

конец 3-го года — 300 000 × 1/6 = 50 000 сум.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно,

независимо от применяемого метода начисления (кроме производственного), в размере 1/12 годовой суммы.

По нематериальным активам, используемым на предприятиях с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода использования нематериальных активов предприятием в отчетном году.

К различным видам (группам) нематериальных активов допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом по однородным нематериальным активам (по группам, типам и т. д.) применяется только один метод.

Применяемый метод начисления амортизации и возможный пересмотр срока полезной службы нематериального актива в обязательном порядке должен быть отражен в учетной политике предприятия.

При выборе предпочтительного метода амортизации необходимо руководствоваться принципом соотнесения расходов на амортизацию с получением выгод от использования актива. Чем более активно используются нематериальные активы, тем больше выгод от их использования, т. е. чем больше изнашивается актив, тем больше должна быть начислена амортизация.

Метод амортизации, применяемый по отношению к нематериальным активам, может пересматриваться ежегодно в конце отчетного периода, если происходит значительное изменение в ожидаемых экономических выгодах с этих активов. В случае проведения в учетной политике другого метода амортизации должна быть произведена корректировка начисленной амортизации за текущий период.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете двумя способами:

— накоплением на отдельном счете начисленных сумм;

— путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе начисление амортизации по нематериальным активам отражается записью по дебету счетов затрат (2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство», 2510 «Общепроизводственные расходы», 9420 «Административные расходы») и кредиту счетов учета амортизации нематериальных активов (0510—0590).

При втором способе первоначальная стоимость нематериальных активов сразу списывается на счета издержек со счетов учета нематериальных активов. Такой способ учета амортизационных отчислений должен применяться по гудвиллу.

Амортизационные отчисления по гудвиллу отражаются в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Д-т 2010 «Основное производство» или 9420 «Административные расходы»

К-т 0480 «Гудвилл».

11.4. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Выбытие нематериальных активов учитывается в соответствии с НСБУ № 7 и Положением о порядке списания с баланса нематериальных активов (рег. МЮ РУз 14.01. 2006 г. № 1539).

Нематериальные активы списываются с баланса предприятия в результате:

— ликвидации;

— реализации;

— обмена;

— безвозмездной передачи;

— передачи в уставный капитал в виде учредительного вклада;

— расчета нематериальными активами при выходе участника из состава участников;

— выявления фактов недостачи и др.

Основными документами по выбытию являются акт о ликвидации нематериальных активов (типовая форма № НМ—4, *см.* образец 28), протоколы заседаний правлений товариществ, АО, СП и др.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от ликвидации нематериальных активов определяется как сумма остаточной (балансовой) стоимости списываемых нематериальных активов и расходов по их ликвидации, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т. е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

Образец 28

Типовая форма № НМ–4

«Утверждаю»

_____ _____
Ф.И.О. руководителя подпись
«___» _____ 20___ г.

АКТ № _____
о ликвидации нематериальных активов

Организация _____

Структурное подразделение	Дата составления	Код вида операции	Код лица, ответственного за сохранность нематериальных активов

Наименование нематериального актива	Вид	Код	Первоначальная (восстановительная) стоимость	Сумма начисленной амортизации	Инвентарный номер
1	2	3	4	5	6

Комиссия, назначенная приказом от «___» _____ 20___ г. № _____, произвела изучение _____.
наименование объекта

В результате изучения комиссия установила:
1. Год разработки (изготовления) «___» _____ 20___ г.
2. Поступил в организацию «___» _____ 20___ г.
3. Дата ввода в эксплуатацию «___» _____ 20___ г.
4. Причина списания _____
5. Техническое состояние _____

Заключение комиссии: _____

Перечень прилагаемых документов _____

Председатель комиссии _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Члены комиссии: _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

М.П. _____ _____ _____
должность подпись расшифровка подписи

Оборотная сторон

СПРАВКА
о результатах ликвидации нематериальных активов

Затраты на ликвидацию			
вид работ	номер документа	статья затрат	сумма
1	2	3	4
Итого			

Результаты ликвидации _____

В карточке (книге) учета нематериальных активов выбытие отмечено.

Главный бухгалтер
(бухгалтер) _____ _____
подпись расшифровка подписи

М.П. «___» _____ 20___ г.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от реализации нематериальных активов определяется как разница между выручкой от реализации и остаточной (балансовой) стоимостью реализуемых нематериальных активов с учетом налога на добавленную стоимость и расходов по их реализации, скорректированная на результаты (сальдо) переоценки нематериальных активов, учитываемые на счетах учета резервного капитала, т. е. превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок этого объекта нематериальных активов.

Учет выбытия нематериальных активов ведется на счете 9220 «Выбытие прочих активов». По дебету этого счета отражается первоначальная стоимость выбывающих нематериальных активов и расходы по выбытию (например, расходы по изучению рынков сбыта и др.), 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. Сумма НДС определяется таким же образом, как и по основным средствам. Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов по счету 9220 позволяет определить финансовый результат от выбытия нематериальных активов. Если кредитовые обороты счета 9220 больше его дебетовых оборотов, то разница составляет прибыль от списания или выбытия нематериальных активов, которая отражается по кредиту счета 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов». В случае превышения дебетовых оборотов по счету 9220 над кредитовыми разница составляет убыток от реализации (списания), который отражается по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы».

Пример 1. Реализована программа компьютерного обеспечения за 300 тыс. сум. Первоначальная стоимость программы — 200 тыс. сум., сумма начисленной амортизации — 150 тыс. сум.

Определяем сумму НДС от разницы между ценой реализации и остаточной стоимостью программы:

$300 - (200 - 150) \times 20 : 120 = 41{,}67$ тыс. сум.

Прибыль определяется так:

$(300 + 150) - (200 + 41{,}67) = 208{,}33$ тыс. сум.

Выбытие отражается проводками:

— списание первоначальной стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 200 тыс. сум

К-т 0430 «Программное обеспечение» — 200 тыс. сум

— списание накопленной амортизации:

Д-т 0530 «Амортизация программного обеспечения» — 150 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 150 тыс. сум

— отражение стоимости продажи:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 300 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 300 тыс. сум.

— отражение НДС:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 41,67 тыс. сум

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 41,67 тыс. сум.;

— отражение прибыли от продажи нематериального актива:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 208,33 тыс. сум.

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — 208,33 тыс. сум.

Пример 2. Предположим, что та же программа списывается вследствие приобретения и внедрения новой. В этом случае у предприятия возникнет убыток от недоначисленной амортизации в размере (200 — 150) = 50 тыс. сум.

Выбытие отражается проводками:

— списание первоначальной стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 200 тыс. сум.

К-т 0430 «Программное обеспечение» — 200 тыс. сум.;

— списание накопленной амортизации:

Д-т 0530 «Амортизация программного обеспечения» — 150 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 150 тыс. сум.;

— на сумму убытка от выбытия:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 50 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 50 тыс. сум.

Пример 3. Этот патент передан безвозмездно другому предприятию. Убыток от безвозмездной передачи составит: 200 — 150 = 50 тыс. сум.

Выбытие отражается проводками:

— списание первоначальной стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 200 тыс. сум.

К-т 0430 «Программное обеспечение» — 200 тыс. сум.;

— списание накопленной амортизации:

Д-т 0530 «Амортизация программного обеспечения» — 150 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 150 тыс. сум.;

— на сумму убытка от безвозмездной передачи:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 50 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 50 тыс. сум.

Пример 4. Патент передан дочернему предприятию в счет вклада в уставный капитал по оценочной стоимости 240 тыс. сум. Разница между дебетом и кредитом счета 9220 составит: 150 + 240 − 200 = 190 тыс. сум. Эта разница увеличивает прибыль предприятия.

Выбытие отражается проводками:

— списание первоначальной стоимости:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 200 тыс. сум.

К-т 0430 «Программное обеспечение» — 200 тыс. сум.;

— списание накопленной амортизации:

Д-т 0530 «Амортизация программного обеспечения» — 150 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 150 тыс. сум.;

— отражение оценочной стоимости:

Д-т 0620 «Инвестиции в дочерние хозяйственные общества» — 240 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 240 тыс. сум.;

— отражение прибыли от передачи нематериального актива:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 190 тыс. сум.

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — 190 тыс. сум.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

— наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;

— правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете и отчетности.

Выявленные при инвентаризации недостачи нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

— при списании первоначальной стоимости недостающего нематериального актива:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов»

К-т счетов учета нематериальных активов (0400);

— при списании начисленной амортизации по недостающему нематериальному активу:

Д-т счетов учета амортизации нематериальных активов (0500)

К-т 9220 «Выбытие прочих активов»;

— на сумму недостачи от выбытия (остаточную стоимость) недостающего нематериального актива:

Д-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 9220 «Выбытие прочих активов».

В случае признания виновным материально ответственное лицо (или другого работника), если при этом в результате оценки рыночная стоимость недостающего нематериального актива (сумма взыскания) оказалась выше убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива, сумма дохода отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» — на рыночную стоимость недостающего нематериального актива, подлежащую взысканию с виновных лиц или материально ответственных лиц

К-т 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на сумму убытка от выбытия (остаточной стоимости) недостающего нематериального актива

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — на разницу между рыночной стоимостью недостающего нематериального актива, подлежащей взысканию с виновных лиц или материально ответственных лиц, и суммой убытка от выбытия (остаточной стоимостью) недостающего нематериального актива.

Сумма дохода от выбытия нематериальных активов в связи с их недостачей и потерей подлежит налогообложению в общеустановленном порядке.

Глава 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

12.1. ПОНЯТИЕ О ФИНАНСОВЫХ ИНВЕСТИЦИЯХ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

В условиях рыночной экономики предприятия, имеющие свободные денежные средства, обычно вкладывают их в ценные бумаги других предприятий с целью получения экономической выгоды на протяжении определенного периода времени. Такие вложения называются также финансовыми инвестициями.

Финансовые инвестиции — это активы в виде вложений в ценные бумаги, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода в виде процентов, дивидендов, прироста инвестированного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод.

Порядок бухгалтерского учета финансовых инвестиций определен в НСБУ № 12 (рег. МЮ РУз 16.01.1999 г. № 596).

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на текущие (краткосрочные) и долгосрочные.

Ценные бумаги, которые предприятия намереваются реализовать (превратить в денежные средства) в течение одного года с момента их приобретения называются краткосрочными, или высоколиквидными, а вложения в покупки этих бумаг — краткосрочными вложениями.

Долгосрочные финансовые вложения — это вложения в ценные бумаги, которые приобретаются с целью их использования на протяжении ряда лет.

В зависимости от права собственности финансовые вложения делятся на долговые и долевые ценные бумаги.

Долговые ценные бумаги представляют собой форму задолженности предприятия-эмитента (выпускающего ценные бумаги) инвестору (предприятию, покупающему ценные бумаги). Таким образом, эмитент обязуется выплатить инвестору определенную сумму по достижении установленного срока выплаты и систематически уплачивать процент по установленной ставке от номинальной стоимости ценных бумаг. Долговые ценные бумаги не являются

свидетельством, характеризующим право собственности имуществе эмитента.

Долевая ценная бумага подтверждает право владени инвестором долей собственности (капитала) в имуществе эмитента.

Группировка финансовых вложений по видам включает инвестиции в ценные бумаги (акции, облигации, сертификаты, государственные и местные процентные займы), инвестиции в дочерние хозяйственные общества, инвестиции в зависимые хозяйственные общества, инвестиции в предприятия с иностранным капиталом и прочие инвестиции.

Долгосрочные финансовые инвестиции одного предприятия в простые акции другого предприятия могут быть классифицированы в зависимости от процента акций с правом голоса, принадлежащих инвестору:

1. Если инвестор владеет свыше 50 % акций с правом голоса (контрольный пакет), необходимо, чтобы инвестор составлял консолидированную (сводную) отчетность.

2. Если инвестор владеет от 20 до 50 % акций с правом голоса, считается, что он имеет значительное влияние на компанию-эмитент, поэтому акции должны учитываться по себестоимости плюс доля инвестора в нераспределенной прибыли предприятия, являющегося объектом инвестирования (метод долевого участия).

3. Если инвестор имеет менее 20 % акций с правом голоса, инвестиции учитываются по наименьшей из стоимости — себестоимости или рыночной цене (метод стоимости).

Совокупность всех видов инвестиций, имеющихся на предприятии, называется ***инвестиционным портфелем***.

Различают номинальную, текущую и рыночную стоимости финансовых инвестиций.

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала.

Текущая стоимость — цена продажи или обмена ценной бумаги между осведомленными независимыми сторонами — покупателем и продавцом ценной бумаги.

Рыночная стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на рынке. Она отражает равновесие между спросом и предложением в определенном промежутке времени.

Финансовые инвестиции являются активами предприятия, поэтому они первоначально отражаются в бухгалтерском учете по себестоимости или цене приобретения. В себестоимость финансовых вложений включаются все фактически произведенные затраты или подлежащие уплате поставщикам в соответствии с договором; затраты на вознаграждения агентам и дилерам; сборы фондовых бирж и других регулирующих органов; налоги и сборы по переводу средств, вознаграждения за банковские услуги и т. п.

Если операции с финансовыми вложениями имеют регулярный характер и их рыночная цена систематически колеблется, в учете могут возникать операции по переоценке финансовых вложений. В этом случае изменение справедливой стоимости финансовых вложений может отражаться или не отражаться в учете в зависимости от категорий вложений и принятой на предприятии учетной политики.

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

а) *текущие инвестиции*:

— по рыночной стоимости;

— по наименьшему из значений: стоимости приобретения или 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.

При переоценке долгосрочных инвестиций сумма дооценки зачисляется в собственный капитал в качестве дохода от переоценки. При снижении стоимости финансо-

вых инвестиций уменьшение производится за счет суммы дооценки тех же инвестиций, отраженной в собственном капитале. Если сумма снижения стоимости финансовых инвестиций превышает сумму дохода от переоценки, то эта разница должна признаваться в качестве расхода. Сумма дооценки инвестиций, стоимость которой была снижена, относится на увеличение собственного капитала после погашения убытка от тех же инвестиций.

Предприятию в своей учетной политике необходимо определить, по какому из этих методов будут оцениваться инвестиции и, если это будет справедливая (рыночная) цена, отразить периодичность переоценок, в том числе по категориям инвестиций.

Если финансовые инвестиции учитываются по наименьшей из оценок, покупной или рыночной стоимости, балансовая стоимость инвестиций может определяться на основе стоимости общего инвестиционного портфеля в целом либо по однородным группам, либо на основе каждой инвестиции в отдельности. Увеличение стоимости относится на собственный капитал как доход от переоценки, а уменьшение признается как расход в Отчете о финансовых результатах.

Пример. СП «Ташмир» владеет следующими видами долгосрочных ценных бумаг:

тыс. сум.

Портфель	Стоимость приобретения	Рыночная стоимость	Возможный доход (убыток)
Акции А	300 000	200 000	(100 000)
Акции Б	400 000	400 000	—
Акции В	350 000	430 000	80 000
Акции Г	120 000	100 000	(40 000)
Итого	1 170 000	1 130 000	(40 000)

Следовательно, акции будут отражены в бухгалтерском балансе в размере 1 170 тыс. сум. за вычетом скидки — 40 тыс. сум. на снижение рыночной цены, что в результа-

то составит 1 130 тыс. сум. Необходимо составить следующую запись:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 120 тыс. сум.

К-т 0610 «Ценные бумаги» — 40 тыс. сум.

К-т 8510 «Корректировки по переоценке активов» — 80 тыс. сум.

Если согласно принятой учетной политике финансовые вложения учитываются по наименьшей из оценок себестоимости или рыночной стоимости, стоимость инвестиций, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, может рассчитываться тремя способами:

— на основе общего инвестиционного портфеля;

— по категориям и однородным группам инвестиций;

— на основе каждого вида инвестиций.

Пример. АО «Согдиана» имело в наличие следующую информацию о долгосрочных инвестициях:

тыс. сум.

Виды ценных бумаг	Стоимость приобретения	Рыночная стоимость	Наименьшая из стоимости приобретения и рыночной стоимости
Акции сроком 3 года			
АО «Узбекинвест»	200 000	250 000	200 000
АО «Финиш»	500 000	400 000	400 000
АО «Сокол»	300 000	310 000	300 000
Итого:	1 000 000	960 000	900 000
Акции сроком 5 лет			
АО «Бек»	700 000	780 000	700 000
АО «Хает»	600 000	650 000	600 000
Итого:	1 300 000	1 430 000	1 300 000
Всего	2 300 000	2 390 000	2 200 000

При использовании предприятием метода переоценки на основе общего инвестиционного портфеля в бухгалтерском балансе будет отражена наименьшая сумма — 2 300 тыс. сум.

При методе переоценки по категориям и однородным группам инвестиций выбирается наименьшая сумма по первой группе, т. е. 960 тыс. сум., и по второй группе, т. е.

1 300 тыс. сум. Таким образом, сумма, подлежащая отражению, составит: 960 + 1 300 = 2 260 тыс. сум.

В случае использования предприятием переоценки по каждому виду инвестиций в бухгалтерском балансе необходимо отразить сумму 2 200 тыс. сум.

12.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ИНВЕСТИЦИЙ

Поступление инвестиций учитывается на:
— счетах учета краткосрочных инвестиций (5800—5890);
— счетах учета долгосрочных инвестиций (0610—0690).

Отражение на этих счетах финансовых инвестиций производится по себестоимости приобретения, складывающейся из расходов, связанных с поступлением. Ценные бумаги могут быть приобретены по цене ниже или выше номинальной стоимости.

Номинальная стоимость — это стоимость, которая указана на бланке ценных бумаг. Если покупная стоимость по акциям или рыночная ставка процента по облигациям ниже их номинальной стоимости (скидка или дисконт), то в течение периода погашения производится доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом делаются записи по дебету счетов 0610—0690 или 5810—5890 и кредиту счета 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности».

Если покупная стоимость приобретенных предприятием ценных бумаг 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. При этом делаются записи по дебету счета 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» и кредиту счета 0610 или 5810.

К моменту погашения ценных бумаг их стоимость, отраженная в отчетности, должна равняться номинальной. Периодичность списания скидок и надбавок должна соответствовать периодичности начисления по ним процентного дохода.

При начислении процентов (дивидендов) по ценным бумагам производятся записи по дебету счета 4830 «Про-

центы к получению» или счета 4840 «Дивиденды к получению» и кредиту счета 9530 «Доход в виде процентов» или счета 9520 «Доход в виде дивидендов». Проценты начисляются исходя из номинальной стоимости.

Пример. В начале месяца ООО «Ванда» приобрело 10 % облигаций СП «Лидасан» по цене 1 250 тыс. сум. Номинальная стоимость облигаций — 1 000 тыс. сум., т. е. облигации приобретены с надбавкой (премией). Брокеру в момент приобретения уплачено 50 тыс. сум. Срок погашения облигации — 10 месяцев.

Так как срок погашения облигаций 10 месяцев, финансовые вложения являются краткосрочными.

Операции по покупке облигаций с премией отразятся записями:

— на начало месяца:

Д-т 5810 «Ценные бумаги» — 1 300 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 1 300 тыс. сум.;

— на конец месяца начисляется процентный доход (1 000 тыс. сум. × 10 % : 12 = 8,333 тыс. сум.):

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 8,333 тыс. сум.

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 8,333 тыс. сум.

В этот же период списывается соответствующая часть надбавки: (1 300 − 1 000) : 10 = 30 тыс. сум.:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 30 тыс. сум.

К-т 5810 «Ценные бумаги» — 30 тыс. сум.

Пример. В начале месяца ООО «Алман» приобрело 9%-ные облигации компании «Галера» по цене 400 тыс. сум. Общая номинальная стоимость облигаций — 500 тыс. сум., т. е. они приобретены со скидкой. Срок погашения облигаций — 2 года.

Операции по покупке облигаций со скидкой отразятся записями:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 400 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 400 тыс. сум.;

— на конец месяца начисляется процентный доход: 500 тыс. сум. × 9 % : 12 = 3,75 тыс. сум.:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 3,75 тыс. сум.

К-т 9530 Доходы в виде процентов» — 3,75 тыс. сум.

В этот же момент списывается соответствующая часть скидки (дисконт): (500 — 400) : 24 = 4,167 тыс. сум.:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 4,167 тыс. сум.

К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности» — 4,167 тыс. сум.

В случае, если финансовые инвестиции приобретаются в промежутке между датами выплаты процентов, инвестор выплачивает лицу, продающему ценные бумаги, их рыночную стоимость, а также накопленные со дня предыдущей выплаты проценты. При наступлении даты выплаты процентов инвестор получит с эмитента проценты, уплаченные в момент приобретения, и проценты, причитающиеся ему с момента покупки ценной бумаги до момента очередной выплаты процентов.

Пример. В начале месяца компания «Мирида» приобрела 12%-ные облигации компании «Шахзод» общей номинальной стоимостью 700 тыс. сум. по цене 600 тыс. сум. Выплата процентов осуществляется один раз в полгода (1 января и 1 июля). Срок погашения — три года. В момент приобретения уплачено также за проценты, начисленные с момента предыдущей выплаты процентов до момента покупки, т. е. за 2 месяца (700 тыс. сум. × 12 % : 12 × 2) = 14 тыс. сум. Записи в бухгалтерском учете будут следующими:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 600 тыс. сум.

Д-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» — 14 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 614 тыс. сум.

С 1 марта до 1 июня компания «Шахзод» начисляет проценты за период с момента приобретения, т. е. за март, апрель, май, июнь (700 тыс. сум. × 12 % : 12 × 4) = 28 тыс. сум.:

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 28 тыс. сум.

К-т 9530 «Доход в виде процентов» — 28 тыс. сум.;

— 1 июля при получении процентов будет дана запись:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 42 тыс. сум.

К-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» — 14 тыс. сум.

К-т 4830 «Проценты к получению» — 28 тыс. сум.;

— при приобретении инвестиций путем предоставления продукции, товаров, выполнения работ или оказания услуг:

Д-т 0610 или 5810 «Ценные бумаги»

К-т счетов учета доходов от основной (операционной) деятельности (9010–9030);

— в случае, если инвестиции приобретены путем предоставления основных средств или прочих активов:

Д-т 0610 или 5810 «Ценные бумаги»

К-т 9210 «Выбытие основных средств» или 9220 «Выбытие прочих активов».

Пример. Приобретены инвестиции путем передачи оборудования первоначальной стоимостью 800 тыс. сум., износ — 300 тыс. сум., оценочная стоимость — 600 тыс. сум. Записи в бухгалтерском учете будут следующими:

— на первоначальную стоимость основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 800 тыс. сум.

К-т 0130 «Машины и оборудование» — 800 тыс. сум.;

— на сумму износа:

Д-т 0230 «Износ основных средств» — 300 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 300 тыс. сум.;

— на оценочную стоимость:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 600 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 600 тыс. сум.;

— на разницу между оценочной стоимостью и остаточной стоимостью основных средств:

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 100 тыс. сум.

К-т 9310 «Прибыль от выбытия основных средств» — 100 тыс. сум.

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

Д-т 0610 или 5810 «Ценные бумаги»

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал».

Безвозмездное получение ценных бумаг отражается записью:

Д-т 0610 или 5810 «Ценные бумаги»

К-т 8530 «Безвозмездно полученное имущество».

Ценные бумаги могут быть переведены из долгосрочных в краткосрочные и наоборот. Такой перевод называется реструктуризацией. В этом случае составляется запись:

— при переводе из краткосрочных в долгосрочные:

Д-т 0610 «Ценные бумаги»
К-т 5810 «Ценные бумаги»;
— при переводе из долгосрочных в краткосрочные:
Д-т 5810 «Ценные бумаги»
К-т 0610 «Ценные бумаги».

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых инвестиций ведут по видам вложений (паи, акции, облигации и др.) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (наименование предприятия-эмитента ценных бумаг). Построение аналитического учета финансовых инвестиций должно обеспечить возможность получения полной своевременной и достоверной информации. Для этого все ценные бумаги, находящиеся на предприятии, должны быть описаны в специальном журнале учета ценных бумаг. Этот журнал должен иметь следующие обязательные реквизиты: наименование предприятия-эмитента, номинальная и покупная стоимость ценной бумаги, серия, номер, общее количество, дата покупки и дата продажи и т. п. Если ценные бумаги хранятся в депозитарии, в журнале отмечаются реквизиты депозитария.

12.3. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ ПО МЕТОДУ СТОИМОСТИ И МЕТОДУ ДОЛЕВОГО УЧАСТИЯ

Финансовые вложения могут производиться предприятием в ценные бумаги, т. е. в акции других предприятий, дающие право голоса.

В случае когда предприятие приобретает контрольный пакет акций (свыше 50 %) другого предприятия, компания-инвестор считается материнской компанией по отношению к эмитенту, а эмитент — дочерним предприятием компании инвестора. Финансовые вложения в простые акции дочерней компании в бухгалтерском учете материнской компании считаются финансовыми инвестициями и учитываются по методу долевого участия. Материнская компания составляет консолидированную (сводную) отчетность для того, чтобы отразить деятельность вместе с дочерней компанией как единый хозяйствующий субъект.

При составлении консолидированной отчетности необходимо исключить из отчетности дублирующие статьи во

избежание двойного учета. Из статей отчетности исключаются:

— счета учета взаимных вложений;

— счета учета капитала дочерней организации;

— дебиторская и кредиторская задолженности между материнской и дочерней компанией;

— доходы и расходы, образующиеся от операций, осуществленных между материнской и дочерней компаниями.

Консолидированная отчетность должна составляться на основе использования единой учетной политики между материнской и дочерней компаниями.

В случае использования различных методик учета материнской и дочерними предприятиями необходимо в пояснительной записке к консолидированной отчетности раскрыть каждую статью, по которой была использована другая методика бухгалтерского учета.

Когда долгосрочные финансовые вложения в простые акции другого предприятия составляют от 20 до 50 % от общего количества акций с правом голоса, считается, что инвестор имеет значительное влияние на компанию-эмитент и учет этих инвестиций может вестись методом долевого участия. При применении метода долевого участия финансовые инвестиции в момент покупки отражаются по текущей стоимости, которая увеличивается или уменьшается в момент признания доли инвестора в финансовых результатах деятельности предприятия-эмитента. Инвестор получает прибыль от инвестиций пропорционально доле в капитале эмитента, поэтому прибыль отражается по дебету счетов инвестиций и кредиту счетов учета доходов от инвестиций. При использовании метода долевого участия дивиденды отражаются как возврат инвестиций, поэтому при начислении дивидендов доход не увеличивается, а уменьшается стоимость инвестиций.

Пример. АО «Фонон» приобрело 10 тыс. простых акций с правом голоса у АО «Фотон» по 500 сум. за одну акцию, что составило 40 % акций АО «Фотон». Дивиденды, объявленные АО «Фотон», составили 18 тыс. сум., его нераспределенная прибыль — 160 тыс. сум.

Данные операции в бухгалтерском учете отражаются записями:

— приобретение акций (10 000 × 500) = 5 000 тыс. сум.:
Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 5 000 тыс. сум.
К-т 5110 «Расчетный счет» — 5 000 тыс. сум.;
— объявление дивидендов АО «Фотон»:
Д-т 4840 «Дивиденды к получению» — 18 тыс. сум.
К-т 0610 «Ценные бумаги» — 18 тыс. сум.;
— при получении дивидендов:
Д-т 5110 «Расчетный счет» — 18 тыс. сум.
К-т 4840 «Дивиденды к получению» — 18 тыс. сум.;
— при отражении нераспределенной прибыли рассчитывается доля АО «Фонон» в чистой прибыли АО «Фотон»: 160 × 40 % = 64 тыс. сум.:
Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 64 тыс. сум.
К-т 9520 «Доходы в виде дивидендов» — 64 тыс. сум.

Если предприятие-инвестор прекращает иметь значительное влияние на предприятие, у которого приобретены акции, сохраняя при этом свои инвестиции, или в случае, когда ассоциированное предприятие действует под жестким долгосрочным ограничением, ограничивающим его способности переводить фонды инвестору, инвестор обязан прекратить метод долевого участия и применять метод стоимости для своих инвестиций.

В случае, если долгосрочные инвестиции в простые акции другого предприятия составляют до 20 % от общего количества акций с правом голоса, считается, что инвестор имеет пассивную долю или незначительное влияние на деятельность компании-эмитента, поэтому бухгалтерский учет таких инвестиций ведется обычно по методу стоимости. Сущность этого метода и его отличие от метода долевого участия состоит в том, что дивиденды по акциям в момент их объявления увеличивают доход и дебиторскую задолженность, а получение дивидендов уменьшает дебиторскую задолженность.

Пример. В начале года компания «Диана» приобрела у компании «Наргиз» 1 000 штук простых акций по цене 1 тыс. сум. за одну акцию, что составляет 10 % от количества всех акций компании «Наргиз». Срок погашения акций — 5 лет. Дивиденды, объявленные компанией «Наргиз», составляют 130 тыс. сум. на одну акцию. Чистая прибыль компании «Наргиз» составила за год 2 500 тыс. сум.

Данные операции в бухгалтерском учете отразятся записями:

— приобретение акций:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 1 000 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 1 000 тыс. сум.;

— объявление дивидендов:

Д-т 4840 «Дивиденды к получению» — 130 тыс. сум.

К-т 9520 «Доходы в виде дивидендов» — 130 тыс. сум.;

— получение дивидендов:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 130 тыс. сум.

К-т 4840 «Дивиденды к получению» — 130 тыс. сум.

Для того чтобы сохранить денежные средства при распределении дивидендов между акционерами, акционерные общества могут выплачивать дивиденды акциями. В этом случае акционеры получают вновь выпущенные акции. Дивиденды в виде акций никак не меняют активы, обязательства или акционерный капитал и не влияют на изменение процентной доли инвестора.

При получении дивидендов в виде акций инвестор не получает активы от эмитента, а увеличивается количество акций, находящихся в обороте у инвестора, то есть получение дивидендов в виде акций того же класса приводит к увеличению количества акций, тогда как их стоимость остается неизменной. Таким образом, у инвестора не дается никакой проводки для учета дохода, увеличивается лишь количество акций, которыми владеет инвестор.

Пример. АО «Малика» приобрело 1 000 штук простых акций у компании «Ширин» по 700 сум. за акцию. На день приобретения делается запись:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 700 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 700 тыс. сум.

Через некоторое время АО «Малика» получило 50 % дохода простыми акциями (500 акций) и общее количество акций в обороте составило 1 500 штук.

Стоимость первоначально приобретенных акций — 700 тыс. сум.

Стоимость 500 акций — 0 сум.

Балансовая стоимость 1 500 имеющихся акций — 700 тыс. сум.

Балансовая стоимость одной акции составила: 700 тыс. сум. : 1 500 = 466,6 сум. Следовательно балансовая стоимость долгосрочных финансовых вложений АО «Малика» в 1 500 акций компании «Ширин» равна балансовой стоимости 1 000 акций до получения дивидендов, так как АО «Малика» не приобретало эти акции. При получении 500 акций АО «Малика» никакой проводки не дается, но в аналитическом учете увеличивается количество имеющихся акций.

Если АО «Малика» решит реализовать, например, 300 акций по 600 сум. за одну акцию, то будут даны следующие проводки:

— на стоимость реализации:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 180 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 180 тыс. сум.;

— на балансовую стоимость: 300 × 466,6 = 139,98 тыс. сум.:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 139,98 тыс. сум.

К-т 0610 «Ценные бумаги» — 139,98 тыс. сум.;

— на прибыль от реализации, которая составит:

180 − 139,98 = 40,02 тыс. сум.

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 40,02 тыс. сум.

К-т 9320 «Прибыль от выбытия прочих активов» — 40,02 тыс. сум.

12.4. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ИНВЕСТИЦИЙ

Выбытие инвестиций происходит в результате их реализации или при возврате эмитенту, а также при безвозмездной передаче другой организации.

При выбытии определяется разница между балансовой стоимостью инвестиций и ценой их реализации или стоимостью передачи. Если балансовая стоимость ниже цены реализации, то возникает прибыль. В случае если балансовая стоимость инвестиций выше цены реализации или передачи, образуется убыток от выбытия инвестиций. Учет выбытия осуществляется на счете 9220 «Выбытие прочих активов».

Пример. Реализованы краткосрочные облигации балансовой стоимостью 200 тыс. сум. по стоимости 250 тыс. сум. Записи в бухгалтерском учете будут следующими:

— на цену реализации:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 250 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 250 тыс. сум.;

— на балансовую стоимость инвестиций:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 200 тыс. сум.

К-т 5810 «Ценные бумаги» — 200 тыс. сум.;

— на прибыль от реализации инвестиций:

Д-т 9220 «Ценные бумаги» — 50 тыс. сум.

К-т 9590 «Прочие доходы от финансовой деятельности» — 50 тыс. сум.

Пример. Реализованы акции балансовой стоимостью 300 тыс. сум., цена реализации — 270 тыс. сум.

Бухгалтерские записи будут следующими:

— на цену реализации:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 270 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 270 тыс. сум.;

— на балансовую стоимость:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 300 тыс. сум.

К-т 0610 «Ценные бумаги» — 300 тыс. сум.;

— на сумму убытка от реализации:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 30 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 30 тыс. сум.

Пример. Переданы другому предприятию безвозмездно краткосрочные инвестиции балансовой стоимостью 100 тыс. сум.

Бухгалтерские записи будут следующими:

— на балансовую стоимость инвестиций:

Д-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 100 тыс. сум.

К-т 5810 «Ценные бумаги» — 100 тыс. сум.;

— на сумму убытка от выбытия:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 100 тыс. сум.

К-т 9220 «Выбытие прочих активов» — 100 тыс. сум.

Глава 13. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

13.1. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Себестоимость продукции представляет собой часть стоимости этой продукции в денежной форме, состоящую из материальных, трудовых и прочих затрат.

Себестоимость продукции является одним из главных показателей эффективности производства и показывает, во сколько обошлось предприятию изготовление продукции. Показатель себестоимости используется для установления продажных цен, расчета рентабельности изделий, определения резервов снижения затрат.

В условиях рыночной экономики снижение себестоимости продукции имеет важное значение, так как в конкурентной среде важны не только спрос и качество продукции, но и ее цена, в которой значительную часть составляет себестоимость.

Важными показателями снижения себестоимости продукции являются совершенствование управления и постановка правильного и своевременного бухгалтерского учета затрат, организация строгого контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, снижение непроизводительных расходов и потерь.

В основу организации учета затрат на производство продукции положены следующие основные принципы:

— группировка затрат в бухгалтерском учете по экономическим элементам и статьям расходов, по видам продукции и подразделениям предприятия;

— неизменность принятой методики учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года;

— согласованность объектов учета затрат с объектами калькулирования себестоимости продукции;

— правильное отнесение доходов и расходов к отчетным периодам;

— разграничение в учете текущих затрат на производство и затрат, связанных с капитальными вложениями.

Для обеспечения единых принципов формирования информации о затратах на производство и реализацию продукции государством установлен общий порядок определения затрат, включаемых в себестоимость продукции, группировки доходов и расходов, их отражения в бухгалтерском учете независимо от вида деятельности предприятий, форм собственности и ведомственной подчиненности.

В этих целях было разработано и утверждено постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. № 54 «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» (с последующими изменениями).

Положением определена методика формирования финансовых результатов, приведен перечень затрат, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью хозяйствующих субъектов, а также перечень доходов, получаемых в результате производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Рациональная организация учета затрат на производство предполагает наличие четкой и обоснованной их классификации.

Согласно Положению о составе затрат все затраты группируются на:

— затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции;

— затраты, не включаемые в производственную себестоимость, но включаемые в расходы периода, которые учитываются в прибыли от основной деятельности;

— расходы по финансовой деятельности предприятия, учитываемые при расчете прибыли или убытка от его общехозяйственной деятельности;

— чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли или убытка до уплаты налогов на прибыль.

В связи с этим группировка статей затрат выглядит следующим образом:

1. *Производственная себестоимость продукции*

— прямые и косвенные материальные затраты;

— прямые и косвенные затраты на труд;

— прочие прямые и косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

2. *Расходы периода*

— расходы по реализации;

— расходы по управлению (административные расходы);

— прочие операционные расходы и убытки;

— расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

3. *Расходы по финансовой деятельности*

— расходы по процентам;

— отрицательные курсовые разницы по операциям с иностранной валютой;

— переоценка средств, вложенных в ценные бумаги;

— прочие расходы по финансовой деятельности.

4. *Чрезвычайные убытки, которые учитываются при расчете прибыли или убытка для уплаты налога на прибыль*

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямыми являются ***затраты***, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно включены в себестоимость определенного вида продукции или работ, с изготовлением или выполнением которых они связаны.

Косвенные затраты связаны с изготовлением нескольких видов продукции (расходы энергии, воды, пара и др.), поэтому их распределяют между этими видами продукции пропорционально конкретным базам распределения.

По степени зависимости от количества выпускаемой продукции затраты подразделяются на переменные и условно-постоянные.

К ***переменным*** относятся затраты, размер которых изменяется пропорционально динамике объема производства продукции. К ним относятся затраты на сырье и основные материалы, заработную плату рабочих основного производства, отчисления на социальное страхование из этой зарплаты и др.

Условно-постоянные затраты — это затраты, абсолютная величина которых остается постоянной или меняется в незначительной степени при уменьшении или увеличении количества выпускаемой продукции (амортизация, арендная плата и другие расходы, связанные с управлением производства). Так, до определенного уровня производства продукции заработная плата управленческого персонала производственных цехов и другие расходы остаются неизменными, но большее возрастание производства требует приобретения новых станков, ввода новых цехов, что приводит к возрастанию расходов на их управление.

Условно-постоянные расходы, оставаясь относительно неизменными по абсолютной величине, при росте производства становятся важным фактором снижения себестоимости, так как их величина при этом уменьшается в расчете на единицу продукции.

По составу затрат они могут быть *однородными* (одноэлементными), состоящими из одного элемента (материалы, заработная плата и др.) и *комплексными*, состоящими из нескольких элементов (общепроизводственные расходы, расходы периода и др.).

13.2. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Производственная себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства или переработки продукции (выполнения работ, оказания услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат, связанных с производством.

В производственную себестоимость продукции (работ, услуг) включаются затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства. К ним относятся:

— прямые затраты на материалы;

— прямые затраты на труд;

— косвенные затраты, включая накладные расходы производственного назначения.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключаются стоимость возвратных отходов и стоимость тары и упаковки по цене их фактической реализации, использования или оприходования на склад.

Возвратные отходы — это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, которые образуются в процессе производства продукции (работ, услуг), утрачивают полностью или частично потребительские качества исходного ресурса (химические или физические свойства) и в силу этого используются с повышенными затратами (понижением выхода продукции) или вовсе не используются по своему прямому назначению.

Не подлежат отнесению к возвратным отходам остатки материальных ресурсов, которые в соответствии с установленной на предприятии технологией передаются в другие цехи, подразделения как полноценное сырье или материалы для дальнейшего производства этих же или других видов продукции (работ, услуг). Не относится к отходам и попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Оценка возвратных отходов производится следующим образом:

— по пониженной цене исходного материального ресурса, то есть по цене возможного использования, если отходы еще могут быть использованы для основного производства, но с повышенными затратами (понижением выхода готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

— учитываются по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Стоимость материальных ресурсов, отражаемая по элементу «Материальные затраты», формируется исходя из цен приобретения, в том числе при бартерных сделках;

наценок (надбавок); комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим, внешнеэкономическим организациям; стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги; таможенных пошлин и сборов; платы за транспортировку, хранение и доставку, осуществляемых сторонними организациями.

К *затратам на оплату труда производственного характера* относятся:

— начисленная заработная плата производственного характера за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми на хозяйствующем субъекте формами и системами оплаты труда, включая выплаты стимулирующего характера, предусмотренные положениями о премировании хозяйствующего субъекта;

— надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и наставничество;

— выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе:

надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, за работу в выходные и праздничные (нерабочие) дни, предусмотренные графиком технологического процесса;

надбавки за работу в многосменном режиме, за совмещение профессий и расширение зон обслуживания;

надбавки к заработной плате за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда и природно-климатических условиях, включая надбавки к зарплате за непрерывный стаж работы в этих условиях по списку профессий и перечню работ, утвержденному правительством;

надбавки к заработной плате работникам связи, железнодорожного, речного, автомобильного транспорта и шоссейных дорог и другим работникам, постоянная работа которых протекает в пути или имеет разъездной характер, за каждые сутки в пути, выплачиваемые с момента выезда до момента возвращения к месту нахождения их предприятия;

надбавка за подвижной и разъездной характер работ для работников, непосредственно занятых на строительстве,

реконструкции и капитальном ремонте, а также при выполнении работ вахтовым методом в случаях, предусмотренных действующим законодательством;

доплата работникам, постоянно занятым на подземных работах, за нормативное время их передвижения в шахте (руднике) от отвала к месту работы и обратно;

выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством;

суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за дни в пути от места нахождения предприятия (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям или по вине транспортных организаций;

— оплата работникам за дни отдыха (отгулы), предоставляемые им в связи с работой сверх установленной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ, при суммированном учете рабочего времени и в других случаях, установленных законодательством;

— оплата за неотработанное время, в том числе:

оплата в соответствии с действующим законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков, компенсаций за неиспользованные очередные (ежегодные) и дополнительные отпуска, оплата льготных часов подростков, перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

выплаты работникам, находящимся в вынужденном отпуске, с частичным сохранением заработной платы;

плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;

оплата труда за выполнение государственных обязанностей (военные сборы, сборы по чрезвычайным ситуациям и т. п.);

— оплата труда работников, не состоящих в штате предприятия, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, включая договор подряда, если расчеты с работниками за выполняемую работу производятся непосредственно самим предприятием;

— другие виды выплат, включаемые в соответствии с установленным законом порядком в фонд оплаты труда работников, участвующих в производственном процессе.

Отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству, исчисляются по нормам, установленным законодательством, в процентах к начисленной заработной плате производственного характера. Они перечисляются органам государственного страхования, пенсионного фонда.

Предприятие может производить отчисления в негосударственные пенсионные фонды, на добровольное медицинское страхование и другие виды добровольного страхования.

К затратам производственного характера относятся также суммы начисленной амортизации основных фондов и нематериальных активов производственного назначения.

В состав расходов по амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения входят:

— суммы амортизационных отчислений (начисленного износа), исчисленные исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости производственных основных средств, в том числе приобретенных по лизингу, и утвержденных в установленном порядке норм, включая и ускоренную амортизацию, производимую в соответствии с законодательством;

— износ (амортизация) нематериальных активов (за исключением гудвилла (цены фирмы) производственного назначения, относящийся на себестоимость продукции (работ, услуг) ежемесячно по нормам, рассчитанным предприятием исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования (но не более срока деятельности предприятия). Если невозможно определить срок полезного использования нематериального актива, нормы износа устанавливаются в расчете на пять лет, но не более срока деятельности предприятия.

К *прочим затратам производственного характера* относятся:

— затраты по обслуживанию производственного процесса, в том числе:

затраты по обеспечению производства сырьем, материалами, топливом, энергией, инструментом, приспособлениями, другими средствами и предметами труда;

затраты по поддержанию основных производственных фондов в рабочем состоянии (расходы на технический осмотр и уход, на проведение среднего, текущего и капитального ремонтов); по обеспечению выполнения санитарно-гигиенических норм, затраты по созданию резерва для проведения ремонта.

В случае необходимости предприятия с разрешения Министерства финансов Республики Узбекистан могут создавать резерв средств для проведения капитальных ремонтных работ. Отчисления в этот резерв отражаются в составе элемента «Прочие затраты производственного характера» и определяются исходя из предполагаемой стоимости затрат и периодичности проведения капитального ремонта каждого объекта основных средств. Норма отчислений в резерв пересматривается в конце каждого отчетного года, и в случае необходимости на новый финансовый год размеры отчислений могут быть увеличены или уменьшены. В случае если суммы зарезервированных средств на капитальный ремонт превысили фактические затраты на ремонт данного объекта, сумма превышения должна быть сторнирована; если же фактические затраты превысили зарезервированные, то сумма превышения отражается в составе элемента «Прочие затраты производственного назначения»;

затраты на обеспечение противопожарной и сторожевой охраны и других специальных требований, предусмотренных правилами технической эксплуатации предприятий, надзора и контроля за их деятельностью.

Затраты по вневедомственной охране могут быть отнесены в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) только в случае наличия специальных требований к данному производству, обусловливающих наличие такой охраны. В противном случае они относятся на расходы периода;

затраты, связанные с текущей арендой производственных основных средств, относящихся к производственной деятельности;

текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, включая компенсационные выплаты за загрязнение окружающей природной среды и размещение отходов;

затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, связанные с особенностями производства и предусмотренные действующим законодательством;

мероприятия по охране здоровья, связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;

стоимость бесплатно предоставляемых коммунальных услуг, питания, продуктов работникам отдельных отраслей, затраты на оплату бесплатного жилья (или суммы денежной компенсации за жилье, коммунальные услуги и *пр.*), предоставляемых работникам предприятия;

стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование, специальное питание), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления, вычислительных центров, относящихся к производственному процессу;

плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников, занятых на производстве, в соответствии с законодательством;

— затраты на командировки производственного персонала, относящиеся к производственному процессу;

— затраты по обязательному страхованию производственных работников и производственных активов;

— потери от брака;

— затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен гарантийный срок службы;

— потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

— расходы по обязательной сертификации продукции (услуги), кроме капитализируемых;

— пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые как на основании судебных решений, так и без них. Выплата пособий в связи с профзаболеваниями;

— расходы, связанные с перевозкой работников к месту работы и обратно в направлениях, не обслуживаемых пассажирским транспортом общего пользования;

— расходы, связанные со страхованием строительных рисков при возведении объектов за счет государственных капитальных вложений;

— затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цена фирмы), в части имущества производственного назначения в установленном порядке;

— расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности работников, участвующих в производственном процессе, в соответствии с порядком, установленным законодательством.

— затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях, если они не относятся к капитальным затратам (т. е. не капитализируются в качестве основных средств). Эти затраты рассматриваются как «Расходы будущих периодов» и списываются в производственную себестоимость равномерно в течение установленного срока их погашения или пропорционально объему и количеству добытой продукции. Выбранный метод списания расходов будущих периодов должен быть отражен в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Все затраты, связанные с производством продукции, отражаются на счете 2010 «Основное производство».

В производствах со сложной технологией обработки изделий в конце каждого месяца в цехах определяются остатки незавершенного производства. Незавершенной называется продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания, не принятые ОТК. Остатки незавершенного производства

выявляются при помощи инвентаризации или отражаются по нормативной (плановой) себестоимости и выводятся как остаток по дебету счета 2010 «Основное производство».

Пример. Предприятием произведены следующие хозяйственные операции: израсходовано на производство: материалы — 150 тыс. сум.; электроэнергия — 37 тыс. сум.; заработная плата — 162 тыс. сум.; премия — 20 тыс. сум.; отчисления на страхование — 44 тыс. сум.; общепроизводственные расходы, отнесенные на себестоимость производства — 56 тыс. сум.; отходы производства, сданные на склад — 8 тыс. сум.; фактическая себестоимость забракованной продукции — 3 тыс. сум.

Остаток незавершенного производства составил:

на начало месяца — 140 тыс. сум.;

на конец месяца — 102 тыс. сум.

Данные операции в учете отражаются следующим образом:

тыс. сум.

№	Содержание операций	Сумма	Дебет	Кредит
1	Израсходованы на производство материалы	150	2010	1010
2	Израсходована на производство электроэнергия	37	2010	6010
3	Начислена заработная плата *производственным рабочим*	162	2010	6710
4	Начислены премии производственным рабочим	20	2010	6710
5	Начислен единый социальный платеж из заработной платы *производственных рабочих*	44	2010	6520
6	Отнесены общепроизводственные расходы на себестоимость производства	56	2010	2510
7	Сданы на склад отходы производства	8	1090	2010
8	Отражена фактическая себестоимость забракованной продукции	3	2610	2010
9	Поступила на склад готовая продукция по фактической себестоимости	496	2810	2010

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции определяется по формуле:

$$С = З + Н - К - О - Б,$$

где: С — себестоимость выпущенной продукции; З — затраты на производство (оборот по дебету счета 2010); Н — себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода; К — расчетная себестоимость незавершенного производства на конечную дату отчетного периода; О — стоимость отходов производства; Б — фактическая себестоимость забракованной продукции.

$$496 = 150 + 37 + 162 + 20 + 44 + 56 + 140 - 102 - 8 - 3.$$

На эту сумму дается проводка:

Д-т 2810 «Готовая продукция» — 496 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство» — 496 тыс. сум.

В производствах с несложной технологией незавершенное производство отсутствует, счет 2010 не имеет остатков и на сумму его дебетовых оборотов дается запись: Д-т 2810 К-т 2010.

На предприятиях, оказывающих услуги или выполняющих работы, сумма оборотов по дебету счета 2010 «Основное производство» списывается в конце месяца в дебет счета 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг».

13.3. УЧЕТ ВСПОМОГАТЕЛЬНОГО ПРОИЗВОДСТВА

На крупных предприятиях создаются вспомогательные производства, предназначенные для обеспечения основного производства энергией, инструментами, тарой, ремонтными, транспортными и прочими услугами.

По видам и функциям вспомогательные производства можно разделить на следующие группы:

— инструментальные (изготовление, ремонт и восстановление инструментов, приспособлений, штампов, пресс-форм, моделей). К примеру, крупное швейное предприятие по необходимости может открыть цех по изготовлению и обеспечению швейного производства различной фурнитурой: пуговицами, металлическими застежками, молниями, кнопками и т. п.;

— ремонтные (монтаж, модернизация, обслуживание основных средств, изготовление и восстановление запасных частей, строительных деталей и конструкций);

— энергетические (производство, распределение электрической, тепловой и иной энергии, водоснабжение, пароснабжение, обеспечение сжатым воздухом, очистка сточных вод, вентиляция, монтаж и ремонт, а также обслуживание энергосетей и установок);

— транспортные (погрузочно-разгрузочные и транспортные работы, экспедирование и сопровождение грузов в пути, обслуживание транспортных средств, погрузочно-разгрузочных механизмов и подъездных путей);

— тарные (изготовление и ремонт тары);

— добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов:

— засолка, сушка и консервирование сельскохозяйственных продуктов (в основном в торговых предприятиях) и др.

Для учета затрат вспомогательных производств, обслуживающих основное производство, применяется активный калькуляционный счет 2310 «Вспомогательное производство», где учет ведется по каждому виду вспомогательных производств в отдельности.

По дебету счета 2310 «Вспомогательное производство» в течение отчетного периода 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.

По кредиту этого счета отражается распределение этих затрат вспомогательных производств по потребителям.

Корреспонденция по счетам учета вспомогательных производств (2300)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислен износ основных средств, используемых в цехах вспомогательных производств	2310	0211—0299

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
2	Начислена амортизация нематериальных активов, относящихся к расходам вспомогательных производств	2310	0510–0590
3	Израсходованы материалы на нужды вспомогательных производств	2310	1010–1090
4	Соответствующая доля общепроизводственных расходов включена в себестоимость продукции, работ и услуг вспомогательных производств	2310	2510
5	Оказаны поставщиками услуги во вспомогательные цехи (вода, пар, энергия и т. п.)	2310	6010, 6990
6	Отчисления в государственные целевые фонды по затратам вспомогательных производств	2310	6520
7	Начислены суммы по оплате труда работникам вспомогательных производств	2310	6710
8	Оприходована готовая продукция вспомогательных производств	2810	2310
9	Списание фактической себестоимости реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг вспомогательных производств	9110, 9130	2310

Учет и калькулирование себестоимости продукции вспомогательных производств осуществляется по номенклатуре статей затрат, установленной для конкретной отрасли с учетом ее особенностей. К таким статьям расходов можно отнести следующие:

— материалы за вычетом возвратных отходов;

— покупные изделия и полуфабрикаты;

— топливо;

— энергия;

— заработная плата производственных рабочих;

— отчисления на социальное страхование из заработной платы.

Основными первичными документами по учету затрат по вспомогательным цехам являются накладные на сдачу

инструментов, приспособлений, моделей, пресс-форм, запасных частей, тары; акты приема-передачи отремонтированных объектов, путевые листы работы автомобилей, ведомости начисления заработной платы работникам вспомогательных цехов, а также различные расчеты, справки и расшифровки.

Объектами калькуляции во вспомогательных производствах являются виды продукции, работ и услуг, по которым исчисляется себестоимость. В качестве калькуляционных единиц обычно применяются натуральные показатели: единица или 100 единиц запасных частей или инструментов, 1 кВт/ч энергии, 1 м^3 сжатого воздуха или газа, 1 кг или 1 т материалов, 1 км пробега автотранспорта и др.

В простых вспомогательных производствах, где отсутствует незавершенное производство, себестоимость калькуляционной единицы определяется делением затрат, учтенных по дебету счета «Вспомогательное производство» на количество произведенной продукции, работ или услуг.

В сложных вспомогательных производствах при исчислении себестоимости заказов и всей продукции принимаются во внимание переходящие остатки незавершенного производства. Если по одному заказу изготавливалось несколько единиц продукции, себестоимость единицы исчисляется делением затрат (с учетом изменений остатков незавершенного производства) на количество изделий (объем работ). В тех случаях, когда по заказу производилось несколько видов продукции (работ, услуг), затраты между каждым из них распределяются пропорционально плановой (нормативной) себестоимости.

Необходимо также принимать во внимание такую особенность вспомогательных производств, как взаимное потребление продукции и услуг друг другом. Например, энергетический цех обеспечивает энергией другие вспомогательные производства, транспортный цех осуществляет перевозку материалов, необходимых ремонтному цеху, и т. п. Поэтому при исчислении затрат, подлежащих распределению, т. е. фактической себестоимости продукции соответствующих вспомогательных производств, должна приниматься во внимание стоимость встречных услуг, которые для упрощения учета обычно оцениваются по плановой себестоимости.

Пример. Предприятие имеет 10 грузовых автомобилей, осуществляющих автотранспортные услуги по перевозке грузов для собственных нужд. В течение месяца были произведены следующие затраты: расход горюче-смазочных материалов — 2 480 тыс. сум.; заработная плата водителей — 500 тыс. сум.; отчисления на социальное страхование — 120 тыс. сум.; износ автомобилей за месяц — 15 000 тыс. сум.; итого затрат — 18 100 тыс. сум.

Данные операции отражаются следующим образом:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство» — 18 100 тыс. сум.

К-т 1030 «Топливо» — 2 480 тыс. сум.

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 500 тыс. сум.

К-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — 120 тыс. сум

К-т 0260 «Износ транспортных средств» — 15 000 тыс. сум.

Распределение расходов по транспортному хозяйству производится исходя из фактически отработанных автомобиле-часов работы. Общее количество часов, отработанных 10 автомобилями за месяц, — 1 230 час., в том числе: по перевозке материалов — 470 час.; готовой продукции — 600 час.; для оказания услуг ремонтному цеху — 100 час.; на услуги по перевозке, связанные с выбытием основных средств, — 60 час. Определяем себестоимость 1 автомобиле-часа: 18 100 : 1 230 = 14,715 сум./ав.час.

Распределение автоуслуг будет произведено следующим образом:

— по перевозке материалов:

470 час. × 14,715 = 6 916 тыс. сум.;

— готовой продукции: 600 час. × 14,715 = 8 829 тыс. сум.;

— для оказания услуг ремонтному цеху:

100 час. × 14,715 = 1 472 тыс. сум.;

— на услуги по перевозке, связанные с выбытием основных средств: 60 час. × 14,715 = 883 тыс. сум.

После распределения счет 2310 «Вспомогательное производство» закрывается следующим образом:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 6 916 тыс. сум.

Д-т 9410 «Расходы по реализации» — 8 829 тыс. сум.

Д-т 2311 «Ремонтное производство» — 1 472 тыс. сум.

Д-т 9210 «Выбытие основных средств» — 883 тыс. сум.

К-т 2310 «Вспомогательное производство» — 18 100 тыс. сум.

В ремонтных производствах затраты учитываются по производственным заказам, которые открываются на каждый ремонт в отдельности. По текущему содержанию оборудования для обслуживающих цехов открываются годичные заказы, затраты по которым собираются в течение месяца и без калькулирования перечисляются на расходы цехов-заказчиков.

Учет выработанной и полученной со стороны энергии, а также ее отпуска потребителям ведется по показаниям измерительных приборов, а при их отсутствии определяется расчетным путем исходя из мощности оборудования и продолжительности его работы. По данным расчетов или приборов составляется ведомость распределения энергии по потребителям в натуральном выражении. В ней же расход энергии подразделяется и по целевому назначению: на технологические цели, работу оборудования, общепроизводственные или административные расходы.

13.4. УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

На предприятиях с большим удельным весом затрат по управлению производством общепроизводственные расходы в течение месяца накапливаются по дебету счета 2510 «Общепроизводственные расходы». К ним относятся:

— содержание аппарата управления и прочего цехового персонала;

— износ (амортизация) основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

— содержание и ремонт оборудования, зданий, сооружений и инвентаря производственного назначения;

— расходы по охране труда, технике безопасности;

— испытания, опыты, исследования, рационализация и изобретательство;

— расходы на инвентарь и хозяйственные принадлежности;

— потери от простоев;

— потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах;

— недостача материальных ценностей и незавершенного производства;

— прочие расходы.

Бухгалтерской службе предприятия необходимо разработать смету этих расходов.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 2510 «Общепроизводственные расходы» в разрезе следующих счетов:

2510 «Материальные затраты»;

2511 «Затраты на оплату труда»;

2512 «Затраты на социальные отчисления»;

2513 «Амортизация основных средств и нематериальных активов»;

2514 «Прочие затраты».

В течение месяца затраты учитываются на дебете счета 2510 «Общепроизводственные расходы», в конце месяца эти затраты распределяются между видами продукции, а также между остатком незавершенного производства и товарной продукцией. Поэтому счет 2510 не имеет сальдо.

Корреспонденция по счету учета общепроизводственных расходов (2500)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Начислен износ по основным средствам общепроизводственного назначения	2510	0220—0299
2	Начислена амортизация по нематериальным активам общепроизводственного назначения	2510	0510—0590
3	Израсходованы материалы в общепроизводственных целях	2510	1010—1090
4	Отражены командировочные расходы, относимые на общепроизводственные расходы	2510	4220
5	Услуги поставщиков (энергия, вода, газ, связь и т. п.) по обслуживанию производства	2510	6010

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
6	Отчисления в государственные целевые фонды отнесены на общепроизводственные расходы	2510	6520
7	Начислены расходы по оплате труда работников, занятых обслуживанием производства	2510	6710
8	Начислена арендная плата, относимая на общепроизводственные расходы	2510	6910

В зависимости от особенностей производства применяются различные способы распределения общепроизводственных расходов, основными из которых являются следующие;

— пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;

— пропорционально затратам по переделу;

— пропорционально количеству выработанной продукции;

— пропорционально прямым затратам и др.

Приведем пример распределения общепроизводственных расходов пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Изделия	Основная заработная плата производственных рабочих	Коэффициент распределения	Фактическая сумма общепроизводственных расходов
А	120 000	0,8	96 000
Б	180 000	0,8	144 000
В	100 000	0,8	80 000
	400 000	0,8	320 000

Расчет производится следующим образом: сначала определяется коэффициент расходов по отношению к общей сумме фактически начисленной за месяц основной зара-

ботной платы производственных рабочих по всем изделиям (320 000 : 400 000 = 0,8). Далее соответственно этому коэффициенту и сумме заработной платы, начисленной по каждому изделию, определяется сумма общепроизводственных расходов, приходящихся на конкретное изделие:

Изделие *А*: (120 000 × 0,8) = 96 тыс. сум.;

Изделие *Б*: (180 000 × 0,8) = 144 тыс. сум.;

Изделие *В*: (100 000 × 0,8) = 80 тыс. сум.

После распределения этих расходов они списываются на основное производство следующей проводкой:

Д-т счета 2010 «Основное производство»

К-т счета 2510 «Общепроизводственные расходы».

Списание затрат на себестоимость вспомогательного производства отражается проводкой:

Д-т 2310 «Вспомогательное производство»

К-т 2510 «Общепроизводственные расходы».

На предприятиях, выпускающих однородную продукцию и не осуществляющих калькулирование себестоимости, эти расходы можно учитывать непосредственно на счете 2010 «Основное производство».

13.5. УЧЕТ БРАКА ПРОДУКЦИИ И ПОТЕРЬ ОТ ПРОСТОЕВ

Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, работы и услуги, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам и техническим условиям, не могут быть применены по прямому назначению или используются лишь после их исправления.

В некоторых производствах брак может планироваться, так как это связано с технологическими особенностями производства (например, в текстильном, стекольном и других производствах).

В зависимости от характера дефектов брак делится на исправимый (частичный) и неисправимый (полный). К *исправимому браку* относится продукция, которая после дополнительных затрат на исправление может быть использована по назначению. *Неисправимым браком* считается продукция, исправление которой технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак делится на *внутренний*, т. е. обнаруженный на предприятии-изготовителе, и *внешний*, выявленный покупателем в процессе обработки, сборки, монтажа или эксплуатации продукции.

Выявленный на предприятии брак оформляется актом на брак, в котором указываются наименование забракованной продукции, ее количество, причины возникновения и виновники, а также сведения, необходимые для калькуляции себестоимости брака по статьям, определения сумм его возмещения и потерь от него.

Бухгалтерский учет брака ведется на счете 2610 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты по выявленному браку и потери от неисправимого брака. По кредиту счета 2610 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак и т. п.), а также суммы, списываемые на затраты производства как потери от брака.

Бухгалтерский учет брака и возмещения потерь отражается следующими проводками:

Д-т 2610 «Брак в производстве»

К-т 2010 «Основное производство»

К-т 2310 «Вспомогательное производство» — на сумму окончательного брака согласно актам о браке

К-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму заработной платы рабочим по исправлению брака

К-т 6520 «Платежи в государственные целевые фонды» — на сумму отчислений по социальному страхованию

К-т счетов учета материалов (1010—1090) — на сумму материалов, затраченных на исправление брака и др.

Суммы, относимые на уменьшение потерь от брака, отражаются в учете следующими записями:

Д-т счетов учета материалов (1010—1090) — оприходование материальных ценностей от бракованной продукции по цене ее возможного использования

Д-т 2010 «Основное производство», 2310 «Вспомогательное производство» — списание потерь от брака и включение их в себестоимость продукции основного и вспомогательного производства

Д-т 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

Д-т 2810 «Готовая продукция» — оприходование бракованной продукции по цене возможной реализации

К-т 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».

Пример. Обнаружен брак 6-ти костюмов. Себестоимость одного костюма — 18 тыс. сум.; себестоимость 6-ти костюмов — 108 тыс. сум. (18 тыс. сум. × 6 костюмов); оприходованы годные материалы по цене возможного использования — 24 тыс. сум.; удержано из заработной платы виновников брака — 50 тыс. сум. Окончательные потери от брака составили 34 тыс. сум. (108 − 24 − 50). Данные операции отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Д-т 2610 «Брак в производстве» — 108 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство» — 108 тыс. сум.

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 24 тыс. сум.

К-т 2610 «Брак в производстве» — 24 тыс. сум.

Д-т 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 50 тыс. сум.

К-т 2610 «Брак в производстве» — 50 тыс. сум.

Д-т 2010 «Основное производство» — 34 тыс. сум.

К-т 2610 «Брак в производстве» — 34 тыс. сум.

Под простоями понимается вынужденное бездействие механизмов и рабочей силы в связи с незапланированными остановками производства. По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои. К простоям по *внешним причинам* относят простои, вызванные несвоевременным снабжением материалами, энергией, топ-

ливом и др. Такие простои оформляются соответствующими актами, где указываются причины простоев, их продолжительность, сумма потерь от простоев и пр. Простои по *внутренним причинам* оформляются листками или актами о простое.

Потери от простоев по внутрипроизводственным причинам отражаются по дебету счета 2010 «Основное производство» и кредиту счетов учета материалов, заработной платы, отчислений на социальное страхование и прочее. Потери по различным другим причинам отражаются по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы» и по кредиту счетов учета материалов, заработной платы, отчислений на социальное страхование и др.

13.6. УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиком, относятся к незавершенному производству.

Для правильной оценки незавершенного производства необходимо вести оперативный количественный учет движения остатков деталей и узлов на всех стадиях обработки, периодически проверять их наличие и проводить инвентаризации остатков незавершенного производства в конце каждого отчетного периода.

Бухгалтерский учет незавершенного производства ведется в денежном выражении по данным оперативного учета и инвентаризаций, по себестоимости единицы деталей и узлов.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их. Себестоимость выпущенной

продукции при этом определяют по следующему расчету к незавершенному производству на начало месяца прибавляют затраты за месяц, вычитают возвращенные и списанные суммы, а также незавершенное производство на конец месяца. Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции.

На предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства при позаказном способе учета обычно особой оценки незавершенного производства не делают. Стоимость его определяется затратами на незаконченные заказы.

В крупносерийных и массовых производствах незавершенное производство оценивают ежемесячно. Различие способа проведения оценки зависит от применяемого метода учета затрат на производство: полуфабрикатного или бесполуфабрикатного.

Полуфабрикатный вариант предусматривает исчисление себестоимости полуфабрикатов и отражение в бухгалтерском учете по дополнительно вводимой статье «Полуфабрикаты собственного производства». При этом детали и узлы оцениваются по месту их нахожденияи только по затратам цехов, где находятся эти полуфабрикаты, а затраты других цехов отражают по статье «Полуфабрикаты собственного производства».

При оценке незавершенного производства по бесполуфабрикатному варианту возможно определить долю цеховых затрат в себестоимости товарного выпуска продукции в целом по предприятию, но нельзя определить цеховую себестоимость выпущенных данным цехом изделий.

Для определения цеховой себестоимости продукции данного цеха необходимо оценить остатки незавершенного производства по затратам только данного цеха. В этих целях оценивают незавершенное производство и указывают: «по затратам своего цеха», т. е. по цеховым затратам, возникшим впервые.

Основным критерием для оценки незавершенного производства является определение суммы прямых затрат. Прямые затраты (материалы и основная заработная пла-

та) исчисляют на основании действующих норм по каждому калькуляционному объекту (изделию, детали и т. п.). Остальные расходы определяют в процентах к суммам прямых затрат.

Применяют и упрощенный способ оценки незавершенного производства: сумму заработной платы не исчисляют по операциям, а берут среднюю — 50 % полной оплаты того цеха, в котором находится незаконченное изделие, а по предыдущим цехам — полную оплату.

Инвентаризацию незавершенного производства проводят цеховые инвентаризационные комиссии, в состав которых входят работники диспетчерского бюро, бухгалтерии и мастера участков. Результаты инвентаризации оформляют актом, в котором остатки незавершенного производства отражают по деталям, узлам и стадиям (операциям) их обработки. Акт инвентаризации незавершенного производства составляют на годные детали, узлы и т. п.

Акты инвентаризации незавершенного производства передают в производственную группу бухгалтерии, где их обрабатывают, т. е. составляют сличительные ведомости на расхождение, если оно имелось, оценивают фактические остатки незавершенного производства, регулируют соответствующими записями в учетных регистрах выявленные излишки и недостачи незавершенного производства. Практически эти расчеты выполняют по группам или видам изделий в калькуляционных ведомостях или ведомостях аналитического учета производства.

В себестоимость незавершенного производства не включают потери от брака, стоимость износа инструментов специального назначения. Указанные затраты относят только на выпуск готовой продукции. Если потери от брака относятся к определенному заказу, который не закончен к концу месяца, они включаются в себестоимость незавершенного производства.

13.7. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

К расходам будущих периодов относятся расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, так как доходы по ним

ожидаются к получению в будущем. К ним относятся: предоплата всей суммы годовой подписки на периодические издания и литературу, взносы арендной платы и других расходов за несколько месяцев вперед, оплата годового страхования имущества.

В момент совершения расходов на сумму долгосрочной части расходов будущих периодов дебетуется счет 0990 «Прочие отсроченные долгосрочные расходы», а на сумму текущей части дебетуется счет 3100 «Счета учета расходов будущих периодов» с кредита счетов материальных, трудовых и денежных средств. По мере наступления отчетных периодов относящиеся к ним расходы подлежат распределению (списанию).

Арендная плата, плата за телефон, затраты на ремонт основных средств и прочие расходы списываются равными долями в отчетных периодах, к которым они относятся (в дебет счетов 2010, 2510, 2310, 9400, кредит счета 3100).

Пример. В начале месяца перечислена арендная плата за помещение цеха на год вперед в сумме 720 тыс. сум., что отражено проводкой:

Д-т 3110 «Предоплаченная оперативная аренда» — 720 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 720 тыс. сум.

В конце месяца часть предоплаченной арендной платы на текущие расходы списывается проводкой:

Д-т 2510 «Общепроизводственные расходы» — 60 тыс. сум.

К-т 3110 «Предоплаченная оперативная аренда» — 60 тыс. сум.

Пример. В ноябре перечислена предоплата за трехгодичную подписку на журнал «Экономическое обозрение» в сумме 108 тыс. сум. В момент перечисления средств данная операция отражается записью:

Д-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы» на долгосрочную часть — 72 тыс. сум. (108 : 3 × 2 = 72);

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» на текущую часть — 36 тыс. сум. (108 : 3 = 36);

К-т 5110 «Расчетный счет» — 108 тыс. сум.

Ежемесячно при получении журнала с января следующего года необходимо списывать со счета 3190 на расходы периода соответствующую сумму:

Д-т 9420 «Административные расходы» — 3 тыс. сум.

К-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 3 тыс. сум.

По истечении первого года необходимо перенести с долгосрочной части в текущую часть сумму, подлежащую отнесению на затраты следующего года:

Д-т 3190 «Прочие расходы будущих периодов» — 36 тыс. сум.

К-т 0990 «Прочие долгосрочные отсроченные расходы» — 36 тыс. сум.

Такой порядок учета и распределения расходов будущих периодов способствует правильному исчислению себестоимости продукции, исключает необоснованное ее колебание по отчетным периодам, содействует объективному выявлению финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия. Непогашенная часть расходов будущих периодов показывается в балансе отдельной статьей.

Глава 14. УЧЕТ РАСХОДОВ ПЕРИОДА И ДРУГИХ РАСХОДОВ

Расходы периода — это показатель в системе учета затрат предприятия, введенный Положением о составе затрат. К категории расходов периода относятся затраты и расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом, т. е. затраты по управлению, коммерческие расходы, иные расходы общехозяйственного назначения, включая расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки. В связи с тем, что эти расходы не связаны с деятельностью предприятия по производству продукции, но связаны с основной деятельностью по реализации продукции (работ, услуг), их иначе называют *операционными*, а также *общими* и *административными расходами*. Они не зависят от объема выпущенной и реализованной продукции или товаров, а, наоборот, более связаны со временем, продолжительностью хозяйственной деятельности. Эти расходы суммируются и списываются в том отчетном периоде, в котором они возникли.

К «Расходам периода» относятся следующие статьи:

— расходы по реализации продукции;

— расходы по управлению;

— прочие операционные расходы, включая расходы научно-исследовательские и опытно-конструкторские работки, расходы по развитию производства и систе управления.

14.1. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО РЕАЛИЗАЦИИ

К *расходам по реализации* относятся:

— расходы на железнодорожные, воздушные, автомобильные, морские, речные и гужевые перевозки товаро В эту статью включаются затраты на перевозку, а так штрафы, уплаченные за простой транспортных средств;

— расходы по реализации предприятий торговли и общественного питания, в том числе:

расходы на оплату труда, связанные с реализацией продукции (работ, услуг), кроме административного управленческого персонала (АУП);

расходы на социальное страхование, относящиеся к заработной плате;

расходы на аренду, содержание и ремонт зданий, сооружений и помещений, используемых для торговых нужд;

амортизация основных средств и нематериальных активов;

расходы на газ, топливо, электроэнергию;

расходы на хранение, подработку и подсортировку товаров;

расходы на торговую рекламу;

потери товаров, продуктов при перевозке, хранении и реализации;

расходы на тару;

расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;

расходы на охрану труда и технику безопасности;

текущие (некапитального характера) расходы на устройство и содержание вентиляторов, ограждение машин и их движущихся частей, люков, отверстий и т. д.;

расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению (ремонт, стирка, починка, дезинфекция и т. п.);

плата медицинским учреждениям за медицинский осмотр работников общественного питания и торговли;

издержки по ведению кассового хозяйства и инкассации выручки;

стоимость бумажных салфеток, скатертей, стаканчиков и тарелок, приборов одноразового пользования в предприятиях общественного питания;

— затраты по изучению рынков сбыта (затраты на маркетинг, рекламу);

— другие расходы по реализации, не перечисленные выше.

Расходы, связанные с реализацией продукции (работ и услуг) учитываются в течение отчетного периода по дебету счета 9410 «Расходы по реализации», а в конце отчетного периода списываются с кредита этого счета в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

14.2. УЧЕТ АДМИНИСТРАТИВНЫХ РАСХОДОВ

К *административным расходам* относятся:

— расходы на оплату труда, относящиеся к работникам управленческого персонала;

— отчисления на социальное страхование, относящиеся к работникам управленческого персонала;

— затраты на содержание, найм и аренду служебного легкового автотранспорта и служебного микроавтобуса;

— затраты по организации и управлению хозяйствующим субъектом и его структурными подразделениями;

— затраты на содержание и обслуживание технических средств управления, узлов связи, средств сигнализации, вычислительных центров и других технических средств управления, не относящихся к производству;

— плата за услуги телекоммуникаций, в том числе местных сетей; предоставленные в аренду каналы; мобильной, спутниковой и пейджинговой связи; использование

радиочастотного спектра; сетей передачи данных, включая Интернет;

— оплата междугородных и международных телефонных переговоров;

— плата за аренду зданий и помещений для административно-управленческих нужд;

— затраты на содержание и ремонт, а также износ (амортизация) основных средств административного назначения;

— отчисления на содержание вышестоящих организаций и объединений юридических лиц: министерств, ведомств, ассоциаций, концернов и т. п.;

— затраты по обязательному и добровольному страхованию работников и имущества, не связанных с производственным процессом;

— затраты на командировки управленческого персонала;

— представительские расходы;

— расходы по бесплатному предоставлению помещений, оплата стоимости коммунальных услуг предприятиям общественного питания и т. д.;

— текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения, не относящиеся непосредственно к производственному процессу, компенсационные выплаты за загрязнение окружающей среды и размещение отходов;

— расходы по оплате стоимости услуг и премиальных доверительных управляющих инвестиционными активами, государственных поверенных и доверительных управляющих;

— расходы по списанию стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых для административных целей, и другие расходы, связанные с поддержанием их в состоянии, пригодном для использования по назначению.

Административные расходы, связанные с управлением и обслуживанием, учитываются в течение отчетного периода по дебету счета 9420 «Административные расходы», а в конце отчетного периода списываются с кредита этого счета в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

14.3. УЧЕТ ПРОЧИХ ОПЕРАЦИОННЫХ РАСХОДОВ

Прочие операционные расходы включают в себя:

— расходы на подготовку и переподготовку кадров, за исключением кадров для работы на вновь вводимом хозяйствующем субъекте;

— погашение затрат по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до приобъектного склада, затраты по ревизии (разборке оборудования), вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные затраты, производимые за счет юридических лиц, нарушивших условия поставок и выполнения работ, в той мере, в какой данные затраты не могут быть возмещены за счет поставщика или других хозяйствующих субъектов, ответственных за недоделки, повреждения или убытки;

— оплата консультационных и информационных услуг;

— оплата аудиторских услуг;

— убытки от содержания собственных обслуживающих производств и хозяйств;

— мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;

— затраты на выполнение хозяйствующими субъектами работ (услуг), не связанных с производством продукции (работ по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ);

— выплаты компенсирующего и стимулирующего характера, в том числе:

компенсационные выплаты по решениям правительства Республики Узбекистан;

единовременные премии, вознаграждения по итогам работы за год, вознаграждения и выплаты за выслугу лет, включая натуральные выплаты по решению самого хозяйствующего субъекта, а также суммы единого социального платежа, начисление по ним;

оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в соответствии с законодательством или по решению самого хозяйствующего субъекта;

доплаты в случае временной утраты трудоспособности дс фактического заработка, установленные законодательством

заработная плата рабочим по основному месту работы рабочим и специалистам хозяйствующего субъекта во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

оплата дополнительного отпуска женщинам, имеющим двух и более детей в возрасте до двенадцати лет или ребенка-инвалида в возрасте до шестнадцати лет, в соответствии с законодательством;

выдача бесплатно работникам товаров, продукции и иных ценностей или выполнение для работников работ услуг;

возмещение расходов работников (питание, проезд путевки на лечение и отдых, экскурсии и путешествия занятия в спортивных секциях, кружках, клубах, посещения культурно-зрелищных и физкультурных (спортивных мероприятий, подписки и товары для личного потребления работников и других аналогичных выплат);

— выплаты и расходы, не учитываемые при начислении заработной платы, в том числе:

расходы по выплате ежемесячного пособия по уходу за ребенком до достижения им двухлетнего возраста в соответствии с законодательством;

надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

выплаты работникам, высвобождаемым с хозяйствующих субъектов в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов в соответствии с законодательством;

материальная помощь, выплачиваемая работникам;

— затраты на содержание объектов здравоохранения домов престарелых и инвалидов, детских дошкольных учреждений, оздоровительных лагерей, объектов культуры и спорта, учреждений народного образования, а также объектов жилищного фонда (включая амортизационные отчисления и затраты на проведение всех видов ремонта);

— затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников);

— оплата услуг банка и депозитария;

— взносы в экологические, оздоровительные и иные благотворительные фонды предприятиям, учреждениям и организациям культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физкультуры и спорта;

— обязательные платежи в бюджет, налоги, сборы, отчисления в государственные целевые фонды, производимые в соответствии с действующим законодательством и относимые к расходам хозяйствующего субъекта, а также уплата членских взносов в международные организации по решениям правительства;

— убытки, штрафы, пени, в том числе:

потери по аннулированным производственным заказам;

потери и недостачи материальных ценностей, не относящиеся непосредственно к производственному процессу;

убытки в результате переоценки или уценки производственных запасов и готовой продукции по методу низшей оценки или по чистой стоимости реализации;

убытки по операциям с тарой;

судебные издержки;

отчисления в резерв по сомнительным долгам;

убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, не реальных для взыскания, а также убытки от списания сомнительных долгов по расчетам с юридическими и физическими лицами в соответствии с законодательством;

убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году;

некомпенсируемые потери и убытки от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и прочее), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий;

убытки от хищений, виновники которых не установлены, или в случае, если невозможно возместить необходимые суммы за счет виновной стороны;

убытки от выбытия (списания с баланса) основных средств и иного имущества (активов) хозяйствующего субъекта;

присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, в том числе по вине поставщиков и дебиторов, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

штрафы и пени за нарушение налогового и иного законодательства;

прочие штрафы уплаченные;

— ценовые разницы по продукции (работам, услугам), предоставляемой работникам или выпускаемой подсобными хозяйствами для общественного питания хозяйствующего субъекта;

— затраты, связанные со списанием суммы нематериального актива гудвилла (цены фирмы), в части имущества, не связанного с производственным процессом, в установленном порядке;

— затраты по созданию новых и совершенствованию применяемых технологий, а также по повышению качества продукции, связанные с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских работ, созданием новых видов сырья и материалов, переоснащением производства;

— затраты на изобретательство, рационализацию производственного характера, проведение опытно-экспериментальных работ, изготовление и испытание моделей и образцов по изобретениям и рационализаторским предложениям, организацию выставок и смотров, конкурсов, на сертификацию и другие мероприятия по изобретательству и рационализаторству, на выплату авторских вознаграждений и другие затраты;

— затраты на содержание основных средств, переданных в аренду;

— расходы, связанные с выплатой пособий по временной нетрудоспособности работников управленческого персонала, а также других работников, не участвующих в производственном процессе, в соответствии с порядком, установленным законодательством;

— расходы на освоение новых производств, цехов, агрегатов, а также производства новых видов серийной и массовой продукции и технологических процессов;

— индивидуальное апробирование отдельных видов машин и механизмов и комплексное опробование (вхолостую) всех видов оборудования и технических установок с целью проверки качества их монтажа, находящихся в эксплуатации;

— расходы, связанные с набором рабочей силы и подготовкой кадров для работы на вновь вводимых в действие предприятиях;

— прочие расходы.

Прочие операционные расходы учитываются в течение отчетного периода по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы», а в конце отчетного периода списываются с кредита этого счета в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

Расходы периода в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Транспортные расходы по отгрузке продукции	9410	6990
2	Рекламные и маркетинговые услуги со стороны	9410	6010
3	Износ основных средств, используемых в торговом процессе	9410	0210–0299
4	Амортизация нематериальных активов, используемых в торговом процессе	9410	0510–0590
5	Расходы по оплате труда управленческого персонала	9420	6710
6	Износ основных средств административного назначения	9420	0210–0299
7	Арендная плата административного помещения	9420	6910
8	Израсходованы материалы на административные нужды	9420	1010–1090
9	Услуги транспортных предприятий	9420	6010
10	Командировочные и представительские расходы	9420	4220, 4230

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
11	Отчисления на содержание вышестоящих предприятий и объединений юридических лиц	9420	6120
12	Плата за банковские и аудиторские услуги	9430	6990
13	Убыток от выбытия основных средств и прочих активов	9430	9210, 9220
14	Потери и недостачи при невозможности установления виновных лиц	9430	5910
15	Начислен резерв по сомнительным долгам	9430	4910
16	Начислен штраф по решению налоговых органов	9430	6410
17	Произведены отчисления на содержание высших учебных заведений, находящихся на балансе предприятия	9430	6110
18	Износ по основным средствам и амортизация по нематериальным активам, используемым на: а) пусковых работах, предназначенных для производства новых видов изделий; б) обслуживании освоения новых технологических процессов, не предназначенных для серийного или массового производств; в) подготовительных работах в добывающих отраслях	9440	0210—0299, 0510—0590
19	Закрытие счета учета расходов периода в конце отчетного периода	9910	9410—9440

14.4. УЧЕТ ДРУГИХ РАСХОДОВ

В состав расходов предприятия, кроме производственных расходов и расходов периода хозяйствующего субъекта, входят также расходы по финансовой деятельности, чрезвычайные расходы и расходы по налогу на прибыль.

К *расходам по финансовой деятельности* относятся:

— проценты по кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций (за исключением процентов по

кредитам банков и иных финансово-кредитных организаций, полученных на инвестиции, которые в инвестиционный период входят в состав капитальных вложений), включая проценты по просроченным и отсроченным ссудам;

— расходы по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества;

— отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям с иностранной валютой;

— убытки от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т. д.);

— расходы, связанные с выпуском и распространением собственных ценных бумаг;

— прочие расходы по финансовой деятельности, в том числе отрицательный дисконт по ценным бумагам.

Такие расходы учитываются в течение отчетного периода на дебете счетов учета расходов по финансовой деятельности (9610—9690) и в конце каждого отчетного периода собранная по дебету этих счетов сумма списывается с кредита данных счетов в дебет счета 9910 «Конечный финансовый результат».

Пример. На предприятии произведены операции, которые отражаются следующими бухгалтерскими проводками:

— начислен процент по полученному в банке кредиту в сумме 200 тыс. сум.:

Д-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 200 тыс. сум.

К-т 6920 «Начисленные проценты» — 200 тыс. сум.;

— отражены убытки от переоценки ценных бумаг в сумме 14 тыс. сум.:

Д-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 14 тыс. сум.

К-т 5810 «Ценные бумаги» — 14 тыс. сум.;

— признана отрицательная курсовая разница в результате переоценки валютного счета в сумме 16 тыс. сум.:

Д-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 16 тыс. сум.

К-т 5210 «Валютный счет» — 16 тыс. сум.;

— списаны в конце отчетного периода расходы по финансовой деятельности на конечный финансовый результат:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 230 тыс. сум.

К-т 9610 «Расходы в виде процентов» — 200 тыс. сум.

К-т 9690 «Прочие расходы по финансовой деятельности» — 14 тыс. сум.

К-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 16 тыс. сум.

В бухгалтерском учете подлежат отдельному отражению чрезвычайные убытки. *Чрезвычайные убытки* — это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующих субъектов и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи и статьи предыдущих периодов, которые подлежат отражению в составе затрат периода.

Для того чтобы та или иная статья отражалась как статья чрезвычайных убытков, она должна отвечать следующим критериям:

необычный характер — событие или сделка должны характеризоваться высокой степенью необычности и иметь природу, явно не связанную с обычной хозяйственной деятельностью предприятия;

редкость возникновения — характер события или сделки должен быть таков, что нельзя ожидать их повторения в обозримом будущем, т. е. в течение нескольких лет;

независимость — событие или сделка произошли вне воли и усилий коллектива предприятия, т. е. не зависят от решений, принимаемых управленческим персоналом.

При принятии решения, относить соответствующие статьи к разряду чрезвычайных или нет, следует учитывать также условия, в которых производятся работы. Например, если хозяйствующий субъект расположен в зоне особых климатических условий, то простои по причине климатических условий не могут классифицироваться как чрезвычайные, так как эта статья не отвечает критерию «редкость возникновения».

К разряду чрезвычайных убытков нельзя отнести следующие события или сделки, так как они должны быть отнесены к обычным бизнес-рискам:

— убытки от списания дебиторской задолженности, ТМЗ или долгосрочных активов;

— убытки от валютной курсовой разницы;

— убытки от продажи продукции или товаров по цене ниже себестоимости и др.

В международной практике к чрезвычайным убыткам обычно относят:

— крупные потери от стихийных бедствий или несчастных случаев (например, землетрясения, наводнения, пожары и т. п.);

— потери в результате политических потрясений, таких как война, революция и др.;

— потери в результате изменения законодательства, например принятие решения об экспроприации, национализации, о запрете на определенные виды деятельности и др.

Основной целью выделения в финансовой отчетности чрезвычайных статей является более объективное отражение результатов деятельности за отчетный период в силу того, что эти убытки не зависят от усилий работников предприятия и находятся вне сферы их влияния.

Чрезвычайные убытки собираются в течение отчетного периода на дебете счета 9720 «Чрезвычайные убытки». В конце отчетного периода вся сумма убытков списывается на счет 9910 «Конечный финансовый результат».

Пример. В результате удара молнии сгорел склад готовой продукции и понесены следующие убытки: недостача готовой продукции — 1 532 тыс. сум.; убытки от выбытия основных средств — 1 138 тыс. сум.; инвентаря и хозяйственных принадлежностей — 30 тыс. сум. Убытки отражаются записью:

Д-т 9720 «Чрезвычайные убытки» — 2 700 тыс. сум.

К-т 2810 «Готовая продукция» — 1 532 тыс. сум.

К-т 9210 «Выбытие основных средств» — 1 138 тыс. сум.

К-т 1080 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» — 30 тыс. сум.

В конце отчетного периода чрезвычайные убытки списываются на конечный финансовый результат проводкой:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 2 700 тыс. сум.

К-т 9720 «Чрезвычайные убытки» — 2 700 тыс. сум.

Еще одним видом расходов являются *расходы по налогу на прибыль.* Учет этих расходов ведется на счетах группы 9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и других обязательных платежей», который включает в себя:

счет 9810 «Расходы по налогу на прибыль», предназначенный для учета в течение отчетного периода расходов по налогу на прибыль;

счет 9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли», предназначенный для учета начисления налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры, на валовой доход для предприятий торговли, единого налога — для микрофирм и малых предприятий.

На дебете этих счетов отражаются начисления вышеуказанных налогов в течение отчетного периода.

Начисление налогов отражается записью:

Д-т 9810 «Расходы по налогу на прибыль»

Д-т 9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли»

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

В конце отчетного периода вся сумма начисленных налогов списывается на конечный финансовый результат следующей проводкой:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 9810 «Расходы по налогу на прибыль»

К-т 9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли».

В силу наличия различных правил расчета показатели прибыли для целей налогообложения и для целей составления финансовой отчетности могут существенно различаться. Подлежащая налогообложению прибыль, рассчитанная для целей налогообложения, называется налоговой прибылью. Прибыль, отражаемая в финансовой отчетности и рассчитанная согласно стандартам бухгалтерского учета, называется бухгалтерской прибылью. В этих случаях возникают так называемые временные разницы, которые в последующем погашаются. Примерами временных разниц могут служить следующие: для целей учета используются

ускоренные методы амортизации, а для целей налогообложения используется метод равномерного начисления; для целей учета арендная плата, уплаченная авансом, учитывается как предоплаченные расходы, а для целей налогообложения она включается в расходы; для целей учета доходы по подписке, полученные авансом, считаются отсроченными доходами, а для целей налогообложения они включаются в налогооблагаемую базу целиком и пр. Сумма налога, рассчитанная исходя из бухгалтерской прибыли, называется расходами по налогу на прибыль и отражается по дебету счета 9810 «Расходы по налогу на прибыль», а сумма налога, рассчитанная из налоговой прибыли и подлежащая уплате, называется налогом к уплате и отражается по кредиту счета 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)». В Отчете о финансовых результатах отражается величина расхода по налогу на прибыль, а в справке по налогу на прибыль записывается налог, подлежащий уплате, который представляет собой обязательство текущего года по уплате налога, и отражается в пассиве баланса. Разница между этими двумя суммами трактуется как отсроченный налог на прибыль и отражается по дебету счета 0950 (3210) «Отсроченный налог на прибыль по временным разницам» или же как отложенный налог и отражается на счете 7250 «Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам». Эту взаимосвязь можно представить в следующем виде:

Расходы по налогу = Налог к уплате ± Отложенный налог.

Если бухгалтерская прибыль больше налоговой и соответственно расходы по налогу на прибыль больше налога к уплате, то отложенный налог отражается как обязательство по отложенному налогу, а если меньше, то как актив по отложенному налогу.

Пример. Расходы на амортизацию легкового автомобиля для целей учета в текущем году составили 2 000 тыс. сум., а для целей налогообложения — 1 000 тыс. сум.; прибыль до налогообложения — 30 000 тыс. сум., ставка налога на прибыль — 10 %.

Определяем расходы по налогу на прибыль:

30 000 × 10 % = 3 000 тыс. сум.

Налог к уплате составит:

30 000 + 2 000 − 1 000 × 10 % = 3 100 тыс. сум.

Составим бухгалтерскую проводку по налогу:

Д-т 9810 «Расходы по налогу на прибыль» — 3 000 тыс. сум.

Д-т 0950 «Отсроченный налог на прибыль по временным разницам» — 100 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 3 100 тыс. сум.

В последующем эта разница элиминируется следующим образом:

— отражение перевода разницы на текущую часть:

Д-т 3210 «Отсроченный налог на прибыль по временным разницам» — 100 тыс. сум.

К-т 0950 «Отсроченный налог на прибыль по временным разницам» — 100 тыс. сум.;

— списание временной разницы:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 100 тыс. сум.

К-т 3210 «Отсроченный налог на прибыль по временным разницам» — 100 тыс. сум.

Пример. Предположим, что амортизация для целей бухгалтерского учета рассчитана по производственному методу и составила 100 тыс. сум. Для налогового учета амортизация рассчитана равномерным методом и составила 180 тыс. сум. Прибыль до налогообложения — 1 200 тыс. сум., ставка налога — 10 %.

Определяем расходы по налогу:

1 200 тыс. сум. × 10 % = 120 тыс. сум.

Налог, подлежащий уплате, составит:

1 200 + 100 − 180 × 10 % = 112 тыс. сум.

Составляем бухгалтерскую проводку:

Д-т 9810 «Расходы по налогу на прибыль» — 120 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 112 тыс. сум.

К-т 7250 «Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам» — 8 тыс. сум.

В следующих отчетных периодах эта разница погашается следующим образом:

— отражение перевода разницы на текущую часть:

Д-т 7250 «Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам» — 8 тыс. сум.

К-т 6250 «Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам» — 8 тыс. сум.;

— списание временной разницы:

Д-т 6250 «Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам» — 8 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 8 тыс. сум.

14.5. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Под методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции понимается совокупность приемов и способов организации документирования и учетного отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

В зависимости от вида продукции, ее сложности, типа и характера организации производства на промышленном предприятии применяются следующие основные методы калькулирования себестоимости продукции: простой (однопередельный), попередельный, позаказный и нормативный.

Простой метод применяется в добывающих отраслях промышленности, на электростанциях и некоторых производствах химической отрасли и строительных материалов. Эти предприятия характеризуются массовым характером производства, одним или несколькими видами производимой продукции, кратким периодом технологического процесса и отсутствием в большинстве случаев незавершенного производства.

Объектом учета затрат по этому методу является производственный процесс, который в ряде случаев подразделяется на стадии. В связи с этим вносятся изменения и

в номенклатуру статей, по которой учитываются производственные затраты: поскольку все затраты, как правило, прямые, то имеется возможность отражать их по экономическим элементам.

Калькуляция себестоимости при простом методе:

Виды изделий	Количество выпущенных за месяц изделий	Плановая себестоимость единицы изделия, сум.	Плановые затраты на фактический выпуск, сум.	Коэффициент распределения	Фактические затраты, сум.	Затраты на единицу изделия, сум.
Изделие «А»	100	1 500	150 000	1,244	186 600	1866,0
Изделие «Б»	300	450	135 000	1,244	167 940	559,8
Изделие «В»	800	2 260	1 808 000	1,244	2 249 160	2 811,5
			2 093 000	1,244	2 603 700	

В приведенном расчете сначала определяется коэффициент, который рассчитывается как отношение общей суммы фактических затрат к общей сумме плановых затрат: 2 603 700 : 2 093 000 = 1,244.

Затем, предполагая, что общая сумма фактических затрат на производство (2 603 700 сум.) распределится между изделиями «А», «Б», «В» в соответствии с их долей в сумме плановых затрат, определяют себестоимость выпуска изделий:

по изделию «А»:
150 000 × 1,244 = 186 600 сум.;
по изделию «Б»:
135 000 × 1,244 = 167 940 сум.;
по изделию «В»:
1 808 000 × 1,244 = 2 249 160 сум.

Попередельный метод характерен для тех производств, конечная продукция которых получается путем последовательной обработки исходного сырья, проходящего ряд технологически непрерывных стадий (фаз) производства — в черной и цветной металлургии, текстильной и других отраслях. Главной особенностью этого метода является применение полуфабрикатного варианта учета производ-

ственных затрат внутри отдельных цехов и переделов. При попередельном методе может применяться бесполуфабрикатный вариант калькуляции себестоимости продукции данного цеха или передела.

Себестоимость готовой продукции определяется путем постепенного наслоения на себестоимость основных материалов себестоимости их обработки в ряде последовательных переделов (фаз). Производства, в которых учет организуется по передельному методу, являются материалоемкими, поэтому учет материальных затрат организуется таким образом, чтобы обеспечить контроль за использованием материалов в каждой фазе производства. Полуфабрикаты, полученные в одном переделе, служат исходным материалом в последующем. В связи с этим возникает необходимость в их оценке и передаче в стоимостном выражении на последующий передел.

Оценка полуфабрикатов необходима и потому, что они могут быть реализованы как готовая продукция другим предприятиям. Оценка полуфабрикатов при передаче их из передела в передел производится по фактической себестоимости.

Характерной чертой этого метода является распределение затрат по переделу между продукцией, законченной обработкой на данном переделе и незавершенным производством пропорционально натуральным показателям движения сырья или полуфабрикатов в процессе их обработки.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции представляет собой один из простейших способов производственного учета. Он применяется преимущественно в единичном (индивидуальном) и мелкосерийном производствах. Объектами калькулирования при этом методе являются единичные экземпляры, мелкие серии продукции, ремонтные, монтажные и экспериментальные работы, индивидуальные заказы граждан на пошив одежды или обуви и т. п.

Отличительной особенностью этого метода является то, что все затраты на производство учитываются в аналитическом учете строго по заказам. В пределах каждого заказа затраты группируются по установленным статьям калькуляции. На каждый заказ заводят карту аналитического учета

затрат, где указывают название и тип изделия, количество изделий, наименование заказчика, срок окончания заказа, плановую себестоимость, цену. Вся первичная документация составляется с обязательным указанием кода заказа.

Достоинством позаказного метода является его простота и удобство для группировки затрат по объектам калькуляции. Однако он имеет ряд существенных недостатков: при этом методе калькуляции составляются не периодически (ежемесячно), а лишь по мере окончания отдельных заказов, поэтому не представляется возможным выявить результаты производственной деятельности за отчетный период.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции требует соблюдения следующих принципов:

— составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому виду изделия на основе действующих на предприятии норм;

— ведение в течение месяца учета изменений норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции;

— систематическое выявление в процессе производства отклонений от установленных норм с указанием их причин и виновников;

— определение фактической себестоимости продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений и изменений норм.

Фактическая себестоимость продукции при нормативном методе исчисления определяется путем алгебраического сложения нормативной себестоимости на начало месяца с отклонениями от текущих норм затрат и изменениями норм по формуле:

$$Фс = Нс \pm Он \pm Ин,$$

где: Фс — фактическая себестоимость; Нс — нормативная себестоимость; Он — отклонения от норм; Ин — изменения норм.

Нормативный метод считается прогрессивным методом, позволяющим эффективно использовать данные учета для

выявления резервов снижения себестоимости и оперативного руководства производством. Нормативный метод применяется, как правило, при массовом и серийном производстве разнообразной и сложной продукции, состоящей из большого количества деталей и узлов, на предприятиях обрабатывающей промышленности (машиностроение, металлообрабатывающая, швейная, обувная, трикотажная, мебельная отрасли и др.).

Глава 15. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ И ИХ РЕАЛИЗАЦИИ

15.1. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ЕЕ ОЦЕНКА

Готовая продукция — конечный продукт производственного процесса на предприятиях.

Готовой считается продукция, прошедшая все стадии технологической обработки, соответствующая утвержденным стандартам и техническим условиям (снабженная сертификатом или другим документом, удостоверяющим ее качество), принятая ОТК и сданная на склад или отгруженная покупателю.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств и поэтому согласно Закону «О бухгалтерском учете» должна отражаться в балансе по фактической производственной себестоимости продукции, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на ее производство.

Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции (выпуск, отгрузка, реализация) происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции.

Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется в учетных ценах по плановой производственной себестоимости или по договорным ценам.

В конце месяца выявляется отклонение и учетная цена доводится до фактической себестоимости.

Оценка готовой продукции в текущем учете согла НСБУ № 4 «Товарно-материальные ценности» может о ществляться путем использования предпочтительного тода FIFO или формулы средневзвешенной стоимос Сущность этих методов рассмотрена в главе 9 «Учет ма риальных ценностей, инвентаря и хозяйственных прин лежностей».

15.2. УЧЕТ ВЫПУСКА И ПОСТУПЛЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА СКЛАД

Выпущенные с производства готовые изделия сдаютс из цеха на склад готовой продукции. Передача готовой про дукции на склад оформляется приемо-сдаточными наклад ными, содержащими следующие показатели: номер (код склада, принимающего продукцию, наименование продук ции, ее количество, единица измерения, цена и сумма Выполненные работы и услуги оформляются актом прие ма-передачи.

На складе готовая продукция учитывается в натураль ном выражении в карточках складского учета аналогично учету материалов. В них записываются данные по каждому приходному и расходному документу; после каждой записи выводится остаток. На основании сдаточных накладных составляются ведомости выпуска продукции, при этом готовая продукция учитывается в ведомостях в двух оценках: в учетных ценах и по фактической себестоимости.

Синтетический учет готовой продукции ведется на счете 2810 «Готовая продукция на складе».

Пример. В течение отчетного периода поступила на склад готовая продукция по учетным ценам на 80 тыс. сум. В конце месяца определена ее фактическая себестоимость, которая составила 75 тыс. сум.

На поступившую продукцию по учетным ценам дается проводка:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 80 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство — 80 тыс. сум.

Отклонение учетной цены от фактической себестоимости, если фактическая себестоимость меньше, чем учетная, оформляется способом «красное сторно» проводкой:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 5 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство» — 5 тыс. сум.

В случае превышения фактической себестоимости над учетной ценой разница записывается дополнительной «черной» записью той же проводкой.

Пример. Предположим, что фактическая себестоимость произведенной продукции составила 90 тыс. сум.

Поступление на склад готовой продукции в течение отчетного периода отражается проводкой:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 80 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство» — 80 тыс. сум.

Разница (10 тыс. сум.) записывается дополнительной записью:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 10 тыс. сум.

К-т 2010 «Основное производство» — 10 тыс. сум.

15.3. УЧЕТ ОТГРУЗКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Отпуск готовой продукции и ее отгрузка со склада предприятия оформляются приказом-накладной, в который включены два документа: приказ по складу и накладная на отпуск. На их основе выписываются счета-фактуры, где указываются количество отгруженной продукции и сумма, причитающаяся за эту продукцию (образец 29).

Согласно ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» и в соответствии со стандартами бухгалтерского учета доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени оплаты и даты поступления денежных средств. Следовательно, на предприятиях Республики Узбекистан принят первый вариант учета отгруженной продукции.

Учет отгруженной, отпущенной, но не оплаченной продукции ведется на счете 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

При реализации себестоимость готовой продукции, товаров, работ и услуг отражается по дебету счетов 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9120 «Себестоимость реализованных товаров», 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг» в коррес-

Образец

Счет-фактура № *1469-1* от *16 апреля 2009 г.*
к товарно-отгрузочным документам (договору)
№ *1469* от *16 апреля 2009 г.*

Поставщик: *ДП Найтов-Нетворк*
Адрес: *г. Ташкент, ул. Нукусская, 89*
Телефон: *133-11-95*
Р/с *20296000900457214001*
в ТГО банка «Асака»
Код банка *00416*
Идентификационный номер поставщика (ИНН) *201689419*
Код по ОКОНХ *80400*

Покупатель: *ЧФ «Мохир»*
Адрес: *г. Ташкент, Катартал-71*
Телефон: *116-18-75*
Р/с *20296000400118010001*
в Чиланзарском ПСБ
Код банка *00445*
Идентификационный номер покупателя (ИНН) *224357739*
Код по ОКОНХ *84400*

Наименование товаров (работ, услуг)	Ед. изм.	К-во	Цена	Стоимость поставки	Акцизный налог		НДС		Стоимость поставки с учетом НДС
					ставка	сумма	ставка	сумма	
Принтер HPLJ 1100	*шт.*	*1*	*240 000*	*240 000*	*0*	*0*	*0*	*0*	

Всего к оплате *Двести сорок тысяч сум.*

Директор *Феоктистов И.В.*

Главный бухгалтер *Юдина Г.*

Товар отпустил _____
(подпись ответственного лица от поставщика)

М.П.

Получил *Файзиев Т.*
(подпись ответственного лица покупателя)

По доверенности № *2* от *15.04.2009 г.* *Файзиев Т.*
(ф.и.о. получателя)

М.П.

понденции со счетами учета затрат, 2810 «Готовая продукция на складе», 2910 «Товары на складах».

В конце отчетного периода счета 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции», 9120 «Себестоимость реализованных товаров», 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг» закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

При отгрузке продукции покупателям методом начисления делается бухгалтерская запись:

— на фактическую производственную себестоимость реализованной продукции:

Д-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

К-т 2810 «Готовая продукция на складе»;

— на фактическую себестоимость отгруженных товаров в торговле:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»

К-т 2910 «Товары на складах»;

— на фактическую себестоимость выполненных работ, оказанных услуг:

Д-т 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг»

К-т 2010 «Основное производство».

В конце отчетного периода счета учета себестоимости реализованной продукции, товаров, работ и услуг закрываются на счет 9910 «Конечный финансовый результат» проводкой:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»

К-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции»

К-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров»

К-т 9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг».

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. Определение фактической себестоимости отгруженной продукции, тыс. сум.:

Показатели	Учетная цена	Фактическая себестоимость	Отклонение (+, −)
Остаток готовой продукции на начало месяца	200	208	+8
Поступила из производства готовая продукция за месяц	800	772	−28
Итого	1 000	980	−20
Отношение фактической себестоимости к учетной цене (980 : 1 000 × 100) = 98 %			
Отгружена готовая продукция за месяц	900	882 = (900 × × 98 % : 100)	−18
Остаток готовой продукции на конец месяца	100	98	−2

На сумму отклонений в конце месяца дается проводка:

Д-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» — 18 тыс. сум.

К-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 18 тыс. сум.

15.4. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, РАБОТ И УСЛУГ

Процесс реализации представляет собой двойственную процедуру. С одной стороны, это материально-вещественный процесс передачи продукции, выполнения работы, оказания услуги, с другой, — процесс оплаты продукции, работ, услуг. Эти процессы не совпадают во времени, они отличаются по характеру осуществляемых хозяйственных операций.

В процессе реализации предприятие получает доход, который необходимо правильно измерить и своевременно принять на учет, так как от этого зависит размер налогов, которые необходимо заплатить предприятию в бюджет.

Порядок учета дохода от реализации продукции (работ, услуг) регламентирован НСБУ № 2 «Доходы от основной деятельности», согласно которому доход от реализации товаров признается при выполнении следующих условий:

— если предприятие передало покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;

— предприятие не сохраняет право владения и контроля над проданными товарами;

— сумма дохода может быть оценена с большей степенью достоверности;

— существует вероятность поступления дохода, связанного со сделкой.

Учет реализации продукции, работ и услуг ведется на счетах группы 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности». Данная группа счетов предназначена для обобщения информации о процессе реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

По кредиту счетов 9010 «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 «Доходы от реализации товаров», 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг» отражаются доходы, полученные от основной деятельности, в корреспонденции со счетами к получению денежных средств или со счетами доходов, полученных в прошлом периоде, но относящихся к отчетному периоду.

В конце отчетного периода счета 9010 «Доходы от реализации готовой продукции», 9020 «Доходы от реализации товаров», 9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг» закрываются счетом 9910 «Конечный финансовый результат».

Корреспонденция по счетам учета доходов от основной (операционной) деятельности (9000)

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Сумма, на которую покупателям предъявлены расчетные документы на отгруженные продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (за минусом НДС, акцизов)	4010, 4020	9010, 9020, 9030

от является контрпассивным к счетам группы 9000 «Счета учета доходов от основной (операционной) деятельности» для учета доходов и уменьшает сумму доходов.

Стоимость возвращенного товара отражается бухгалтерскими записями:

— если от покупателя получены денежные средства, то при возврате денежных средств покупателю:

Д-т 9040 «Возврат проданных товаров»

К-т 5110 «Расчетный счет»;

— если денежные средства от покупателя не получены, то на сумму аннулирования дебиторской задолженности покупателя:

Д-т 9040 «Возврат проданных товаров»

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

— на сумму начисленного налога на добавленную стоимость, акцизного налога:

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

К-т 5110 «Расчетный счет» или 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

Себестоимость возвращенной продукции или товаров отражается записью:

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» или 2910 «Товары на складах»

К-т 9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции» или 9120 «Себестоимость реализованных товаров».

В конце отчетного периода счет 9040 «Возврат проданных товаров» закрывается проводкой:

Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

К-т 9040 «Возврат проданных товаров».

Предприятия в соответствии с условиями договора могут предоставлять покупателям скидки за оплату раньше срока, установленного в договоре, или скидку с цены за брак продукции, а также скидки за покупку большой партии товара. Такие скидки учитываются на специальном счете 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам». Этот счет является контрпассивным к счетам группы 9000 для учета доходов и его дебетовый оборот уменьшает сумму реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг.

На сумму предоставленных скидок дается бухгалтерская запись:

Д-т 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам»

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» или 5110 «Расчетный счет».

В конце отчетного периода счет 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам» закрывается проводкой:

Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

К-т 9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

Учет отгрузки и реализации ведется в разрезе счетов и синтетических показателей в журнале-ордере № 11, предназначенном для записи оборотов по кредиту счетов 2810, 9410, 9010, 9020, 9030, 9210, 9220, 4010 и аналитических данных к счетам 9010, 9020, 9030. Журнал-ордер № 11 заполняется на основании аналитических данных ведомостей № 15 и № 16. Следует отметить, что аналитические данные к счетам 9110 и 9010 приводятся в журнале-ордере № 11 по фактической себестоимости, по учетным ценам, в суммах по предъявленным счетам или заменяющим их документам и в оборотах не только за отчетный месяц, но и с начала года.

Согласно НСБУ № 2 «Доходы от основной деятельности» доходы не признаются по суммам промежуточных выплат и полученных авансов от покупателей, поэтому, когда покупатель перечисляет на расчетный счет предоплату за продукцию, она отражается по счету 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков».

Пример. Предприятие заключило контракт на реализацию своей продукции на сумму 300 тыс. сум. и получило 15 % предоплаты, т. е. 45 тыс. сум. Данные операции отражаются записями:

— на сумму полученной предоплаты:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 45 тыс. сум.

К-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» — 45 тыс. сум.;

— после отгрузки товара на основе счета-фактуры:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 300 тыс. сум.

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 300 тыс. сум.;

— на сумму ранее полученной предоплаты:

Д-т 6310 «Авансы, полученные от покупателей и заказчиков» — 45 тыс. сум.

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 45 тыс. сум.;

— после зачисления на расчетный счет оставшегося долга покупателя:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 255 тыс. сум.

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 255 тыс. сум.

15.5. УЧЕТ ТОВАРОВ

Приемка товаров в торговых предприятиях оформляется проставлением на сопроводительных документах поставщиков штампа данного торгового предприятия и подписи материально ответственного лица.

Учет товаров в оптовой торговле ведется по покупным ценам.

Пример. Поступили товары от поставщиков на сумму 20 тыс. сум. Торговая наценка — 20 %, т. е. 4 тыс. сум., соответственно продажная цена составит 24 тыс. сум.

В бухгалтерском учете данные операции отразятся записями:

— поступление товара:

Д-т 2910 «Товары на складах» — 20 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 20 тыс. сум.;

— реализация товара:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 24 тыс. сум.

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 24 тыс. сум.;

— списан реализованный товар:

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» — 20 тыс. сум.

К-т 2910 «Товары на складах» — 20 тыс. сум.;

— закрыт в конце отчетного периода счет дохода:

Д-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 24 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 24 тыс. сум.;

— закрыт в конце отчетного периода счет себестоимости товаров:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 20 тыс. сум.

К-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» — 20 тыс. сум.;

— определен и списан финансовый результат:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 4 тыс. сум.

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» — 4 тыс. сум.

Учет реализации товаров в розничной торговле. Определение себестоимости реализованных товаров в розничной торговле имеет некоторые особенности. Так как розничная торговля заключается в непосредственной продаже товаров населению для личного потребления, трудно обеспечить расчет фактической себестоимости проданных товаров, особенно в магазинах, занимающихся продажей мелких товаров. Поэтому товары в розничной торговле приходуются по дебету счета 2920 «Товары в розничной торговле» по стоимости реализации. Для учета наценки применяется контрактивный счет 2980 «Торговая наценка», по кредиту которого отражается стоимость наценки по приходуемым товарам. Себестоимость реализованных товаров определяют путем исключения из стоимости проданных товаров по розничным ценам суммы торговой наценки, относящейся к этим товарам. Сумму торговой наценки на реализованные товары определяют по среднему проценту:

$$\text{Средний процент} = \frac{\text{Начальное сальдо торговой наценки} + \text{Торговая наценка по поступившим товарам}}{\text{Товарооборот за отчетный период} + \text{Остаток товаров на конец периода}}$$

Пример. Остаток товаров на счетах магазина «Диёра» на 1 сентября составил 180 тыс. сум. по продажной цене. Торговая наценка — 27 тыс. сум. В течение сентября произведены следующие операции: приобретены товары от

поставщиков на сумму 480 тыс. сум. по цене продажи, в том числе торговая наценка — 84 тыс. сум.; реализованы за наличные товары на сумму 440 тыс. сум. Данные операции в учете отражаются следующим образом:

Д-т 2920 «Товары в розничной торговле» — 480 тыс. сум.

К-т 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» — 396 тыс. сум.

К-т 2980 «Торговая наценка» — 84 тыс. сум.

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» — 440 тыс. сум.

К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 440 тыс. сум.

Рассчитываем средний процент:

(27 000 + 84 000) : (440 000 + 220 000) = 16,8 %.

Определяем сумму реализованной торговой наценки:

440 000 × 16,8 % = 73 920 сум.

Себестоимость реализованных товаров составит:

440 000 − 73 920 = 366 080 сум.

Д-т 2980 «Торговая наценка» — 73,92 тыс. сум.

Д-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» — 366,08 тыс. сум.

К-т 2920 «Товары в розничной торговле» — 440 тыс. сум.

Закрытие счета реализации отражается проводкой:

Д-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 440 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 440 тыс. сум.

Закрытие счета себестоимости отражается записью:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 366,08 тыс. сум.

К-т 9120 «Себестоимость реализованных товаров» — 366,08 тыс. сум.

Учет расходов предприятий торговли ведется на счетах 9410 «Расходы по реализации», 9420 «Административные расходы» и 9430 «Прочие операционные расходы». В дебете этих счетов в течение месяца накапливаются расходы торгового предприятия. В конце месяца эти расходы списываются проводкой:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат»
К-т 9410 «Расходы по реализации»
К-т 9420 «Административные расходы»
К-т 9430 «Прочие операционные расходы».

В коммерческих магазинах, принимающих товары для реализации, их учет ведется на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». При приемке стоимость товара записывается в дебет этого счета, при реализации товаров этот счет кредитуется.

Предприятие, сдавшее товар для реализации, называется комитентом. На каждого комитента открывается комитентская карточка, получение товаров от комитентов оформляется накладными.

Пример. Магазин розничной торговли получил по договору комиссии товар для реализации стоимостью 20 тыс. сум, продажная стоимость — 24 тыс. сум.

Реализация товаров по продажным ценам отражается проводкой:

Д-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» — 24 тыс. сум.
К-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 4 тыс. сум.
К-т 6990 «Прочие обязательства» — 20 тыс. сум.

Выдано из кассы комитенту:

Д-т 6990 «Прочие обязательства» — 20 тыс. сум.
К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» — 20 тыс. сум.

Доход магазина списывается проводкой:

Д-т 9020 «Доходы от реализации товаров» — 4 тыс. сум.
К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 4 тыс. сум.

15.6. УЧЕТ ПРОЧИХ И ДРУГИХ ДОХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

К *прочим доходам от основной производственной деятельности* относятся:

— взысканные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы по возмещению причиненных убытков;

— прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

— другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг), как рентный доход, поступления от столовых при хозяйствующих субъектах, доходы от вспомогательных служб;

— доходы от реализации основных фондов и иного имущества хозяйствующего субъекта;

— доходы, полученные от списания кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;

— дооценка товарно-материальных ценностей. Сумма дооценки товарно-материальных ценностей признается в качестве дохода по мере их реализации;

— доходы от государственных субсидий;

— безвозмездная финансовая помощь;

— прочие операционные доходы.

В течение отчетного периода указанные доходы отражаются по дебету счетов группы 9300 «Счета учета прочих доходов от основной деятельности», в конце отчетного периода они списываются на конечный финансовый результат.

Пример. Предприятие в течение отчетного периода имело следующий прочий доход: получен штраф от поставщика за несоблюдение договорных условий в сумме 114 тыс. сум.; выявлена прибыль прошлых лет по договору с покупателем — 40 тыс. сум.; списана прочая кредиторская задолженность за истечением срока исковой давности — 6 тыс. сум.; оприходованы излишки готовой продукции, выявленные при инвентаризации, — 10 тыс. сум.

Данные суммы отражаются проводкой:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 114 тыс. сум.

К-т 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки» — 114 тыс. сум.

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 40 тыс. сум.

К-т 9340 «Прибыли прошлых лет» — 40 тыс. сум.

Д-т 6990 «Прочие обязательства» — 6 тыс. сум.

К-т 9360 «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности» — 6 тыс. сум.

Д-т 2810 «Готовая продукция на складе» — 10 тыс. сум.

К-т 9390 «Прочие операционные доходы» — 10 тыс. сум.

В конце отчетного периода счета учета прочих доходов закрываются следующим образом:

Д-т 9330 «Взысканные пени, штрафы, неустойки» — 114 тыс. сум.

Д-т 9340 «Прибыли прошлых лет» — 40 тыс. сум.

Д-т 9360 «Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности» — 6 тыс. сум.

Д-т 9390 «Прочие операционные доходы» — 10 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 170 тыс. сум.

Следующий вид доходов — *доходы по финансовой деятельности.* К ним относятся:

— полученные роялти и трансферт капитала;

— доходы, полученные на территории Республики Узбекистан и за ее пределами от долевого участия в деятельности других хозяйствующих субъектов, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим хозяйствующему субъекту;

— доходы от сдачи имущества в долгосрочную аренду (лизинг);

— положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также операциям в иностранных валютах;

— доходы от проведения переоценок средств, вложенных в ценные бумаги, дочерние предприятия и т. д;

— прочие доходы от финансовой деятельности.

Вышеуказанные доходы учитываются в течение отчетного периода в кредите счетов группы 9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности», в конце отчетного периода они списываются на конечный финансовый результат.

Пример. Предприятием в течение отчетного периода осуществлены следующие операции по финансовой деятельности: начислены дивиденды по инвестициям в дочернее предприятие — 50 тыс. сум.; начислен процент, причитающийся по выданному займу — 40 тыс. сум.; отражена положительная курсовая разница по дебиторской задолженности — 70 тыс. сум.; признаны проценты по переданным в долгосрочную аренду объектам — 100 тыс. сум.

Данные операции отражаются следующим образом:

Д-т 4840 «Дивиденды к получению» — 50 тыс. сум.

К-т 9520 «Доходы в виде дивидендов» — 50 тыс. сум.

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 40 тыс. сум.

К-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 40 тыс. сум.

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 70 тыс. сум.

К-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 70 тыс. сум.

Д-т 4830 «Проценты к получению» — 100 тыс. сум.

К-т 9550 «Доходы от финансовой аренды» — 100 тыс. сум.

— списание затрат в конце отчетного периода:

Д-т 9520 «Доходы в виде дивидендов» — 50 тыс. сум.

Д-т 9530 «Доходы в виде процентов» — 40 тыс. сум.

Д-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 70 тыс. сум.

Д-т 9550 «Доходы от финансовой аренды» — 100 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 260 тыс. сум.

В состав доходов включаются также *чрезвычайные прибыли*, т. е. прибыли, имеющие характер непредполагаемых, экстраординарных, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующего субъекта и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи доходов или прибыли предыдущих периодов, которые подлежат отражению в разделе прочих доходов от основной деятельности.

В течение отчетного периода чрезвычайные прибыли отражаются по кредиту счета 9710 «Чрезвычайные прибыли», в конце отчетного периода данные прибыли включаются в конечный финансовый результат.

Пример. Оприходованы материалы в результате пожара, годные к использованию, в сумме 27 тыс. сум.:

В бухгалтерском учете делается запись:

Д-т 1090 «Прочие материалы» — 27 тыс. сум.

К-т 9710 «Чрезвычайные прибыли» — 27 тыс. сум.

В конце отчетного периода счет чрезвычайных прибылей закрывается проводкой:

Д-т 9710 «Чрезвычайные прибыли» — 27 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 27 тыс. сум.

Глава 16. УЧЕТ ФОНДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

16.1. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА (ФОНДА) ПРЕДПРИЯТИЯ

Уставный капитал (фонд) представляет собой совокупность вкладов (в денежном выражении) участников (собственников) в имущество при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами. В бухгалтерском учете отдельно учитываются уставный капитал и задолженность учредителей в уставный капитал.

В условиях рынка уставный капитал, с одной стороны, представляет стоимость имущества предприятия, с другой, — сумму обязательств предприятия перед учредителями, инвесторами. Изменения в порядке отражения финансово-хозяйственных операций по уставному капиталу продиктованы требованиями современных рыночных отношений, складывающихся в республике.

Бухгалтерский учет операций по уставному капиталу ведется на счетах группы 8300 «Счета учета уставного капитала»:

8310 «Простые акции»;

8320 «Привилегированные акции»;

8330 «Паи и вклады».

Счет 8310 «Простые акции» предназначен для учета уставного фонда государственных предприятий, объединений, организаций, а также для учета уставного капитала акционерных обществ и товариществ. На этом субсчете отражается фактический уставный капитал в пределах зарегистрированной в уставе величины либо номинальная стоимость оплаченных акций. Величина уставного капитала в учете не может превышать зарегистрированную в уставе сумму. Возврат участникам части их пая в уставном капитале не уменьшает его суммы, а оформляется как выкупленные собственные акции акционерного общества с отнесением на дебет счета 8610 «Выкупленные собственные акции — простые».

На счете 8320 «Привилегированные акции» учитывается величина акционерного капитала, выпущенного в виде привилегированных акций.

Хозяйствующие субъекты, открывающиеся в виде других форм собственности, кроме акционерной, учитывают формирование уставного капитала на счете 8330 «Паи и вклады».

После государственной регистрации предприятия его уставный капитал в сумме вкладов участников, предусмотренных учредительными документами (в сумме произведенной подписки на акции), отражается на счетах группы 8300 «Счета учета уставного капитала» и счете 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал». Поступление вкладов уже не затрагивает счет 8330, а погашает задолженность учредителей.

Величина уставного капитала, отражаемого в балансе на счете 8330 «Счета учета уставного капитала», соответствует учредительным документам (уставу) предприятия. При изменении величины уставного капитала необходимо внести изменения в устав. Не меняется величина уставного капитала, если не внесены соответствующие изменения в уставе, при поступлении, выбытии, переоценке основных фондов.

Размер уставного капитала на предприятиях с различной формой собственности определяется по-разному: у акционерных обществ уставный капитал соответствует совокупной стоимости акций по номиналу; у обществ (товариществ) с ограниченной ответственностью — по сумме долей собственности согласно учредительным документам; у предприятий с коллективной формой собственности — по сумме вкладов всех работников; у государственных предприятий уставный капитал соответствует сумме имущества, закрепленного государством за предприятием для осуществления его хозяйственной деятельности.

Учредительные взносы могут быть внесены как в виде денежных сумм, так и в виде зданий, сооружений, оборудования, нематериальных активов и др.

Пример. В соответствии с учредительными документами уставный капитал АО «Минор» составляет 2 000 тыс. сум.

В бухгалтерском учете делается запись:

— зарегистрирован уставный капитал:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 2 000 тыс. сум.

К-т 8310 «Простые акции» — 2 000 тыс. сум.;

— внесено основными средствами:

Д-т счетов учета основных средств (0100) — 1 000 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 1 000 тыс. сум.;

— внесено материалами:

Д-т 1010 «Сырье и материалы» — 450 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 450 тыс. сум.;

— внесено нематериальными активами:

Д-т счетов учета нематериальных активов (0400) — 200 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 200 тыс. сум.;

— внесено ценными бумагами:

Д-т 0610 «Ценные бумаги» — 200 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 200 тыс. сум.;

— поступление взносов на расчетный счет:

Д-т 5110 «Расчетный счет» — 150 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 150 тыс. сум.

На предприятиях с участием иностранного капитала при формировании уставного капитала (фонда) может возникнуть курсовая разница, которая показывается как добавленный капитал.

Пример. Учредительным договором вклад иностранного учредителя определен в размере 150 тыс. долл. США. Иностранный учредитель будет вносить вклад в течение нескольких месяцев в виде имущества. На момент подписания учредительного договора курс доллара составлял 1 270 сум. При приобретении имущества и на день оформления грузовой таможенной декларации курс составил 1 280 сум.

Имущество отражается в балансе по курсу, указанному в грузовой таможенной декларации. При этом доля ино-

странного учредителя как вклад в уставный капитал показывается по курсу на момент подписания учредительного договора, т. е. по курсу 1 270 сум. Разница отражается как добавленный капитал.

Данные операции в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

— сумма, которая должна быть внесена иностранным учредителем как вклад в уставный капитал согласно учредительному договору:

Д-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — 190 500 тыс. сум.

К-т 8330 «Паи и вклады» — 190 500 тыс. сум.;

— фактическая стоимость приобретенного имущества как вклад в уставный капитал согласно грузовой таможенной декларации:

Д-т счетов учета основных средств (0110—0190) — 192 000 тыс. сум.

К-т 4610 «Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал» — в пределах суммы на момент подписания учредительного договора — 190 500 тыс. сум.

К-т 8420 «Курсовая разница при формировании уставного капитала» — на сумму разницы между стоимостью имущества согласно грузовой таможенной декларации и стоимостью имущества на день подписания учредительного договора — 1 500 тыс. сум.

Разница между стоимостью имущества согласно грузовой таможенной декларации и стоимостью имущества по курсу на день подписания учредительного договора не является объектом обложения налогом на прибыль.

Счет 8410 «Эмиссионный доход» предназначен для учета эмиссионного дохода, получаемого при первичной продаже акций по ценам, превышающим номинальную стоимость. Бухгалтерская проводка оформляется записью:

Д-т счетов учета денежных средств или иных ценностей, переданных предприятию в оплату акций

К-т 8410 «Эмиссионный доход».

Счет 8500 «Счета учета резервного капитала» предназначен для учета создающихся резервов, образующихся при переоценке имущества, а также стоимости безвозмездно полученного имущества, кроме денежных средств, других

поступлений, увеличивающих имущество предприятия (акционерного общества, товарищества).

Образование и пополнение счетов группы 8500 «Счета учета резервного капитала» отражаются по кредиту счетов группы 8500 в корреспонденции со счетом 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода», счетами учета основных средств (0110—0190), нематериальных активов (0410—0490), 1010 «Сырье и материалы» и другими счетами имущества предприятия.

16.2. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ

Предприятиям, ведущим учет выручки от реализации продукции по мере ее отгрузки, сдачи заказчикам работ и оказания услуг, разрешается производить отчисления в резерв на погашение сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами за счет прибыли.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный срок (а если он не установлен — в течение нормально необходимого для этого времени) и не обеспечена гарантиями. Резервы по сомнительным долгам создаются на основе результатов проведенной в конце года инвентаризации дебиторской задолженности предприятия. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. На сумму создаваемых резервов даются записи по дебету счета 9430 «Прочие операционные расходы» и кредиту счета 4910 «Резерв по сомнительным долгам». Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к прибыли соответствующего года.

Для списания с баланса невостребованных долгов, ранее признанных должником, используется дебет счета 4910 «Резерв по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами.

При присоединении неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания, делается запись по дебету счета 4910 «Резерв по сомнительным долгам» и кредиту счета 9430 «Прочие операционные расходы».

Пример. На малом предприятии «Бахор» создан резерв по сомнительным долгам (заключительными бухгалтерскими записями на конец года) на сумму 870 тыс. сум. Безнадежная задолженность, выявленная в отчетном году по авансам, выданным на поставку материальных ценностей, составила 270 тыс. сум. Списаны долги заказчиков за отгруженные комплектующие на сумму 155 тыс. сум. в счет резерва по сомнительным долгам. Списаны невостребованные долги, признанные сомнительными, на сумму 330 тыс. сум. Неиспользованный резерв по сомнительным долгам за предыдущий год составил 115 тыс. сум. Создан резерв по сомнительным долгам на текущий год (заключительными бухгалтерскими проводками на конец года) по результатам инвентаризации неоплаченных счетов на сумму 150 тыс. сум.

В бухгалтерском учете данные операции отразятся следующим образом:

— создан резерв по сомнительным долгам:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 870 тыс. сум.

К-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 870 тыс. сум.;

— списана безнадежная дебиторская задолженность по выданным авансам:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 270 тыс. сум.

К-т 4310 «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ» — 270 тыс. сум.;

— списаны долги покупателей:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 155 тыс. сум.

К-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 155 тыс. сум.;

— списаны невостребованные прочие долги:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 330 тыс. сум.

К-т 4890 «Задолженность прочих дебиторов» — 330 тыс. сум.;

— списан неиспользованный резерв по сомнительным долгам:

Д-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 115 тыс. сум.

К-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 115 тыс. сум.;

— создан резерв по сомнительным долгам на следующий отчетный период:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 150 тыс. сум.

К-т 4910 «Резерв по сомнительным долгам» — 150 тыс. сум.

В случае необходимости хозяйствующие субъекты отдельных отраслей с разрешения Министерства финансов Республики Узбекистан могут создавать резерв средств для проведения капитальных ремонтных работ. Отчисления в этот резерв отражаются в составе элемента «Прочие затраты производственного характера» и определяются исходя из предполагаемой стоимости затрат и периодичности проведения капитального ремонта каждого объекта основных средств. Норма отчислений в резерв пересматривается в конце каждого отчетного года и при необходимости на новый финансовый год размеры отчислений могут быть увеличены или уменьшены. В случае, если суммы зарезервированных средств на капитальный ремонт превысили фактические затраты на ремонт данного объекта, сумма превышения должна быть сторнирована; если же фактические затраты превысили зарезервированные, то сумма превышения отражается в составе элемента «Прочие затраты производственного назначения».

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода предприятие может также создавать резервы на покрытие предстоящих затрат по ремонту предметов проката, на предстоящую оплату отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Резервирование сумм отражается по кредиту счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (издержки обращения).

Использование резервов относится к дебету счета 8910 «Резервы предстоящих расходов и платежей» в корреспонденции со счетом 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму оплаты отпусков работникам, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; со счетом 2310 «Вспомогательное производство» — на стоимость ремонта основных средств и др.

Бухгалтерские проводки по образованию и использованию резерва предстоящих расходов и платежей будут такими:

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	Образование резервов предстоящих расходов и платежей	Счета учета затрат	8910
2	Стоимость ремонта основных средств и других работ, услуг, произведенных цехами предприятия и обслуживающими хозяйствами за счет ранее образованных резервов	8910	1000, 6700, 6520, 6010 и др.
3	Суммы начисленных резервов предстоящих затрат, оставшиеся неиспользованными, отнесены в доход предприятия	8910	9390

16.3. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

Порядок определения финансовых результатов предприятий установлен Законом РУз «О бухгалтерском учете», Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов.

В соответствии с вышеназванными документами финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются следующими показателями:

— валовая прибыль от реализации продукции представляет собой разницу между чистой выручкой от реализации и себестоимостью реализованной продукции и определяется по формуле:

$$ПВ = ЧВР - СР,$$

где: ПВ — валовая прибыль; ЧВР — чистая выручка от реализации; СР — производственная себестоимость реализованной продукции;

— прибыль от основной деятельности определяется как разница между валовой прибылью от реализации продукции и расходами периода плюс прочие доходы или минус прочие убытки от основной деятельности:

$$ПОД = ПВ - РП + ПД - ПУ,$$

где: ПОД — прибыль от основной деятельности; РП — расходы периода; ПД — прочие доходы от основной деятельности; ПУ — прочие убытки от основной деятельности;

— прибыль (или убыток) от общехозяйственной деятельности рассчитывается как сумма прибыли от основной деятельности плюс доходы и минус расходы по финансовой деятельности:

$$ПО = ПОД + ДФ - РФ,$$

где: ПО — прибыль от общехозяйственной деятельности; ДФ — доходы от финансовой деятельности; РФ — расходы от финансовой деятельности;

— прибыль до уплаты налогов определяется как прибыль от общехозяйственной деятельности плюс чрезвычайная прибыль и минус чрезвычайные убытки:

$$ПДН = ПО + ПЧ - УЧ,$$

где: ПДН — прибыль до уплаты налога; ПЧ — чрезвычайная прибыль; УЧ — чрезвычайные убытки;

— чистая прибыль года, остающаяся в распоряжении предприятия после выплаты налогов, определяется как разница между прибылью до выплаты налогов за вычетом налога на прибыль и минус другие налоги и платежи, предусмотренные законодательством:

$$ПЧ = ПДН - ННД - НД,$$

где: ПЧ — чистая прибыль; ННД — налог на прибыль; НД — другие налоги и платежи.

Для того чтобы рассчитать чистую прибыль отчетного периода, бухгалтер должен подготовить закрывающие проводки, т. е. произвести реформацию баланса. Несмотря на то, что для большинства предприятий Республики Узбекистан отчетным периодом является квартал, а для СП и малых предприятий — год, целесообразнее составлять зак-

рывающие проводки ежемесячно. Это позволит иметь оперативную информацию о таких важных показателях, как валовая прибыль, доходы и расходы, нераспределенная прибыль и др.

Процедура закрытия счетов состоит из:

— закрытия счетов доходов;

— закрытия счетов расходов;

— определения разницы между доходом и расходом и списания прибыли или убытка на счет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»;

— отражения начисления дивидендов и другого использования нераспределенной прибыли;

— списания нераспределенной прибыли на накопленную прибыль (непокрытый убыток).

Пример. Малое предприятие «Санам» в течение отчетного периода имело следующие доходы и расходы: доход от реализации готовой продукции — 5 000 тыс. сум.; доход от выбытия основных средств — 300 тыс. сум.; положительная курсовая разница — 40 тыс. сум.; себестоимость реализованной продукции — 3 700 тыс. сум.; административные расходы — 740 тыс. сум.; отрицательная курсовая разница — 180 тыс. сум.

Составляются следующие закрывающие проводки:

— закрытие счетов доходов:

Д-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 5 000 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 5 000 тыс. сум.

Д-т 9310 «Прибыль от выбытия основных средств» — 300 тыс. сум.

К-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 300 тыс. сум.

Д-т 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» — 40 тыс. сум.

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 40 тыс. сум.;

— закрытие счетов расходов:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 3 700 тыс. сум.

К-т 9110 «Себестоимость реализованной продукции» — 3 700 тыс. сум.

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 740 тыс. сум.

К-т 9420 «Административные расходы» — 740 тыс. сум

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 180 тыс. сум.

К-т 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц» — 180 тыс. сум.

Далее рассчитывается разница между дебетом и кредитом счета 9910 «Конечный финансовый результат». Если дебетовые обороты этого счета больше кредитовых, то разница составляет непокрытый убыток, который должен быть отражен проводкой:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»

К-т 9910 «Конечный финансовый результат».

Если предприятие имеет в отчетном периоде непокрытый убыток, то дебетовый остаток счета нераспределенной прибыли отражается в разделе капитала пассива баланса отрицательной суммой или красным сторно.

В случае превышения кредитовых оборотов над дебетовыми, разница показывает сумму чистой или нераспределенной прибыли за отчетный период.

В данном примере предприятие получило прибыль в сумме 720 тыс. сум. Эта прибыль отражается проводкой:

Д-т 9910 «Конечный финансовый результат» — 720 тыс. сум.

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» — 720 тыс. сум.

Нераспределенная прибыль может быть использована на формирование резервного капитала. Резервный капитал создается в случаях, если его формирование предусмотрено законодательством Республики Узбекистан или учредительными документами. Обычно он создается в акционерных обществах, которые имеют привилегированные акции, дивиденды по которым должны быть выплачены в фиксированной сумме, независимо от того, получена прибыль в отчетном году или нет.

Формирование резервного капитала отражается проводкой:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»

К-т 8520 «Резервный капитал (фонд)».

Нераспределенная прибыль используется для выплаты дивидендов учредителям предприятия. Обычно в конце года, после определения суммы нераспределенной прибыли на основе ее анализа, устанавливается, какая часть этой прибыли будет распределена между акционерами (собственниками) путем выплаты дивидендов. Размер дивидендов утверждается или объявляется на общем собрании акционеров или учредителей. На день объявления дивидендов в бухгалтерии производится их расчет, что отражается записью:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода»

К-т 6610 «Дивиденды к оплате».

Выплата дивидендов обычно производится через определенный промежуток времени, который дается для регистрации акционеров, имеющих акции акционерного общества. Акционеры, которые приобрели акции после даты регистрации, не имеют права на получение объявленных дивидендов.

Выплата дивидендов отражается проводкой:

Д-т 6610 «Дивиденды к оплате»

К-т 5010 «Денежные средства в национальной валюте» или 5110 «Расчетный счет».

Акционерное общество может принять решение о выплате дивидендов в виде акций. Это предполагает выпуск дополнительных акций для акционеров, что обычно приводит к «капитализации» нераспределенной прибыли. Если дополнительный выпуск акций составляет менее 20 % от количества находящихся в обращении акций, то это не оказывает значительного влияния на цену акций, поэтому капитализация производится по текущей рыночной цене акций. Если этот процент превышает 20 %, учет выпуска акций в виде дивидендов производится по номинальной стоимости.

Пример. АО «Свет», имеющее в обращении 10 тыс простых акций номиналом 1 000 сум., объявило о 10% ных дивидендах в виде акций, рыночная цена акций 1 500 сум. за одну акцию.

Дивиденды в количестве 1 000 шт. акций (10 000 × × 10 %) будут отражены в сумме 1 500 тыс. сум. (1 000 × × 1 500) проводкой:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» — 1 500 тыс. сум.

К-т 8310 «Простые акции» — 1 000 тыс. сум.

К-т 8410 «Эмиссионный доход» — 500 тыс. сум.

Если бы количество акций было предусмотрено в размере 30 %, то запись была бы следующей:

Д-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» — 3 000 тыс. сум.

К-т 8310 «Простые акции» — 3 000 тыс. сум.

Остаток нераспределенной прибыли может корректироваться вследствие выявления ошибок, допущенных за прошлые периоды, математических просчетов, искажения информации в результате обмана или невнимательности, а также в результате изменения учетной политики.

В соответствии с НСБУ № 3 сумма фундаментальной (существенной) ошибки, допущенной в предыдущем периоде, отражается путем изменения сальдо нераспределенной прибыли на начало года. Кроме того, нераспределенная прибыль может быть скорректирована в случае изменений в учетной политике предприятия.

Пример. *Изменение нераспределенной прибыли вследствие исправления ошибки.*

10 ноября 2009 г. предприятием куплен сотовый телефон стоимостью 600 тыс. сум., что отражено по дебету счета административных расходов. В марте 2010 г., после сдачи финансовой отчетности за 2009 г. в соответствующие инстанции, была выявлена ошибка.

Данная ошибка исправляется путем корректировки начального сальдо нераспределенной прибыли. Вследствие этой ошибки недоплачен налог на прибыль за 2009 г. в сумме 60 тыс. сум.

Корректировка отражается проводкой:

Д-т 0190 «Прочие основные средства» — 600 тыс. сум.

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» — 540 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 60 тыс. сум.

Пример. *Корректировка нераспределенной прибыли вследствие изменений в методах расчета амортизации или оценки товарно-материальных запасов.*

5 января 2008 г. предприятие приобрело оборудование со сроком службы 5 лет за 900 тыс. сум. и начисляло амортизацию по этому оборудованию методом суммы лет. В начале 2010 г. было решено изменить метод начисления и перейти к методу равномерного списания стоимости.

Для обеспечения принципа сопоставимости информации влияние изменений в методах расчета производится следующим образом:

износ за 2008 г. — 900 тыс. сум. × 5/15 = 300 тыс. сум.;

износ за 2009 г. — 900 тыс. сум. × 4/15 = 240 тыс. сум.;

накопленная амортизация — 540 тыс. сум.

При расчете методом равномерного списания:

износ за 2008 г. — 900 тыс. сум. : 5 = 180 тыс. сум.;

износ за 2009 год — 900 тыс. сум : 5 = 180 тыс. сум.;

накопленная амортизация — 360 тыс. сум.

Сальдо по счету накопленной амортизации, а также соответствующие расходы были бы на 180 тыс. сум. меньше, налог на прибыль уплачен меньше на сумму 360 тыс. сум. × 10 % = 36 тыс. сум. Чистый эффект от изменения метода равен: 360 − 36 = 324 тыс. сум.

Корректировка отражается проводкой:

Д-т 0230 «Износ машин и оборудования» — 360 тыс. сум.

К-т 8710 «Нераспределенная прибыль» — 324 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 36 тыс. сум.

Глава 17. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГОВ С ПРЕДПРИЯТИЙ, ОБЪЕДИНЕНИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

17.1. НАЛОГИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Отношения, связанные с установлением, введением, исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в Государственный бюджет Республики Узбекистан и государственные целевые фонды, а также отношения, связанные с исполнением налоговых обязательств, регулируются Налоговым кодексом Республики Узбекистан, утвержденным Законом Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ–136 и введенным в действие с 1 января 2008 г.

Налоговым кодексом установлены следующие принципы налогового законодательства: обязательности, определенности, справедливости налогообложения, единства налоговой системы, гласности налогового законодательства и презумпции правоты налогоплательщика.

Важным аспектом нового Налогового кодекса является то, что в нем даются определения основных понятий, что создает возможность искоренить разночтения при определении таких определений, как налоги и другие обязательные платежи, налогоплательщики, налоговые агенты, представители налогоплательщика, юридические и физические лица, некоммерческие организации, индивидуальный предприниматель, резиденты и нерезиденты, постоянное учреждение и др.

На территории Республики Узбекистан действуют налоги и другие обязательные платежи, предусмотренные Налоговым кодексом.

К *общеустановленным налогам* относятся:

— налог на прибыль юридических лиц;

— налог на доходы физических лиц;

— налог на добавленную стоимость;

— акцизный налог;

— налоги и специальные платежи для недропользователей;

— налог за пользование водными ресурсами;

— налог на имущество;

— земельный налог;

— налог на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры;

— налог с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств.

К *другим обязательным платежам* относятся:

— обязательные платежи в социальные фонды:

единый социальный платеж;

страховые взносы граждан во внебюджетный Пенсионный фонд;

обязательные отчисления во внебюджетный Пенсионный фонд;

— обязательные платежи в Республиканский дорожный фонд:

обязательные отчисления в Республиканский дорожный фонд;

сборы в Республиканский дорожный фонд;

— государственная пошлина;

— таможенные платежи;

— сбор за право розничной торговли отдельными видами товаров и оказание отдельных видов услуг.

Для определенной категории предприятий Налоговым кодексом определен упрощенный порядок налогообложения, позволяющий уплату одного из следующих налогов:

единый налоговый платеж;

единый земельный налог;

фиксированный налог по отдельным видам предпринимательской деятельности.

17.2. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на прибыль является составным элементом налоговой системы Республики Узбекистан и служит инструментом перераспределения национального дохода. Этот налог является прямым, т. е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятия. Порядок расчета и уплаты налога регулируется статьями раздела V Налогового кодекса.

Плательщиками налога на прибыль являются юридические лица:

— резиденты Республики Узбекистан;

— нерезиденты Республики Узбекистан, осуществляющие деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение или получающие доходы, источник образования которых находится на территории Республики Узбекистан.

Не являются плательщиками налога на прибыль юридических лиц:

— некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога с прибыли, полученной от осуществления ими предпринимательской деятельности;

— юридические лица, для которых в соответствии с Налоговым кодексом предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.

Объектом обложения налогом на прибыль юридических лиц являются:

— прибыль резидентов Республики Узбекистан, а также нерезидентов Республики Узбекистан, осуществляющих деятельность в Республике Узбекистан через постоянное учреждение;

— доходы резидентов Республики Узбекистан и нерезидентов Республики Узбекистан, облагаемые у источника выплаты без осуществления вычетов.

Налогооблагаемая база определяется исходя из налогооблагаемой прибыли, исчисленной как разница между совокупным доходом и вычитаемыми расходами, с учетом льгот и сумм уменьшения налогооблагаемой прибыли.

В *совокупный доход* включаются:

доходы от реализации товаров (работ, услуг);

прочие доходы.

Не рассматриваются в качестве дохода налогоплательщика:

— полученные вклады в уставный фонд (уставный капитал), включая сумму превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первона-

чальным размером), средства, объединяемые для осуществления совместной деятельности по договору простого товарищества;

— средства (имущество или имущественные права), полученные в пределах вклада в уставный фонд (уставный капитал) при выходе (выбытии) из состава учредителей (участников), а также при распределении имущества ликвидируемого юридического лица между его учредителями (участниками);

— средства (имущество и имущественные права), полученные в размере вклада товарищем (участником) договора простого товарищества в случае возврата его доли в общей собственности товарищей (участников) договора или раздела такого имущества;

— средства (имущество или имущественные права), полученные от других лиц в виде предварительной оплаты (аванс) за реализуемые товары (работы, услуги);

— средства (имущество или имущественные права), полученные в виде залога или задатка в качестве обеспечения обязательств в соответствии с законодательством до момента перехода прав собственности на них;

— субсидии из бюджета;

— безвозмездно полученные средства (имущество или имущественные права), работы и услуги, если передача средств (имущества или имущественных прав), выполнение работ, оказание услуг происходит на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета Министров Республики Узбекистан;

— полученные гранты;

— доходы акционера — юридического лица, полученные в виде стоимости дополнительных акций или увеличения номинальной стоимости акций при направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного фонда (уставного капитала);

— средства, полученные некоммерческими организациями на содержание и осуществление уставной деятельности, поступившие с целевым назначением и (или) безвозмездно;

— средства, полученные в виде страхового возмещения (страховой суммы) по договорам страхования;

— имущество (за исключением вознаграждения), поступившее комиссионеру или иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, поручения или по другому договору на оказание посреднических услуг, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером или иным поверенным за комитента либо иного доверителя;

— возмещение стоимости объекта в виде части арендного (лизингового) платежа, полученное арендодателем (лизингодателем);

— безвозмездно полученные технические средства системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также услуги по их эксплуатации и обслуживанию;

— средства, полученные от учредителей (участников) добровольно ликвидируемого субъекта предпринимательства на исполнение их обязательств. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности указанные средства включаются в состав совокупного дохода и подлежат налогообложению;

— имущество, вносимое в качестве инвестиционных обязательств согласно договору, заключенному между инвестором и уполномоченным государственным органом по управлению государственным имуществом.

Дивиденды и проценты, облагаемые налогом у источника выплаты в Республике Узбекистан, вычитаются из совокупного дохода.

Доход от реализации товаров (работ, услуг) подлежит корректировке в случаях:

— полного или частичного возврата товаров;

— изменения условий сделки;

— изменения цены, использования скидки покупателем;

— отказа от выполненных работ, оказанных услуг.

К *прочим доходам* относятся доходы от операций, не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), которые включают в себя:

— доходы от выбытия основных средств и иного имущества налогоплательщика;

— доходы от предоставления имущества в оперативную аренду;

— доходы от сдачи основных средств и нематериальных активов в финансовую аренду;

— безвозмездно полученное имущество, имущественные права, а также работы и услуги;

— доходы в виде стоимости излишков товарно-материальных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;

— доходы прошлых лет, выявленные в отчетном году;

— доходы от списания обязательств;

— доходы, полученные по договору уступки требований;

— доходы, полученные в виде возмещения расходов или убытков, которые ранее были вычтены из совокупного дохода;

— доходы от обслуживающих хозяйств;

— доходы от участия в совместной деятельности;

— взысканные или признанные должником штрафы и пеня;

— положительная курсовая разница по валютным счетам;

— дивиденды и проценты;

— роялти;

— иные доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг).

Расходы налогоплательщика подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли, за исключением тех, которые не подлежат вычету в соответствии со ст. 147 Налогового кодекса.

Вычитаемыми расходами являются:

— материальные расходы;

— расходы на оплату труда;

— расходы на амортизацию;

— прочие расходы;

К *расходам, не подлежащим вычету при определении налогооблагаемой прибыли,* относятся:

— потери и порча сверх норм естественной убыли материальных ценностей;

— ценовая разница (убытки) по товарам (работам, услугам), предоставляемым работникам или производимым подсобными хозяйствами для нужд общественного питания налогоплательщика;

— расходы сверх норм (командировочные, представительские, отчисления по добровольным видам страхования);

— отчисления в негосударственные пенсионные фонды;

— отчисления на содержание органа хозяйственного управления;

— расходы по бесплатному предоставлению помещений предприятиям общественного питания или другим сторонним организациям, оплата стоимости коммунальных услуг за эти предприятия и организации;

— расходы на проведение аудита годовой финансовой отчетности, проводимого более одного раза за тот же отчетный период;

— расходы по подготовке кадров по профессиям, не востребованным в деятельности налогоплательщика;

— стоимость бесплатно предоставляемых коммунальных услуг, питания, товаров, продукции и иных ценностей или выполнение для работников работ и услуг, расходы на оплату жилья, предоставляемого работникам налогоплательщика бесплатно (или суммы денежной компенсации за жилье, коммунальные услуги и прочее);

— оплата дополнительно предоставленных отпусков работникам и компенсаций по ним сверх предусмотренных законодательством норм;

— возмещение или оплата расходов работников на питание, проезд, лечение, путевки на лечение и отдых, экскурсии и путешествия, на занятия в спортивных секциях, кружках, клубах, на посещение культурно-зрелищных, физкультурных и спортивных мероприятий, на подписку и товары для личного потребления работников и другие аналогичные выплаты;

— надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

— материальная помощь, выплачиваемая работникам, за исключением материальной помощи, выплачиваемой в связи с трудовым увечьем или иным повреждением здоровья;

— выплаты в связи с потерей трудоспособности до фактического заработка из-за производственных травм, выплачиваемые без решений соответствующих компетентных органов;

— взносы в экологические, оздоровительные и иные благотворительные фонды, предприятиям, учреждениям и организациям культуры, народного образования, здравоохранения, социального обеспечения, физической культуры и спорта, органам государственной власти на местах, органам самоуправления граждан;

— затраты на мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные с производственным процессом;

— расходы на выполнение работ (оказание услуг), не связанных с производством продукции (работы по благоустройству городов и поселков, оказание помощи сельскому хозяйству и другие виды работ);

— компенсационные выплаты за загрязнение окружающей среды и размещение отходов сверх норм, установленных законодательством;

— проценты по просроченным и отсроченным кредитам (займам) сверх ставок, предусмотренных в кредитном договоре для срочной задолженности;

— расходы по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, а также повреждений и деформаций, полученных при транспортировке до приобъектного склада, расходы по ревизии (разборке оборудования), вызванные дефектами антикоррозийной защиты, и другие аналогичные расходы в той мере, в какой данные расходы не могут быть возмещены за счет поставщика или других хозяйствующих субъектов, ответственных за недоделки, повреждение или убытки;

— единовременные премии, являющиеся поощрением работников в связи с праздничными и знаменательными датами, достижениями в общественной деятельности;

— судебные издержки;

— убытки от хищений и недостачи, виновники которых не установлены, или в случае, если невозможно возместить необходимые суммы за счет виновной стороны;

— убытки от выбытия (списания с баланса) основных средств и иного имущества (актива) налогоплательщика (определяемые в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете);

— уплаченные или признанные штрафы, пеня и дру
гие виды санкций за нарушение условий хозяйственны
договоров и законодательства;

— расходы по оплате стоимости услуг и премиальны
управляющих компаний, государственных поверенных
доверительных управляющих по управлению государствен
ными долями, а также премиальных других профессио
нальных управляющих компаний;

— другие расходы.

В ст. 146 Налогового кодекса приведен перечень расхо
дов, которые не вычитаются при исчислении налогооб
лагаемой прибыли в момент их возникновения в текущем
отчетном периоде, а подлежат вычету в последующих пе
риодах в течение срока, установленного учетной полити
кой налогоплательщика, но не более десяти лет. К таким
расходам относятся:

— расходы на освоение новых производств, цехов, аг
регатов, а также производства новых видов серийной и
массовой продукции и технологических процессов;

— комплексное опробование (вхолостую) всех видов
оборудования и технических установок с целью проверки
качества их монтажа;

— расходы, связанные с набором рабочей силы и под
готовкой кадров для работы на вновь вводимом в действие
предприятии;

— разница между суммой амортизации основных
средств и нематериальных активов, начисленной ускорен
ным методом, и суммой амортизации, начисленной по
нормам, установленным Налоговым кодексом.

Расходы на создание резерва по сомнительным долгам
вычитаются при списании задолженности, признанной в
соответствии с Налоговым кодексом безнадежной, в сум
ме, не превышающей размер безнадежной задолженнос
ти, подлежащей списанию.

При налогообложении прибыли юридических лиц при
меняются следующие ставки (на 2009 г.):

№	Плательщики	Ставки налога в % к налогооблагаемой базе
1	Юридические лица (за исключением предусмотренных в пп. 2—3)	10
2	Коммерческие банки	15
3	Юридические лица, получающие доходы от проведения аукционов, организации массовых зрелищных мероприятий путем привлечения юридических и физических лиц (включая нерезидентов), имеющих лицензию на занятие гастрольно-концертной деятельностью	35
4	Для предприятий-экспортеров, у которых доля экспорта товаров, работ, услуг (независимо от места выполнения работ, оказания услуг) собственного производства за свободно конвертируемую валюту составляет:	
	от 15 до 30 процентов в общем объеме реализации	установленная ставка снижается на 30 %
	от 30 и более процентов в общем объеме реализации	установленная ставка снижается на 50 %
5	Для предприятий сферы услуг, указанных в п. 1, по объему оказанных услуг, оплаченных с применением пластиковых карт	установленная ставка снижается на 10 %

Дивиденды и проценты, выплачиваемые юридическим лицам, облагаются налогом у источника выплаты по ставке 10 %.

Необходимо отметить, что с 1 января 2009 г. от налогообложения освобождены сроком на 5 лет доходы в виде дивидендов физических лиц, получаемых от учреждаемых ими микрофирм и малых предприятий, юридических лиц в части средств, направляемых на капитализацию, инвестиции, расчеты за ранее полученные кредиты.

От уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождаются юридические лица:

— находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 % инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц,

занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

— лечебно-производственные мастерские при лечебных учреждениях;

— учреждения по исполнению наказаний и подразделения охраны при органах внутренних дел.

От уплаты налога на прибыль юридических лиц освобождается прибыль юридических лиц, полученная:

— от производства протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, а также оказания услуг инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

— от оказания услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом (кроме такси, в том числе маршрутного);

— от осуществления работ по реставрации и восстановлению памятников истории и культуры;

— инвестиционными фондами, направляемая на покупку акций приватизированных предприятий;

— Народным банком от использования средств на индивидуальных накопительных пенсионных счетах граждан.

Для юридических лиц, в которых занято более 3 % инвалидов от общей численности работающих, сумма налога на прибыль юридических лиц уменьшается из расчета один процент уменьшения суммы налога на прибыль юридических лиц на каждый процент трудоустроенных инвалидов свыше установленной нормы.

Согласно постановлению Президента РУз «О мерах по ускорению развития сферы услуг и сервиса в Республике Узбекистан в 2006–2010 годах» от 17 апреля 2006 г. № ПП–325 освобождены с 1 апреля 2006 г. сроком на три года от уплаты налога на прибыль и единого налогового платежа юридические лица, оказывающие услуги по лизингу; страхованию; аудиторские услуги; услуги по ведению бухгалтерского учета; по микрокредитованию; в области ремонта обуви и изделий из кожи; по ремонту часов; по ремонту и

техническому обслуживанию бытовых электронных и электрических приборов (телевизоров, аудиовидеоаппаратуры, компьютерной, принтерной техники, холодильников, кондиционеров и др.); ветеринарные услуги; услуги в сфере образования, включая обучение работе на компьютере; детских спортивных учреждений и секций; социальные услуги по уходу за детьми, инвалидами, престарелыми гражданами.

Налогооблагаемая прибыль юридических лиц уменьшается на сумму:

— взносов в экологические, оздоровительные и благотворительные фонды, учреждения культуры, народного образования, здравоохранения, труда и социальной защиты населения, физической культуры и спорта, органы самоуправления граждан, но не более 1 % налогооблагаемой прибыли;

— средств, направленных на строительство колледжей, академических лицеев, школ и дошкольных образовательных учреждений по решению Кабинета Министров Республики Узбекистан, но не более 30 % налогооблагаемой прибыли;

— средств, направляемых на расширение основного производства в форме нового строительства, реконструкцию зданий и сооружений, используемых для производственных нужд, а также на погашение кредитов, полученных на эти цели, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации, но не более 30 % налогооблагаемой прибыли;

— средств, направляемых на модернизацию, техническое и технологическое перевооружение производства, приобретение нового технологического оборудования, погашение кредитов, выданных на указанные цели, возмещение стоимости объекта лизинга, за вычетом начисленной в соответствующем налоговом периоде амортизации. Уменьшение налогооблагаемой базы производится в течение трех лет начиная с налогового периода, в котором осуществлены вышеназванные расходы, а по технологическому оборудованию — с момента ввода его в эксплуатацию. В случае реализации или безвозмездной передачи нового технологического оборудования в течение трех лет с момента его приобретения (импорта) действие указанной льготы

аннулируется, с восстановлением обязательств по уплате налога на прибыль за весь период применения льготы;

— средств, направляемых безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10 % налогооблагаемой прибыли;

— отчислений от прибыли предприятий, находящихся в собственности религиозных и общественных объединений (кроме профессиональных союзов, политических партий и движений), благотворительных фондов, направляемых на осуществление уставной деятельности этих объединений и фондов.

Налогооблагаемая прибыль банков уменьшается на сумму прироста объемов срочных вкладов физических лиц, вкладов по пластиковым карточкам и размещенных сберегательных сертификатов при условии целевого направления высвобождаемых средств на повышение процентных ставок по вышеуказанным вкладам.

Плательщики налога на прибыль, имеющие убыток в предыдущем отчетном году или в предыдущих отчетных годах, вправе уменьшить налогооблагаемый доход (прибыль) текущего года на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы. При этом совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 50 % налогооблагаемой прибыли текущего года.

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль предприятия рассчитывается следующим образом:

прибыль или убыток до уплаты налога на прибыль

плюс невычитаемые расходы налогоплательщика при определении налогооблагаемой прибыли в соответствии со ст. 147 НК

плюс расходы отчетного периода, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли в будущем согласно ст. 146 НК

(*минус*) ранее произведенные расходы, подлежащие исключению из налогооблагаемой базы за данный отчетный период согласно ст. 146 НК

минус льготы по налогам в соответствии со ст. 158 НК

минус суммы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль в соответствии со ст. 159 НК

равно налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Пример. Предположим, что у предприятия «Умид» прибыль до налогообложения составила 34 700 тыс. сум.; невычитаемые расходы налогоплательщика при определении налогооблагаемой прибыли в соответствии со ст. 147 Налогового кодекса — 2 840 тыс. сум.; расходы отчетного периода, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли в будущем согласно ст. 146 НК, — 1 500 тыс. сум.; ранее произведенные расходы, подлежащие исключению из налогооблагаемой базы за данный отчетный период согласно ст. 146 НК, — 600 тыс. сум.; льготы по налогу на прибыль — 800 тыс. сум.; суммы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль в соответствии со ст. 159 НК, — 400 тыс. сум.

Налогооблагаемая база составит:

34 700 + 2 840 + 1 500 − 600 − 800 − 400 = 37 240 тыс. сум.

Налог на прибыль равен:

37 240 × 10 % : 100 = 3 724 тыс. сум.

Исчисленный налог отражается проводкой:

Д-т 9810 «Расходы по налогу на прибыль» — 3 724 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 3 724 тыс. сум.

При уплате налога делается запись:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам» — 3 724 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 3 724 тыс. сум.

17.3. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой отчисление в бюджет части стоимости, добавленной в процессе производства, реализации товаров (работ, услуг). Порядок расчета и учет НДС регулируется статьями раздела VII Налогового кодекса.

Плательщиками налога на добавленную стоимость являются:

юридические лица, имеющие облагаемые налогом обороты; юридические и физические лица, импортирующие товары на территорию Республики Узбекистан, за исклю-

чением физических лиц, завозящих товары для собственных нужд в пределах норм беспошлинного ввоза;

товарищ (участник) — юридическое лицо, на которого возложено ведение дел простого товарищества (доверенное лицо) при осуществлении им облагаемых оборотов.

Юридические лица, являющиеся плательщиками единого налогового платежа, могут уплачивать налог на добавленную стоимость на добровольной основе на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы по месту налогового учета не позднее одного месяца до начала очередного квартала, а вновь создаваемые — до начала осуществления деятельности.

Объектом налогообложения является:

облагаемый оборот;

облагаемый импорт.

Облагаемым оборотом является оборот по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которого является Республика Узбекистан.

Облагаемым импортом являются товары, ввозимые на таможенную территорию Республики Узбекистан, за исключением товаров, освобожденных от налога на добавленную стоимость.

Налогооблагаемая база определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг) без включения в нее налога на добавленную стоимость.

При реализации товаров (работ, услуг) по ценам ниже себестоимости или цены приобретения товаров (с учетом затрат, связанных с приобретением товара), при передаче товаров для собственных нужд, а также при безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) для целей налогообложения налогооблагаемая база определяется исходя из себестоимости товаров (работ, услуг) или цены их приобретения (с учетом затрат, связанных с приобретением товара).

В налогооблагаемую базу по подакцизным товарам включается сумма акцизного налога.

При реализации основных средств и нематериальных активов налогооблагаемая база определяется как положительная разница между ценой реализации и их остаточ-

ной стоимостью, включающая в себя сумму налога на добавленную стоимость.

Освобождается от налога на добавленную стоимость оборот по реализации:

— услуг (действий), оказываемых государственными органами, органами самоуправления граждан и иными уполномоченными организациями, за которые взимаются государственная пошлина и сборы;

— услуг по содержанию детей в дошкольных образовательных учреждениях;

— услуг по уходу за больными и престарелыми;

— ритуальных услуг похоронных бюро и кладбищ, реализация предметов религиозной принадлежности, услуг по проведению обрядов и церемоний религиозными организациями и объединениями;

— протезно-ортопедических изделий, инвентаря для инвалидов, в том числе реализуемых производителями этих изделий и инвентаря, а также услуг, оказываемых инвалидам по ортопедическому протезированию, ремонту и обслуживанию протезно-ортопедических изделий и инвентаря для инвалидов;

— продукции лечебно-производственных мастерских при лечебных учреждениях, реализуемой данными учреждениями;

— почтовых марок (кроме коллекционных), маркированных открыток, конвертов;

— услуг организаций связи по выплате пенсий и пособий;

— научно-исследовательских и инновационных работ, выполняемых за счет средств бюджета. Основанием для получения данной льготы является заключение соответствующего финансового органа о выделении средств из бюджета;

— услуг городского пассажирского транспорта (кроме такси, в том числе маршрутного), а также услуг по перевозке пассажиров в пригородном сообщении железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси, в том числе маршрутного);

— услуг по обучению, в части платы за обучение в высших, средних, средних специальных, профессиональных учебных заведениях, а также в организациях, осуществляющих повышение квалификации и переподготовку кадров;

— драгоценных металлов уполномоченному государственному органу по хранению и на экспорт;

— медицинских (ветеринарных) услуг, за исключением косметологических, лекарственных средств и изделий медицинского (ветеринарного) назначения, в том числе реализуемых производителями этих средств и изделий;

— услуг, оказываемых непосредственно в аэропортах Республики Узбекистан и в воздушном пространстве Республики Узбекистан по обслуживанию иностранных воздушных судов, включая аэронавигационное;

— санаторно-курортных, оздоровительных, туристско-экскурсионных услуг и услуг детских лагерей отдыха, а также услуг учреждений физической культуры и спорта, оформленных соответствующими документами;

— имущества, реализуемого в порядке приватизации государственной собственности;

— гидрометеорологических и аэрологических работ;

— геологических и топографических работ;

— печатной продукции, а также редакционных, полиграфических и издательских работ (услуг), связанных с производством и реализацией печатной продукции;

— продукции и услуг по основной деятельности Национальной телерадиокомпании Узбекистана, предприятий и организаций, входящих в ее состав, и Национального информационного агентства Узбекистана;

— услуг, работ по транспортировке, погрузке, разгрузке, перегрузке, экспедированию экспортируемых товаров с территории Республики Узбекистан;

— товаров (работ, услуг), за исключением оборотов по реализации от осуществления посреднической, торговой, заготовительной, снабженческо-сбытовой деятельности юридическими лицами, находящимися в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 % инвалидов;

— товаров (работ и услуг), приобретаемых юридическими лицами за счет займов (кредитов), предоставленных международными и зарубежными правительственными финансовыми организациями по международным договорам Республикой Узбекистан, а также полученных за счет грантов;

— услуг по содержанию и ремонту жилищного фонда, оказываемых населению;

— электрической энергии населению;

— услуг по экологической экспертизе, проводимой специализированными экспертными подразделениями уполномоченного государственного органа;

— услуг по обучению государственному языку и делопроизводству на государственном языке;

— сельскохозяйственной продукции собственного производства;

— услуг подразделений охраны при органах внутренних дел;

— основных средств, нематериальных активов и объектов незавершенного строительства, передаваемых в качестве вклада или паевого взноса в уставный фонд (уставный капитал);

— земельно-кадастровых, землеустроительных, почвенных и геоботанических работ, выполняемых за счет средств бюджета;

— товарно-материальных запасов государственного резерва при их обновлении;

— технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также услуг по их эксплуатации и обслуживанию;

— имущества, передаваемого в качестве инвестиционных обязательств согласно договору, заключенному между инвестором и уполномоченным государственным органом по управлению государственным имуществом;

— оптовая реализация книжной продукции, школьных учебных принадлежностей и наглядных пособий, лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Оборот по реализации товаров (за исключением драгоценных металлов) на экспорт за иностранную валюту облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке. При этом налог на добавленную стоимость начисляют по ставке «0» и сумма налога на добавленную стоимость по материальным ресурсам, используемым на производство этой продукции, принимается к зачету.

При определении суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, получатель товаров (работ, услуг) имеет право на зачет суммы налога на добавленную стоимость, под-

лежащего уплате (уплаченного) по фактически полученным товарам (работам, услугам), если они будут использоваться в целях облагаемого оборота, включая оборот по нулевой ставке, а также для собственных нужд налогоплательщика.

Если предприятие наряду с деятельностью, освобожденной от налога на добавленную стоимость, ведет также деятельность, облагаемую налогом, то оно должно вести раздельный учет затрат и результатов деятельности по этим видам.

Если предприятие производит однородную продукцию, поставки которой являются как облагаемыми налогом на добавленную стоимость, так и не облагаемыми, то в этом случае разделение затрат производится по удельному весу облагаемого оборота в общей сумме оборота.

Пример. Предприятие имеет за отчетный период общий оборот по реализации на 200 000 сум., не включая НДС. Из 200 000 сум. облагаемый оборот составляет 170 000 сум. Необлагаемый (освобожденный) оборот составит 30 000 сум.

Удельный вес облагаемого оборота в общей сумме оборота по реализации составил 85 % (170 000 : 200 000 × 100).

Если за данный отчетный период сумма НДС по полученным счетам-фактурам составила 35 000 сум., то в зачет принимаются только 85 % от этой суммы, т. е. 29 750 сум. (35 000 × 85 : 100). Оставшаяся сумма уплаченного налога в размере 5 250 сум. (35 000 − 29 750) относится на затраты производства (обращения).

Предприятия, получающие сырье и материалы, оплачивают поставщикам их стоимость вместе с НДС. Поставщик с вырученной суммы вносит этот налог в бюджет (*порядок расчета НДС по полученным материалам отражен в главе 9 «Учет материальных ценностей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей»*).

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, определяется как разница между суммами налога на добавленную стоимость, начисленными за реализованные товары (выполненные работы и оказанные услуги), и суммами налога, подлежащими уплате или уплаченными поставщикам, согласно полученным счетам-фактурам.

Пример. Допустим, предприятие за отчетный период уплатило поставщикам НДС 1 700 тыс. сум., что отражено по дебету счета 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)».

В отчетном месяце реализована продукция на 30 000 тыс. сум. НДС составит: 30 000 × 20 : 100 = 6 000 тыс. сум. Общий оборот вместе с НДС составит 36 000 тыс. сум.

При поступлении выручки делается запись:

Д-т 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков» — 36 000 тыс. сум.

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции» — 30 000 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 6 000 тыс. сум.

Списание НДС, уплаченного поставщикам в данном отчетном периоде, отражается проводкой:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 1 700 тыс. сум.

К-т 4410 «Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)» — 1 700 тыс. сум.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, рассчитывается как разница между кредитом и дебетом счета 6410:

6 000 − 1 700 = 4 300 тыс. сум.

На эту сумму при уплате делается запись:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 4 300 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 4 300 тыс. сум.

17.4. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ АКЦИЗНОГО НАЛОГА

Порядок расчета и уплаты акцизного налога регулируется статьями раздела VIII Налогового кодекса.

Акцизы — это косвенные налоги, которые устанавливаются государством в процентах от цены товаров, реализуемых предприятиями-производителями.

Плательщиками акцизного налога являются юридические и физические лица:

— производящие товары, облагаемые акцизным налогом (подакцизные товары) на территории Республики Узбекистан;

— импортирующие подакцизные товары на таможенную территорию Республики Узбекистан;

— товарищ (участник) договора простого товарищества, на которого возложено ведение дел простого товарищества, при производстве простым товариществом подакцизного товара.

Перечень подакцизных товаров утверждается решением Президента Республики Узбекистан.

Ставки акцизного налога устанавливаются в процентах к стоимости товара (адвалорные) и (или) в абсолютной сумме на единицу измерения в натуральном выражении (фиксированные).

По подакцизным товарам, в отношении которых установлены ставки акцизного налога в абсолютной сумме (фиксированные), налогооблагаемая база определяется исходя из объема подакцизных товаров в натуральном выражении.

По производимым подакцизным товарам, в отношении которых установлены ставки акцизного налога в процентах (адвалорные), налогооблагаемой базой является стоимость реализованных подакцизных товаров, не включающая акцизный налог и налог на добавленную стоимость.

По подакцизным товарам, передаваемым в счет заработной платы, начисленных дивидендов, безвозмездно либо в обмен на другие товары (работы, услуги), а также при реализации товаров по ценам ниже себестоимости, налогооблагаемой базой является стоимость, рассчитанная исходя из цены, устанавливаемой налогоплательщиком на момент передачи товаров, но не ниже фактической себестоимости.

По подакцизным товарам, произведенным из давальческого сырья и материалов, налогооблагаемая база включает стоимость работ по производству подакцизных товаров и стоимость давальческого сырья и материалов.

По импортируемым подакцизным товарам, в отношении которых установлены ставки акцизного налога в процентах (адвалорные), налогооблагаемая база определяется на основании таможенной стоимости, определяемой в соответствии с таможенным законодательством.

Объектом обложения акцизным налогом являются следующие операции:

— реализация подакцизных товаров, в том числе:

продажа (отгрузка) товара;

передача заложенных подакцизных товаров залогодателем при неисполнении обеспеченного залогом обязательства;

передача подакцизных товаров безвозмездно;

передача подакцизных товаров работодателем наемному работнику в счет заработной платы в случаях, предусмотренных законодательством, либо учредителю (участнику) юридического лица в счет начисленных дивидендов;

передача подакцизных товаров в обмен на другие товары (работы, услуги) в случаях, предусмотренных законодательством;

— передача подакцизных товаров в качестве вклада или паевого взноса в уставный фонд (уставный капитал) юридического лица либо вклада товарища (участника) по договору простого товарищества;

— передача подакцизных товаров участнику (учредителю) при его выходе (выбытии) из юридического лица или в связи с реорганизацией, ликвидацией (банкротством), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества, товарищу (участнику) данного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности товарищей (участников) договора, или разделе такого имущества;

— передача подакцизных товаров на переработку на давальческой основе, а также передача производителем подакцизных товаров, являющихся продуктом переработки давальческого сырья и материалов, в том числе подакцизных, собственнику давальческого сырья и материалов;

— передача произведенных и (или) добытых подакцизных товаров для собственных нужд;

— импорт подакцизных товаров на таможенную территорию Республики Узбекистан.

Не подлежит обложению акцизным налогом:

— реализация подакцизных товаров на экспорт их производителями, за исключением отдельных видов подакцизных товаров, определяемых Кабинетом Министров Республики Узбекистан;

— передача подакцизных товаров — продуктов переработки, произведенных из товаров, помещенных под таможенный режим «переработка на таможенной территории», при условии их последующего вывоза с таможенной территории Республики Узбекистан;

— импорт на таможенную территорию Республики Узбекистан подакцизных товаров для оказания помощи в результате стихийных бедствий, вооруженных конфликтов, несчастных случаев или аварий, в качестве гуманитарной помощи и безвозмездного технического содействия, а также на благотворительные цели по линии государств, правительств, международных организаций;

— импорт подакцизных товаров на таможенную территорию Республики Узбекистан физическими лицами в пределах норм ввоза товаров, не подлежащих обложению акцизным налогом. Предельные нормы ввоза физическими лицами на территорию Республики Узбекистан товаров, не подлежащих обложению акцизным налогом, устанавливаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан;

— импорт технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий, приобретаемых операторами телекоммуникаций и специальным органом по сертификации технических средств систем оперативно-розыскных мероприятий, при наличии письменного подтверждения уполномоченного государственного органа.

ПРИМЕР

расчета суммы акцизного налога по алкогольной продукции (на 1 л)

№		Коньяк	Водка	Вино сухое
1	Объем спирта, содержащегося в готовой продукции, %	42	40	
2	Ставка акцизного налога			
А)	*сум. на 1 л безводного этилового спирта*	12 430	12 430	—
Б)	*сум. на 1 дал готовой продукции*	—	—	3 300
3	Сумма начисленного акцизного налога			
А)	*(стр. 1 × стр. 2а : 100) сум. за 1 л готовой продукции*	5 220	5 618	
Б)	*(стр. 2б) сум. за 1 дал готовой продукции*	—	—	3 300

Примечание. Например, при реализации 10 тыс. дал водки начисленная сумма акцизного налога (без зачета акцизного налога по спирту) составит:

5 618 × 100 000 = 561,8 млн сум.

Расчет и уплата акцизного налога в бухгалтерском учете отражаются следующим образом:

— при реализации:

Д-т 5110 «Расчетный счет»

К-т 9010 «Доходы от реализации готовой продукции»

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

— при уплате налога:

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

К-т 5110 «Расчетный счет»;

— при оплате за акцизные марки:

Д-т 5610 «Денежные эквиваленты (по видам)»

К-т 5110 «Расчетный счет».

По мере отгрузки маркированной продукции на сумму израсходованных акцизных марок производится бухгалтерская запись:

Д-т 9410 «Расходы по реализации»

К-т 5610 «Денежные эквиваленты (по видам)».

17.5. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГОВ И СПЕЦИАЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ДЛЯ НЕДРОПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ

Порядок расчета и уплаты налогов и специальных платежей для недропользователей регулируется статьями раздела IX Налогового кодекса.

Недропользователями в целях налогообложения являются юридические и физические лица, осуществляющие на территории Республики Узбекистан поиск и разведку месторождений, добычу полезных ископаемых, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований, и (или) осуществляющие переработку полезных ископаемых с извлечением из них полезных компонентов.

Недропользователи уплачивают следующие налоги и специальные платежи:

налог за пользование недрами;

налог на сверхприбыль;

бонус (подписной и коммерческого обнаружения). Бонус является разовым платежом, осуществляемым недропользователем. Недропользователь выплачивает следующие виды бонусов: подписной; коммерческого обнаружения. Бонусы не уплачивают органы государственного управления.

Плательщиками налога за пользование недрами являются недропользователи:

— добывающие полезные ископаемые из недр, включая извлечение полезных ископаемых из техногенных минеральных образований;

— осуществляющие переработку полезных ископаемых с извлечением из них полезных компонентов.

Объектом обложения налогом за пользование недрами является объем добычи (извлечения) готового продукта. Перечень готовых продуктов устанавливается решением Президента Республики Узбекистан.

Готовым продуктом признается полезное ископаемое (полезный компонент), на которое установлена ставка налога за пользование недрами и которое предназначено для реализации или передачи, включая безвозмездную передачу, а также для собственного потребления в целях производства продукции и иных нужд.

Объект налогообложения определяется отдельно по каждому виду готового продукта.

Объектом налогообложения для углеводородов являются:

добытые углеводороды, прошедшие первичную промысловую переработку, включая попутные полезные ископаемые и полезные компоненты;

полезные компоненты, извлеченные в процессе переработки углеводородов, но не прошедшие налогообложение как готовый продукт при предшествующей добыче и переработке в составе перерабатываемых полезных ископаемых.

Не является объектом налогообложения объем природного газа, закачиваемого обратно в продуктовый пласт для поддержания пластового давления и извлечения газового конденсата в рамках замкнутого технологического цикла.

Объектом налогообложения для драгоценных металлов и драгоценных камней являются извлеченные драгоцен-

ные металлы и драгоценные камни, в том числе из техногенных минеральных образований.

Объектом налогообложения по твердым полезным ископаемым являются:

добытые и (или) извлеченные твердые полезные ископаемые, в том числе из техногенных минеральных образований;

полезные ископаемые, извлеченные в процессе переработки перерабатывающими предприятиями.

Не являются объектом налогообложения общераспространенные полезные ископаемые, добытые в пределах предоставленных налогоплательщикам земельных участков и использованные для собственных хозяйственных и бытовых нужд.

Перечень общераспространенных полезных ископаемых устанавливается законодательством.

Налогооблагаемой базой для исчисления налога за пользование недрами является стоимость объема добытого (извлеченного) готового продукта, рассчитанная по средневзвешенной цене реализации за отчетный период, за исключением случаев, когда готовый продукт (часть готового продукта) является сырьем для производства другого готового продукта или готовый продукт (продукт переработки) используется для собственных производственных или хозяйственных нужд, налогооблагаемая база для такой продукции определяется исходя из производственной себестоимости добытого (извлеченного) готового продукта.

Средневзвешенная цена реализации за отчетный период определяется отдельно по каждому добытому (извлеченному) готовому продукту путем деления объемов реализации в денежном выражении (за вычетом НДС и акцизного налога) на объем реализации в натуральном выражении.

В случае отсутствия реализации готового продукта в отчетном периоде налогооблагаемая база определяется исходя из средневзвешенной цены реализации готового продукта последнего отчетного периода, в котором имела место реализация.

При полном отсутствии реализации готового продукта налогооблагаемая база определяется исходя из производственной себестоимости добычи (извлечения) данных по-

лезных ископаемых за отчетный период. При этом налогоплательщик обязан произвести последующую корректировку суммы начисленного налога в том отчетном периоде, когда имела место реализация, исходя из средневзвешенной цены, сложившейся за отчетный период.

При реализации или передаче готового продукта по цене ниже себестоимости для расчета средневзвешенной цены принимается себестоимость, но не выше декларируемых цен.

В случаях, когда готовый продукт (часть готового продукта) является сырьем для производства другого готового продукта или готовый продукт (продукт переработки) используется для собственных производственных или хозяйственных нужд, налогооблагаемая база для такой продукции определяется исходя из производственной себестоимости добытого (извлеченного) готового продукта.

Пример. Объем добычи угля на предприятии в отчетном периоде составил 2 000 тыс. сум., ставка налога — 3,8 %.

Налог составил: 2 000 000 × 3,8 % : 100 = 76 тыс. сум.

Запись в бухгалтерском учете будет следующей:

— начисление налога:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 76 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 76 тыс. сум.;

— перечисление в бюджет:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 76 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 76 тыс. сум.

17.6. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГА ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ВОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Порядок расчета и уплаты налога за пользование водными ресурсами регулируется статьями раздела X Налогового кодекса.

Плательщиками налога за пользование водными ресурсами являются:

юридические лица, осуществляющие водопользование на территории Республики Узбекистан;

индивидуальные предприниматели, использующие воду для предпринимательской деятельности;

дехканские хозяйства, созданные с образованием и без образования юридического лица.

Юридические лица, осуществляющие поставку воды для водоснабжения населенных пунктов, являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами только за воду, используемую для собственных нужд.

Не являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами:

некоммерческие организации. При осуществлении предпринимательской деятельности некоммерческие организации являются плательщиками налога за пользование водными ресурсами по объемам воды, используемой в предпринимательской деятельности;

юридические лица, для которых предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.

Объектом налогообложения являются водные ресурсы, используемые из поверхностных и подземных источников.

К поверхностным источникам водных ресурсов относятся: реки, озера, водохранилища, различные виды каналов и прудов, другие поверхностные водоемы и водные источники.

К подземным источникам водных ресурсов относятся воды, извлекаемые при помощи артезианских колодцев и скважин, вертикальной и горизонтальной дренажной сети и других сооружений.

Налогооблагаемой базой является объем использованной воды.

Объем воды, забранной из поверхностных и подземных источников водных ресурсов, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отраженных в документах бухгалтерского (первичного) учета использования воды.

При использовании воды без измерительных приборов ее объем определяется исходя из лимитов водопользования, технологических и санитарных норм потребления

воды, норм полива посевов и зеленых насаждений или других методов, обеспечивающих достоверность данных.

От налога за пользование водными ресурсами освобождаются:

— предприятия, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

— потребители воды, получившие воду от юридических лиц, внесших за нее налог в бюджет;

— потребители воды, вторично использующие воду, за первичное пользование которой плата была произведена;

— добровольно ликвидируемые субъекты предпринимательства — юридические лица — со дня уведомления о принятом решении о добровольной ликвидации органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы.

При исчислении налога за пользование водными ресурсами налогооблагаемая база уменьшается на объем:

— минеральной подземной воды, используемой учреждениями здравоохранения в лечебных целях, за исключением объема воды, использованного для реализации в торговой сети;

— воды, используемой для изготовления лекарственных средств;

— подземных вод, извлеченных в целях предотвращения их вредного воздействия на окружающую среду, за исключением объема воды, использованного для производственных и технических нужд;

— подземных вод, извлеченных для шахтного водоотлива попутно с добычей полезных ископаемых и обратно закачиваемых в недра для поддержания пластового давления, за исключением объема воды, использованного для производственных и технических нужд;

— воды, используемой для действия гидравлических турбин гидроэлектростанций;

— воды, используемой для промывки засоленных земель сельскохозяйственного назначения.

Сумма налога за пользование водными ресурсами исчисляется исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок.

Сумма налога за пользование водными ресурсами для дехканских хозяйств, созданных с образованием и без образования юридического лица, определяется органами государственной налоговой службы исходя из налогооблагаемой базы и установленных ставок.

Пример. В г. Ташкенте по данным треста «Водоканал» в водопроводную сеть поступает 72 % воды из поверхностных и 28 % из подземных источников. Допустим, предприятие израсходовало в месяц 10 тыс. куб. м воды. Тогда объем воды из поверхностных источников составит:

10 000 × 72 : 100 = 7 200 куб. м.

Объем воды из подземных источников составит:

10 000 − 7 200 = 2 800 куб. м.

На 2009 г. для промышленных предприятий утверждены ставки: для воды из поверхностных источников — 21,6 тийина и подземных — 27,5 тийина за 1 куб. м.

Общая сумма налога составит:

(7 200 × 21,6) + (2 800 × 27,5) = 155 520 + 77 000 = = 232 520 сум.

Учет налога в бухгалтерском учете отразится записями:

— начисление налога:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 232 520 сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 232 520 сум.;

— уплата налога:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам» — 232 520 сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 232 520 сум.

17.7. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УПЛАТЫ НАЛОГА НА ИМУЩЕСТВО

Порядок расчета и уплаты налога на имущество регулируется статьями раздела XI Налогового кодекса.

Плательщиками налога на имущество являются юридические лица, имеющие налогооблагаемое имущество.

Объектом налогообложения является следующее имущество:

— основные средства, включая полученные по договору финансовой аренды (лизинга);

— нематериальные активы;

— объекты незавершенного строительства;

— оборудование, не введенное в действие в установленный срок.

Налогооблагаемой базой является:

по основным средствам и нематериальным активам — среднегодовая остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов. Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется как разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью этого имущества и величиной амортизации, рассчитанной с использованием методов, установленных учетной политикой налогоплательщика;

по объектам незавершенного строительства и оборудованию, не введенному в действие в нормативный (установленный) срок, — среднегодовая стоимость незавершенного строительства и неустановленного оборудования.

Среднегодовая остаточная стоимость (среднегодовая стоимость) объектов налогообложения определяется нарастающим итогом как 1/12 от суммы, полученной при сложении остаточных (среднегодовых) стоимостей объектов налогообложения на последнее число каждого месяца отчетного периода.

$$\text{Средняя остаточная стоимость имущества} = \frac{31 \text{ янв.} + 28 \text{ фев.} + 31 \text{ марта} + \ldots + 31 \text{ дек.}}{12}$$

Юридические лица, являющиеся плательщиками единого налогового платежа по имуществу, сданному в аренду на срок менее одного месяца, налогооблагаемую базу оп-

ределяют как частное от деления остаточной стоимости этого имущества, рассчитанной на последний день данного месяца, на двенадцать и на количество календарных дней в этом месяце, умноженное на количество дней, в течение которых данное имущество находилось в аренде. В случае сдачи в аренду части здания налогооблагаемая база определяется путем умножения остаточной стоимости одного квадратного метра общей площади на размер площади, сданной в аренду.

При осуществлении плательщиком налога на имущество юридических лиц видов деятельности, по которым не предусмотрена уплата налога на имущество юридических лиц, налогооблагаемая база определяется на основе ведения раздельного учета облагаемого и необлагаемого имущества. При невозможности ведения раздельного учета налогооблагаемая база определяется исходя из удельного веса чистой выручки от деятельности, по которой предусмотрена уплата налога на имущество юридических лиц, в общем объеме чистой выручки.

При исчислении налога на имущество юридических лиц налогооблагаемая база уменьшается на стоимость:

— объектов жилищно-коммунального хозяйства;

— объектов социально-культурной сферы, относящихся к сфере культуры и искусства, народного образования, здравоохранения, физической культуры и спорта, социального обеспечения;

— имущества юридических лиц, используемого для нужд учреждений культуры, дошкольных и общеобразовательных учебных заведений;

— имущества, находящегося на балансе сельскохозяйственных предприятий, используемого для производства и хранения сельскохозяйственной продукции (растениеводства, животноводства, рыбоводства);

— объектов оросительной и коллекторно-дренажной сети;

— спутников связи;

— оборудования, приобретенного за счет кредита, на пять лет с момента ввода его в эксплуатацию, но не более срока, установленного для погашения кредита;

— объектов, используемых для природоохранных и санитарно-очистных целей, пожарной безопасности;

— железнодорожных путей и автомобильных дорог щего пользования, магистральных трубопроводов, ли связи и энергопередачи, а также сооружений, являющи неотъемлемой технологической частью указанн объектов;

— производственных основных фондов, по которы принято решение Кабинета Министров Республики Уз кистан об их консервации;

— имущества, полученного в лизинг, на срок действ договора лизинга;

— объектов гражданской защиты и мобилизационног назначения, находящихся на балансе налогоплательщик и не используемых в предпринимательской деятельности

— транспортных средств организаций городского пас сажирского транспорта, осуществляющих перевозку пас сажиров в городском и пригородном сообщении (автобу сов, трамваев, троллейбусов, поездов метрополитена);

— оборудования, переданного в безвозмездное пользо вание надомникам для выполнения работ по заказу юри дического лица в соответствии с заключенными договорами (на период пользования);

— технических средств системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций;

— вновь введенного в эксплуатацию нового технологического оборудования — сроком на пять лет. В случае реализации или безвозмездной передачи нового технологического оборудования в течение трех лет с момента его приобретения (импорта) действие указанной льготы аннулируется с восстановлением обязательств по уплате налога на имущество за весь период применения льготы.

От налога на имущество юридических лиц освобождаются:

— организации здравоохранения, физической культуры и социального обеспечения, народного образования, культуры и искусства;

— предприятия жилищно-коммунального хозяйства и другого городского хозяйства общегражданского назначения;

— юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 процентов инва-

лидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

— вновь созданные предприятия — в течение двух лет с момента государственной регистрации.

— добровольно ликвидируемые субъекты предпринимательства — со дня уведомления о принятом решении о добровольной ликвидации органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы.

Для определения налогооблагаемой базы принимаются суммы, отражаемые в активе баланса, по следующим счетам бухгалтерского учета за вычетом износа:

0110—0199 — счета учета основных средств;

0310 «Основные средства, полученные по договору финансовой аренды»;

0410—0490 — счета учета нематериальных активов;

0710—0720 — счета учета оборудования к установке (в части неустановленного оборудования в нормативные сроки);

0810 «Незавершенное строительство» (в части незавершенного объекта строительства в установленные сроки).

Имущество предприятий облагается налогом по ставке 3,5 %. Предприятия и организации за неустановленное в нормативные сроки и неиспользуемое оборудование уплачивают налог на имущество по удвоенной ставке.

Пример. Имеются следующие данные:

		Первоначальная стоимость ОС	Накопленный износ ОС
на 31.01.	—	15 000 тыс. сум.	5 000 тыс. сум.
на 28.02.	—	25 000 тыс. сум.	7 500 тыс. сум.
на 31.03.	—	25 000 тыс. сум.	12 000 тыс. сум.

Среднегодовая стоимость имущества для исчисления налога на имущество равна 40 500 тыс. сум.

Сумма налога на имущество составит:

40 500 × 3,5 % = 1 417,5 тыс. сум.

Исчисленная сумма налога учитывается в расходах периода и отражается проводкой:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 1 417,5 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам» — 1 417,5 тыс. сум.

Уплата налога отражается записью:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 1 417,5 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 1 417,5 тыс. сум.

17.8. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНОГО НАЛОГА

Порядок расчета и уплаты земельного налога регулируется статьями раздела XII Налогового кодекса.

Плательщиками земельного налога являются предприятия, имеющие земельные участки на правах собственности, владения, пользования или аренды.

Объектом налогообложения являются земельные участки, находящиеся на правах собственности, владения, пользования или аренды.

Ставки земельного налога устанавливаются Кабинетом Министров Республики Узбекистан для каждого района, города в отдельности. Ставки земельного налога для предприятий, расположенных в г. Ташкенте, предполагают его разделение на 14 зон.

От уплаты земельного налога освобождаются:

— организации культуры, образования, здравоохранения, социальной защиты населения — за земельные участки, используемые для осуществления возложенных на них задач;

— юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 % инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посредничес-

кой, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате;

— вновь созданные дехканские хозяйства — на два года с месяца, в котором произведена государственная регистрация;

— добровольно ликвидируемые субъекты предпринимательства — со дня уведомления о принятом решении о добровольной ликвидации органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности настоящая льгота не применяется и сумма налога взимается в полном размере за весь период применения льготы.

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.

Пример. Предприятие расположено в Чиланзарском районе, т. е. в 7-й зоне г. Ташкента, на площади 3 га и имеет на балансе лагерь отдыха для детей в Бостанлыкском районе Ташкентской области площадью 2 га.

Ставка налога на территории 7-й зоны г. Ташкента — 23 431 тыс. сум. за 1 га, налог равен: 23 431 × 3 = 70 293 тыс. сум. Он уплачивается в Чиланзарском районе г. Ташкента.

Ставка налога на территории Бостанлыкского района — 20 701 тыс. сум. за 1 га, налог равен: 20 701 × 2 = 41 402 тыс. сум. Он уплачивается в местный бюджет Бостанлыкского района.

Общая сумма налога составит:

70 293 + 41 402 = 111 695 тыс. сум.

Сумма начисленного налога отражается проводкой:

Д-т 9430 «Прочие операционные расходы» — 111 695 тыс. сум.

К-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 111 695 тыс. сум.

Уплата налога отражается записью:

Д-т 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» — 111 695 тыс. сум.

К-т 5110 «Расчетный счет» — 111 695 тыс. сум.

17.9. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ НАЛОГА НА БЛАГОУСТРОЙСТВО И РАЗВИТИЕ СОЦИАЛЬНОЙ ИНФРАСТРУКТУРЫ

Порядок расчета и уплаты налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры регулируется статьями раздела XIII Налогового кодекса.

Плательщиками налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры являются юридические лица Республики Узбекистан, осуществляющие предпринимательскую деятельность, кроме некоммерческих организаций, за исключением прибыли, полученной ими от осуществления предпринимательской деятельности, и юридических лиц, для которых предусмотрен упрощенный порядок налогообложения.

Объектом налогообложения и *налогооблагаемой базой* является прибыль, остающаяся в распоряжении юридического лица после вычета налога на прибыль юридических лиц.

Налогоплательщики, имеющие на балансе объекты социальной инфраструктуры, определяют налогооблагаемую базу путем суммирования прибыли, остающейся в распоряжении юридического лица за вычетом начисленного налога на прибыль, и суммы фактически произведенных расходов на содержание объектов социальной инфраструктуры, уменьшенной на сумму налога на прибыль, рассчитанного от суммы данных расходов.

К объектам социальной инфраструктуры относятся объекты здравоохранения, объекты народного образования и детские лагеря отдыха.

При этом полученные дивиденды вычитаются из налогооблагаемой базы.

От уплаты налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры освобождаются юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыль-

цы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 % инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате.

Предельная ставка налога — 8 %. Местные органы власти могут установить более низкие ставки.

Пример. Прибыль предприятия до налогообложения по налогу на прибыль составила 500 тыс. сум.

Сумма налога на прибыль — 200 тыс. сум.:

500 — 200 = 300 тыс. сум. Эта сумма умножается на ставку налога:

300 × 8 : 100 = 24 тыс. сум.

Предприятия, на балансе которых имеются объекты социальной инфраструктуры, уплачивают данный налог по дифференцированным ставкам.

Если сумма затрат на содержание объектов социальной инфраструктуры превышает сумму налога, исчисленного расчетным путем, то предприятие налог на развитие социальной инфраструктуры не уплачивает.

Если сумма фактических расходов на содержание этих объектов меньше суммы налога, то предприятие налог на развитие социальной инфраструктуры определяет как разницу между суммой налога, исчисленного по предельной ставке, и затратами на содержание объектов социальной сферы.

Пример. Затраты на содержание детского сада за отчетный период составили 180 тыс. сум., налогооблагаемый доход — 550 тыс. сум., сумма налога на прибыль — 230 тыс. сум., ставка налога на прибыль — 10 %. Если предприятие пользуется льготной ставкой, то используется та же ставка.

Определяем разницу между строками 240 и 250 Отчета о финансовых результатах:

550 — 230 = 320 тыс. сум.

Умножаем сумму затрат на содержание детского сада на ставку налога на прибыль:

180 × 20 % : 100 = 36 тыс. сум.

Следовательно, на эту сумму уменьшилась сумма налога на прибыль за счет содержания детского сада.

Если бы на балансе предприятия не было детского сада, оно бы уплатило налог в размере:

230 + 180 + 36 = 446 тыс. сум.

Умножаем эту сумму на ставку:

446 × 8 % : 100 = 35,68 тыс. сум.

Таким образом, предприятие должно было уплатить 35,68 тыс. сум., а оно затратило 180 тыс. сум. Следовательно, данное предприятие не должно уплачивать этот налог, так как затраты больше. Если же сумма налога, подлежащая уплате, составит 250 тыс. сум., а фактические затраты — 150 тыс. сум., то предприятие должно заплатить разницу: 250 − 150 = 100 тыс. сум.

Исчисленный в установленном порядке налог отражается проводкой:

Д-т 9820 «Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли»

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

Перечисление налога в бюджет отражается записью:

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

К-т 5110 «Расчетный счет».

17.10. ПОРЯДОК РАСЧЕТА И УЧЕТ ЕДИНОГО НАЛОГОВОГО ПЛАТЕЖА

Упрощенная система налогообложения для малых предприятий применяется наряду с действующей системой налогообложения, предусмотренной Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

Действие упрощенной системы налогообложения распространяется на юридические лица, которые согласно установленным законодательством критериям относятся к микрофирмам и малым предприятиям.

При определении численности работников микрофирм и малых предприятий учитываются также работающие по договорам подряда и иным договорам гражданско-право-

вого характера, а также численность работающих на дочерних предприятиях, в филиалах и представительствах.

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 непроизводственных отраслях, — не более 10 человек, в оптовой, розничной торговле и общественном питании, — не более 5 человек;

малые предприятия со среднегодовой численностью работников, занятых в отраслях:

легкой и пищевой промышленности, металлообработки и приборостроения, деревообрабатывающей, мебельной промышленности и промышленности строительных материалов, — не более 100 человек;

машиностроения, металлургии, топливно-энергетической и химической промышленности, производства и переработки сельскохозяйственной продукции, строительства и прочей промышленно-производственной сферы, — не более 50 человек;

науки, научного обслуживания, транспорта, связи, сферы услуг (кроме страховых компаний), торговли и общественного питания и другой непроизводственной сферы, — не более 25 человек.

Право выбора системы налогообложения предоставляется малым предприятиям на добровольной основе в соответствии с законодательством, кроме предприятий торговли и общественного питания.

К предприятиям торговли и общественного питания, в целях налогообложения, относятся юридические лица, у которых основным видом деятельности по итогам предыдущего отчетного года является торговая деятельность, деятельность в сфере общественного питания.

Не рассматривается как торговая деятельность реализация товаров:

являющихся продукцией собственного производства, включая реализацию через фирменные магазины, не являющиеся самостоятельными юридическими лицами;

комиссионером, поверенным по договору комиссии поручения, включая реализацию имущества, подлежащего обращению в доход государства;

предприятиями, осуществляющими заготовительную и снабженческо-сбытовую деятельность.

Под деятельностью в сфере общественного питания понимается деятельность по изготовлению, реализации и организации потребления кулинарной, а также другой пищевой продукции.

Порядок расчета и уплаты единого налогового платежа регулируется статьями раздела XX Налогового кодекса.

Микрофирмы и малые предприятия, за исключением предприятий торговли и общественного питания, вправе выбрать либо упрощенный порядок налогообложения, предусматривающий уплату единого налогового платежа, либо уплату общеустановленных налогов.

Для перехода на уплату единого налогового платежа действующие микрофирмы и малые предприятия не позднее одного месяца до начала следующего отчетного периода, а вновь создаваемые — не позднее пятнадцати дней со дня государственной регистрации письменно уведомляют о переходе на уплату единого налогового платежа орган государственной налоговой службы по месту налогового учета по форме, установленной Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан.

При добровольном отказе от уплаты единого налогового платежа микрофирмы и малые предприятия переходят на уплату общеустановленных налогов начиная со следующего отчетного периода на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы в течение десяти дней после окончания отчетного периода.

Плательщики единого налогового платежа, не соответствующие по истечении отчетного года установленному критерию численности, переходят на уплату общеустановленных налогов начиная со следующего отчетного года на основании письменного уведомления, представляемого в органы государственной налоговой службы не позднее срока представления годовой финансовой отчетности. При этом они должны произвести перерасчет по единому на-

логовому платежу на основании расчетов по общеустановленным налогам за предыдущий отчетный год, в котором они утратили право на уплату единого налогового платежа.

При превышении суммы общеустановленных налогов над начисленной суммой единого налогового платежа сумма превышения подлежит уплате в бюджет.

При превышении начисленной суммы единого налогового платежа над суммой общеустановленных налогов перерасчеты с бюджетом не производятся.

Проведение перерасчета по единому налоговому платежу производится без соответствующих перерасчетов с покупателями товаров (работ, услуг).

Плательщики единого налогового платежа, занимающиеся несколькими видами деятельности, по которым установлены разные объекты налогообложения и (или) ставки единого налогового платежа, должны вести раздельный учет по этим видам деятельности и уплачивать единый налоговый платеж по ставкам, установленным для соответствующих категорий налогоплательщиков. При этом прочие доходы, облагаются по ставкам единого налогового платежа, установленным для основного (профильного) вида деятельности.

Плательщики единого налогового платежа, перешедшие на уплату общеустановленных налогов, вправе вновь перейти на уплату единого налогового платежа не ранее чем через двенадцать месяцев.

Плательщики, перешедшие с уплаты единого налогового платежа на уплату общеустановленных налогов, освобождаются от уплаты текущих платежей по налогу на прибыль, налогу на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры и налогу на имущество юридических лиц за первый квартал, в котором они перешли на уплату общеустановленных налогов.

Плательщики единого налогового платежа, за исключением предприятий торговли и общественного питания, имеют право на получение отсрочки по уплате единого налогового платежа сроком до одного года с момента их государственной регистрации, с уплатой отсроченных сумм в течение двенадцати месяцев равными долями после

окончания льготного периода в порядке, предусмотренном законодательством.

Плательщики единого налогового платежа могут уплачивать налог на добавленную стоимость на добровольной основе в случае, если они осуществляют оборот, облагаемый налогом на добавленную стоимость. Для перехода на уплату налога на добавленную стоимость юридические лица не позднее одного месяца до начала отчетного периода, а вновь созданные — до начала осуществления деятельности представляют письменное уведомление в орган государственной налоговой службы по месту налогового учета.

Отказ от уплаты налога на добавленную стоимость плательщиком единого налогового платежа может осуществляться только с начала очередного налогового периода на основании письменного уведомления по форме, установленной Государственным налоговым комитетом Республики Узбекистан, представляемой в орган государственной налоговой службы по месту налогового учета не позднее одного месяца до начала следующего налогового периода.

Объектом налогообложения является валовая выручка.

В целях налогообложения в состав валовой выручки включаются:

— выручка от реализации товаров (работ, услуг) за вычетом налога на добавленную стоимость (для налогоплательщиков, перешедших на уплату налога на добавленную стоимость).

Под выручкой от реализации товаров (работ, услуг) понимается для:

строительных, строительно-монтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских организаций — выручка от реализации соответственно строительных, строительно-монтажных, ремонтно-строительных, пусконаладочных, проектно-изыскательских и научно-исследовательских работ, выполненных собственными силами;

предприятий торговли и общественного питания — товарооборот;

юридических лиц, предоставляющих имущество в финансовую аренду (лизинг), — сумма процентного дохода по финансовой аренде (лизингу);

юридических лиц, оказывающих посреднические услуги по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию посреднических услуг, — сумма вознаграждения за оказанные услуги;

заготовительных, снабженческо-сбытовых организаций — валовой доход, исчисленный как разница между покупной и продажной стоимостью реализованных товаров;

юридических лиц в рамках осуществления деятельности по организации лотерей — выручка от распространения билетов игры по цене, указанной в них;

— прочие доходы, предусмотренные ст. 132 Налогового кодекса.

Не рассматриваются в качестве объекта налогообложения:

— полученные вклады в уставный фонд (уставный капитал), включая сумму превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером), средства, объединяемые для осуществления совместной деятельности по договору простого товарищества;

— средства (имущество или имущественные права), полученные в пределах вклада в уставный фонд (уставный капитал) при выходе (выбытии) из состава учредителей (участников), а также при распределении имущества ликвидируемого юридического лица между его учредителями (участниками);

— средства (имущество и имущественные права), полученные в размере вклада товарищем (участником) договора простого товарищества в случае возврата его доли в общей собственности товарищей (участников) договора или раздела такого имущества;

— средства (имущество или имущественные права), полученные от других лиц в виде предварительной оплаты (аванса) за реализуемые товары (работы, услуги);

— средства (имущество или имущественные права), полученные в виде залога или задатка в качестве обеспечения обязательств в соответствии с законодательством до момента перехода прав собственности на них;

— субсидии из бюджета;

— безвозмездно полученные средства (имущество и имущественные права), работы и услуги, если передача средств (имущества или имущественных прав), выполнение работ, оказание услуг происходит на основании решения Президента Республики Узбекистан или Кабинета Министров Республики Узбекистан;

— полученные гранты;

— доходы акционера — юридического лица, полученные в виде стоимости дополнительных акций или увеличения номинальной стоимости акций при направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного фонда (уставного капитала);

— средства, полученные в виде страхового возмещения (страховой суммы) по договорам страхования;

— имущество (за исключением вознаграждения), поступившее комиссионеру или иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, поручения или другому договору на оказание посреднических услуг, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером или иным поверенным за комитента либо иного доверителя;

— возмещение стоимости объекта в виде части арендного (лизингового) платежа, полученное арендодателем (лизингодателем);

— безвозмездно полученные технические средства системы оперативно-розыскных мероприятий на сетях телекоммуникаций, а также от оказания услуг по их эксплуатации и обслуживанию;

— средства, полученные от учредителей (участников) добровольно ликвидируемого субъекта предпринимательства на исполнение их обязательств. В случае незавершения добровольной ликвидации в установленные законодательством сроки или прекращения процедуры ликвидации и возобновления деятельности указанные средства включаются в объект налогообложения и подлежат налогообложению;

— имущество, вносимое в качестве инвестиционных обязательств согласно договору, заключенному между ин-

вестором и уполномоченным государственным органом по управлению государственным имуществом.

При переоценке валютных статей баланса объектом налогообложения считается сальдо между положительной и отрицательной курсовой разницей. В случае превышения суммы отрицательной курсовой разницы над положительной сумма превышения не уменьшает налогооблагаемую базу при исчислении единого налогового платежа.

Налогооблагаемой базой является валовая выручка.

Налогооблагаемая база уменьшается для:

— автозаправочных станций на сумму:

налога с физических лиц на потребление бензина, дизельного топлива и газа для транспортных средств;

разницы между розничной ценой и ценой приобретения бензина, дизельного топлива и газа, превышающей установленную предельную наценку автозаправочных станций, которая подлежит перечислению в местный бюджет;

— юридических лиц в рамках осуществления деятельности по организации лотерей — на сумму выигрышного (призового) фонда, но не более общей суммы выигрышей (призов), выпавших на распространенные билеты;

— брокерских организаций — на сумму комиссионного сбора, перечисляемого бирже от суммы сделки;

— юридических лиц, оказывающих посреднические услуги по договору комиссии, поручения, — на сумму таможенных платежей, уплаченных при импорте товаров, в доле на реализованный товар.

Налогооблагаемая база уменьшается на сумму средств, направляемых:

— на приобретение нового технологического оборудования, но не более 25 % налогооблагаемой базы. Уменьшение налогооблагаемой базы производится в течение пяти лет начиная с налогового периода, в котором осуществлен ввод технологического оборудования в эксплуатацию;

— безвозмездно на внесение взносов по ипотечным кредитам и (или) приобретение жилья в собственность работникам из числа молодых семей, но не более 10 % налогооблагаемой базы.

Корректировка валовой выручки у налогоплательщика производится в случаях:

— полного или частичного возврата товаров;

— изменения условий сделки;

— изменения цены, использования скидки покупателем;

— отказа от выполненных работ, оказанных услуг.

Корректировка валовой выручки производится в пределах годичного срока, а по товарам (работам, услугам), на которые установлен гарантийный срок, — в пределах гарантийного срока.

От уплаты единого налогового платежа освобождаются юридические лица, находящиеся в собственности общественных объединений инвалидов, фонда «Нуроний» и ассоциации «Чернобыльцы Узбекистана», в общей численности которых работает не менее 50 % инвалидов, ветеранов войны и трудового фронта 1941—1945 годов, кроме юридических лиц, занимающихся торговой, посреднической, снабженческо-сбытовой и заготовительной деятельностью и деятельностью по организации лотерей. При определении права на получение указанной льготы в общую численность работников включаются работники, состоящие в штате.

Ставки единого налогового платежа в разрезе налогоплательщиков утверждаются постановлением Президента Республики Узбекистан.

Для предприятий сферы услуг, включая предприятия торговли и общественного питания, по объему оказанных услуг, оплаченных с применением пластиковых карт, установленная ставка единого налогового платежа снижается на 10 %.

СТАВКИ

единого налогового платежа для микрофирм и малых предприятий на 2009 год

№	Плательщики	Ставки налога в % к налогооблагаемой базе
1	Предприятия всех отраслей экономики, за исключением предусмотренных в пп. 2—7	8*
2	Предприятия, занимающиеся промышленным производством	7

№	Плательщики	Ставки налога в % к налогооблагаемой базе
3	Предприятия, у которых разработка и внедрение компьютерных программных продуктов составляют не менее 80 % от общего объема реализации товаров (работ, услуг)	5
4	Предприятия сельского хозяйства по основной деятельности, за исключением сельскохозяйственных товаропроизводителей, являющихся плательщиками единого земельного налога	6
5	Предприятия, получающие доходы от организации массовых зрелищных мероприятий путем привлечения юридических и физических лиц (включая нерезидентов), имеющих лицензию на занятие гастрольно-концертной деятельностью	30
6	Заготовительные и снабженческо-сбытовые организации, брокерские конторы (за исключением указанных в п. 7), а также предприятия, оказывающие посреднические услуги по договору комиссии, поручения и другим договорам по оказанию посреднических услуг	33**
7	Предприятия, осуществляющие брокерскую деятельность на рынке ценных бумаг	13**
8	Для предприятий, у которых доля экспорта товаров, работ, услуг (независимо от места выполнения работ и оказания услуг) собственного производства за свободно конвертируемую валюту, за исключением сырьевых товаров, перечень которых утвержден Указом Президента РУз от 10.10.1997 г. № УП—1871, составляет:	
	от 15 до 30 процентов в общем объеме реализации	установленная ставка снижается на 30 %
	от 30 и более процентов в общем объеме реализации	установленная ставка снижается на 50 %
9	Для предприятий сферы услуг по объему оказанных услуг, оплаченных с применением пластиковых карт	установленная ставка снижается на 10 %

* Для предприятий, предоставляющих имущество в финансовую аренду (лизинг), — сумма процентного дохода по финансовой аренде (лизингу).

** В процентах к сумме вознаграждения (валовому доходу).

Пример. Производственное (по коду ОКОНХ) пр приятие — плательщик единого налогового платежа р лизовало в I квартале 2009 г. продукцию собственного пр изводства на сумму 7 300 тыс. сум.; получен доход от в бытия основных средств — 250 тыс. сум.; получено безво мездно имущество на сумму 180 тыс. сум.; израсходован на приобретение нового технологического оборудовани 800 тыс. сум.

Определяем налогооблагаемую базу:

7 300 + 250 + 180 = 7 730 тыс. сум.

Так как 800 тыс. сум. меньше 25 % налогооблагаемо базы, то эту сумму можно вычесть. Сумма единого нало гового платежа составит:

(7 300 + 250 + 180 − 800) × 8 % = 554,4 тыс. сум.

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
ЧАСТЬ I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ I. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
0100	**СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**	**А**
0110	Земля	
0111	Благоустройство земли	
0112	Благоустройство основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0120	Здания, сооружения и передаточные устройства	
0130	Машины и оборудование	
0140	Мебель и офисное оборудование	
0150	Компьютерное оборудование и вычислительная техника	
0160	Транспортные средства	
0170	Рабочий и продуктивный скот	
0180	Многолетние насаждения	
0190	Прочие основные средства	
0199	Законсервированные основные средства	
0200	**СЧЕТА УЧЕТА ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**	**КА**
0211	Износ благоустройства земли	
0212	Износ благоустройства основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0220	Износ зданий, сооружений и передаточных устройств	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
0230	Износ машин и оборудования	
0240	Износ мебели и офисного оборудования	
0250	Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники	
0260	Износ транспортных средств	
0270	Износ рабочего скота	
0280	Износ многолетних насаждений	
0290	Износ прочих основных средств	
0299	Износ основных средств, полученных по договору финансовой аренды	
0300	**СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОЛУЧЕННЫХ ПО ДОГОВОРУ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ**	**А**
0310	Основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0400	**СЧЕТА УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**	**А**
0410	Патенты, лицензии и ноу-хау	
0420	Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы	
0430	Программное обеспечение	
0440	Права пользования землей и природными ресурсами	
0450	Организационные расходы	
0460	Франчайз	
0470	Авторские права	
0480	Гудвилл	
0490	Прочие нематериальные активы	
0500	**СЧЕТА УЧЕТА АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**	**КА**
0510	Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
0520	Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов	
0530	Амортизация программного обеспечения	
0540	Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами	
0550	Амортизация организационных расходов	
0560	Амортизация франчайза	
0570	Амортизация авторских прав	
0590	Амортизация прочих нематериальных активов	
0600	**СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**	**А**
0610	Ценные бумаги	
0620	Инвестиции в дочерние хозяйственные общества	
0630	Инвестиции в зависимые хозяйственные общества	
0640	Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом	
0690	Прочие долгосрочные инвестиции	
0700	**СЧЕТА УЧЕТА ОБОРУДОВАНИЯ К УСТАНОВКЕ**	**А**
0710	Оборудование к установке — отечественное	
0720	Оборудование к установке — импортное	
0800	**СЧЕТА УЧЕТА КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ**	**А**
0810	Незавершенное строительство	
0820	Приобретение основных средств	
0830	Приобретение нематериальных активов	
0840	Формирование основного стада	
0850	Капитальные вложения в благоустройство земли	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
0860	Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору финансовой аренды	
0890	Прочие капитальные вложения	
0900	**СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ**	**А**
0910	Векселя полученные	
0920	Платежи к получению по финансовой аренде	
0930	Долгосрочная задолженность персонала	
0940	Прочая долгосрочная дебиторская задолженность	
0950	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
0960	Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
0990	Прочие долгосрочные отсроченные расходы	
ЧАСТЬ II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
РАЗДЕЛ II. ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЗАПАСЫ		
1000	**СЧЕТА УЧЕТА МАТЕРИАЛОВ**	**А**
1010	Сырье и материалы	
1020	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия	
1030	Топливо	
1040	Запасные части	
1050	Строительные материалы	
1060	Тара и тарные материалы	
1070	Материалы, переданные в переработку на сторону	
1080	Инвентарь и хозяйственные принадлежности	
1090	Прочие материалы	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
1100	**СЧЕТА УЧЕТА ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ**	**А**
1110	Животные на выращивании	
1120	Животные на откорме	
1200		
1300		
1400		
1500	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ И ПРИОБРЕТЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ**	
1510	Заготовление и приобретение материалов	
1600	**СЧЕТА УЧЕТА ОТКЛОНЕНИЙ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ**	**А**
1610	Отклонения в стоимости материалов	
1700		
1800		
1900		
2000	**СЧЕТА УЧЕТА ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА**	
2010	Основное производство	
2100	**СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА**	**А**
2110	Полуфабрикаты собственного производства	
2200		
2300	**СЧЕТА УЧЕТА ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ**	**А**
2310	Вспомогательное производство	
2400		
2500	**СЧЕТА УЧЕТА ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ**	
2510	Общепроизводственные расходы	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
2600	**СЧЕТА УЧЕТА БРАКА В ПРОИЗВОДСТВЕ**	
2610	Брак в производстве	
2700	**СЧЕТА УЧЕТА ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ХОЗЯЙСТВ**	**А**
2710	Обслуживающие хозяйства	
2800	**СЧЕТА УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**	**А**
2810	Готовая продукция на складе	
2820	Готовая продукция на выставке	
2830	Готовая продукция, переданная на комиссию	
2900	**СЧЕТА УЧЕТА ТОВАРОВ**	**А**
2910	Товары на складах	
2920	Товары в розничной торговле	
2930	Товары на выставке	
2940	Предметы проката	
2950	Тара под товаром и порожняя	
2960	Товары, переданные на комиссию	
2970	Товары в пути	
2980	Торговая наценка	**КА**
2990	Прочие товары	
РАЗДЕЛ III. РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ И ОТСРОЧЕННЫЕ РАСХОДЫ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
3000		
3100	**СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ**	**А**
3110	Предоплаченная оперативная аренда	
3120	Предоплаченные услуги	
3190	Прочие расходы будущих периодов	
3200	**СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ РАСХОДОВ**	**А**

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
3210	Отсроченный налог на прибыль по временным разницам	
3220	Отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)	
3290	Прочие отсроченные расходы	
3300		
3400		
3500		
3600		
3700		
3800		
3900		
РАЗДЕЛ IV. СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ — ТЕКУЩАЯ ЧАСТЬ		
4000	**СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ**	**А**
4010	Счета к получению от покупателей и заказчиков	
4020	Векселя полученные	
4100	**СЧЕТА К ПОЛУЧЕНИЮ ОТ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ, ДОЧЕРНИХ И ЗАВИСИМЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБЩЕСТВ**	**А**
4110	Счета к получению от обособленных подразделений	
4120	Счета к получению от дочерних и зависимых хозяйственных обществ	
4200	**СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПЕРСОНАЛУ**	**А**
4210	Авансы, выданные по оплате труда	
4220	Авансы, выданные на служебные командировки	
4230	Авансы, выданные на общехозяйственные расходы	
4290	Прочие авансы, выданные персоналу	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
4300	**СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ВЫДАННЫХ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ**	**А**
4310	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под ТМЦ	
4320	Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам под долгосрочные активы	
4330	Прочие авансы выданные	
4400	**СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В БЮДЖЕТ**	**А**
4410	Авансовые платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет (по видам)	
4500	**СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ И ПО СТРАХОВАНИЮ**	**А**
4510	Авансовые платежи по страхованию	
4520	Авансовые платежи в государственные целевые фонды	
4600	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЕЙ ПО ВКЛАДАМ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ**	**А**
4610	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	
4700	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ**	**А**
4710	Задолженность персонала по товарам, реализованным в кредит	
4720	Задолженность персонала по предоставленным займам	
4730	Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	
4790	Прочая задолженность персонала	
4800	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫХ ДЕБИТОРОВ**	**А**
4810	Платежи к получению по финансовой аренде — текущая часть	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
4820	Платежи к получению по оперативной аренде	
4830	Проценты к получению	
4840	Дивиденды к получению	
4850	Роялти к получению	
4860	Счета к получению по претензиям	
4890	Задолженность прочих дебиторов	
4900	**СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ**	**КА**
4910	Резерв по сомнительным долгам	
РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА, КРАТКОСРОЧНЫЕ ИНВЕСТИЦИИ И ПРОЧИЕ ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ		
5000	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ**	**А**
5010	Денежные средства в национальной валюте	
5020	Денежные средства в иностранной валюте	
5100	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ**	**А**
5110	Расчетный счет	
5200	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ**	**А**
5210	Валютные счета внутри страны	
5220	Валютные счета за рубежом	
5300		
5400		
5500	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ В БАНКЕ**	**А**
5510	Аккредитивы	
5520	Чековые книжки	
5530	Прочие специальные счета	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
5600	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ**	**А**
5610	Денежные эквиваленты (по видам)	
5700	**СЧЕТА УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (ПЕРЕВОДОВ) В ПУТИ**	**А**
5710	Денежные средства (переводы) в пути	
5800	**СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**	**А**
5810	Ценные бумаги	
5830	Краткосрочные займы выданные	
5890	Прочие текущие инвестиции	
5900	**СЧЕТА УЧЕТА НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ ТЕКУЩИХ АКТИВОВ**	**А**
5910	Недостачи и потери от порчи ценностей	
5920	Прочие текущие активы	
	ЧАСТЬ III. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
	РАЗДЕЛ VI. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
6000	**СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ**	**П**
6010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
6020	Векселя выданные	
6100	**СЧЕТА К ОПЛАТЕ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ**	**П**
6110	Счета к оплате обособленным подразделениям	
6120	Счета к оплате дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
6200	**СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**	**П**
6210	Отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
6220	Отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
6230	Прочие отсроченные доходы	
6240	Отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
6250	Обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
6290	Прочие отсроченные обязательства	
6300	**СЧЕТА УЧЕТА ПОЛУЧЕННЫХ АВАНСОВ**	**П**
6310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
6320	Авансы, полученные от подписчиков на акции	
6390	Прочие полученные авансы	
6400	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПЛАТЕЖАМ В БЮДЖЕТ**	**П**
6410	Задолженность по платежам в бюджет (по видам)	
6500	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО СТРАХОВАНИЮ И ПО ПЛАТЕЖАМ В ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ЦЕЛЕВЫЕ ФОНДЫ**	**П**
6510	Платежи по страхованию	
6520	Платежи в государственные целевые фонды	
6600	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ УЧРЕДИТЕЛЯМ**	**П**
6610	Дивиденды к оплате	
6620	Задолженность выбывающим учредителям по их доле	
6700	**СЧЕТА УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**	**П**
6710	Расчеты с персоналом по оплате труда	
6720	Депонированная заработная плата	
6800	**СЧЕТА УЧЕТА КРАТКОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**	**П**

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
6810	Краткосрочные банковские кредиты	
6820	Краткосрочные займы	
6830	Облигации к оплате	
6840	Векселя к оплате	
6900	**СЧЕТА УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ**	**П**
6910	Оперативная аренда к оплате	
6920	Начисленные проценты	
6930	Задолженность по роялти	
6940	Задолженность по гарантиям	
6950	Долгосрочные обязательства — текущая часть	
6960	Счета к оплате по претензиям	
6970	Задолженность подотчетным лицам	
6990	Прочие обязательства	
РАЗДЕЛ VII. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
7000	**ДОЛГОСРОЧНЫЕ СЧЕТА К ОПЛАТЕ ПОСТАВЩИКАМ И ПОДРЯДЧИКАМ**	**П**
7010	Счета к оплате поставщикам и подрядчикам	
7020	Векселя выданные	
7100	**ДОЛГОСРОЧНАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ ОБОСОБЛЕННЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯМ, ДОЧЕРНИМ И ЗАВИСИМЫМ ХОЗЯЙСТВЕННЫМ ОБЩЕСТВАМ**	**П**
7110	Долгосрочная задолженность обособленным подразделениям	
7120	Долгосрочная задолженность дочерним и зависимым хозяйственным обществам	
7200	**СЧЕТА УЧЕТА ОТСРОЧЕННЫХ ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**	**П**
7210	Долгосрочные отсроченные доходы в виде дисконта (скидки)	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
7220	Долгосрочные отсроченные доходы в виде премии (надбавки)	
7230	Прочие долгосрочные отсроченные доходы	
7240	Долгосрочные отсроченные обязательства по налогам и другим обязательным платежам	
7250	Долгосрочные обязательства по отсроченному налогу на прибыль по временным разницам	
7290	Прочие долгосрочные отсроченные обязательства	
7300	**СЧЕТА УЧЕТА АВАНСОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ ПОКУПАТЕЛЕЙ И ЗАКАЗЧИКОВ**	**П**
7310	Авансы, полученные от покупателей и заказчиков	
7400		
7500		
7600		
7700		
7800	**СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**	**П**
7810	Долгосрочные банковские кредиты	
7820	Долгосрочные займы	
7830	Облигации к оплате	
7840	Векселя к оплате	
7900	**СЧЕТА УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ РАЗНЫМ КРЕДИТОРАМ**	**П**
7910	Финансовая аренда к оплате	
7920	Прочие долгосрочные задолженности разным кредиторам	
ЧАСТЬ IV. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
РАЗДЕЛ VIII. КАПИТАЛ, НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ И РЕЗЕРВЫ		
8000		

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
8100		
8200		
8300	**СЧЕТА УЧЕТА УСТАВНОГО КАПИТАЛА**	**П**
8310	Простые акции	
8320	Привилегированные акции	
8330	Паи и вклады	
8400	**СЧЕТА УЧЕТА ДОБАВЛЕННОГО КАПИТАЛА**	**П**
8410	Эмиссионный доход	
8420	Курсовая разница при формировании уставного капитала	
8500	**СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА**	**П**
8510	Корректировки по переоценке долгосрочных активов	
8520	Резервный капитал (фонд)	
8530	Безвозмездно полученное имущество	
8600	**СЧЕТА УЧЕТА ВЫКУПЛЕННЫХ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ**	**КП**
8610	Выкупленные собственные акции — простые	
8620	Выкупленные собственные акции — привилегированные	
8700	**СЧЕТА УЧЕТА НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)**	**П**
8710	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода	
8720	Накопленная прибыль (непокрытый убыток)	
8800	**СЧЕТА УЧЕТА ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ**	**П**
8810	Гранты	
8820	Субсидии	
8830	Членские взносы	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
8840	Налоговые льготы с целевым использованием	
8890	Прочие целевые поступления	
8900	**СЧЕТА УЧЕТА РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ И ПЛАТЕЖЕЙ**	**П**
8910	Резервы предстоящих расходов и платежей	
ЧАСТЬ V. ФОРМИРОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ		
РАЗДЕЛ IX. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ		
9000	**СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ (ОПЕРАЦИОННОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**	**Т**
9010	Доходы от реализации готовой продукции	
9020	Доходы от реализации товаров	
9030	Доходы от выполнения работ и оказания услуг	
9040	Возврат проданных товаров	КП
9050	Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам	КП
9100	**СЧЕТА УЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ)**	**Т**
9110	Себестоимость реализованной готовой продукции	
9120	Себестоимость реализованных товаров	
9130	Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг	
9140	Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете	
9150	Корректировки по ТМЗ при периодическом учете	
9200	**СЧЕТА УЧЕТА ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ДРУГИХ АКТИВОВ**	
9210	Выбытие основных средств	
9220	Выбытие прочих активов	

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
9300	**СЧЕТА УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**	**Т**
9310	Прибыль от выбытия основных средств	
9320	Прибыль от выбытия прочих активов	
9330	Взысканные пени, штрафы, неустойки	
9340	Прибыли прошлых лет	
9350	Доходы от оперативной аренды	
9360	Доходы от списания кредиторской и депонентской задолженности	
9370	Доходы обслуживающих хозяйств	
9380	Безвозмездная финансовая помощь	
9390	Прочие операционные доходы	
9400	**СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПЕРИОДА**	**Т**
9410	Расходы по реализации	
9420	Административные расходы	
9430	Прочие операционные расходы	
9440	Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем	
9500	**СЧЕТА УЧЕТА ДОХОДОВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**	**Т**
9510	Доходы в виде роялти	
9520	Доходы в виде дивидендов	
9530	Доходы в виде процентов	
9540	Доходы от валютных курсовых разниц	
9550	Доходы от финансовой аренды	
9560	Доходы от переоценки ценных бумаг	
9590	Прочие доходы от финансовой деятельности	
9600	**СЧЕТА УЧЕТА РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**	**Т**

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
9610	Расходы в виде процентов	
9620	Убытки от валютных курсовых разниц	
9630	Расходы по выпуску и распространению ценных бумаг	
9690	Прочие расходы по финансовой деятельности	
9700	**СЧЕТА УЧЕТА ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ПРИБЫЛЕЙ (УБЫТКОВ)**	**Т**
9710	Чрезвычайные прибыли	
9720	Чрезвычайные убытки	
9800	**СЧЕТА УЧЕТА ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ДЛЯ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ**	**Т**
9810	Расходы по налогу на прибыль	
9820	Расходы по прочим налогам и другим обязательным платежам от прибыли	
9900	**СЧЕТА УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА**	**Т**
9910	Конечный финансовый результат	
	ЧАСТЬ VI. ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА	
001	Основные средства, полученные по оперативной аренде	З
002	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	З
003	Материалы, принятые в переработку	З
004	Товары, принятые на комиссию	З
005	Оборудование, принятое для монтажа	З
006	Бланки строгой отчетности	З
007	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	З
008	Обеспечения обязательств и платежей — полученные	З

№ счетов	Наименование счетов	Тип счета
009	Обеспечения обязательств и платежей — выданные	З
010	Основные средства, сданные по договору финансовой аренды	З
011	Имущество, полученное по договору ссуды	З
012	Расходы, исключаемые из налогооблагаемой базы следующих периодов	З
013	Временные налоговые льготы (по видам)	З
014	Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации	З

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ 3

Раздел I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ 4

Глава 1. Бухгалтерский учет, его значение и виды 4

1.1. Понятие о бухгалтерском учете 4

1.2. Бухгалтерская информация и ее значение *для принятия управленческих решений* 8

1.3. Пользователи бухгалтерской информации 11

1.4. Финансовый и управленческий учет, различия и взаимосвязь 16

1.5. Нормативное регулирование финансового (бухгалтерского) учета в Республике Узбекистан 22

1.6. Профессия бухгалтера в условиях рынка 25

Глава 2. Субъекты и объекты бухгалтерского учета 29

2.1. Элементы бухгалтерского учета 29

2.2. Активы предприятия и их группировка 30

2.3. Источники формирования активов предприятия 33

2.4. Доходы и расходы, прибыли и убытки 37

Глава 3. Методы и принципы бухгалтерского учета 39

3.1. Методы бухгалтерского учета 39

3.2. Принципы бухгалтерского учета 41

3.3. Функции бухгалтерского учета 48

Глава 4. Бухгалтерский баланс 51

4.1. Общее понятие о бухгалтерском балансе 51

4.2. Структура и содержание бухгалтерского баланса 54

4.3. Влияние хозяйственных операций на бухгалтерский баланс 60

Глава 5. Система счетов бухгалтерского учета и двойная запись 65
5.1. Счета бухгалтерского учета и их строение 65
5.2. Двойная запись на счетах и ее обоснование 70
5.3. План счетов бухгалтерского учета и его практическое применение 74
Глава 6. Документация и инвентаризация 76
6.1. Документация, ее сущность и значение 76
6.2. Инвентаризация, ее виды и порядок проведения 81
6.3. Учетные регистры. Способы исправления ошибок в учетных регистрах 84
6.4. Формы бухгалтерского учета 90
6.5. Учетный цикл «от баланса к балансу» 97
6.6. Учетная политика предприятия 107

Раздел II. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 115
Глава 7. Учет денежных средств 115
7.1. Учет наличных денег в кассе 115
7.2. Порядок учета расчетного счета 129
7.3. Порядок учета операций по валютному счету 141
7.4. Учет операций по прочим счетам в банке 157
7.5. Учет расчетов с подотчетными лицами 159
Глава 8. Учет оплаты труда 162
8.1. Формы оплаты труда, порядок начисления заработной платы и других выплат 162
8.2. Документальное оформление выработки и заработной платы 171
8.3. Учет расчетов с работниками по заработной плате и другим выплатам 174
8.4. Учет налога на доходы физических лиц и других удержаний из заработной платы 176
8.5. Порядок учета начисления, уплаты и расходования страховых взносов 201

Глава 9. Учет материальных ценностей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей 209
9.1. Материалы, их классификация и оценка 209
9.2. Документация по учету движения материалов 216
9.3. Учет материалов на складе 230
9.4. Учет материалов в бухгалтерии 232
9.5. Системы непрерывного и периодического учета материалов 239
9.6. Учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей 242
9.7. Инвентаризация материалов 246
Глава 10. Учет основных средств 249
10.1. Понятие об основных средствах и их оценка 249
10.2. Учет поступления основных средств 255
10.3. Учет износа (амортизации) основных средств 262
10.4. Учет переоценки основных средств 268
10.5. Учет ремонта основных средств 270
10.6. Учет выбытия основных средств 272
10.7. Учет аренды основных средств 279
Глава 11. Учет нематериальных активов 304
11.1. Нематериальные активы и их группировка 304
11.2. Учет поступления нематериальных активов 308
11.3. Учет амортизации нематериальных активов 316
11.4. Учет выбытия нематериальных активов 322
Глава 12. Учет финансовых инвестиций 329
12.1. Понятие о финансовых инвестициях, их классификация и оценка 329
12.2. Учет поступления инвестиций 334
12.3. Учет долгосрочных финансовых вложений по методу стоимости и методу долевого участия 338
12.4. Учет выбытия инвестиций 342

Глава 13. Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулирование себестоимости продукции 344
13.1. Затраты на производство и реализацию продукции, их классификация 344
13.2. Учет производственных расходов 347
13.3. Учет вспомогательного производства 358
13.4. Учет общепроизводственных расходов 363
13.5. Учет брака продукции и потерь от простоев 366
13.6. Учет и оценка незавершенного производства 369
13.7. Учет расходов будущих периодов 371
Глава 14. Учет расходов периода и других расходов 373
14.1. Учет расходов по реализации 374
14.2. Учет административных расходов 375
14.3. Учет прочих операционных расходов 377
14.4. Учет других расходов 382
14.5. Методы калькулирования себестоимости продукции 389
Глава 15. Учет готовой продукции, товаров и их реализации 393
15.1. Готовая продукция и ее оценка 393
15.2. Учет выпуска и поступления готовой продукции на склад 394
15.3. Учет отгрузки готовой продукции 395
15.4. Учет реализации продукции, товаров, работ и услуг 398
15.5. Учет товаров 403
15.6. Учет других доходов предприятия 406
Глава 16. Учет фондов и финансовых результатов деятельности предприятия 410
16.1. Учет уставного капитала (фонда) предприятия 410
16.2. Учет резервов 414
16.3. Порядок формирования финансовых результатов и учет нераспределенной прибыли 417

Глава 17. Порядок расчета и учет налогов с предприятий, объединений и организаций 424
17.1. Налоги и их классификация 424
17.2. Порядок расчета и учет налога на прибыль юридических лиц 425
17.3. Порядок расчета и учет налога на добавленную стоимость 437
17.4. Порядок расчета и учет акцизного налога 443
17.5. Порядок расчета и учет налогов и специальных платежей для недропользователей 447
17.6. Порядок расчета и учет налога за пользование водными ресурсами 450
17.7. Порядок расчета и учет налога на имущество 454
17.8. Порядок расчета и учет земельного налога 458
17.9. Порядок расчета и учет налога на благоустройство и развитие социальной инфраструктуры 460
17.10. Порядок расчета и учет единого налогового платежа 462
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов 473

Библиотека газеты «НОРМА»

ГУЛЯМОВА ФЕРУЗА ГАНИЕВНА
ФАЙЗИЕВА УМИДА ТАИРЖАНОВНА

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

3-е издание, переработанное

Ташкент — «NORMA» — 2009

Ответственный за выпуск *М. Мелибаев*
Редактор *Г. Полещикова*
Компьютерная верстка *Н. Киселевой*
Макет обложки *А. Мирзамухамедов*

Подписано в печать с оригинала-макета 11.11.2009 г.
Формат 84×108$^{1}/_{32}$. Кегль 10 н/шпон. Гарнитура «TimesUZ».
Печать офсетная. Печ. л. 31,0. Тираж 3000 экз. Заказ № 329.

ООО «NORMA», г. Ташкент, пл. Х. Алимджана, д. 10а.

Отпечатано в типографии ООО «TOPRINT», г. Ташкент,
Мирабадский район, ул. Талимаржон (Фетисова), 1/1.